

**MAESTRÍA EN FINANZAS PÚBLICAS PROVINCIALES Y  
MUNICIPALES**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.**

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA.**

***TEMA : SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.  
TRADE OFF ENTRE EFICIENCIA ECONÓMICA Y AUTONOMÍA PROVINCIALES***

Proyecto de Tesis sujeto a la aprobación del Tribunal Examinador

**AUTOR: Cr. JORGE HERNÁN SIMÓM**

**DIRECTOR : Dr. HUGO GONZÁLEZ CANO**

**LECTOR : Lic. MIGUEL ASENSIO**

**Rosario, octubre de 2000.**

## INDICE GENERAL

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUCCION</b>  | <b>2</b>  |
| <b>CAPÍTULO I: LAS MODIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN EL MARCO DEL PACTO FISCAL FEDERAL DEL 12-08-93</b>             | <b>4</b>  |
| I.1) Antecedentes históricos y fundamentos teóricos.   | 4         |
| I.2) Concreción Parcial del Pacto a diciembre de 1999.   | 5         |
| I.3) Impacto sobre los contribuyentes.   | 6         |
| I.4)Efectos sobre la neutralidad tributaria.   | 7         |
| I.5)Impacto recaudatorio.  | 8         |
| I.6) Resumen.  | 9         |
| <b>CAPÍTULO II: INGRESOS BRUTOS INEFICIENTE PERO CON ALTO RESPETO A LAS AUTONOMÍAS PROVINCIALES.</b>                                       | <b>10</b> |
| II.1) Naturaleza del Impuesto.   | 10        |
| II.2) Justificación de la necesidad para la sustitución del I.S.I.B.   | 11        |
| II.2.1)Efecto sobre los precios relativos y la asignación eficiente de los recursos.   |           |
| II.2.2)Efectos sobre la eficiencia administrativa.   |           |
| II.2.3)Efectos distributivos.  |           |
| II.2.4)Efectos sobre la competitividad internacional.  |           |
| II.3) Dificultades para la posible sustitución.  | 13        |
| II.3.1)Eficaz rendimiento tributario.  |           |
| II.3.2) Importancia en la estructura tributaria provincial.  |           |
| II.3.3)Efectos sobre el comercio interjurisdiccional.  |           |
| II.4)¿ Por qué a algunas provincias la sustitución del I.S.I.B. les podría interesar más que a otras?                                      | 14        |
| II.5)Convenio Multilateral.  | 15        |
| II.5.1) Necesidad de su armonización horizontal.   |           |
| II.5.2)Naturaleza del Convenio Multilateral.   |           |
| II.5.3) Disposiciones fundamentales del Convenio Multilateral.   |           |
| II.5.4) Perfecto Respeto a las Autonomías Provinciales.  |           |
| II.6) Resumen.   | 19        |
| <b>CAPÍTULO III: REFLEXIONES SOBRE ALGUNAS ALTERNATIVAS DE SUSTITUCIÓN DEL I.S.I.B. IVA PROVINCIAL E IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS.</b> | <b>21</b> |
| <b>III.1) EL IVA PROVINCIAL.</b>   | <b>21</b> |
| <b>III.1.1) El IVA Provincial sujeto al criterio destino.</b>  | <b>23</b> |
| III.1.1.1)Antecedentes.  |           |
| III.1.1.2)Coordinación interjurisdiccional.  |           |
| III.1.1.2.a) Existencia distintas tasas de IVA Provinciales.   |           |
| III.1.1.2.b)Pago diferido y la devolución de los saldos a favor de IVA Provincial por exportaciones internas.                              |           |
| III.1.1.3)Efectos sobre el Comercio internacional.   |           |
| III.1.1.4) Consecuencias para las provincias eminentemente productoras.  |           |
| III.1.1.5) Efectos sobre las Autonomías Provinciales.  |           |
| <b>III.1.2) El IVA Provincial sujeto al criterio origen.</b>   | <b>30</b> |
| III.1.2.1)Antecedentes.  |           |
| III.1.2.2)Coordinación interjurisdiccional.  |           |
| III.1.2.2.a)Crédito interjurisdiccional.   |           |
| III.1.2.2.b) Uniformidad de tasas de IVA Provinciales.   |           |
| III.1.2.2.c)Dificultad para determinar la Jurisdicción Productora.   |           |
| III.1.2.2.d)Remesas sin facturar.  |           |
| III.1.1.3)Efectos sobre el Comercio internacional.   |           |
| III.1.2.4) Consecuencias para las provincias eminentemente productoras.  |           |
| III.1.2.5) Efectos sobre las Autonomías Provinciales.  |           |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>III.1.3) IVA sistema cuota suplementaria.</b>   | <b>34</b> |
| III.1.3.1) Antecedentes.   |           |
| III.1.3.2) Coordinación interjurisdiccional.   |           |
| III.1.3.2.a) Uniformidad de las tasas de IVA Provinciales.   |           |
| III.1.3.2.b) Devolución de los saldos a favor de IVA Provincial.   |           |
| III.1.3.3) Efectos sobre el Comercio internacional.  |           |
| III.1.3.4) Consecuencias para las provincias eminentemente productoras.  |           |
| III.1.3.5) Efectos sobre las Autonomías Provinciales.  |           |
| <b>III.1.4) Algunas conclusiones preliminares.</b>   | <b>36</b> |
| <b>III.1.5) Breve aclaración.</b>  | <b>37</b> |
| <b>III.2) El impuesto a las ventas minoristas. (IVM)</b>   | <b>38</b> |
| III.2.1) Antecedentes.   |           |
| III.2.2) Aspectos generales.   |           |
| III.2.2.1) Un impuesto al consumo final.   |           |
| III.2.2.2) Impuesto en suspenso.   |           |
| III.2.2.3) Inscripción.  |           |
| III.2.3) Inconvenientes de sustituir el ISIB por un IVM al nivel provincial.   |           |
| III.2.3.1) Los severos o casi insuperables problemas de control.   |           |
| III.2.3.2) Los problemas de acumulación de la carga que tienen estos tributos. ¿El IVM elimina totalmente el efecto acumulación? |           |
| III.2.3.3) La imprecisa aplicación de los criterios de ajuste en frontera por las ventas interestaduais.                         |           |
| III.2.4) Efectos sobre el Comercio internacional.  |           |
| III.2.5) Proyecto del PEN de un IVM con retenciones en las etapas anteriores.  |           |
| III.2.5.1) Aspectos básicos.   |           |
| III.2.5.1.a) Sistema de retenciones y percepciones.  |           |
| III.2.5.1.b) Saldos negativos en mayoristas e industriales que no sean agentes de percepción.                                    |           |
| III.2.5.2) Nuevo Convenio Multilateral y distribución financiera.  |           |
| III.2.5.3) Efectos sobre las Autonomías Provinciales.  |           |
| III.2.6) Algunas conclusiones preliminares.  |           |
| <b>III.3) Evaluación. Comparación IVA provincial - IVM.</b>  | <b>48</b> |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO IV: IVA COMPARTIDO</b>   | <b>50</b> |
| IV.1) Antecedentes.  | 50        |
| IV.2) Instrumentación  | 50        |
| IV.3) Coordinación interjurisdiccional.  | 51        |
| IV.3.a) Ventas inter - intrajurisdiccional   |           |
| IV.3.b) Devolución de créditos federales y provinciales  |           |
| IV.3.c) Paseo de la factura fiscal.  |           |
| IV.3.d) ¿Es compatible distintas tasas provinciales de IVA con el Modelo de Pequeño Bote?  |           |
| IV.3.e) Caso especial.   |           |
| IV.4) Efectos sobre el Comercio Internacional.   | 55        |
| IV.5) Efectos sobre autonomías provinciales, y la probable descentralización paulatina de la recaudación de tributos.            | 55        |
| IV.6) IVA Compartido. PROPUESTA PARA LA ARGENTINA.   | 55        |
| IV.6.a) Uniformidad en la determinación de la base imponible y exenciones.   |           |
| IV.6.b) Base amplia, general y uniforme.   |           |
| IV.6.c) Probable descentralización paulatina de la recaudación del IVA.  |           |
| IV.6.d) Posibilidad de establecer un IVM complementario a actividades especiales.  |           |
| IV.6.e) Costos de la Implementación de la propuesta.   |           |
| IV.6.f) Externalidades positivas   |           |
| existencia de distintas tasas de IVA provinciales, bases de imposición determinación de exenciones.                              |           |
| IV.7) Algunas conclusiones preliminares.   | 62        |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO V: SIMULACIÓN SOBRE LA RECAUDACIÓN IVA PROVINCIAL CON UNA ALÍCUOTA DEL 5%.</b>                                       | <b>64</b> |

**ANEXOS**

|  |    |
|--|----|
| Anexo nro. I Comparación entre impuesto acumulativo y no acumulativo.                                      | 2  |
| Anexo nro. II Efecto Piramidación.   | 3  |
| Anexo nro. III Efecto Smith - Ustariz  | 4  |
| Anexo nro. VI Alícuotas vigentes en las jurisdicciones para el I.S.I.B.                                    | 5  |
| Anexo nro. V Requisitos para otorgar las exenciones de los Fiscos Jurisdiccionales.                        | 6  |
| Anexo nro. VI IVA. Tipos y Métodos.  | 10 |
| Anexo nro. VII Carga Excedente.  | 13 |
| Anexo nro. VIII Importancia relativa del ISIB. Períodos 1980 - 1992.                                       | 15 |
| Anexo nro. IX Recaudación de Ingresos Brutos. Períodos 1993-98   | 16 |
| Anexo nro. X Recursos Tributarios de todas las jurisdicciones.   | 17 |
| Anexo nro. XI Orden de Importancia de los Recursos Propios.  | 18 |
| Anexo nro. XII Participación de ISIB sobre el total de Recursos Provinciales.                              | 19 |
| Anexo nro. XIII Orden de importancia relativa de ISIB en la Recaudación de Tributos Provinciales.          | 20 |
| Anexo nro. XIV Incidencia de ISIB en los Gastos Corrientes de las Jurisdicciones.                          | 21 |
| Anexo nro. XV Ejemplo de IVA Provincial según origen.  | 22 |
| Anexo nro. XVI Formas de Imposición a los Consumos.  | 23 |
| Anexo nro. XVII Agentes de Percepción y de Retención del Proyecto del Impuesto a las Vtas Minoristas.      | 25 |
| Anexo nro. XVIII Recaudación Total de Convenio Multilateral. ( A nivel país)                               | 26 |
| Anexo nro. XIX Ejemplo numérico sobre el proyecto de IVA Compartido.                                       | 27 |
| Anexo nro. XX Principales impuestos al consumo vigentes en Brasil.   | 31 |
| Anexo nro. XXI Propuesta de Varsano, IVA Compartido para Brasil  | 35 |
| Anexo nro. XXII Los Problemas del Fraude en el IVA Compartido. Simulaciones realizadas por el Dr. Piffano. | 39 |
| Anexo nro. XXIII Principales disposiciones del Convenio Multilateral.                                      | 47 |
| Anexo nro. XXIV Principios Jurisdiccionales de Tributación.  | 50 |
| Anexo nro. XXV Comparación entre la situación actual y la eventual de un IVA provincial.                   | 52 |

**BIBLIOGRAFÍA**

## INTRODUCCIÓN

En la República Argentina, todos los niveles del Estado Nacional, Provincial y Municipal, tienen potestad tributaria constitucional para establecer impuestos, con determinadas limitaciones. Entre ellas, cabe resaltar la establecida por la ley nacional de coparticipación nro. 23.548, según la cual las Provincias y sus Municipios, se obligan a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la citada ley.

De tal forma, existen tributos que directamente recaudan las Provincias, como el impuesto sobre los ingresos brutos, inmobiliario, sellos, patentes de automotores, y otros de menor importancia. Pero a su vez, existen otros que recauda la Nación; estos últimos pueden ser de afectación exclusiva y directa al Tesoro Nacional, como los provenientes del comercio exterior, o bien su producido compartido entre el Gobierno federal y las Provincias. Entre los impuestos coparticipados se encuentran el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el impuesto a las ganancias, los impuestos internos y el impuesto a los bienes personales, entre otros.

Entre los impuestos que recaudan las provincias, sobresale por su importancia cuantitativa el impuesto sobre los ingresos brutos (I.S.I.B.). Las ineficiencias económicas que genera este gravamen llevaron a que las Provincias, se comprometieran a reemplazarlo en el plazo de tres años, por otro impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía, a través del Pacto Fiscal Federal, suscrito el 12 de agosto de 1993.

Pero por distintos motivos, a diciembre de 1999, sólo existió una mera readequación de alícuotas, por la cual se disminuyó o se eximió del impuesto a las actividades productivas y se incrementó las alícuotas de los sectores comercio y servicios.

El probable reemplazo del I.S.I.B., constituye un debate de crucial importancia para las Finanzas Públicas Provinciales, las distintas alternativas existentes para sustituirlo, deberán ser analizadas por el impacto sobre las autonomías provinciales, eficiencia económica, posibilidad de rápida y eficaz aplicación, y otros aspectos fundamentales propios de cada una de las propuestas.

Por ello este trabajo, tiene el objetivo de analizar el I.S.I.B., sus características, ventajas, desventajas, y su importancia. También, se propone analizar algunas alternativas sobre la posible sustitución de este impuesto cuáles son sus ventajas, desventajas y su incidencia en las autonomías provinciales, en la eficiencia económica y la neutralidad tributaria.

La organización del trabajo se estructura de la siguiente manera:

**En el primer capítulo**, se describe el contexto en que la eventual sustitución del I.S.I.B. está enmarcada, se describe una breve reseña de los objetivos propuestos por el Pacto Fiscal Federal de agosto de 1993 y de las concreciones parciales, y sus principales consecuencias. **En el segundo capítulo**, en primer término, se analiza el I.S.I.B., la naturaleza del impuesto, él por qué de la necesidad de su reemplazo, su eficacia recaudatoria, la importancia relativa en las respectivas estructuras tributarias provinciales, y analiza porque algunas provincias les podría interesar más que a otras la eventual sustitución del I.S.I.B. También en la última parte de este capítulo, se analiza brevemente la armonización del I.S.B.I, a través de Convenio Multilateral.

**En el tercer capítulo**, se analizan dos las posibles alternativas sobre la sustitución I.S.I.B., el IVA provincial y el Impuesto a las Ventas Minoristas. (I.V.M.). En cuanto al IVA provincial, se a analizan las siguientes propuestas:

- a) principio destino,
- b) origen restringido y
- c) el sistema de cuota suplementaria.

En cuanto al IVM, se analiza la posibilidad de la implementación en forma pura, y además la propuesta del P.E.N del año 1994, que incluía un sistema polietápico de percepciones.

**En el cuarto capítulo**, se analiza un proyecto especial de IVA provincial, "*el IVA Compartido*", que se lo analiza por separado, a los efectos de una mejor exposición.

**En el quinto capítulo**, se realiza una simulación sobre la recaudación, en caso de la sustitución del I.S.I.B. por el IVA compartido con una del 5% de IVA provincial para los períodos 93- 98.

**En el sexto capítulo**, se expondrán las conclusiones del trabajo.

La metodología del trabajo el análisis de la situación actual del I.S.I.B., a partir de las modificaciones del Pacto Fiscal, y analizar los efectos recaudatorios consolidados de las jurisdicciones entre el período 1993 - 1998. (Datos proporcionados por la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con Las Provincias del M.de E. y O. y S. P.)

Luego, se procede a realizar en una revisión de la literatura sobre los efectos de la imposición en cascada, la armonización horizontal del actual I.S.I.B., y un análisis de las distintas alternativas para su eventual sustitución.

La parte práctica del trabajo se realizará en el quinto capítulo, donde se realizará simulaciones, con el fin de analizar la repercusión sobre la recaudación, en el caso se reemplaza el I.S.I.B. por un 5% de IVA provincial.

## **CAPÍTULO I: "LAS MODIFICACIONES DEL I.S.I.B. EN EL MARCO DEL PACTO FISCAL FEDERAL DEL 12 -08 - 93."**

### **I.1) Antecedentes Históricos y fundamentos teóricos.**

A raíz de la implementación del Plan de Convertibilidad y de los dos Pactos Federales, en 1992 y 1993, las provincias acordaron mejorar su propia movilización de recursos, reformar la estructura de los impuestos provinciales y eliminar una serie de impuestos distorsionantes, modernizar la administración pública provincial, privatizar las empresas públicas, incluyendo la banca provincial, desregular la economía provincial y transferir las cajas de jubilaciones de los empleados públicos provinciales al sistema nacional.

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento<sup>1</sup>, que ha sido suscrito por el Gobierno Nacional y la mayoría de las Provincias, tenía el objetivo central la eliminación de los gravámenes que provoquen efectos distorsivos en la economía. Entre otros, se trataba de eliminar o disminuir los efectos distorsivos de los impuestos sobre los Ingresos Brutos, Sellos, los que graven los intereses de los depósitos a plazo, en caja de ahorro, débitos bancarios, y de los que afecten a la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y todos aquellos que graven la nómina salarial.

El P.E.N. en agosto de 1993, suscribió con la mayoría de las provincias<sup>2</sup> un nuevo Pacto Fiscal, por medio del cual, las provincias se comprometían, a:

- Eximir del I.S.I.B. en forma progresiva y antes del 30-6-95 a las siguientes actividades: Producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes **excepto las ventas a los consumidores finales**,<sup>3</sup> prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas excepto las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo y construcción de inmuebles. No quedando comprendidas en la exención las actividades hidrocarburíferas.
- Sustituir el I.S.I.B., en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.
- Imponer o recomendar a los municipios la derogación de los impuestos municipales que graven los mismos que los impuestos provinciales a cuya derogación se comprometen las provincias, entre otros compromisos.

Por otra parte, La Nación se comprometió a derogar el impuesto a los activos, disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral, y a adecuar las normas sobre retenciones y pagos a cuenta de IVA con el fin que ningún contribuyente pague una tasa efectiva superior al 18%, entre otros compromisos.

<sup>1</sup> Con anterioridad al vencimiento del primer Pacto Fiscal del 12- 08-92, aprobado por ley nacional nro. 24130 y aún pendiente de ratificación por las legislaturas provinciales, se suscribe un nuevo Pacto Fiscal, llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

<sup>2</sup> Las provincias que suscribieron este Pacto, fueron Buenos Aires, Chaco, Corrientes, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, La Pampa, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán.

<sup>3</sup> Es de crucial importancia tener presente que las ventas a consumidores finales no gozan de éstas exenciones.

El Gobierno Central, se propuso reestructurar los sistemas tributarios provinciales, con el principal objetivo de eliminar las distorsiones en el proceso productivo, en vistas de aumentar la competitividad internacional.

Pero, ante este contexto, es de suma importancia, tener presente cual es la presión tributaria<sup>4</sup> del país en su conjunto; y realizar un análisis detallado de la misma, por cada nivel de gobierno. Para el año 1997, indica siguientes valores:

| <b>Argentina</b>        | <b>% PBI</b> |
|-------------------------|--------------|
| Nación                  | 17.10        |
| Provincias y Municipios | 3.60         |
| Total                   | 21.71        |

Fuente: Dir. Nac. de Inv. y Anál. Fiscal. MEOySP<sup>5</sup>

La medida comprende todos los tributos recaudados por el Gobierno Central, Provincias y Municipios; además de incluir los aportes de seguridad social. Debe aclararse que este indicador no muestra el total de recursos de origen fiscal que administran los estados provinciales, puesto que la construcción responde al criterio de jurisdicción recaudadora (antes de ser coparticipados), pero no las que los utilizan; es decir, no es el cuadro definitivo de recursos disponibles a posteriori de la coparticipación, la totalidad de los recursos que maneja cada provincia, que a los (provinciales ) que ella recauda suma los que obtiene la Nación y se reparten por ley nacional de coparticipación.

Esta descomposición de la presión nacional, provincial y municipal, indica la pequeña incidencia de la presión tributaria provincial y municipal, en la estructura tributaria total del país. Los tributos provinciales y municipales representan solamente una sexta parte del total. En cambio los tributos estatales y municipales de Brasil, significan una tercera parte del total de dicho país,<sup>6</sup> con lo cual demuestra la debilidad del federalismo fiscal argentino frente al brasileño.

## **I.2) Concreción Parcial del Pacto a diciembre de 1999.**

El compromiso asumido el 12 de agosto de 1993, en el Pacto Fiscal, fue que en un plazo no mayor a tres años a partir de la firma del convenio, superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión, el reemplazo del I.S.I.B. se iba a realizar en forma gradual por un impuesto general al consumo que mejore la neutralidad tributaria y competitividad de la economía.

A diciembre de 1999, la aplicación parcial del compromiso asumido por las Provincias en el Pacto Fiscal, solamente se redujo a la mera exención o disminución del I.S.I.B. en la

<sup>4</sup> La presión tributaria representa la carga que implica para la actividad económica el sistema impositivo, la que se obtiene mediante la razón entre la recaudación del período y el P. B. I. de ese mismo período.

<sup>5</sup> Datos procesados por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, sobre la base del nuevo método de cálculo del P.B. I.

<sup>6</sup> Cálculos realizados sobre la base de los datos del Cuadro 1 "B", perteneciente a González Cano H., "Situación Arancelaria y Tributaria del Mercosur". Boletín D.G.I.(1997)

etapa productiva.<sup>7</sup> Esta situación implica, que en la mayoría de las provincias ha habido una readecuación de las alícuotas de este impuesto, que se materializa en una baja de la presión tributaria en las actividades primarias e industriales y un alza compensatoria en los rubros comerciales y servicios; a tal punto que numerosas actividades primarias se encuentran exentas<sup>8</sup> de este impuesto.

En términos generales, se estableció las alícuotas del 1% para las actividades primarias, el 1.5% para la industria, entre 2.5% y 3.5% para el comercio; pero en el rubro de los servicios se observa alto grado de dispersión entre todas las jurisdicciones.<sup>9</sup>

### **I.3) Impacto sobre los contribuyentes.**

Desde el punto de vista de los contribuyentes, la eliminación o reducción en la etapa productiva provocó dos efectos:

- i. Un incremento en las utilidades en las actividades productivas, por la eximición del impuesto o por la disminución de la respectiva alícuota.
- ii. Una transferencia de recursos de los sectores comercio y servicios, que soportan una mayor carga tributaria por un incremento en la tasa,<sup>10</sup> hacia las actividades exentas o a aquellas no siendo eximidas fueron beneficiadas por una disminución de las alícuotas.

En lo referente al primer efecto, se debe tener presente, que la exención de cualquier impuesto, es políticamente muy atractiva para cualquier gobierno, pero cabe plantearse que ocurría si se decidiese la aplicación de un IVA provincial. No es muy difícil suponer que estos contribuyentes en la actualidad exentos del I.S.I.B., se opondrían drásticamente a la imposición de las respectivas actividades.

Tal como señala Asensio M, *"Notas sobre la Tributación al Consumo en América del Norte"*, 27 Jornadas de Finanzas Públicas de Córdoba, UNC (1994): " La experiencia canadiense muestra que en un país, el reemplazo de un **impuesto viejo por un impuesto nuevo**, independientemente de las ventajas económicas implícitas en el cambio, es una tarea social dificultosa. Esta observación, que apunta a extremar la racionalidad en el caso argentino, se basa en la reciente experiencia canadiense del reemplazo del M.S.T. (Impuesto sobre las Ventas a nivel manufacturero) por el G.S.T.(I.V.A.). Esta decisión generó actitudes conflictuales en la comunidad con efectos políticos y sociales. En general, los autores canadienses coinciden en que el G.T.S. implicó, a pesar de sus imperfecciones,

---

<sup>7</sup> La etapa productiva incluye a las actividades primarias y de producción de bienes. Se considera primaria a la actividad agrícola, ganadera, caza, silvicultura, pesca y explotación de minas y canteras.

<sup>8</sup> En algunas jurisdicciones se gravan a la tasa cero, si bien implica que los sujetos pasivos no deben pagar el tributo, están obligados a presentar las DDJJ con la base imponible correspondiente. En cambio, la exención exime de la obligación formal de las presentaciones de DDJJ. A los efectos del presente trabajo se utilizarán ambas expresiones para señalar la eximición del pago del I.S.I.B. Por otra parte, se debe aclarar que la exención no rige para las ventas realizadas a consumidores finales.

<sup>9</sup> Ver anexo nro. IV: Alícuotas vigentes de las distintas jurisdicciones para el I.S.I.B.

<sup>10</sup> En la Provincia de Santa Fe el comercio tributaba la alícuota del 2.5 %, luego de la reforma, esta aumentó al 2.8 % y 3.5 % para las ventas mayorista y minoristas respectivamente. Además antes de dicha reforma éstos contribuyentes tenían un crédito fiscal del 20% por el pago de Derecho de Registro e Inspección a la municipalidad que correspondiere, el cual se redujo al 15%.

mejora en términos de eficiencia económica respecto del obsoleto impuesto a las ventas de la industria, pero la resistencia social a su introducción fue muy fuerte".

Pero con respecto al segundo efecto, los sujetos pasivos que desarrollan las actividades de comercio y servicios, sufren una mayor presión tributaria para compensar la pérdida de recursos,<sup>11</sup> a raíz de la exención en la etapa productiva. La pérdida de bienestar o carga excedente<sup>12</sup> para estos sectores aumentó en forma exponencial, porque tal como señala, Nuñez Miñana H, "*Finanzas Públicas*", Ediciones Macchi, (1994): " El costo de bienestar de impuesto, aumentará con el cuadrado de la tasa impositiva".

#### **I.4)Efectos sobre la neutralidad tributaria.**

Como consecuencia de la exención en la etapa productiva, se podría afirmar que el I.S.I.B. se asemeja a un impuesto bifásico a las ventas mayoristas y minoristas, pero con la gravedad que cada jurisdicción otorga la exención al establecimiento que esté radicado en la misma, quedando gravados los producidos fuera de ella. Porque es generalizado el concepto, que para que los contribuyentes sean beneficiados con la exención, los fiscos provinciales exigen:

- Situación impositiva provincial regularizada.
- El establecimiento industrial debe estar ubicado en la jurisdicción que otorga dicho beneficio.

Esto último, significa que en la actualidad existe una distorsión, que se da porque un bien X producido y comercializado en la Pcia. A, tiene un trato impositivo preferente respecto al bien X producido en la Pcia. B, al intentar ser comercializado en la Pcia. A. <sup>13</sup> Porque si bien, las Provincias acordaron disponer la exención de este impuesto en las actividades productivas; la mayoría de las jurisdicciones la otorgan en la medida en que el establecimiento industrial o la explotación esté localizado en la propia provincia, quedando gravados los productos fabricados fuera de ellas.

Además, las provincias de Chubut, Catamarca y Santa Cruz<sup>14</sup>, no otorgaron la exención a la etapa productiva, lo cual significan que los productores de estas jurisdicciones se encuentran en situación desventajosa respecto a los productores de las restantes provincias. En esta primera etapa de la reforma el efecto acumulación persiste, ya que si bien se estableció la exención a la etapa productiva, esto no impide que algunos o varios insumos y / o servicios se adquieran en la etapa mayorista o en el comercio minorista. **Esto implica,**

---

<sup>11</sup> Tal como se señala en "*Dispersión de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y a los Sellos en las Provincias Argentina*" Informe Económico Regional Julio de 1999 M.E.y O. y S.P. : " se requiere una mayor presión sobre las actividades gravadas para compensar los menores ingresos provenientes de las liberalidades otorgadas. De esta manera se aumentan los incentivos a la evasión tributaria y se elevan las distorsiones por la falta de homogeneidad ( resultante de la restricción de la base y la consecuente elevación de las alícuotas).

<sup>12</sup> El concepto de carga excedente, se desarrolla en el anexo nro. VII.

<sup>13</sup> Ver Anexo V. "Requisitos para otorgar las exenciones de los Fiscos Jurisdiccionales." Sólo los fiscos de la Provincia de Buenos Aires y de la C.A.B.A. tienen convenio de reciprocidad.

<sup>14</sup> En el Anexo V. "Requisitos para otorgar las exenciones de los Fiscos Jurisdiccionales", se observa que estas jurisdicciones no otorgan la exención del I.S.I.B. en la etapa productiva.

que los efectos distorsivos propio de la imposición en cascada sólo han disminuido, a raíz de la exención en la etapa productiva.<sup>15</sup>

#### I.5) Impacto recaudatorio.

El total recaudado en concepto de I.S.I.B. de las 24 jurisdicciones, las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.A.B.A.), durante los períodos 1993 – 98 asciende a 33.813.323<sup>16</sup> (expresado en miles de pesos). De este total el 78.61 %, lo acumulan cuatro jurisdicciones: C.A.B.A. con el 28.52 %, Buenos Aires con el 33.57 %, Córdoba con el 8.43 %, y Santa Fe con el 8.09 %.

El 21.39 % corresponde a las 20 jurisdicciones<sup>17</sup> restantes, entre las cuales se pueden destacar por su significativa participación sobre el monto total, Mendoza y Entre Ríos, con el 3.74 % y 2.09 % respectivamente.

Este impuesto experimentó un incremento 30 %<sup>18</sup> en el año 1998 respecto al período 1993, caracterizándose por aumentar a tasa de más del 9 % durante cuatro períodos, y sólo sufre descenso de la recaudación en el año 1995 respecto a 1994.

| AÑO   | RECAUDACIÓN I.S.I.B. |
|-------|----------------------|
| 1993  | 5024829              |
| 1994  | 5509774              |
| 1995  | 5220496              |
| 1996  | 5486984              |
| 1997  | 6010639              |
| 1998  | 6560601              |
| TOTAL | 33813323             |

Entonces, los números de la recaudación consolidada, muestran que el rendimiento recaudatorio de este tributo aumentó en forma sustancial, durante el período analizado. Lo cual genera mayor dificultad para su reemplazo. Probablemente, este importante incremento, en parte, podría explicarse al efecto derrame generado por el incremento recaudatorio del IVA al nivel nacional.<sup>19</sup> Porque el aumento de la recaudación y / o la disminución de la evasión de IVA en el orden nacional, podría haber generado una disminución de la evasión del I.S.I.B.; ya que los débitos fiscales del IVA están directamente relacionados con los ingresos brutos generados por cualquier actividad gravada.

<sup>15</sup> Los efectos distorsivos propios de la imposición en cascada se explica en el punto II.2.

<sup>16</sup> Anexo IX " Recaudación de ingresos brutos ". Recaudación expresada en valores corrientes, períodos 93-98.

<sup>17</sup> Se entiende por jurisdicciones a cada una de las Provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

<sup>18</sup> Analizando los valores corrientes de éstos años.

<sup>19</sup> Gómez Sabaini J y V Durán, "Las Claves del Incremento Recaudatorio", 27 Jornadas de Finanzas Públicas, U.N.C.,(1994): " De todas las reformas implementadas se destaca por su logros y envergaduras los éxitos en materia de recaudación tributaria... desde la vigencia del Plan de Convertibilidad, Argentina experimentó un notable crecimiento de sus recursos tributarios nacionales. No es un aumento generalizado de todos los impuestos sino que está concentrado en tres tributos, el IVA, el impuesto a las ganancias y los impuestos a la seguridad social, con marcada predominancia del primero de los tributos mencionados."

## **L.6) Resumen y algunas conclusiones preliminares**

A raíz del Pacto Fiscal las provincias se comprometieron a sustituir el I.S.I.B., antes del 30-6-95 por un impuesto general al consumo, con el objetivo de eliminar los efectos distorsivos generados por este impuesto. Pero se debe tener presente que la presión tributaria total nacional es del 21,71 %, pero la correspondiente a todas las Provincias y Municipios, es apenas el 3,60 %. Lo cual indicaría que para corregir las distorsiones del sistema tributario argentino, también es fundamental analizar y reestructurar algunos tributos que recauda el Estado Nacional<sup>20</sup>, e iniciar un proceso de descentralización tributaria hacia las provincias.

A diciembre de 1999, sólo se produjo la exención de las actividades primarias y productivas, en las mayorías de las jurisdicciones, y aumentando la carga tributaria a las actividades del comercio y servicios. Esta situación generó ganadores y perdedores, porque provocó una transferencia de recursos de un sector de contribuyentes a otro sector.

Una cuestión que afecta a la neutralidad tributaria consiste, en que cada jurisdicción otorga la exención a las actividades productivas, siempre que el establecimiento productivo del contribuyente beneficiado se encuentre en la provincia otorgante.

La recaudación consolidada del I.S.I.B. aumentó en forma muy sustancial analizando los períodos 1993- 98; siendo probablemente el principal escollo a superar, al analizar la eventual sustitución del I.S.I.B.

En el siguiente capítulo, se analizará las ineficiencias que genera en la economía este impuesto, es decir las razones que impulsan su reemplazo. Pero evidentemente como reforma impositiva tiene dificultades, por este motivo se expondrá cuales son los inconvenientes para su sustitución.

---

<sup>20</sup> Entre ellos el impuesto a los combustibles, a los intereses pagados y el sistema de retenciones y percepciones de IVA, entre otros.

## **CAPÍTULO II: "INGRESOS BRUTOS. IMPUESTO INEFICIENTE PERO CON ALTO RESPETO A LAS AUTONOMÍAS PROVINCIALES y GRAN PODER RECAUDATORIO."**

### **II. 1) Naturaleza del Impuesto**

Este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades desarrolladas en las jurisdicciones de las Provincias y de la C.A.B.A. (**hecho imponible**), cualquiera sea el sujeto que la preste.<sup>21</sup> Salvo disposición en contrario, el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada obtenidos en el ejercicio anual<sup>22</sup> (**base imponible**). Los contribuyentes son quienes perciban ingresos derivados de una actividad gravada (**sujeto pasivo**).

El I.S.I.B. es un impuesto de carácter real, porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, como cargas de familia, mínimos, montos de ingresos, etc.<sup>23</sup>

Para los contribuyentes, se trata de una alternativa sencilla, ya que la base imponible es fácil de determinar, ya que considera ingreso bruto el valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes, remuneración total obtenida por los servicios, retribución por la actividad ejercida, intereses obtenidos por préstamos de dinero.

Por tratarse de un impuesto sobre los ingresos devengados, que dependen de las ventas de un período, su recaudación sufre las fluctuaciones del ciclo económico. Esto significa que en épocas de expansión aumenta notoriamente su recaudación y en los momentos de recesión disminuye sensiblemente.<sup>24</sup>

### **II.2) Justificación de la necesidad para la sustitución de I.S.I.B.**

El impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto general las ventas<sup>25</sup>, plurifásico, acumulativo, o sea que grava más de una vez la transferencia del bien o sus insumos a lo

<sup>21</sup> En principio este impuesto está sujeto al principio de origen, pero su coordinación para evitar la doble o múltiple imposición horizontal está instrumentada a través del Convenio Multilateral, tema que se trata en el punto II.5.

<sup>22</sup> El I.S.I.B. es anual, pero con anticipos mensuales, que tienen el carácter de declaración jurada.

<sup>23</sup> Los impuestos pueden ser reales o personales, dependiendo si éstos tienen en cuenta las circunstancias personales de los contribuyentes o no.

<sup>24</sup> Tal como señala Eggers F *"Evolución de las Finanzas Públicas de la Provincia de Buenos Aires 1970-93"* Cuaderno de Economía nro. 1, Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As.(1994): "Esta dependencia del ciclo económico se explica fácilmente por la presencia de alícuotas fijas que gravan los Ingresos Brutos de las empresas, expresados en moneda corriente: si cambia el nivel de actividad o de precios, cambiarán los montos de facturación, afectándose automáticamente el monto de la obligación fiscal. Sin embargo, se comprueba particularmente en este impuesto que la reacción de la recaudación ante cambios en el nivel de actividad es más que proporcional, lo que estaría indicando que la restricción de gastos a que obliga toda recesión lleva a algunos contribuyentes a evadir o eludir impuestos (proceso que se revierte en la fase alta del ciclo)."

<sup>25</sup> González Cano H., *"Armonización Tributaria del Mercosur"*, C.I.T.A.F. (1996) señala: " la base del impuesto es amplia, que grava toda operación onerosa, desarrollada con carácter habitual, ya sea realizada por el sector primario, industrial, comercial o prestación de servicios. Si bien se trata de impuesto general al consumo, por la amplitud de su base..... "

largo de las distintas fases del proceso productivo, no pudiendo deducirse en cada etapa el impuesto pagado en las anteriores. Al funcionar como un impuesto en cascada, provoca los efectos de piramidación y acumulación<sup>26</sup>, que se agravan a medida que aumenta el número de transacciones que afectan al mismo bien y/o sus insumos, generando importantes distorsiones en actividad económica.

Como consecuencia del efecto “acumulación”, el importe de la carga tributaria aumenta en mayor proporción, que un impuesto no acumulativo, como el I.V.A.<sup>27</sup> Debido al efecto de piramidación, el encarecimiento para el consumidor final en el precio de los bienes, es mayor que el monto de impuesto que recauda el Fisco.<sup>28</sup>

### II.2.1) Efecto sobre los precios relativos y la asignación eficiente de los recursos.

- Distorsión en la asignación eficiente de los recursos económicos, porque el precio final del bien o servicio, depende de la existencia de la mayor o menor cantidad de etapas o fases gravadas en ciclo de producción – comercialización. A mayor cantidad de etapas o fases gravadas mayor será la carga tributaria y la alteración de la estructura de precios relativa.<sup>29</sup>
- El impuesto sobre los ingresos brutos perjudica a las empresas – industrias menos integrada en contra de las más integradas. Esto significa que el I.S.I.B. discrimina severamente aquellas empresas – industrias con mayor números de etapas o que no posean posibilidades de integración. Además alienta a la integración económica vertical de manera artificial, llamado efecto Smith - Ustariz<sup>30</sup>.
- Desestímulo a la exportación, si bien puede eximirse a los montos de las mercaderías exportadas, no se puede devolver el impuesto contenido en los insumos incorporados en

<sup>26</sup> Balbi R, *“Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación.”* CIET – OEA. Doc. Nro. 1054 define ambos conceptos. Efecto acumulación: “ La carga que afecta al precio a cargo de los consumidores finales resulta equivalente a la suma de la aplicada en esa fase y en fases anteriores sobre el mismo bien o servicio, sobre sus insumos y bienes de capital afectados a la actividad que genera las transacciones gravadas, que incluyen el resultado de aplicar la alícuata sobre el impuesto acumulado correspondiente a cada transacción gravada y consolidada en el precio respectivo.” Y con respecto al efecto piramidación señala “que se origina cuando los sujetos que intervienen en los ciclos de producción y distribución determinan su margen sobre costos y en éstos se encuentra consolidado el impuesto sobre fases anteriores, dando lugar a que el precio de los bienes y servicios de consumo final experimenten un incremento superior al monto recaudado por el fisco.”

<sup>27</sup> Ver ejemplo Anexo nro. I " Comparación entre impuesto acumulativo y no acumulativo."

<sup>28</sup> Ver ejemplo del encarecimiento en el Anexo nro. II " Efecto Piramidación."

<sup>29</sup> El I.S.I.B., como todos los impuestos, excepto el de capitación, provocan una carga directa y una carga excedente. La primera consiste en la transferencia de recursos de la población hacia el Sector Público. La otra denominada carga excedente o peso muerto de los impuestos, que en el caso de I.S.I.B. se origina por alteraciones en las decisiones, que toman consumidores y productores, en principio óptimas, a raíz del mayor o menor número de etapas de distintos bienes. Ver anexo nro. VIII “ Carga excedente.”

Como señala Musgrave R. y P. Musgrave, *“Hacienda Pública. Teórica y Aplicada”*. Quinta edición; :” La inclusión del total de las transacciones no establecería si cada producto atravesada el mismo número de etapas en el proceso productivo, de forma que las cargas tributarias del impuesto en las distintas fases como porcentaje del valor del producto final de la venta fuera el mismo. Pero no ésta la situación real.”

<sup>30</sup> La integración vertical “artificial” se denomina cuando no se realiza por cuestiones económicas, sino con el objetivo de disminuir la carga impositiva. Esto significa la ocultación de etapas intermedias, haciendo figurar las transacciones con traspaso de propiedad, evadiendo el impuesto sobre las transferencias ocultas. En el anexo nro. III se explica el “ EFECTO SMITH – USTARIZ.”

el valor de la exportación. En contrapartida implicaría un estímulo a las importaciones, en especial de bienes finales, ya que sólo grava la última etapa del proceso; mientras que los producidos localmente están alcanzados en todas sus etapas.

### **II.2.2)Efectos sobre la eficiencia administrativa.**

- Eficiencia administrativa, referida a la capacidad que tengan las unidades de gobierno para obtener la información necesaria que permita detectar, medir y controlar la base imponible de cada tributo. Con respecto a este tema, el I.S.I.B. presenta dificultades para la administración para los fiscos provinciales, ya que no existe vinculación tributaria entre los contribuyentes; caso contrario del IVA donde el débito fiscal de un contribuyente es el crédito de otro, existiendo oposición de intereses. Sin embargo y pese a que implica un número elevado de contribuyentes, su administración no presenta grandes inconvenientes.

### **II.2.3)Efectos distributivos.**

- Este impuesto puede tener efectos distributivos no deseados, porque al ser un impuesto general al consumo, no existe una relación directa entre impuesto efectivamente pagado y la distribución del consumo en distintos grupos de ingresos. Como señala Musgrave R. y P. Musgrave, "*Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*", Quinta edición(1992): "Un impuesto general sobre las ventas es proporcional si se lo relaciona con el consumo, pero es regresivo si se lo relaciona con la renta, debido a que el consumo como porcentaje de la renta tiende a disminuir a medida que nos movemos hacia arriba en la escala de rentas. El impuesto sobre las ventas puede considerarse como un importante elemento regresivo de la estructura impositiva."<sup>31</sup>

### **II.2.4) Efectos sobre la competitividad internacional.**

- No permite determinar la efectiva carga tributaria, esto trae como consecuencia la imposibilidad de devolver el impuesto incluido en el costo de los productos exportados<sup>32</sup>. Las normas del GATT (actualmente OMC) establecidas a partir de la ronda de Tokio de 1968 solo aceptan la devolución de los tributos cuya incidencia en el costo de los productos se conozca con precisión al momento de la exportación. El Código de

<sup>31</sup> Con respecto a la progresividad o regresividad de los impuestos, es de crucial importancia no analizar el sistema impositivo separado de la política fiscal, porque tal como señala Ahumada H. y otros, "*Impacto distributivo del Presupuesto público. Aspectos metodológicos*", Instituto Torcuato Di Tella,(1996): " Un impuesto puede ser regresivo, pero si financia un gasto progresivo puede ocurrir que el paquete fiscal, mirado en su conjunto, mejore la distribución del ingreso. Aconsejar la eliminación de un impuesto regresivo lleva a una reducción del gasto financiado con tal impuesto, lo que puede, a su vez, generar un efecto negativo sobre la distribución, efecto directamente contrario al que se quería obtener con la eliminación del impuesto."

<sup>32</sup> Como señala Chisari O y otros, "*Propuesta para un Sistema Tributario Federal*", Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995): " los impuestos a las ventas en cascada al incidir sobre cada venta a lo largo del proceso de producción y distribución de los bienes, sin asignar créditos fiscales por los impuestos pagados en las sucesivas etapas, dan lugar a que la carga impositiva final incorporada en el precio de los productos finales varíe ampliamente, incluso para productos sujetos a la misma base a la misma tasa de imposición nominal, dependiendo ello del número de ventas intermedias producidas a lo largo del ciclo de producción y distribución del bien y del valor agregado en cada una de dichas etapas. En el caso de las exportaciones ello deriva en que la devolución de impuestos sólo resulta aproximada y puede implicar componentes altos de arbitrariedad."

**Subvenciones y Derechos de la OMC, permite devolver los impuestos en cascada, pero sólo si se devuelve exactamente el impuesto pagado en las etapas anteriores. Esto administrativamente imposible, ya que exigiría devolver realizar la cuantificación individual para cada exportación.<sup>33</sup>**

- Este es un gravamen incompatible con un proceso de integración económica,<sup>34</sup> porque no se tiene un mecanismo de reintegro o devolución, a diferencia del I.V.A.

Además es conveniente tener presente lo que señala Gómez Sabaini J., "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993): "Si a los efectos económicos negativos, propios de la imposición en cascada, se agregan aquéllos que surgen cuando este tipo de gravamen se aplica a niveles secundarios de gobiernos (provincias y municipios) los inconvenientes indicados se ven agravados."

### **II.3) Dificultades para la posible sustitución.**

#### **II.3.1) Eficaz rendimiento tributario.**

- La principal ventaja de este impuesto, es que produce una masa sustancial de recaudación, con una alícuota relativamente baja, que representa más del 50% del total de recursos tributarios propios de cada jurisdicción.<sup>35,36</sup> La participación promedio del I.S.I.B., sobre los recursos tributarios propios provinciales, para el período 1980-92 fue del 52,84 %, lo que equivale al 1,3% del PBI para dicho período.<sup>37</sup> La recaudación del I.S.I.B. representó el 1,87 % del PBI del año 1997, y tiene una proporción del 55,74 % sobre el total de recursos tributarios propios<sup>38</sup>.

#### **II.3.2) Importancia en la estructura tributaria provincial.**

- Además de la indiscutible eficacia en el rendimiento recaudatorio, es necesario investigar la importancia del I.S.I.B., con relación a otros tributos, también de origen provincial, como sellos, inmobiliario, patentes y otros. Analizando los anexos nro. XII y XIII, se observa que en la Pcia. de Tierra del Fuego, el I.S.I.B. tiene una participación del 95,42%, en la estructura tributaria de origen provincial. Siendo el mayor porcentaje de todas las jurisdicciones.
- En La Pampa dicho porcentaje es del 45,71%, siendo la provincia que el I.S.I.B. menor participación relativa posee. Pero al analizar el porcentaje consolidado de todas las

<sup>33</sup> Entrevista personal con el Dr. González Cano.

<sup>34</sup> González Cano H., "*Armonización Tributaria del Mercosur*", C.I.T.A.F. (1996).

<sup>35</sup> Como señala Musgrave R. y P. Musgrave, "*Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*". Quinta edición: "La base imponible es un múltiplo de P.B. I. y pueden obtenerse recaudaciones importantes con tipos impositivos muy bajos. Dicho procedimiento tiene un gran atractivo político y en el pasado ha sido sometido a numerosos debates en el ámbito de la fiscalidad."

<sup>36</sup> En los anexos XII y XIII se observa, que la relación ISIB/ total de recursos tributarios propios prov., es mayor del 50% en todas las jurisdicciones, excepto en las pcias. de La Pampa y Bs. As, que dicha relación es del 45,71% y 46,97% respectivamente.

<sup>37</sup> Ver anexo nro. VIII.

<sup>38</sup> En el anexo nro. XII se muestra la participación del ISIB sobre el total de los tributos provinciales propios y en el anexo nro. XIII, el orden de la importancia relativa de dicha relación.

jurisdicciones, surge que el I.S.I.B. representa el 55,74% del total de recursos tributarios propios.<sup>39</sup>

- Esta cuestión se explica porque cuatro jurisdicciones, que son C.A.B.A y las provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba, acumulan una suma de 4658,4 millones de pesos, que equivalen al 77,57% del total. (Se refiere al total recaudado de I.S.I.B. por las 24 jurisdicciones, que suma 6001,5 millones de pesos, para el año 1997)
- En contraposición, las provincias de Tierra del Fuego, Santa Cruz, Formosa y Chubut suman el 2,71 % del total consolidado; pero sus respectivas participaciones en la relación ISIB/ Recursos Tributarios propios, son mayores de todas las jurisdicciones del país.<sup>40</sup>

| Jurisdicciones | I.S.I.B. | % sobre 6001.5 |
|----------------|----------|----------------|
| C.A.B.A.       | 1592,1   | 26,53          |
| BS. AIRES      | 2114,2   | 35,23          |
| SANTA FE       | 490,8    | 8,12           |
| CORDOBA        | 461,3    | 7,69           |
| Total          | 4658,4   | 77,57          |
| T.DEL FUEGO    | 39,6     | 0,66           |
| SANTA CRUZ     | 52,4     | 0,87           |
| FORMOSA        | 22,3     | 0,37           |
| CHUBUT         | 48,8     | 0,81           |
| Total          | 163,1    | 2,71           |

### II.3.3) Efectos sobre el comercio interjurisdiccional.

- Si bien el I.S.I.B. aplica el criterio territorial, las todas jurisdicciones argentinas establecieron criterios, a través del Convenio Multilateral (C.M.), para limitar su potestad tributaria en materia de las actividades interjurisdiccionales, para evitar la doble o múltiple imposición y respetando las autonomías provinciales.<sup>41</sup> Pero por su forma de aplicación tiende a ser predominantemente tipo origen.

### II.4) ¿Por qué a algunas provincias la sustitución del ISIB les podría interesar más que a otras?

A partir, de agosto de 1993, existió un consenso generalizado para reemplazar el impuesto sobre los ingresos brutos, por un impuesto a las ventas minoristas o por un IVA provincial; este cambio reduciría la distorsión económica del sistema impositivo, pero el resultado podría significar una caída en los ingresos provinciales, ya que este tributo es el principal en que se asienta los recursos tributarios propios de las provincias.

Pero, el objetivo de la sustitución del I.S.I.B., exige conciliar los intereses de las distintas jurisdicciones, tanto de las jurisdicciones cuya participación del impuesto sobre los ingresos brutos implica un aporte de significativa y de crucial importancia en las finanzas provinciales, como la C.A.B.A. y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Mendoza y Santa Fe, de aquellas que se diferencian de éstas, por su dependencia prácticamente exclusiva de los recursos transferidos desde la Nación a las provincias. ( Debido al sistema

<sup>39</sup> Datos que surgen de los anexos X y XI.

<sup>40</sup> El orden sobre la importancia relativa se puede observar detalladamente en el anexo nro. XIII.

<sup>41</sup> Este tema se desarrolla con mayor grado de precisión en el punto II.5.

de Coparticipación Nacional.) Constituyen ejemplo de esto Formosa, La Rioja, Catamarca y Jujuy, porque recibieron tributos de origen nacional<sup>42</sup>, en 1997, en una proporción del 95,01%, 92,95 %, 92%, y 89,75% sobre el total de recursos tributarios, respectivamente.

Entonces, si algunas o muchas provincias, dependen en forma casi exclusiva de las transferencias nacionales indicaría, que la supuesta caída de recaudación, debido al eventual reemplazo del I.S.I.B. por otro impuesto, de mayor eficiencia económica pero de menor eficacia recaudadora, les "importaría" menos que otras. (Cuya participación del I.S.I.B., en el Presupuesto Provincial es importante.)

Si se observa detenidamente el anexo nro. X y XI, que muestran la relación que existe entre los recursos tributarios de origen provincial y los de origen nacional, la C.A.B.A. es la que se encuentra en mejores condiciones, ya que sus recursos propios significan el 91,05% del total, siguiendo la Pcia. de Buenos Aires con 53, 94%. Las provincias de Córdoba, Santa Fe y Mendoza están aproximadamente en el 37% de recaudación propia.

Pero, existen nueve provincias, San Juan (15,25%), Misiones (14,44%), Chaco (12,90%), Santiago del Estero (10,95%), Corrientes (10,93%), Jujuy (10,25%), Catamarca (8%), La Rioja (7,05%) y Formosa (4,99%), porcentaje que indican la absoluta dependencia de la coparticipación y de otras transferencias nacionales.

**Esto explica, porque las Provincias no están en condiciones de autofinanciarse sólo con recursos tributarios propios, dependiendo de los recursos coparticipables, algunas en mayor proporción que otras.**

Otro indicador, sobre "la mayor preocupación de algunas provincias que otras", por la posible sustitución del I.S.I.B., puede dilucidarse al relacionar los gastos corrientes con el I.S.I.B., esto es conocer en que porcentaje de este impuesto colabora a financiar los gastos de personal, bienes de consumo y servicios, (gastos corrientes).

Esto se detalla jurisdicción por jurisdicción, en el anexo nro. XIV, pero simplemente comparando las cuatro jurisdicciones, en que la incidencia del I.S.I.B. es de mayor significación relativa para "cubrir" los gastos corrientes, con las cuatro de menor importancia surge que:

| Jurisdicciones | Recaud. ISIB | Gastos Ctes | ISIB/Gastos Ctes |
|----------------|--------------|-------------|------------------|
| CORDOBA        | 461,3        | 2065,4      | 22,33            |
| SANTA FE       | 490,8        | 2097,8      | 23,41            |
| BS. AIRES      | 2114,2       | 8261,4      | 25,59            |
| C.A.B.A.       | 1592,1       | 2731,3      | 58,29            |
| LA RIOJA       | 16,3         | 474,5       | 3,44             |
| FORMOSA        | 22,3         | 567         | 3,93             |
| CATAMARCA      | 23,9         | 466,4       | 5,12             |
| JUJUY          | 36,2         | 517,6       | 6,99             |

Se puede concluir con facilidad porque el eventual reemplazo de este impuesto, por otro de menor rendimiento tributario, pero de mayor neutralidad tributaria (eficiencia económica), interesaría a algunas jurisdicciones más que a otras.

<sup>42</sup> Se refiere a los que corresponden a la distribución secundaria ley nro.23548 y otros de origen nacional.

**Esto implica que la sustitución del I.S.I.B., por un IVA provincial o por un impuesto a las ventas minoristas, que eliminaría sustancialmente los efectos distorsivos de la imposición en cascada, pero que ante la probable disminución del rendimiento recaudatorio, perjudicaría con mayor peso a la recaudación de Córdoba, Santa Fe, Buenos Aires y la C.A.B.A., que a otras jurisdicciones.**

## **II.5) Convenio Multilateral.**

### **II.5.1) Necesidad de su Armonización Horizontal**

La doble o múltiple imposición se produce cuando una misma persona es sometida por el mismo objeto y durante el mismo tiempo, al mismo impuesto en dos o más estados. Esta situación se puede presentar en el ámbito internacional o interno de una nación.

La doble o múltiple imposición interna adquiere una fundamental importancia en los países federales, pero ésta puede ser vertical u horizontal. La primera se presenta cuando el Estado Nacional, junto con otro nivel de gobierno inferior, Provincias, Municipalidades, gravan el mismo hecho imponible, al mismo sujeto pasivo (**contribuyente**), durante el mismo período fiscal. En cambio, la horizontal ocurre cuando dos o más fiscos que provocan la doble o múltiple imposición, pertenecen al mismo nivel de gobierno.<sup>43</sup>

En este sentido, debe tenerse presente que el impuesto sobre los Ingresos Brutos atribuye la potestad tributaria a la jurisdicción en que se ejerce la actividad, aplicando un criterio territorial, y gravando los bienes producidos en la jurisdicción y consumidos dentro o fuera de su territorio; aplicándose el principio de imposición exclusiva en la jurisdicción de origen para las ventas interprovinciales.<sup>44</sup>

La aplicación de este criterio objetivo, por parte de cada una de las provincias, implica la concurrencia de facultades tributarias, cuando el ejercicio de una actividad abarca más de una jurisdicción y abre las puertas a una doble y /o múltiple imposición sobre un mismo bien o servicio producido. De esta forma se hubiera provocado graves distorsiones en la actividad económica, por la simple razón que **un contribuyente alcanzado por el I.S.I.B., debía soportar mayor carga tributaria, si desarrollaba sus actividades en varias jurisdicciones que en una sola jurisdicción. Cuestión que hubiese desalentado el comercio interjurisdiccional.**

Para los evitar los efectos nocivos de la doble y / o múltiple imposición horizontal, debido a que las actividades comerciales, industriales, profesionales y otras, se desarrollan en el ámbito de todo el país, surge la necesidad de armonizar en forma horizontal las actividades interjurisdiccionales,<sup>45</sup> a través de un Convenio Multilateral (C.M.), que delimitara las

---

<sup>43</sup> A los efectos del Convenio Multilateral las Provincias y la Ciudad Autónoma de Bs. As. constituyen jurisdicciones del mismo nivel de gobierno, unidades subnacionales de gobierno(USG).

<sup>44</sup>En el anexo nro. XXIV, se explican los conceptos de la tributación jurisdiccional, principio de tributación exclusiva en la jurisdicción de origen, de destino y el principio origen restringido.

<sup>45</sup> El primer antecedente destinado a evitar éstos problemas fue en Mayo de 1953, donde la Pcia. de Buenos Aires y la Municipalidad de la Capital Federal, celebraron un Convenio Bilateral. Se llevaron a cabo otros convenios en 1954 y 1960. En Octubre de 1964 surge un nuevo órgano la Comisión Plenaria, aparte de la Comisión arbitral. El Convenio vigente en la actualidad fue suscripto por todas las jurisdicciones en 1977.

potestades tributarias de las jurisdicciones. Este convenio logra ese efecto mediante el reparto de la base imponible en las operaciones interjurisdiccionales.

### **II.5.2) Naturaleza del Convenio Multilateral.**

Este Convenio, no consiste en una ley nacional, sino que todas las jurisdicciones establecieron criterios para distribuir base imponible, (no montos de impuesto) en lo que respecta a las actividades interjurisdiccionales.

Bulit Goñi, E, "*Convenio Multilateral, Distribución de Ingresos Brutos*", Ediciones Depalma (1992), lo define como: "un acuerdo o convenio celebrado entre jurisdicciones con poderes tributarios propios, que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado..... Es, en síntesis un acuerdo entre fiscos, que pasa a ser derecho local a partir de su ratificación por cada cuerpo legislativo. Con dos particularidades respecto de la legislación tributaria local propiamente dicha:

- Mientras ésta puede ser derogada o modificada libremente, el Convenio Multilateral sólo puede ser modificado total o parcialmente por unanimidad, quedando a los fiscos sólo el mecanismo de la denuncia.
- El Convenio tiene por ello, y porque compromete y afecta a otras jurisdicciones, una rigidez y una permanencia mayores que lo hacen prevalecer sobre una legislación local pura en caso de discordancia, debiendo ésta ajustarse a él"

Es necesario advertir, si bien el C.M. vigente en la actualidad, fue suscrito por todas las jurisdicciones el 18 de Agosto de 1977, la ley nacional nro. 23.548 en su art.9 inciso d, impone a las provincias continuar aplicando las normas del C.M., sin perjuicio de las ulteriores modificaciones adoptadas por unanimidad de los Fiscos adheridos. Esto implica que por medio de esta ley la Nación se establece la obligatoriedad de la adhesión al Convenio, facultando a las jurisdicciones adheridas a modificarlo con la condición de unanimidad.

Pero más allá de esta obligatoriedad, es de crucial importancia tener presente, que tal como señala Bulit Goñi E., "*Convenio Multilateral, Distribución de Ingresos Brutos*", Ediciones Depalma (1992): "El Convenio no fue una necesidad jurídica impuesta por la jurisprudencia, sino que fue una decisión política de evitar superposiciones impositivas."

### **II.5.3) Disposiciones fundamentales del Convenio Multilateral.**

El Convenio establece que las actividades ejercidas por un mismo contribuyente, en dos o más jurisdicciones, siempre que los ingresos provengan de un proceso único y económicamente inseparable, la base imponible se atribuye conjuntamente a las jurisdicciones donde se desarrolla la actividad. Ejemplificando distintas situaciones:

- 1) Industrialización en una Jurisdicción y comercialización en otra u otras.
- 2) Industrialización o comercialización en una o varias jurisdicciones, y dirección - administración en otras.
- 3) Asiento principal en una jurisdicción y se realicen ventas y / o compras en otras.

4) Asiento en una jurisdicción y se presten servicios en otras.<sup>46</sup>

La última parte del art. 1 del C.M.<sup>47</sup>, establece una norma de medular importancia, porque la realización de gastos de cualquier naturaleza, sean computables o no,<sup>48</sup> pero con vinculación a las actividades interjurisdiccionales del contribuyente, obligan a éste a someterse a las disposiciones del Convenio. Entonces, a partir de lo expresado en el art. 1 del C.M., se puede clasificar a los sujetos pasivos de I.S.I.B. en:

- a) **Contribuyentes de Convenio**, estos son aquellas que desarrollan actividades con las condiciones explicadas en los párrafos anteriores, según lo expresado en el art. nro. 1 del Convenio Multilateral.
- b) **Contribuyentes de No Convenio**, sus actividades se limitan al ámbito territorial de una sola jurisdicción. El C.M. no dispone absolutamente ninguna norma sobre la materia fiscal, ya que ésta le es propia y exclusiva de cada jurisdicción.

Es sumamente importante, señalar que aproximadamente el 40 % de la recaudación del I.S.I.B. corresponde a los contribuyentes de Convenio.<sup>49</sup>

El convenio define dos fórmulas<sup>50</sup> para distribuir la base imponible entre las jurisdicciones:

- a) **Régimen general:** art. 2 a 5 del C.M. Consiste en atribuir la mitad de los ingresos en proporción a los gastos soportados en cada jurisdicción y la otra mitad en proporción directa al origen proporcional de los ingresos.<sup>51</sup> (Ver anexo nro. XXIII.)
- b) **Regímenes especiales:** art. 6 a 13 del C.M., construcción, seguros, transporte, entidades financieras, profesiones liberales, comisionistas, préstamos hipotecarios o prendarios, vitivinícolas, azucareras, forestales, mineros y frutos del país. (Ver anexo nro. XXIII.)

#### **II.5.4) Perfecto Respeto a las Autonomías Provinciales.**

El mecanismo de distribución de la base imponible que adopta el C.M., permite un perfecto respeto a las autonomías provinciales, porque puede darse:

- que una jurisdicción exima del impuesto a una determinada actividad, y que ésta se encuentre gravada en otra u otras jurisdicciones, pudiendo éstas últimas, gravar la parte de ingresos brutos que le resultan atribuidos, según las normas de distribución del C.M.

<sup>46</sup> Artículo nro. 1 del Convenio Multilateral.

<sup>47</sup> Último párrafo del art.1 del C.M.: “ Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque sean no computables a los efectos del art.3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)

<sup>48</sup> La realización de gastos hace presumir que un contribuyente se ha desplazado a otra jurisdicción, por sí o por terceros para formalizar operaciones.

<sup>49</sup> En el anexo nro. XVIII, se muestra la recaudación total del C.M, del conjunto de las jurisdicciones, de los períodos 95-99.

<sup>50</sup> Las disposiciones del Régimen General y de los Regímenes Especiales se exponen en el anexo nro. XXIV.

<sup>51</sup> Art. Nro. 2 del C.M.

- otra situación, que puede presentarse sería que una jurisdicción grava una determinada actividad con una alícuota, y otra con una mayor o menor.

Esto implica que el C.M. redistribuye entre las jurisdicciones el poder fiscal de cada una de ellas, por las actividades interjurisdiccionales, evitando la doble o múltiple imposición, pero respetando la decisión autónoma de cada jurisdicción de eximir o de gravar, y en este caso de establecer la tasa correspondiente.

En cuanto a la facultad de inspeccionar, el art. 29 faculta a los fiscos adherido al C.M., a los contribuyentes de convenio, con el conocimiento del fisco local, que es el que se encuentra dentro de cuyo territorio se realizará la fiscalización.<sup>52</sup> Además las jurisdicciones adheridas están comprometidas a colaborar entre sí, esta colaboración se refiere a información, recaudación y fiscalización del tributo.

En el caso de los contribuyentes de convenio, la situación se torna más compleja, porque como señala Bulit Goñi, E. "*Convenio Multilateral, Distribución de Ingresos Brutos*", Ediciones Depalma (1992): "en el caso de los contribuyentes alcanzados por el Convenio se cruzan tres tipos de relaciones: la relación de cada sujeto con el fisco, y la relación del sujeto con el conjunto de los fiscos, y la relación de los fiscos entre sí."

Esta última relación puede generar algunos inconvenientes, ya que la distribución de la base imponible implica oposición de intereses entre los distintos fiscos subnacionales.

Es importante aclarar que las jurisdicciones argentinas, lograron a través de un procedimiento original como el CM:<sup>53</sup>

- Evitar la doble imposición horizontal y combinar los principios de origen y destino.
- Armonizar entre los intereses de las jurisdicciones "productoras" y "consumidoras".
- Coordinación de las acciones de fiscalización.
- Perfecto respeto a las Autonomías de las Jurisdicciones para decidir sobre la cuantía de la imposición o exención, de una determina actividad.
- Evitar el encarecimiento y el desaliento del comercio interjurisdiccional.

## II.6) Resumen y algunas conclusiones preliminares.

<sup>52</sup> El objetivo del aviso al fisco local, es que se acople éste si lo considera necesario. Por otra parte el art.29 obliga a los contribuyentes suministrar todos los elementos necesarios para determinar la verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción que lleve a cabo la inspección.

<sup>53</sup>Tal como señala De Marco H, "*Convenio Multilateral*", C.I.T.A.F. (Doc. C.I.E.T. nro. 948): "El problema de la armonización horizontal pudo haberse resuelto recurriendo al expediente tradicional utilizado para evitar la doble o múltiple imposiciones que han sido características del plano internacional. Esto es, disponer la exención en uno de los fiscos para que para toda la gravación se produzca en el otro, a condición de reciprocidad. Sin embargo, ese camino hubiese solucionado sólo el problema de los contribuyentes, pero no él las jurisdicciones. En particular, teniendo dos realidades propias de nuestro medio, una la manifiesta disparidad que caracteriza a nuestras distintas jurisdicciones, y la otra que en cierta manera deviene de la primera, la ostensible desigualdad de los términos del intercambio interno. Provincias ricas y pobres, productoras y consumidoras, superpobladas y vacías, industrializadas y pastoriles o mineras, etc. Haber sometido esa realidad al expediente tradicional referido, hubiese acrecentado las disparidades, hubiese perjudicado a unas jurisdicciones a favor de otras, hubiese acentuado nuestras distorsiones internas. Por eso se buscó un procedimiento original, que aseguró que la base imponible sea uniforme para todas las jurisdicciones, a la vez que la interjurisdiccionalidad no sea por sí más gravosa".

El I.S.I.B. es un impuesto que genera ineficiencias económicas, en la asignación de recursos, en la estructura de precios relativos, perjudica a los productores internos en la competencia internacional, y no consiste en el impuesto ideal para procesos de integración económica con otros países.

Pese a las ineficiencias económicas mencionadas, el I.S.I.B. representa más del 55 % de los tributos que recaudan las provincias y la C.A.B.A., **lo cual significa que su aporte a las Finanzas Provinciales es de crucial y fundamental importancia.** Además está correctamente armonizado al nivel interjurisdiccional, a través del Convenio Multilateral. Este convenio, consiste en un acuerdo entre todas las provincias y la C.A.B.A., **que evita la doble y / o múltiple imposición horizontal; y que a su vez contiene un alto respecto por las potestades tributarias provinciales.**

La eventual sustitución del I.S.I.B., por un IVA provincial o un Impuesto a las ventas minoristas (que consisten en impuestos de mayor neutralidad tributaria), eliminarían sustancialmente los efectos distorsivos propios de la imposición en cascada, pero generaría cierta preocupación sobre el rendimiento recaudatorio. **Un impuesto menos distorsivos pero de menor eficacia recaudatoria perjudicaría con mayor peso a la recaudación de las provincias de Córdoba, Santa Fe, Buenos Aires y la C.A.B.A., que a otras jurisdicciones.**

Por ello, la sustitución de I.S.I.B., implica el desafío de establecer un gravamen que supere las distorsiones comentadas, propias de la imposición en cascada, que no presente inconvenientes en la coordinación interjurisdiccional, y que a su vez permita respetar a las autonomías provinciales. Y fundamentalmente que logre el rendimiento recaudatorio que tiene el I.S.I.B. para las arcas provinciales en la actualidad.

En el siguiente capítulo, se analizará cuáles serían las alternativas de imposición general al consumo, para la eventual sustitución del I.S.I.B. De cada alternativa se expondrá la experiencia internacional, es decir sus antecedentes. A su vez, se analizará detalladamente, los aspectos de la coordinación interjurisdiccional, y sus consecuencias en la eficiencia económica, su impacto sobre la recaudación y las autonomías provinciales.

### **CAPÍTULO III: "REFLEXIONES SOBRE ALGUNAS ALTERNATIVAS DE SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. IVA PROVINCIAL E IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS. "**

Tal como señala Chisari O y otros, *"Propuesta para un Sistema Tributario Federal"*, Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995): "la literatura económica es concluyente respecto a que las únicas formas de imposición a las ventas que resultan potencialmente neutrales sobre la estructura de precios relativos de bienes y servicios son:

- 1) El IVA tipo consumo<sup>54</sup>, con tasa única y base generalizada a todos los bienes y servicios
- 2) El denominado impuesto a las ventas minoristas general y tasa única."

#### **III.1) EL IVA PROVINCIAL**

El IVA tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y según la técnica denominada impuesto contra impuesto,<sup>55</sup> sería la aplicación más conveniente, porque tal como señala Chisari O y otros, *"Propuesta para un Sistema Tributario Federal"*, Cuaderno de Economía Nro.3 del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995): "La posibilidad de ocurrencia de efectos cascada y piramidación está excluida si se opta por un IVA consumo, basado en el mecanismo de crédito- débito fiscales, y paralelamente, la neutralidad del gravamen queda garantizada si la base del impuesto es generalizada y su tasa impositiva única (**ambos requisitos son satisfechos en el actual diseño del IVA argentino).**"

La mayor neutralidad se lograría adoptándose un IVA tipo consumo,<sup>56</sup> porque es el que evita los efectos acumulativos no deseados, al permitir la deducción de la totalidad de las adquisiciones afectadas a la generación de operaciones gravadas; esto implica la deducción en forma inmediata de los créditos fiscales por las adquisiciones de bienes de capital<sup>57</sup>, y también de los originados por la contratación de los servicios y de los gastos generales.

- **Las adquisiciones de capital**, la no- deducción de los créditos que provienen de este tipo de operaciones, produciría efectos de acumulación, porque el impuesto pagado se incorpora al costo de los bienes elaborados por ellos.<sup>58</sup> Para no afectar la neutralidad, la

<sup>54</sup> Ver anexo nro. VI. "IVA."

<sup>55</sup> Balbi R., *"Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación"*. CIET – OEA. Doc. Nro. 1054 Pág. 23: "La descripción que se efectúa en este punto, responde a un impuesto al valor agregado tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y según la técnica denominada impuesto contra impuesto, tanto por ajustarse a las características del gravamen de aplicación más difundida en el plano mundial, como constituir el gravamen que ya han adoptado numerosos países latinoamericanos y a los que tienden los restantes, de acuerdo con las orientaciones que predominan en el área en materia de reforma tributaria.

<sup>56</sup> En el anexo nro. VI, se definen los tres tipos de IVA, tipo consumo, tipo renta y tipo producto.

<sup>57</sup> El cómputo de los créditos fiscales, como consecuencia de compras de bienes de capital, puede permitirse su deducción en forma inmediata o a prorrata.

<sup>58</sup> González Cano H., *"Situación Arancelaria y Tributaria del Mercosur"*, Boletín D.G.I.(junio 1997) pág.958 señala: "Los ICMS fueron establecidos con una finalidad esencialmente recaudatoria, y si bien adopta la técnica clásica del IVA (débitos menos créditos o sustracción base financiera), generan una cantidad de efectos acumulativos, que naturalmente castiga sus exportaciones. Así, por ejemplo, hasta setiembre de 1996 se gravaban las exportaciones de productos primarios y semielaborados, no se deducían los créditos por

deducción debe ser operada en forma inmediata, ya que si se obliga que dichos créditos se deduzcan en varios ejercicios fiscales, se provoca una distorsión, generada por el costo financiero.<sup>59</sup>

- **Tratamiento a los servicios y gastos generales**, lógicamente para evitar los efectos de acumulación, se debería permitir la deducción de los créditos de los servicios gravados (comunicaciones, energía eléctrica, transporte, honorarios profesionales, etc.), y gastos generales (papelería, útiles de oficina, etc.), que se encuentren relacionados con la actividad productiva – comercial del contribuyente.

El método de deducción financiera es el que evita los efectos acumulativos, y si bien admite dos formas de cálculo, es preferible el de deducción impuesto contra impuesto, porque el débito fiscal de un contribuyente es crédito de otro, **significando la oposición de intereses entre éstos**. Además, este es el sistema que se viene aplicando al nivel nacional, lo cual permitiría no desperdiciar la experiencia ganada en este aspecto.

La generalización de la base imponible<sup>60</sup>, evita que se produzcan efectos acumulativos, ya que al permitir computar los créditos fiscales que provengan de las adquisiciones de bienes y servicios, que componen el ciclo productivo de una actividad económica, se elimina la posibilidad de aplicar el margen de utilidad, sobre el impuesto acumulado correspondiente a cada transacción gravada y consolidado en el precio respectivo del bien o servicio adquirido.

Se requiere uniformidad de la alícuota, porque si se aplicase un IVA con tasas diferenciales, puede ocurrir que las actividades económicas que se encuentren gravadas a una tasa menor que la general y si además se llegara a aplicar la “regla tope”,<sup>61</sup> se produciría el efecto acumulación, tan criticado en la imposición en cascada.<sup>62</sup>

La carga excedente o peso muerto de los impuestos será mayor, cuanto mayor es la base imponible, y aumenta con el cuadrado de la tasa impositiva.<sup>63</sup> Esto implica que la pérdida de bienestar que soporta la sociedad por la imposición aumenta linealmente por la ampliación de la base imponible, pero por el incremento de la tasa crece en forma exponencial. Por ello, con respecto al IVA es de crucial importancia generalizarlo, eliminar exenciones, y permitir la deducción sin restricciones de los créditos por insumos para producir y vender bienes gravados. Además que la tasa sea la más baja posible.

---

compras de bienes de capital..... La mayor parte de estas distorsiones, fueron corregidas por las reformas del ICMS, aprobada en setiembre de 1996 que convirtió a este tributo en un impuesto tipo consumo (se desgrava inmediatamente los créditos por la de bienes de capital) y aplicando a nivel internacional en base al principio de destino, ya que ahora se desgravan las exportaciones.”

<sup>59</sup> Sería menor que la distorsión generada por un IVA tipo producto, se debe tener presente esta cuestión, porque en la década del 80, éstos créditos se deducían en varios ejercicios.

<sup>60</sup> González Cano H., *"Armonización Tributaria del Mercosur"*, C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996): "La base del impuesto fue considerablemente ampliada en 1990 al aprobarse la su generalización mediante la eliminación de exenciones, la aplicación al sector agropecuario y la tributación generalizada de los servicios."

<sup>61</sup> Se limita el derecho de deducir la totalidad del crédito facturado en las compras o servicios utilizados.

<sup>62</sup> González Cano H., *"Armonización Tributaria del Mercosur"*, C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996).

<sup>63</sup> Nuñez Miñana H., *"Finanzas Públicas"*, Ediciones Macchi. (1994): "El costo de bienestar de un impuesto aumentará con el cuadrado de la tasa impositiva."

Esto significa, que un IVA de base amplia (generalizado) y sin exenciones, puede producir una aceptable recaudación y generando un grado de distorsión mínimo, logrando mayor eficiencia económica.

Si a esto se le agrega, que sería factible su estructuración sobre la imposición general al consumo sobre un mismo tributo tanto al nivel nacional, como provincial, traería beneficios para los contribuyentes y para los fiscos. Para los primeros implicaría una economía de tiempo y recursos; y para los segundos una posibilidad ampliada de fiscalización, al complementarse las acciones de administración de los fiscos, nacional y provinciales<sup>64</sup>. **Esto podría reducir la evasión impositiva, al tener la posibilidad de aplicar controles cruzados entre los fiscos provinciales y el nacional.**

Con respecto a este tema, se debe considerar que el IVA es un impuesto de pago fraccionado, porque el fisco lo recauda a lo largo del ciclo de producción- distribución, a diferencia de los impuestos en suspenso, que se recaudan en la última etapa de dicha cadena. Esto implica, que al evadirse en la última etapa de la cadena se pierde el 100% de la recaudación.<sup>65</sup>

Entonces, resumiendo el IVA Provincial, estructurado de la forma expuesta en los párrafos anteriores, eliminaría los efectos distorsivos del I.S.I.B., garantizaría la neutralidad tributaria, permitiría la posibilidad de mayor control cruzado entre los fiscos, (lo cual aumentaría la probabilidad de disminuir la evasión fiscal<sup>66</sup>). Esto implicaría que la imposición provincial al consumo lograría un alto grado de eficiencia económica.

En la actualidad, el IVA se recauda en el ámbito nacional, integrando la masa coparticipable, por lo tanto no requiere armonización interna. Aplicando el principio destino para las transacciones con el exterior, con los correspondientes ajustes en frontera.<sup>67</sup>

Pero al estudiarse la posibilidad de aplicar un IVA provincial, es indispensable armonizar algún mecanismo para determinar que jurisdicción tiene la potestad tributaria para gravar el comercio interjurisdiccional, por ello es fundamental analizar:

- el IVA provincial sujeto al criterio de destino.
- el IVA provincial sujeto al criterio de origen.

### **III.1.1) El IVA provincial sujeto al criterio de destino.**

Según el principio de destino, los bienes deben salir libres de impuestos de la jurisdicción vendedora, y éstos solamente se gravan donde se consumen. Esto implica que los bienes producidos en una jurisdicción y vendidos en otra deberán estar exentos del impuesto en la primera.

---

<sup>64</sup> Piffano H, " *El Nuevo Sistema Tributario Provincial en un Escenario de Descentralización Tributaria*". II Seminario Internacional " Federalismo y Gobiernos Locales " U.N.L.P. (1998)

<sup>65</sup> Esta es una de las más importantes ventajas del IVA sobre un impuesto sobre las ventas minoristas.

<sup>66</sup> Tal como señala Silvani C y P dos Santos, " *Aspectos Administrativos de la reforma de la tributación al consumo en Brasil*", FMI (1995): " La evasión fiscal, además de reducir el ingreso público, constituye una forma de competencia desleal y, por lo tanto, es también un factor distorsionador del sistema económico."

<sup>67</sup> Esto implica desgravar totalmente las exportaciones y devolver los impuestos pagados en la adquisición de mercaderías, insumos y / o servicios, y gravar las importaciones. Ver anexo nro. XXIV.

En este caso, los bienes intercambiados entre las distintas jurisdicciones, las provincias y C.A.B.A., pagan el impuesto solamente al fisco de la jurisdicción "importadora o consumidora". Procediendo la jurisdicción "exportadora" a eximir y devolver el total de impuestos internos pagados en etapas anteriores al contribuyente de dicha jurisdicción.

Para la factibilidad técnica de este criterio se requiere aplicar correctamente los ajustes de frontera, existiendo dos mecanismos:

- a) **Pago diferido:** el impuesto se ingresa en la jurisdicción donde el bien se consume, siendo éste eximido donde se produce.
- b) **Caja de Compensaciones:** en oportunidad de efectuarse la venta interjurisdiccional el tributo se paga a la jurisdicción de origen, quien lo recauda por cuenta de la de destino. En esta última jurisdicción, el adquirente al efectuar la siguiente venta, computa el crédito fiscal y la jurisdicción de destino le "cobra" a la de origen el impuesto que ésta recaudó. Cuando se produzca el caso inverso, o sea la jurisdicción de destino haya percibido impuestos que correspondían a la de origen, no se produce tal "cobro" sino una compensación entre las jurisdicciones, una especie de "clearing".

Chisari O y otros, "*Propuesta para un Sistema Tributario Federal*", Cuaderno de Economía Nro.3 del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995), propone una reforma integral del sistema tributario, pero el objetivo del presente trabajo consiste solamente investigar la eventual sustitución de I.S.I.B. Con respecto a este tema se propone:

- i. Un IVA provincial, que tendría la misma base imponible que el IVA nacional, de hecho sugiere que la potestad para determinar la base imponible y exenciones sea exclusiva de la Nación.
- ii. Con respecto a los flujos interjurisdiccionales serían tratados al principio destino, pudiendo existir distintas tasas de IVA provinciales.
- iii. Proponiendo el mecanismo de pago diferido.

### III.1.1.1) Antecedentes.

La experiencia internacional nos remite a la Comunidad Económica Europea (C.E.E.),<sup>68</sup> la Segunda Directiva, estableció la estructura, modalidades y principios técnicos para del I.V.A. que debían tener todos los países de la C.E.E. (abril de 1967). En este caso la armonización se hacía sobre la base del principio de destino y los correspondientes ajustes fronterizos. La sexta directiva de 1977, perfeccionó y amplió a la anterior, y es la que se encuentra actualmente vigente con sus modificaciones. (Lógicamente, en lo que se refiere al I.V.A.)

Recién en 1991 se aprobó la directiva 91 / 680 se estableció el régimen transitorio de I.V.A. a regir de 1993 a 1996<sup>69</sup> (aún vigente en la actualidad), pero sin ajustes en frontera a raíz del levantamiento de las aduanas para el comercio intracomunitario.

---

<sup>68</sup> Se analiza brevemente esta experiencia, porque como señala González Cano H., "*Armonización Tributaria del Mercosur*", C.I.T.A.F. Ediciones Académicas, (1996): "la C.E.E. es el grupo más exitoso y que más ha avanzado en el campo de integración económica"

<sup>69</sup> El objetivo era lograr un I.V.A. adaptado al principio de origen, que no requiere controles fronterizos, pero sí uniformidad de tasas entre los países de la C.E.E.

Como señala González Cano H, *"Armonización Tributaria del Mercosur"*, C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996): " el régimen transitorio de I.V.A. implica la aparición de un nuevo hecho imponible "la compra en otro país de la comunidad", que se une a las tradicionales de entrega de bienes y prestación de servicios e importaciones. Para el comercio intracomunitario, en lugar de exportación e importación, ahora se habla de entrega a otro país de la Comunidad y de adquisición en otro país de la Comunidad.

La adquisición hace que el comprador del país destino sea el obligado a pagar el impuesto a la Administración de su país. Paralelamente las entregas intracomunitarias de bienes, quedan exentas en el país de origen, y por tanto con derecho a la devolución del I.V.A. por los créditos de insumos utilizados por el vendedor pero con dos condiciones:

- i. Que los bienes hubiesen sido transportados efectivamente desde el Estado miembro y
- ii. Que la entrega se realice a un sujeto pasivo identificado y registrado como tal en el otro Estado miembro.

En cambio, las entregas a consumidores finales tributarán en su origen para distorsiones en el comercio fronterizo."

**"La eliminación de las fronteras y de los controles aduaneros, produjo una baja de las recaudaciones en el primer trimestre de 1993 en Portugal, España y Grecia, debido a que no funcionaba adecuadamente el mecanismo de información entre las administraciones tributarias de los doce países, a los efectos de verificar que las mercaderías que pagaban IVA en el país exportador, lo hacían en el país importador."**

"Sin embargo tales problemas fueron corregidos mediante la aplicación del sistema VIES (sistema de intercambio de información del IVA.). Este sofisticado sistema de control debía permitir que cada administración obtuviera directamente y sin demora acceso a la información contenida en las declaraciones presentadas por los compradores del país importador. Este sistema se preparó durante 1992, pero debido a la complejidad de los problemas involucrados, en algunos casos tomó algún tiempo solucionar problemas operativos."

Esto significa, que el IVA provincial - pago diferido, que requiere del intercambio continuo de información en tiempo y forma entre los fiscos nacionales y jurisdiccionales, necesitará de un plazo importante de coordinación, para evitar la pérdida de recaudación. La experiencia internacional, indica que será fundamental realizar grandes cambios en administraciones tributarias provinciales. Tal como señala Bird R y P Gendron, *"Dual Vats and Cross - Border Trade: Two Problems, One Solution?"*(1998): " Para que tal sistema<sup>70</sup> funcione satisfactoriamente, debe haber un adecuado intercambio de información entre ambos niveles de administración de impuestos, un proceso que puede ser facilitado en gran medida si ambos tienen IVA y de allí un interés financiero en su éxito."

Finalmente cabe señalar que U.E.(Unión Europea), no hay satisfacción plena, con el actual régimen transitorio del I.V.A., porque se considera que tiene mucha evasión. Pero aún no se puede pasar al sistema definitivo, gravando en el país de origen en las operaciones intracomunitarias, porque los países no se ponen de acuerdo para uniformar las alícuotas de

---

<sup>70</sup> Se refiere al IVA destino.

IVA. El actual objetivo de la UE, sería pasar a un sistema de origen para recaudar, pero que seguiría siendo esencialmente de destino, porque los gobiernos no querrían cambiar la actual recaudación de IVA entre los países miembros. En cuanto a las operaciones intracomunitarias, se harían en el país de origen, y luego se distribuiría entre los países miembros según las estadísticas macro consumo de cada país. Es decir, el sistema definitivo de IVA, con tasa única o muy similares, esto implica que seguiría siendo destino pero con recaudación de origen para disminuir la evasión.<sup>71</sup>

### **III.1.1.2) Coordinación interjurisdiccional.**

Los flujos interjurisdiccionales serían tratados sobre la base del principio de destino, pago diferido, pudiendo existir distintas tasas de IVA provinciales. Se propone la aplicación del pago diferido, porque permitiría que la asignación jurisdiccional de la recaudación coincida plenamente con lo que marca el principio de destino (la recaudación pertenece a la jurisdicción en que se produce el consumo final de los bienes), sin que medien transferencias ni compensaciones monetarias entre fiscos.

#### **III.1.1.2. A) Existencia distintas tasas de IVA Provinciales.**

Una parte de la doctrina, considera una cuestión sumamente positiva, porque permitiría aunar la neutralidad de la imposición provincial con la preservación de la autonomía fiscal provincial. Pero sin embargo, otros autores advierten, que al existir distintas tasas de IVA provinciales, se generaría algunas consecuencias no deseadas en una economía. Por el lado de las Provincias un aliento a disminuir las tasas para atraer inversiones, lo cual quizás generaría las llamadas "guerras tributarias"; y por el lado de los contribuyentes existiría cierto incentivo a fraguar ventas con distintos destinos, con el objetivo de beneficiarse con tasas más reducidas, que generen menores montos de débito fiscal.

**En lo referente al primer efecto,** las distintas jurisdicciones podrían llegar a competir por medio de la disminución indiscriminada de las respectivas tasas provinciales, para atraer mayores inversiones.<sup>72</sup> El resultado de éstas guerras tributarias, sería que ninguna de ellas sea beneficiada en el mediano y largo plazo.

Se debe prestar especial atención en la Argentina, porque existen muchas jurisdicciones que dependen casi exclusivamente de las transferencias nacionales<sup>73</sup>; esto implicaría que éstas

<sup>71</sup> Aujen M, " *The Most Recent Initiatives of the European Union in the field of de Co- Ornation of National Legislations on Value Added Tax.*" Perugia. Italy. (1998).

<sup>72</sup> González Cano H., "*Informe Preliminar sobre la Armonización Tributaria del Mercosur*", Marzo (1992) pág. 1090: "Finalmente cabe hacer referencia a los incentivos tributarios que denominamos a la inversión para diferenciarlos de los que favorecen a las exportaciones. Nos referimos al conjunto de incentivos o beneficios que generalmente se otorgan a las empresas y / o inversiones en determinadas regiones de cada país o en ciertas actividades favorecidas. Estos incentivos son de uso intensivos en varios países del grupo particularmente en Argentina y Brasil. Por lo general se conceden como exenciones, desgravaciones o exoneraciones en el impuesto sobre la renta, impuestos al patrimonio y en algunos casos hasta el IVA. Como resulta obvio, estos incentivos vienen a modificar la carga tributaria básica en cada una de las leyes de los respectivos impuestos..... generalmente se conceden numerosas desgravaciones e incentivos que reducen y hasta a veces anulan la carga tributaria efectiva."

<sup>73</sup> Los anexos nro. X y XI, muestran la importancia de los recursos tributarios provinciales propios sobre el total de recursos tributarios.

no tendrían inconvenientes en fijar alícuotas provinciales bajas en relación las otras, cuyos recursos tributarios propios financian un elevado porcentaje de sus gastos corrientes.<sup>74</sup> Esto debería analizarse minuciosamente, sobre las ventajas que tendrían las provincias de Formosa, La Rioja y Catamarca, cuyos presupuestos dependen en más del 90% de las transferencias nacionales.

Tal como señala González Cano H., *"Informe Preliminar sobre la Armonización Tributaria del Mercosur"*, Marzo (1992): "Debe recordarse que la falta de coordinación estos incentivos tributarios a la inversión, ha producido en algunos casos verdaderas guerras de incentivos tributarias entre los países miembros de un grupo de integración, con la finalidad por algunos países de ofrecer tempranas y mayores ventajas. Algo así sucedió en el Mercado Común Centroamericano, por lo que fue necesario acordar normas comunitarias sobre los incentivos a la inversión." Con mayor cercanía, en el tiempo y el espacio, se debe tener presente la guerra fiscal entre los estados brasileños.<sup>75</sup>

Como afirma Gómez Sabaini J., *"El Papel de los incentivos en la Política Tributaria de América Latina"*, CIET nro. 1040 : "se ha podido verificar en ciertos países, como consecuencia del traslado de actividades industriales de regiones no promovidas a las fuertemente promovidas, se ha conocido en la Argentina como el de **industria con ruedas**." Si se considera esta afirmación, el resultado sería un traslado de las regiones con mayores tasas provinciales a las de menores tasas.

**En lo referente al segundo efecto**, se debe tener presente, la dificultad señalada por Pifano H., *"El Nuevo Sistema Tributario Provincial en un Escenario de Descentralización Tributario"*, II Seminario Internacional "Federalismo y Gobiernos Locales" U.N.L.P. (1997), citando a Silvani C y P dos Santos (1996): "es el posible incentivo que los contribuyentes pueden tener a fraguar las ventas con diferentes destinos (ventas intraestadales como si fueran interestatales), buscando beneficiarse con las tasas más reducidas. En tal caso, el problema de la evasión tendría características muy parecidas a una venta minorista, con el consiguiente costo administrativo de fiscalización".

Es de crucial importancia, tener presente la experiencia de la U.E., porque tal como señala Bird R y P Gendron, *"Dual Vats and Cross - Border Trade: Two Problems, One Solution?"*(1998): "Desde otra perspectiva, no obstante, el esquema de Keen y Smith<sup>76</sup> en efecto rectifica una asimetría, entre el comercio dentro de un estado miembro y el comercio entre los estados miembros, creando una nueva, entre las ventas a contribuyentes

<sup>74</sup> En el anexo nro. XIV, se muestran la relación ISIB/ Gtos Ctes de todas las jurisdicciones.

<sup>75</sup> Lo mismo a sucedido, pero en forma más intensa, con los incentivos concedidos por los estados brasileños en su IVA (ICMS), llegándose a una verdadera " guerra de incentivos." Tal como señala Varsano R., *"Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution"* (1999): "Los gobiernos estadales garantizan a la industrias la devolución total o parcial del ICMS pagado, generalmente a la forma de crédito a largo plazo a tasa de interés cero o casi cero, para atraer producción a su jurisdicción. Aunque esta práctica es ilegal a menos que la concesión del incentivo sea autorizada por todos los estados, las restricciones legales han sido ignoradas y nunca ejecutadas. La guerra fiscal ha aumentado en intensidad en la década del 90, provocando conflictos en la Federación. ...Las dinámica de la guerra fiscal es bastante perversa; como en la práctica se expande a todos los estados de similares incentivos pierde su eficacia. No existe tal inducción cuando los impuestos son reducidos igualmente en todos lados. En este caso, los recién llegados eligen su localización considerando solamente las condiciones de mercado y producción.

<sup>76</sup> Keen y Smith proponen una especie de Euro - Vat (IVA) uniforme en la etapa de preventa por menor.

registrados y ventas a consumidores finales. Ya que las ventas a contribuyentes registrados son gravadas a tasas más bajas, este esquema abre la puerta a una nueva forma de fraude."

**Este problema, se evitaría por medio de la uniformidad de las alícuotas, de manera tal que la carga tributaria sea la misma en todas las jurisdicciones.**

### **III.1.1.2.b) Pago diferido y la devolución de los saldos a favor de IVA Provincial por exportaciones internas.**

La aplicación del principio de destino para el comercio entre las distintas jurisdicciones, generaría la obligación de la devolución de impuestos por parte de las "jurisdicciones exportadoras", de misma forma que lo realiza la Nación para las ventas al exterior, pero con la complejidad que las provincias deberán reintegrar por saldos no compensados por las "exportaciones a otras provincias."<sup>77</sup> Porque tal como señala Macón J, "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.*" C.I.T.A.F. (1994): " si se trata de devolver las exportaciones interprovinciales, el problema aumentará notoriamente de volumen."

Esto requeriría, un importante desafío para la Argentina, corregir y perfeccionar los sistemas de devolución de IVA, ya que como señala González Cano H, "*Algunos problemas en la aplicación del IVA en la Argentina y comparación con normas similares vigentes en países de la Unión Europea y América*" Cap 7, F.I.E.L. (1998): "...el caso de Argentina, donde en general se han observado atrasos considerables en la devolución a los exportadores de los saldos a su favor del IVA. Pero por otro lado, tal como ha pasado en otros países, también se han presentado casos de fraudes y evasiones considerables, por la utilización de facturas falsas y otros arbitrios. En la práctica en la Unión Europea las normas varían de país en país, pero la mayoría reintegra los saldos a favor en un plazo de un mes."

Esto significa, que es necesario que los fiscos jurisdiccionales estén preparados técnica y financieramente para proceder a la devolución de los créditos correspondientes en tiempo, porque la demora en la devolución provoca distorsión.<sup>78</sup> Porque estos saldos a favor de los contribuyentes, debido al IVA provincial, serían reclamados por con mayor frecuencia que los originados por exportaciones externas, ya éstas son extremadamente menores que las ventas interjurisdiccionales o exportaciones internas.

Otra alternativa consistiría en permitir, la transferencia de saldos a otros contribuyentes, pero genera distorsiones, porque para que ésta se realice se debe proceder a un descuento. Además este método se presta para defraudaciones fiscales.<sup>79</sup> También, se debería analizar la posibilidad, que éstos sean intransferibles y con ellos se pueda cancelar otros impuestos en la jurisdicción que los originó. Pero, qué ocurriría si el contribuyente, no los puede utilizar

<sup>77</sup> En la actualidad, en el impuesto nacional, los saldos a favor del contribuyente pueden tener alguno de los siguientes orígenes: 1) por exportaciones, que se encuentran gravadas a tasa cero, 2) por acumulación de stocks, inversiones en bienes de uso, lo que da lugar a lo que la legislación ha denominado saldos técnicos, y 3) por excesos de ingresos, debido principalmente a los regímenes de retención y percepción vigentes, Constituyen saldos de libre disponibilidad. La instrumentación del IVA provincial crearía una cuarta categoría de saldos a favor, similar al explicado en el punto a, pero al nivel provincial y generados por las ventas o exportaciones a otras provincias.

<sup>78</sup> Ver Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.*" C.I.T.A.F. (1994). Pág. 47.

<sup>79</sup> Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.*" C.I.T.A.F. (1994).

plenamente para el pago de inmobiliario, patentes u otros tributos, posiblemente se generaría una acumulación, porque pasarían a formar parte del costo de los bienes.

Por ello, teniendo presente la experiencia nacional sobre los reintegros de los saldos a favor correspondientes a los exportadores, cabe plantearse el interrogante sobre su implementación exitosa en el corto y mediano plazo, para proceder a una devolución rápida y eficiente<sup>80</sup> de los reintegros de los saldos a favor del IVA provincial.

### **III.1.1.3) Efectos Comercio internacional.**

Como las exportaciones estarían gravadas a la tasa cero, esto indudablemente mejoraría las condiciones de competitividad de los exportados argentinos, ya que este sistema permitiría exportar productos libre de impuestos, devolviendo a los contribuyentes los créditos fiscales originados por las exportaciones. Cuestión que no es posible en el I.S.I.B. Además el I.V.A. provincial, sería un impuesto compatible con los procesos de integración económica.

### **III.1.1.4) Consecuencias para las provincias eminentemente productoras.**

Al pasar de un impuesto, que combina los principios de origen y destino (como está instrumentado el actual I.S.I.B.)<sup>81</sup>, a un IVA provincial sujeto exclusivamente al criterio de destino, las provincias esencialmente productoras y "poco consumidoras" sufrirían una baja sustancial en su recaudación tributaria.

Este sería el caso de aquellas jurisdicciones, que se encuentran protegidas por art. 13 del Convenio Multilateral,<sup>82</sup> que justamente es la norma que provee el caso de provincias que producen productos primarios, y los procesos de elaboración se trasladan a otras jurisdicciones, junto a ellos todo su valor agregado. Pero, no sólo que se les "fuga" el valor agregado, sino que además, éstas provincias se caracterizan por su muy bajo nivel de población, con la natural consecuencia de bajos consumos. Esto significa que el perjuicio es doble:

- por un lado se modifica la base imponible, pasando de gravar los ingresos devengados a gravar el valor agregado,.
- y por el otro, al pasar de una imposición que combinación de origen y destino, a otra que sólo beneficia a la jurisdicción consumidora.

Este, es otro problema muy serio, que se plantearía para la implementación de esta propuesta, como lo plantea, Piffano H., *"El Nuevo Sistema Tributario Provincial en un Escenario de Descentralización Tributario"*. II Seminario Internacional, Federalismo y Gobiernos Locales, U.N.L.P. (1997): "para las provincias eminentemente productoras y exportadoras netas, al tener que enfrentar la acumulación de créditos fiscales de sus contribuyentes, por los IVAs que hubieren pagado por las compras de sus insumos, sin registrar débitos, por tratarse de exportaciones a tasa cero a otras jurisdicciones. En realidad todas las compras de insumos interprovinciales generarían créditos fiscales equivalente a los débitos de los contribuyentes de

<sup>80</sup> Significa cumplir reintegrarlos en forma inmediata y evitando defraudaciones fiscales.

<sup>81</sup> A raíz de instrumentación del C.M.

<sup>82</sup> Ver anexo nro. XXIII. "Principales disposiciones del Convenio Multilateral".

esa provincia, generando recaudaciones netas igual cero. Probablemente esta sea la mayor dificultad del método, que obligaría de alguna manera a tener que compensar a los fiscos perdedores netos.”

Por ello necesariamente, cabe plantearse la necesidad de la creación de un **FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL PARA LA TRANSICIÓN**.

### **III.1.1.5) Efectos sobre las Autonomías Provinciales.**

En lo referente a este punto, las provincias **resignarían** la potestad de gravar las bases imponible y otorgar exenciones, perdiendo independencia o autonomías ante esta situación.<sup>83</sup>

Tal como señala Otero G, *"Sustitución del I.S.I.B. Una propuesta para la transición"*. 27 Jornadas de Finanzas Públicas. U.N.C. Setiembre (1994): " Desde el punto de vista de la autonomía, esta alternativa parece demandar un mutuo compromiso del Gobierno Federal y las Provincias que limitaría a ambos por igual, por ciertos márgenes. Para que un IVA proveyese recursos de modo estable, las provincias requerirían de cierta garantía del gobierno nacional acerca de la invariabilidad de su base. Recíprocamente, **las provincias, no podrían cambiar ilimitadamente sus alícuotas, sin afectar el esfuerzo recaudatorio del gobierno central.**"

Pero al proponerse, que la aplicación del principio destino, se instrumente a través del mecanismo de pago diferido para evitar las compensaciones entre fiscos provinciales, sería sumamente necesario el intercambio permanente de información entre fiscos, y probablemente sería elemental centralizar las normas de fiscalización, procedimientos tributarios, como declaraciones juradas, infracciones, multas, intereses y otras cuestiones que actualmente están establecidas en los Códigos Fiscales Provinciales. Esto implicaría un renuncio a las autonomías provinciales, en lo que se refiere a las normas de procedimiento y administración tributarias, porque cada Código Fiscal Provincial consiste en una Ley provincial, que es propia de cada provincia e independiente de las otras Provincias y de la Nación.

### **II.1.2) El IVA provincial sujeto al criterio de origen.**

Según este principio, la potestad tributaria la posee la jurisdicción productora (país o provincia), entonces los productos exportados a otra jurisdicción sólo pagan el impuesto en la jurisdicción productora o exportadora. La mercancía lleva incorporada en su precio, los impuestos pagados en la jurisdicción donde se produjo. El paso de una jurisdicción a otra carece fiscalmente de importancia, lo cual permite suprimir las aduanas. Requiere la igualación de carga tributaria sobre bienes y servicios para evitar asimetrías entre la estructura tributaria de las provincias de un país o de los países miembros de una Unión.

En este caso, no se analiza una propuesta en concreta, sino que se trata de investigar sus ventajas y desventajas en comparación al IVA destino, entonces de manera similar se podría aplicar este régimen para la eventual sustitución de I.S.I.B.:

- Para el comercio interno de la jurisdicción, sin problemas se tributa al fisco local.

<sup>83</sup> A modo de ejemplo se puede indicar que en la Pcia. de Santa Fe, las actividades de las profesiones liberales, llevadas a cabo en forma individual están exentas, mientras que en Pcia. de Buenos Aires no la tienen. Esta potestad provincial de eximir o de gravar una actividad, no sería factible con esta propuesta.

- Para el comercio interprovincial o interjurisdiccional según criterio origen, (tributando al fisco del lugar donde se ha realizado la producción) y el criterio destino para las exportaciones e importaciones de la Nación, o sea se aplica, el denominado principio de origen restringido.<sup>84</sup>

Se podría estructurar:

- i. Un IVA provincial que tendría la misma base imponible que el IVA nacional<sup>85</sup>
- ii. Con respecto a los flujos interjurisdiccionales serían tratados al principio origen, debiéndose uniformar las tasas de IVA provinciales.
- iii. Las ventas y compras al exterior serían tratadas según principio destino.

### III.1.2.1) Antecedentes.

El objetivo del proyecto inicial de C.E.E., al establecer el régimen transitorio de IVA destino – pago diferido, era adoptar finalmente el sistema de I.V.A. origen restringido. Este sistema implica adoptar el principio origen para las exportaciones al interior de la C.E.E., pero ajustándose según principio de destino para las operaciones con terceros países. La armonización a través de este sistema requería indispensablemente que los países de la Comunidad uniformen las alícuotas de las distintas jurisdicciones. Esta dificultad fue la razón de su postergación<sup>86</sup>.

También, el I.C.M.S.<sup>87</sup> se asemeja a un IVA sujeto al principio origen restringido, porque tal como señala González Cano H., *"Armonización Tributaria del Mercosur"*, C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996): "En cuanto al ámbito espacial del impuesto, en general se gravan las entradas al establecimiento destinatario en el caso de las importaciones y las salidas del establecimiento del contribuyente, lo que obviamente implica gravar las entradas y salidas ocurridas en el territorio de cada Estado, aunque las mercancías se dirijan a otro estado. Por esa circunstancia se señala que aunque a nivel país el impuesto tiende a aplicar más bien el principio de destino (grava importaciones y desgrava exportaciones industriales), a nivel interno o entre estados tiende a aplicar más bien el principio de origen, ya que resultan gravadas las salidas de establecimiento que van de un estado a otro."

### III.1.2.2) Coordinación interjurisdiccional.

Los flujos interjurisdiccionales serían tratados sobre la base del principio de origen, esto significa que los exportadores internos facturarían el impuesto y los importadores internos acreditarían el crédito pertinente. Este mecanismo requiere analizar el concepto de crédito interjurisdiccional. Además teniendo presente la experiencia de C.E.E., sería sumamente necesaria la uniformidad de las tasas.

<sup>84</sup> Shibata H., *"The Theory of Economic Union: A Comparative Analysis of Custom Unions, Free Trade Areas, and Tax Union"*. Edit By Carl Shouph. Tax Hermonization in commo market. Columbian University Press. New York (.1967)

<sup>85</sup> Obviamente la imposición al valor agregado tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y según la técnica denominada impuesto contra impuesto, es la que garantiza mayor neutralidad. Suponiendo que la potestad para determinar la base imponible y las exenciones sea exclusiva de la Nación.

<sup>86</sup> Ver Macón J., *"Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos"*. C.I.T.A.F. (1994).

<sup>87</sup> El I.C.M.S., es el IVA estadual brasileño, fue establecido en 1965, rigurosamente reglado por instituciones centralizadas, en las que participan los estados

### III.1.2.2.a) Crédito interjurisdiccional.

Cabe aclarar, que con este sistema, tal como señala Macón J, "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*" C.I.T.A.F (1994): "los contribuyentes de las jurisdicciones importadoras internas deberán acordar créditos por impuesto pagados en otra, una situación que es compensada cuando el comercio circula en sentido contrario."

Esto implica, que en el caso de ventas interjurisdiccionales, el adquirente del Estado comprador computaría el crédito fiscal por el impuesto ingresado a otra jurisdicción. O sea que un contribuyente que tiene su actividad industrial en la jurisdicción "S" y adquiere insumos en la jurisdicción "C", pagaría un impuesto que ingresará ésta, pero lo computaría dicho crédito al liquidar su posición correspondiente en "S".

Esta situación, complicaría a las administraciones tributarias de las Provincias, cuando un industrial de la jurisdicción "S" exporte a otro país y solicite la devolución de IVA pagado a los productos de la jurisdicción "C", que es donde se han adquirido los respectivos insumos. Entonces el Fisco de la jurisdicción "S" debería reintegrar los créditos fiscales que han ingresado en la jurisdicción "C".<sup>88</sup>

Si bien este sistema, presentaría dificultades para las exportaciones externas, no sería muy complejo para las importaciones provenientes del extranjero, porque éstas podrían ser gravadas por la Aduana Nacional, acreditándose el impuesto correspondiente a la jurisdicción a la cual estaría destinada la importación, como ocurre con ICMS en Brasil.<sup>89</sup>

Pero la gran ventaja de este sistema, es que elimina la necesidad de devolver los créditos fiscales por las ventas realizadas a otras jurisdicciones.<sup>90</sup> Por lo cual en este aspecto sería más fácil poner con mayor rapidez y eficiencia la implementación de la posible sustitución de I.S.I.B.<sup>91</sup>

### III.1.2.2.b) Uniformidad de las tasas de IVA Provinciales.

Si bien una parte de la doctrina considera que la uniformidad de tasas implica un renuncio a las autonomías provinciales, se debe tener presente que para otros prestigiosos autores es una ventaja que permite evitar las guerras tributarias y sus consecuencias negativas. (Comentadas en los párrafos donde se trata IVA destino - pago diferido).

González Cano H, "*Armonización Tributaria del Mercosur*", C.I.T.A.F Ediciones Académicas (1996): al referirse sobre la utilidad de la propuesta de modificación del I.C.M.S. de Brasil para la reforma provincial a los I.S.I.B. ha señalado: "que se afectaría la autonomía, porque el sistema propuesto requiere que la tasa del IVA provincial sea única,

<sup>88</sup> En el anexo nro. XV se desarrolla un simple ejemplo numérico.

<sup>89</sup> Ver Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*". C.I.T.A.F. (1994).

<sup>90</sup> Como señala Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*". C.I.T.A.F. (1994): "la razón primordial de adoptar las el principio de origen en Europa fue evitar las devoluciones con su carga de corrupción, costo administrativo y distorsiones.

<sup>91</sup> El control sería de relativa facilidad porque el crédito fiscal provincial figura en forma discriminada en las facturas de compras, sean de la propia jurisdicción o de otra.

pero por otro lado se evitarían las guerras tributarias entre provincias para atraer inversiones.”

También es sumamente conveniente citar Macón J, “*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*.” C.I.T.A.F. (1994), al señalar que: “ La mayor debilidad de este régimen es la necesaria uniformidad de tasas que limita la independencia en las decisiones de las provincias. Sin embargo si se tiene en cuenta que el actual I.S.I.B. responde primordialmente al principio origen y las tasas son también aproximadamente uniformes<sup>92</sup>, no parece previsible que sea necesario diferenciar tasas por problemas financieros.” “...siendo la tasa única no hay problemas de compras fuera de jurisdicción, tampoco hay posibilidad de guerras tributarias.”

Además, al existir uniformidad del tributo se elimina la posibilidad de fraguar facturación para obtener reintegros por saldos a favor entre otras defraudaciones por parte de los contribuyentes.

#### **III.1.2.2.c) Dificultad para determinar la Jurisdicción Productora.**

La potestad tributaria la posee el Fisco de la jurisdicción productora, cuestión que favorece a las provincias "predominantemente productoras y poco consumidoras," a diferencia de la imposición del IVA exclusivamente de destino. Lógicamente esto podría generar una serie de conflictos entre los fiscos interesados en atribuirse la potestad tributaria, en aquellos casos en que la ubicación de la fuente de producción no se determine con claridad.

Tal como indica Gómez Sabaini J, "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F.(1993): " Aun con tasas de imposición iguales, y como señala McLure, si las empresas son indiferentes respecto a la distribución de la base imponible entre los distintos fiscos, éstos no lo son, razón por la que será necesario establecer un conjunto de normas que permita la asignación de la recaudación entre los mismos.

#### **III.1.2.2.d) Remesas sin facturar.**

Deben contemplarse el problema, de las remesas entre establecimientos pertenecientes a una misma firma radicados en distintas jurisdicciones, esto implica crear un nuevo hecho imponible “ remesa de bienes sin facturar”.

Pero tal como señala Macón J, “*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*.” C.I.T.A.F.(1994): "la dificultad no consiste en realidad en definir el hecho imponible que, con los antecedentes en el país no ofrece dificultad<sup>93</sup>, sino en establecer el valor de los bienes remitidos."

#### **III.1.2.3) Efectos sobre el comercio internacional.**

Al aplicarse el principio origen restringido, esto significa que las exportaciones estarían gravadas a la tasa cero y se gravarían las importaciones, esto generaría un efecto positivo en la economía. Porque se eliminarían los efectos distorsivos del actual I.S.I.B. ya comentados en

<sup>92</sup> Esta afirmación se puede verificar en el ANEXO nro. IV

<sup>93</sup> Se refiere al art. 13 del Convenio Multilateral, cuyas disposiciones se exponen en el anexo nro. XXIII .

el punto III.1.1.3. Sin embargo, a diferencia del IVA provincial destino, implicaría un inconveniente importante, el hecho de devolver el crédito interjurisdiccional, comentado en el punto III.1.2.2.a) y ejemplificado en el anexo XV.

#### **III.1.2.4) Consecuencias para las provincias eminentemente productoras.**

Como se indica en el punto III.1.2.2.c, el IVA provincial origen beneficiaría a las jurisdicciones productoras, o sea donde se encuentra la ubicación de la fuente que produce los bienes, a diferencia de la aplicación del IVA provincial - destino, que beneficia a la jurisdicción donde se lleva a cabo el consumo.

Al referirse al I.C.M.S. brasileño señala González Cano H, "*Armonización Tributaria del Mercosur*", C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996): "Esta forma de liquidar el impuesto internamente más bien en origen, tiende a favorecer mayormente a los estados productores frente a los estados predominantemente consumidores."

#### **III.1.2.5) Efectos sobre las autonomías provinciales.**

Si bien la administración seguiría en poder de las provincias, la centralización de las decisiones en cuanto a la base imponible, a las exenciones, a la tasa de IVA provincial, y a las cuestiones referente a los procedimientos tributarios, sería ineludible.

#### **III.1.3) El IVA provincial, sistema de cuotas suplementarias.<sup>94</sup>**

Esta propuesta consiste, en aplicar un porcentaje adicional o suplementario, al nivel provincial, sobre la diferencia entre el débito y crédito fiscal nacionales, es decir sobre el impuesto a pagar por cada contribuyente. Este procedimiento podría ser válido, solamente si las jurisdicciones, las Provincias y la C.A.B.A., aceptasen seguir los criterios en materia:

- de discriminación por tasas diferentes y
- los eventuales cambios de una tasa general, que pueda realizar la Nación.

Por ejemplo, las jurisdicciones deberían aceptar gravar en mayor proporción a los servicios públicos, como energía eléctrica, telecomunicaciones, aguas, gas y otros. (Actualmente, al nivel nacional tienen una alícuota de un 27%, mientras que para el resto de las actividades es del 21%).

Pero si las jurisdicciones, no desearan seguir ligadas a las decisiones nacionales en la materia referida, correspondiese que la alícuota adicional (provincial), se establezca sobre la diferencia entre el débito fiscal capitalizado a la tasa del impuesto nacional y el crédito fiscal también capitalizado a dicha tasa.

#### **III.1.3.1) Antecedentes.**

No existen antecedentes sobre esta propuesta.

#### **III.1.3.2) Coordinación interjurisdiccional.**

---

<sup>94</sup> En esta investigación, se analizará la propuesta llamada como la alternativa mejor ponderada, por Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*". C.I.T.A.F. (1994).

Los contribuyentes o sujetos pasivos del IVA provincial, pueden tener actividad en una sola jurisdicción, o en más de una. Los primeros tendrían un sencillo trato, porque deberían tributar a la jurisdicción donde desarrollan sus actividades, aplicándose en forma exclusiva en principio de origen, serían los denominados contribuyentes de No - convenio, en el punto II.5.3.

En cambio, la complicación se presentaría en los segundos, los llamados contribuyentes de convenio. Esta alternativa, propone distribuir la base imponible, entre las distintas jurisdicciones involucradas, sugiriendo una reforma de actual Convenio Multilateral, con el fin de prorratear la nueva base, conformada por la diferencia entre débito y crédito de cada contribuyente que ejerza actividades en más de una jurisdicción. Si embargo, la debilidad de este enfoque, consiste en la falta de definición precisa y detallada sobre los criterios y/o parámetros para la distribución de la nueva base imponible.

Más allá de las probables reformas, sobre las formas de distribución de la base, esta alternativa hace hincapié en continuar con un régimen de varias décadas de funcionamiento, cuya experiencia podría ser de mucha utilidad. Aparentemente se parecería a un impuesto basado en el principio de origen, pero con las ventajas de que no requiere definir conceptos de "remesas sin facturar" y la dificultad de determinación de la jurisdicción productora. Tampoco existirían los problemas originados por el crédito interjurisdiccional.

#### **III.1.3.2.a) Uniformidad de tasas de IVA Provinciales.**

La propuesta requiere de la uniformidad de alícuotas de IVA provinciales, porque si las tasas fuesen distintas no habría forma práctica de calcular a las devoluciones por exportaciones. Además evitaría totalmente la posibilidad de "guerras tributarias" y cierto incentivo a fraguar ventas interjurisdiccionales para beneficiarse con menores tasas.

#### **III.1.3.2.b) Devolución de los saldos a favor del IVA provincial.**

Con el objetivo, que exista un solo procedimiento administrativo, las devoluciones del IVA provincial deberían ser acompañadas por el IVA nacional. Esto significaría, que la D.G.I. devuelve los saldos a favor tanto del IVA nacional como provincial.

Los recursos para que el fisco nacional realice la devolución de los saldos a favor de los IVAs provinciales, provendrían de retenciones de la coparticipación nacional, en los casos de las exportaciones al exterior.

Cabe plantearse, que ante la retención inmediata de la coparticipación, por parte del fisco nacional, éste no debería tener problemas financieros para proceder la devolución rápida de los saldos provinciales. Porque como se analiza en el punto III.1.1.2.b., actualmente la efectivización de la devolución tiene demoras, que generan en distorsiones. Sin embargo, evitaría la devolución por exportaciones internas, con los problemas derivados del incremento sustancial del IVA - destino, analizados en el punto III.1.1.2.b., pero quizás a costo de delegar esta función en manos del fisco nacional.

#### **III.1.3.3) Efectos sobre el Comercio internacional.**

Al igual que los IVAs provinciales destino y origen, al gravar a las exportaciones a la tasa cero, los productores argentinos mejorarían sus condiciones de competitividad. Porque al reemplazarse el I.S.I.B. por un IVA provincial, se eliminarían los efectos distorsivos propios de la imposición en cascada.

#### **III.1.3.4) Consecuencias para las provincias eminentemente productoras.**

En principio, la alternativa respondería al principio origen parcial como el actual I.S.I.B., pero sobre las consecuencias para las provincias eminentemente productoras, dependería de los parámetros que se establezcan para distribuir la "nueva base imponible."

#### **III.1.3.5) Efectos sobre las Autonomías Provinciales.**

La determinación de la base imponible y las exenciones, del IVA provincial debería ser común a la del IVA nacional, lo que significaría que las provincias pierden facultad para imponer o de eximir ciertas actividades o sujetos. Además, si esta alternativa requiere de la uniformidad de la tasa provincial, las provincias también resignan potestades sobre la cuantía de la imposición. Por ello, este sistema requeriría de cierta centralización de las decisiones.

Sin bien, la centralización de las decisiones no significaría delegación de éstas al fisco nacional, porque podría estar en manos de un organismo colegiado compuesto por representantes de las provincias. Pero cada jurisdicción o provincia pierde independencia respecto de las decisiones tomadas por las otras provincias (que serían tomadas por los representantes del órgano colegiado). Pero las decisiones deberían ser tomadas conjuntamente con la Nación. Por ello al referirse que se resignarían autonomías provinciales, no es solamente porque se generarían cierta dependencia de la estructura del IVA nacional,<sup>95</sup> sino porque cada provincia individualmente pierde autonomía respecto a las otras.

#### **III.1.4) Algunas conclusiones preliminares.**

El IVA tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera, según la técnica impuesto contra impuesto, aplicado al nivel provincial, garantizaría una mayor eficiencia económica, porque prácticamente eliminaría casi todos las consecuencias distorsivas generadas por los efectos de acumulación y piramidación, propios del actual I.S.I.B. Cuanto mayor sea la amplitud de la base imponible y cuanto menor sea la alícuota, menor grado de distorsión se produciría en la economía.

Al estructurarse el mismo impuesto tanto al nivel nacional, como provincial, permitiría que la administración tributaria de los fiscos nacionales y jurisdiccionales se complementen y amplíen las posibilidades de fiscalización del tributo, mediante la aplicación de controles cruzados. Esto, probablemente reduciría la evasión fiscal. Además, las administraciones provinciales podrían aprovechar la experiencia nacional.

Los IVAs destino, origen restringido y la alternativa de cuotas suplementarias proponen aplicar el principio de destino para las operaciones del comercio exterior. Esto implica que proponen que el IVA provincial, grave las exportaciones a la tasa cero, con lo mejorarían las

---

<sup>95</sup> Lo cual es absolutamente indispensable para asegurar la eficiencia económica y la eficacia recaudatoria.

condiciones de competitividad internacional de los exportadores argentinos. Porque a éstos, con este mecanismo, se le devolverían los créditos fiscales originados por las ventas al exterior, cuestión imposible en el actual I.S.I.B. Pero los IVAs destino, origen y la alternativa de cuotas suplementarias, implicarían cierto renuncio a las autonomías provinciales.

En cuanto al tratamiento, a la devolución de los saldos de IVA provincial, la solución más sólida y eficaz parecería estructurarse en el sistema de cuota suplementaria, porque:

- Evitaría el problema, que causaría en el caso de las exportaciones, el crédito interjurisdiccional, con la probable devolución de créditos por parte de la jurisdicción "A", pero ingresado en la jurisdicción "B".(IVA - origen restringido)
- Eliminaría, a su vez, los reintegros éstos saldos por las exportaciones internas entre las jurisdicciones, y las complejidades que acarrearía en cuanto a las demoras y cierto incentivo a fraudes fiscales.(IVA- destino- pago diferido)
- Pero, implicaría una centralización o concesión de la administración tributaria provinciales, en lo referido a los reintegros de éstos saldos, al fisco nacional.

En cuanto a la uniformidad de tasas provinciales del IVA, que serían necesaria y casi indispensable para el IVA- origen y el sistema de cuota complementaria, parecería una de las principales ventajas para evitar guerras tributarias entre provincias. Aunque es menester aclarar, que parte de la doctrina, considera que la diversidad de tasas provinciales, significaría una cuestión muy importante para preservar cierta autonomía, sin que se produzcan distorsiones sobre las decisiones de localización de las actividades económicas.

En cuanto al trato de los flujos interjurisdiccionales, la mayor sencillez administrativa, tanto para los contribuyentes, como para los fiscos, la proveería el IVA origen, aunque debería resolver ciertos parámetros para determinar cual sería la jurisdicción productora, en algunos como en remesas entre sucursales y similares.

El I.V.A. sistema de cuota complementaria, necesitaría un reformulación del Convenio Multilateral, para distribuir la base imponible del nuevo IVA. Si bien esta reforma, generaría ciertas dificultades, se aprovecharía la continuidad del mecanismo del Convenio, que significó la instalación de un sistema original para evitar la doble imposición al nivel horizontal. Sin embargo, es sumamente necesario explorar y definir con más detalle los parámetros de la distribución de la base imponible en el marco del Nuevo Convenio Multilateral.

La aplicación del IVA destino- pago diferido, sería el de mayor dificultad en la Argentina, debido a que se necesitaría un intercambio continuo de información en tiempo y forma entre los fiscos nacionales y jurisdiccionales, necesitará de un plazo importante de coordinación. La experiencia internacional, indica que no se podría implementar en poco tiempo. Tal como señala Bird R y P Gendron, "*Dual Vats and Cross - Border Trade: Two Problems, One Solution?*"(1998):" Otro difícil tema surge con respecto a las compras cruzando los límites. Este fenómeno hace difícil que los gobiernos provinciales puedan imponer contribuciones a poblaciones móviles. En grandes países geográficamente como Canadá, con poblaciones dispersas las compras cruzando los límites rara vez ha sido un factor grave."

Si bien la Argentina es un país extenso y con poblaciones dispersas en su extensión territorial, la población y la actividad económica está concentrada en cuatro

jurisdicciones(CABA y las provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba), donde el control de las compras fuera de los límites es de muy difícil aplicación.<sup>96</sup>

La opción entre el IVA destino o IVA origen, plantea un *trade off*, entre:

- que la recaudación pertenezca total y plenamente a la jurisdicción en se produce el consumo final (IVA destino) y
- la eficacia del intercambio comercial entre las jurisdicciones, entendiéndose que en el sistema IVA origen, al tributar en la jurisdicción vendedora o exportadora y además al adoptar la uniformidad de tasas, se reduce notoriamente las posibilidades de evasión y se elimina toda probabilidad del juego de tasas respectivamente<sup>97</sup>.

Pero, se debe tener presente, que toda reforma impositiva, obviamente significaría una modificación de la situación actual, por lo cual habría contribuyentes que resultarían perjudicados por una mayor carga impositiva, mientras que a otros le ocurriría lo contrario. Naturalmente, aquellos que cuya carga tributaria aumente se opondrán severamente al cambio. En el supuesto reemplazo del I.S.I.B. por un IVA provincial, los productores hoy exentos, serían quienes sufrirían una mayor presión tributaria.<sup>98</sup>

### **III.1.5) Breve aclaración.**

El IVA compartido, debería ser tratado en este capítulo, pues consiste en una de las alternativas para aplicar el IVA provincial. Pero por tratarse, de un tributo, muy similar al que fuese propuesto en Brasil para reemplazar al IPI, recaudado por el gobierno federal, y ICMS recaudado por los estados, se analizará en el capítulo IV.

## **III.2) IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS (I.V.M.).**

### **III.2.1) Antecedentes**

La experiencia internacional, indica que actualmente que Canadá y Estados Unidos, utilizan esta forma de imposición, al nivel provincial o estadual. En el sistema canadiense, existe el IVA al nivel federal y el impuesto a las ventas minoristas al nivel provincial. Canadá, aplica desde enero de 1992 el IVA al nivel federal, impuesto que reemplazó al anterior impuesto

<sup>96</sup> El control entre de las compras fuera de los límites, entre el Conurbano bonaerense y la Capital Federal es prácticamente imposible.

<sup>97</sup> Se refiere al pase de la factura fiscal, o sea fraguar ventas intraestadales como si fueran interestadales, para beneficiarse con las tasas más reducidas.

<sup>98</sup> Tal como señala Varsano R., "*Subnational Taxation and Treatment of Interstate in Brasil Problems and Proposed Solution*" (1999): " Las reformas tributarias siempre producen ganadores y perdedores y promueven cambios instantáneos en los precios relativos, la renta pública y su distribución entre las unidades de gobierno pueden ser afectadas. Individualmente los agentes económicos tienden a apoyar la reforma en cuanto es una entidad abstracta, ellos creen que beneficiará al país y de este modo suponen que estarían mejor económicamente. Pero poco después, que una propuesta concreta se presenta muchos se dan cuenta que , aunque la reforma traerá un beneficio neto a la sociedad, ellos estarán entre los perdedores. Colectivamente los agentes económicos prefieren cambios graduales a los repentinos y mejoras en los impuestos antes que reemplazo.(como dice el dicho buenos impuestos son viejos impuestos). Esto revierte los viejos impuestos son buenos impuestos, porque temen que reformas más profundas puedan por sus efectos puedan, por sus efectos sobre los precios y la renta pública, desacomodar las relaciones económicas y / o las finanzas públicas."

a las ventas a nivel manufactura. Mientras, que al nivel provincial aplica un I.V.M. con alícuotas que oscilan entre el 5 y 12%, pero Canadá consiste en un caso muy interesante<sup>99</sup>, ya que está conformado por diez provincias y se aplican cinco sistemas distintos de Impuestos a las ventas. Además, es importante aclarar que en la provincia de Quebec, se reemplazó recientemente el IVM por un IVA provincial que se armonizó con el IVA federal.<sup>100</sup> En EEUU se utiliza en cuarenta y seis de los cincuenta y dos estados, también al nivel estadual, y las tasas fluctúan entre el 2 y 6,25%<sup>101</sup>.

### **III.2.2) Aspectos generales.**

#### **III.2.2.1) Un impuesto al consumo final.**

El impuesto a las ventas minoristas, se aplica en la última etapa de la cadena de distribución, con el objetivo de gravar el consumo final de bienes y servicios. Esto significa, que las ventas gravadas alcanzan a los consumidores finales, que adquieran dichos bienes y servicios para consumo u uso privado, y no para aquellos sujetos que lo utilicen en la producción y / o distribución de otros productos. Tal como se señala Chisari O y otros, "*Propuesta para un Sistema Tributario Federal*", Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As.(1995): " el I.V.M., recae sobre las ventas a consumidores finales que pueden o no ser efectuadas minoristas. En otros términos, el I.V.M. no es un impuesto que se aplica exclusivamente al sector distribuidor minorista. Por lo tanto, serán contribuyentes inscriptos del I.V.M. tanto los comerciantes minoristas como mayoristas y aún sectores manufactureros o productores primarios en la medida en que vendan directamente a consumidores finales."

#### **III.2.2.2) Impuesto en suspenso.**

Al I.V.M., se lo suele denominar impuesto en suspenso, porque tal como señala Gómez Sabaini J, "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F.(1993): "las transacciones efectuadas entre contribuyentes inscriptos, que puede ser el sector manufacturero, mayorista o minorista, se efectúan sin dar lugar a la generación de impuesto, hasta que cualquiera de éstos efectúa una venta a un consumidor final o incluso a un pequeño minorista no inscripto. Es en ese momento que surge la obligación impositiva a cargo del último contribuyente inscripto de facturar el tributo e ingresar el mismo al fisco."

---

<sup>99</sup>Tal como señala Bird R y Pascay Gendron, "*Dual Vats and Cross - Border Trade: Two Problems, one solution*", International Tax and Public Finance, (1998) : " Hay un IVA federal (GST), que se aplica en todo el país. En la provincia de Alberta, el GTS es el único impuesto a las ventas. Pero en las provincias de British Columbia, Saskatchewan, Manitoba y Ontario en se aplica un IVM (RST), y Prince Edward Island, también se aplica un RTS pero que difiere del que se aplica en las provincias anteriormente mencionadas. En las provincias de Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick, se aplica un IVA federal - provincial, llamado Impuesto a las Ventas Armonizado (HST), que es administrado por el Gobierno federal a una tasa uniforme del 15%. Finalmente en Quebec, se aplica un IVA provincial aplicado sobre la base del QTS, siendo la provincia la que administra el Impuesto federal como provincial"

<sup>100</sup> Bird R y Pascay Gendron, "*Dual Vats and Cross - Border Trade: Two Problems, one solution*", International Tax and Public Finance, (1998)

<sup>101</sup>Gómez Sabaini, "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993)

### III.2.2.3) Inscripción

Con respecto a la inscripción, es de crucial importancia, tener presente lo que señala Balbi R., " *Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación*". CIET – OEA. Doc. Nro. 1054, " Atento al alcance que acuerdan a las ventas gravadas, deben registrarse como contribuyentes todos los sujetos que realizan ventas al por menor, cualquiera sea la fase de los ciclos de producción o distribución en las que actúen, **aun cuando frecuentemente se exige que se inscriban todos los que actúan en esos ciclos, aplicándose el impuesto cuando los mismos venden a un no inscripto o a un inscripto para su uso.**"

### III.2.3) Inconvenientes de sustituir el ISIB por un IVM al nivel provincial.

Esta alternativa presenta cuatro problemas centrales<sup>102</sup>:

- i. Los severos o casi insuperables problemas de control,
- ii. Los problemas de acumulación de la carga que tienen estos tributos,
- iii. La imprecisa aplicación de los criterios de ajuste en frontera por las ventas interestaduais.
- iv. Tratamiento a los servicios.

#### III.2.3.1) Los severos o casi insuperables problemas de control.

Este impuesto, requiere la inscripción y el control de todos los potenciales vendedores a consumidores finales, esto es a los sujetos que adquieran bienes y/o servicios para uso o consumo. Esto implica, que el principal inconveniente del IVM, se centra en las dificultades para administrar de un gran número de pequeños contribuyentes que aportan individualmente un escaso porcentaje de recaudación.<sup>103</sup>

Si se tiene presente, que en la República Argentina, el comercio minorista está atomizado en un gran número de comercios,<sup>104</sup> la dificultad mencionada en el párrafo anterior, se agrava en forma considerable, debido a que la recaudación dependería significativamente del comportamiento de un gran número de pequeños contribuyentes. Éstos, se caracterizan por no llevar registraciones contables y la documentación de sus operaciones es de difícil control<sup>105</sup>. Todo lo contrario sucede en los Estados Unidos, donde la etapa minorista está concentrada en un pequeño grupo de grandes contribuyentes, por ello se aplica exitosamente, el IVM al nivel estadual.

La experiencia ha demostrado que es más fácil controlar a un grupo reducido de grandes contribuyentes<sup>106</sup>, que a una gran cantidad de contribuyentes pequeños, situación se agrava

---

<sup>102</sup> Gómez Sabaini, " *Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993).

<sup>103</sup> Gómez Sabaini, " *Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993).

<sup>104</sup> Recientemente, a partir de la instalación numerosas de grandes cadenas comerciales, en los últimos años, esa característica de atomización se está revirtiendo.

<sup>105</sup> Gómez Sabaini, " *Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993)

<sup>106</sup> Como afirma Silvani C. *Perspectivas de la administración tributaria. Cap. 11" Reforma de la Administración Tributaria en América Latina.*" B.I.D. Washington, (1995): " La concentración de la

al tratarse de un impuesto en suspenso. Porque la evasión del mismo, significa la pérdida total de la tributación, a diferencia del IVA, en que la misma situación sólo implica la pérdida parcial de la misma.<sup>107</sup> Además, debe tenerse presente, que la omisión de ventas a consumidores finales no deja huella fáciles de seguir para efectuar una eficiente fiscalización.<sup>108</sup>

Por estos motivos, no es difícil suponer que la administración sería más dificultosa y costosa, en países como la Argentina, que en EEUU y Canadá. Tal como señala Musgrave R. y P. Musgrave, "*Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*". Quinta edición; (1992): " En particular en los países en vías de desarrollo existen buenos argumentos a favor de la imposición a nivel fabricante,<sup>109</sup> ya que reduce el número de los contribuyentes a partir de los cuales hay que recaudar el impuesto, lo que facilita enormemente la administración del mismo. Además, el tamaño de las unidades de fabricación, a diferencia de las unidades minoristas tienden a ser más grande, su carácter temporal más permanente y suelen estar dirigidas de acuerdo a criterios más sofisticados, con unos mejores sistemas de contabilidad. "

Con respecto a la dificultad administrativa, se debe tener presente, lo que señala Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*". C.I.T.A.F.(1994): " Las administraciones tributarias argentinas de segundo nivel, son proverbialmente débiles y dependen en gran medida de la voluntad cumplidora de los contribuyentes. Un cambio que implicara un impuesto en etapa minorista, significaría en disminuir el número de contribuyentes pero sólo en una medida menor, porque los minoristas son más numerosos, pero también empeorar su calidad administrativa, salvo algunos supermercados o similares se trata de numerosos establecimientos pequeños sin buena contabilidad para liquidar y ser controlados y sin capacidad financiera para responder ante una deuda por un requerimiento o inspección."

En definitiva, la grave dificultad de control, que presenta el IVM, haría desaconsejable su aplicación en las provincias argentinas y ello pese a innegable ventajas que presenta en el comercio internacional.

### **III.2.3.2) Los problemas de acumulación de la carga que tienen estos tributos. ¿El I.V.M. elimina totalmente el efecto acumulación?**

Para garantizar la neutralidad tributaria, que implica eliminar por completo la posibilidad de acumulación, indefectiblemente se necesita diferenciar entre lo que es una venta

---

recaudación se concentra en un reducido grupo de contribuyentes. Generalmente el 5 % de los contribuyentes aporta un 75 % o más de los impuestos percibidos."

<sup>107</sup> A diferencia del IVA, que al tratarse de impuesto plurifásico, genera recaudación en todas las etapas, si se produce evasión en una de ellas sólo se pierde la recaudación sobre el valor marginal de la etapa en cuestión, por ello se lo denomina de pago fraccionado.

<sup>108</sup> Gómez Sabaini, "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993).

<sup>109</sup> En el anexo nro. XVI "*Formas de imposición a los consumos*", se describen sintéticamente, las distintas maneras de la imposición al consumo. Según las etapas del circuito de producción y distribución, la imposición en etapa única puede ser al nivel fabricante, mayorista o minorista."

minorista y lo que es una venta a consumidor final,<sup>110</sup> porque sino el impuesto podría formar parte del costo del producto con el consecuente efecto de acumulación, totalmente criticado en el I.S.I.B.

Esto podría ocurrir, porque si un fabricante o un productor primario, adquiere insumos, materiales, y servicios gravados en el comercio minorista, éste computará como parte del costo de su producto, el precio del insumo, material, o servicio, más el impuesto pagado, y sobre esta suma aplicará su margen de utilidad, provocándose el efecto acumulación<sup>111</sup>, que sería menor que el caso I.S.I.B., pero no es despreciable<sup>112</sup>. Para anular o disminuir este efecto, se podría proceder a eximir del tributo:

- i. a las empresas, exenciones subjetivas o según destino, (lo cual correctamente aplicado eliminaría por completo la posibilidad de acumulación),
- ii. o bien a la venta final de ciertos bienes o servicios exenciones objetivas.

Por ejemplo, para evitar totalmente el efecto acumulación, basándose en la exención según destino, la compra de un rodado o combustible debería estar alcanzados por el tributo en la medida que sean adquiridos por un consumidor final, no para una empresa de transporte. Otro ejemplo, sería el caso de la compra de fertilizante, para un productor agropecuario debería ser eximida, pero para una persona, que lo adquiera para su utilización en el jardín de su casa, debería estar alcanzada por el I.V.M.

Debe tenerse presente lo que señala Chisari O y otros, "*Propuesta para un Sistema Tributario Federal*", Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995): "Este tipo de exención subjetiva es sumamente difícil de controlar y puede derivar en la erosión no deseada la base imponible. Existe en consecuencia una tendencia natural de por parte de las autoridades fiscales a restringir el otorgamiento de esta clase de exenciones, aún al costo de incurrir en las distorsiones apuntadas, puesto que conscientemente se privilegia el objetivo de preservar la recaudación de eventuales maniobras fraudulentas."

Si la legislación estableciera que determinados bienes y servicios están eximidos del impuesto, esto implica optar por la exención objetiva, es más sencillo y efectivo el control del fisco, que una fiscalización sobre que contribuyente está correctamente eximido de tal.

Al referirse a los insumos gravados Asensio M, "*Notas sobre la Tributación al Consumo en América del Norte*". 27 Jornadas de Finanzas Públicas U.N.C. (1994), señala: "no sólo

---

<sup>110</sup> Como señala Gómez Sabaini, "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993): "debe tenerse presente que el impuesto se aplica técnicamente a las ventas por menor y no a las ventas minoristas, marcando la diferencia de que las ventas al por menor pueden ser efectuadas directamente por empresas manufactureras o bien por mayoristas."

<sup>111</sup> Tal como señala Balbi R, "*Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación*". CIET – OEA. Doc. Nro. 1054.: Cabe destacar que al imponerse ventas efectuadas a incriptos no comprendidas en el concepto de reventa, incluidos bienes de capital, puede producirse efectos acumulativos y de piramidación significativos. Para minimizarlos, pueden excluirse de la imposición algunas categorías adicionales de bienes, especialmente maquinaria y equipo industrial empleados directamente en la producción, bienes consumidos en el proceso industrial y equipos agrícola. Otra alternativa consistiría en no imponer las ventas entre incriptos, salvo las destinadas a consumo privado."

<sup>112</sup> Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*". C.I.T.A.F. (1994).

afecta a la neutralidad teórica en términos generales sino que también influye en la competitividad de los bienes internos tanto sea para la exportación como en su competencia con bienes importados.

Cabe preguntarse el porqué de la existencia de insumos gravados en un impuesto general al consumo. Se podría decir que, en la práctica, es muy difícil determinar en los casos particulares si algún bien o servicio resultará insumido en el proceso productivo o consumido, por lo que en aras de evitar la elusión del impuesto se hace indispensable que en una nueva versión de "justos por pecadores", paguen algunos "insumos por consumos". Sin embargo, esta no es la única causa de gravabilidad de los insumos de las empresas. La causa más importante es la cantidad de recaudación que permite obtener esa práctica. El monto recaudado disminuiría ostensiblemente en caso de desgravar la totalidad de los insumos directos e indirectos del sistema productivo."

Entonces, al optarse por la exención según destino, se privilegia la neutralidad tributaria, ya que correctamente instrumentado elimina la posibilidad de acumulación.<sup>113</sup> Pero en cambio, si prevalece la posición de exenciones objetivas, es decir sin discriminar quién adquiere los insumos, materiales, servicios, predomina la administrabilidad del tributo y la eficacia recaudatoria. Por ello, en lo que se refiere al alcance de las exenciones, esta alternativa presenta *trade off*, entre:

- la eficiencia económica
- administrabilidad y eficacia recaudatoria

Tal como señala Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*" C.I.T.A.F. (1994): " Un impuesto a las ventas al consumidor, que sería una solución, implicaría que algunos productos están gravados cuando se venden al consumidor y exentos cuando se vende a una empresa, es decir las exenciones no serían objetivas, sino según destino, que son siempre difíciles de administrar."<sup>114</sup>

### **III.2.3.3) La imprecisa aplicación de los criterios de ajuste en frontera por las ventas interestaduais.**

Otra dificultad del I.V.M., es el trato a dispensar a las ventas a consumidores radicados fuera de la jurisdicción del vendedor. Tal como señala Gómez Sabaini J, "*Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias*", C.I.T.A.F. (1993): " La principal dificultad surge de gravar las ventas a consumidores radicados fuera de la jurisdicción del vendedor, y si bien la aplicación estricta del principio del destino requeriría

<sup>113</sup>Tal como se señala en el Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Buenos Aires, *Propuesta para un Sistema Tributario Federal*,: " Para evitar este tipo de no neutralidad el IVM debería contemplar la concesión de "exenciones por destino" o "modalidades de uso" al comprador que declara que compra un bien o servicio en calidad de insumo (para ser incorporado a la producción de otro bien o servicio que posteriormente se venderá). Dicha exención equivale a obtener el derecho de comprar el o servicio libre de impuestos."

<sup>114</sup>Como señala Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*." C.I.T.A.F. (1994): " El sistema norteamericano en ciertos casos no se ha querido apartar del criterio de que las exenciones son solo objetivas, protegiendo la administrabilidad del gravamen, con lo cual mantiene defectos nada insignificantes desde el punto de vista económico.

Pero en otros(materias primas, mercaderías de reventa) ha adoptado el sistema de exención según destino, que (a pesar de que no es un caso corriente porque normalmente estos productos son vendidos por no contribuyentes) exige la exhibición de un certificado para quedar exentos."

gravar las mismas a la alícuota de la jurisdicción del lugar de destino, esta norma encuentra, tanto dificultades legales de tipo constitucional para ser aplicada en los E.E.U.U., así como dificultades administrativas para ser implementada."

Pero otro importante desafío, consiste en el trato impositivo a otorgar a las ventas por correo y /o internet interjurisdiccionales, que constituyen un serio problema para recaudación de este tributo en E.E.U.U. y Canadá.<sup>115</sup> Cabe plantearse, entonces de qué forma podría solucionarse para no perder recaudación, en países sin experiencia en la imposición a las ventas minoristas.

#### **III.2.3.4) Tratamiento a los servicios.**

El IVM tiene serias dificultades técnicas para incorporar en forma amplia y generalizada en su base imponible a los servicios<sup>116</sup>, cuestión que afectaría la neutralidad tributaria. Porque cuanto mayor sea la amplitud de la base y menor la alícuota de los impuestos, éstos menor carga excedente generarían.<sup>117</sup>

#### **III.2.4) Efectos sobre el Comercio Internacional.**

Una vez resueltos, o asumidos los inconvenientes analizados en el punto III.2.3., la principal ventaja del I.V.M., es que se trata de un impuesto no exportable y no necesita de ningún mecanismo de devolución o reintegro de impuesto.<sup>118</sup> Porque normalmente los minoristas no exportan y si lo llegan a hacer sólo basta con eximir a las exportaciones.<sup>119</sup> Con respecto a las importaciones, permite que éstas tengan un trato igual que a la producción local, en el momento de su venta al consumidor local. Por ello, sería ideal para un proceso de integración económica con otros países.

#### **III.2.5) Propuesta del P.E.N.**

Esta propuesta, no se halla en los agrupamientos más amplios de las alternativas técnicas de la imposición a las ventas o al consumo; sino que consiste en un esquema híbrido que combina aspectos del IVA y del IVM. En el anexo nro. XVI, se describe brevemente cada una de las clasificaciones más amplias sobre la imposición al consumo, desarrolladas por el Profesor De Marco.

---

<sup>115</sup> Asensio M, "Notas sobre la Tributación al Consumo en América del Norte". 27 Jornadas de Finanzas Públicas, (1994).

<sup>116</sup> Gómez Sabaini J, "Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias", C.I.T.A.F. (1993)

<sup>117</sup> Tal como señala Chisari O y otros, "Propuesta para un Sistema Tributario Federal", Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995): "La plena neutralidad del IVM y IVA dependen de la generalidad de las respectivas bases imponibles y de la uniformidad de sus tasas, puesto que en la medida que abarquen a todos los bienes y servicios, evitando generar exenciones y tratamientos diferenciales, garantizan que la imposición no altere las condiciones de competencia, a través de alentar artificialmente la expansión de la producción y consumo de bienes y servicios favorecidos con tratamientos preferenciales sea en términos de exenciones y/o menor tasa".

<sup>118</sup> Esto elimina a los fiscos provinciales, los problemas de las distorsiones generadas por demoras, y el riesgo que realicen fraudes fiscales, debido a probables falsificaciones de reintegro de los créditos originados por las exportaciones.

<sup>119</sup> Macón J., "Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos." C.I.T.A.F. (1994)

### III.2.5.1) Aspectos básicos.

#### III.2.5.1.a) Sistema de retenciones y percepciones.<sup>120121</sup>

Este proyecto consistiría en un I.V.M. provincial, con un sistema nacional polietápico de percepciones acoplado.<sup>122</sup> El Gobierno Nacional en el año 1994, proponía sustituir el I.S.I.B., por el impuesto a las ventas minoristas, pero manteniendo la actual definición de aquel. En la práctica, se instrumentaría como un Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero en la etapa minorista exclusivamente, fijándose un sistema de retenciones en etapas anteriores en el ciclo de producción - distribución, que se reconocerían como créditos contra el impuesto generado por las ventas a los consumidores finales.

El hecho imponible, se define en el proyecto de manera similar al actual I.S.I.B., pero acotándolo a que el ejercicio habitual de la actividad comercial, productiva, profesional, oficios, locaciones, y otros se realicen con consumidores finales. A su vez se proponía gravar la importación definitiva de cosas muebles efectuadas por consumidores finales.

El proyecto definía como consumidores finales a quienes adquieran bienes y/o servicios para uso o consumo privado. Se establecería un sistema de pagos a cuenta en las etapas anteriores, que se reconocerían como créditos contra el impuesto generado por las ventas a consumidores finales. Los contribuyentes inscriptos,<sup>123</sup> están obligados a actuar como agentes de percepción o retención. Los sujetos exentos y aquellos cuyas actividades se encuentren exentas del impuesto serán considerados como consumidores finales.

Para ello se proponía que las empresas importantes, (las que facturasen más de \$ 100.000 mensuales), de nivel mayorista e industrial, sean designados agentes de percepción y al facturar sus productos, cobren a sus compradores un porcentaje determinado adicional al total facturado.<sup>124</sup> Si se tratan de compradores inscriptos, que también deben facturar la percepción, y luego computar la percepción adicional pagada a cuenta de las suyas propias cuando facturan a sus clientes.<sup>125</sup>

---

<sup>120</sup>En el anexo nro. XVII "Agentes de Percepción y de Retención del Proyecto Impuestos a las ventas minoristas", se desarrolla como funcionaría el sistema.

<sup>121</sup>Entre Agente de retención y Agente de percepción existe una importante diferencia conceptual, que es menester aclarar. **Agente de retención:** es el sujeto, que por expresa disposición legal, y revistiendo el carácter la **calidad de deudor del contribuyente**, debe retener un importe en concepto de impuesto. En cambio el **Agente de percepción:** es el aquel que por expresa disposición de la ley, y **siendo acreedor del contribuyente**, debe adicionar al precio de su prestación el importe que corresponde al impuesto.

<sup>122</sup> Otero G, "Sustitución del I.S.I.B. Una propuesta para la transición". 27 Jornadas de Finanzas Públicas. U.N.C. Setiembre (1994).

<sup>123</sup> Se tipifica en el Proyecto a los sujetos inscriptos, de la siguiente manera: " Quienes ejerzan habitualmente y a título oneroso en la jurisdicción ...comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras, servicios, o de cualquier actividad a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste ...estarán obligados a inscribirse en el Registro que a tal efecto habilite la Dirección General de Rentas. Idéntica obligación tendrán aquellos que se encuentren exentos o que sus actividades lo sean.

<sup>124</sup>A su vez, contemplaba que la Aduana también cobre dicha percepción.

<sup>125</sup>Macón J., "Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos." C.I.T.A.F. (1994).

El objetivo de establecer este sistema de retenciones y percepciones, era neutralizar uno de los principales inconvenientes, los severos problemas de control del IVM, analizado en el punto III.2.3.1, pero desnaturaliza sustancialmente el IVM, convirtiéndolo en un símil IVA.

#### **III.2.5.1.b) Saldos negativo en mayoristas e industriales que no sean agentes de percepción.**

Este interrogante lo plantea, Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.*" C.I.T.A.F. (1994): "Las empresas mayoristas e industriales que no sean agentes de percepción, serán consiguientemente percibidas pero no podrán compensar ese pago con percepciones propias. Hay dos maneras de resolver este problema:

En primer lugar establecer una regla tope, es decir considerar no compensables. Esto implica una desneutralización. Es imposible evaluar su importancia a priori y saber si es más o menos importante que las distorsiones del actual I.S.I.B. Pero seguramente implicará una discriminación en contra de las empresas pequeñas y medianas.

En segundo lugar eliminado el límite mínimo para convertirse en agente de percepción, lo cual determinaría que en lugar de estar examinando un símil IVA estaríamos en un IVA pleno. En tal caso lo mejor, sería comenzar a hablar lisa y llanamente de un IVA en alguna de sus alternativas."

Esto implicaría, este proyecto del PEN, sólo disminuiría el efecto acumulativo, pero con la gravedad, que provocaría un severo perjuicio para las Pymes.

#### **III.2.5.2) Nuevo Convenio Multilateral y distribución financiera.<sup>126</sup>**

Desde el punto de vista de la residencia de los inscriptos se debería distinguir entre:

- i. **Inscriptos con actividad en jurisdicción única**, sus ventas son a consumidores finales o a otros inscriptos domiciliados en su misma jurisdicción.
- ii. **Inscriptos con actividad en varias jurisdicciones**, sus ventas se realizan en forma total o parcial a residentes de otra jurisdicción. Con respecto a éstos últimos, cuando se realicen percepciones a individuos que actúen interjurisdiccionalmente, dichas percepciones se enviarán a una Cuenta Común Única.

El otro grave, problema consiste en como se distribuiría esos fondos. Tal como señala Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.*" C.I.T.A.F. (1994): "**la distribución de las percepciones aparece como una debilidad**". Cabe señalar que surgirían cuestiones de compleja resolución:

---

<sup>126</sup> Tal como señala Macón J., "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.*" C.I.T.A.F. (1994): "...existirán tres imputaciones posibles, en primer lugar la del impuesto a los ingresos brutos en etapa minorista que se acreditará a las cuentas de recaudación de la propia provincia. En segundo lugar las percepciones efectuadas a contribuyentes no incluidos en el convenio Multilateral que se acreditarán también a la provincia en que se encuentre situado el contribuyente retenido. ( el proyecto no lo aclara pero se supone que obviamente es el neto de percepciones efectuadas y sufridas) En tercer lugar las percepciones correspondientes a entregas a contribuyentes del Convenio Multilateral, en que la mayoría de los casos, no se sabe a que provincia corresponde la percepción. Esos fondos ingresarán a una cuenta global que será participada entre provincias y Capital Federal."

- Los agentes de percepción deberían distinguir entre percepciones a miembros del Convenio Multilateral y percepciones a no miembros de dicho convenio. Porque deberían ser depositados en distintas cuentas.<sup>127</sup> A su vez, esto aumentaría los costos administrativos de los contribuyentes de facto.<sup>128</sup>
- Los agentes de percepción, al ejercer actividades varias jurisdicciones, generarían créditos cruzados entre los fiscos jurisdiccionales, lo cual provocaría la necesidad de establecer un mecanismo compensador entre éstos.

### **III.2.5.3) Efectos sobre las autonomías provinciales.**

Las retenciones y percepciones serían tratadas entre inscriptos mediante un sistema de débitos y créditos similar al IVA, que se establecería mediante una ley nacional que deberán adherir todas las jurisdicciones (ley convenio). Además deberían ser uniformes en todo el país.

Esta cuestión, requeriría imperiosamente que todas las jurisdicciones renuncien a sus potestades tributarias en cuanto a las retenciones y percepciones, y obviamente, esto condicionaría a las alícuotas sobre las ventas a consumidores finales. Porque si cierta actividad o producto, se encontrase en el esquema de percepciones, el comerciante minorista pagará dicha percepción, y si el fisco provincial decidiese eximir a tal actividad o producto, se generaría:

- **Acumulación**, porque probablemente el comerciante no absorbería ese costo, y
- **Pérdida de recaudación**, que se generaría en la última etapa de la cadena de producción y comercialización.

A su vez, en lo concerniente a las normas de procedimiento tributario, implicaría una resignación a las autonomías provinciales. (Comentadas en el punto III.1.1.5)

### **III.2.6) Algunas conclusiones preliminares.**

El IVM consiste en un impuesto al consumo final de bienes y/o servicios, adquiridos con el objeto de ser consumidos o utilizados. Por ello, pueden actuar como una especie de agentes de retención, o responsables de ingresar el impuesto, cualquier sujeto que participe en la cadena de producción - distribución capaz de vender a consumidores finales. **A raíz de esto, su fiscalización se extiende a un número importante de contribuyentes. Las ventas a consumidores finales son fáciles de evadir, y al tratarse de un impuesto en suspenso se pierde toda la recaudación suspendida desde el principio hasta el final, de la cadena de producción y comercialización.**

Esto se agrava, porque generalmente en los países en vías de desarrollo, el comercio minorista se encuentra atomizado, en pequeños comercio. Éstos se caracterizan por la fragilidad de sus contabilidades, y en numerosos casos por su debilidad financiera ante reclamos fiscales. A diferencia de los países desarrollados, que se caracterizan por la concentración del comercio minorista en grandes y sólidas cadenas comerciales.

<sup>127</sup> Macón J., "Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos." C.I.T.A.F. (1994).

<sup>128</sup> Se denomina contribuyentes de facto, por su condición de contribuyentes por deuda ajena, este tema se desarrolla con mayor detalle en el anexo nro. XVII.

Para impedir por completo, que se produzca el efecto de acumulación, se debería proceder a las exenciones según su destino, que sería un sistema muy difícil de administrar, y podrían erosionar buena parte de la base imponible. Por ello, **generalmente se establecen exenciones objetivas, lo que provoca que el IVM genere efectos acumulativos, quizás de menor importancia que la imposición en cascada.**

En cuanto a las ventas interjurisdiccionales, plantea inconvenientes de complejas solución, como a contribuyentes de otras jurisdicciones, ventas por correo, internet y otros.

Actualmente el IVM, como forma de imposición al consumo al nivel provincial o estadual, sólo se utiliza en EEUU y Canadá, desde hace seis o siete décadas. Este impuesto es aplicado en forma pura en ambos países, esto significa no existe ningún sistema de retenciones y percepciones, en las etapas anteriores al sujeto que realiza la venta al consumidor final. **Pero, la grave dificultad de control, que presenta el IVM en forma pura, haría desaconsejable su aplicación en las provincias argentinas, y ello pese a innegable ventajas que presenta en el comercio internacional.**

El proyecto del PEN, desnaturaliza el IVM, transformándolo en un símil IVA, se propone un sistema de percepciones y retenciones, para evitar o subsanar el principal problema, el frágil control impositivo. **Al modificar el IVM, por un sistema más complejo, quizás se estaría reconociendo en forma implícita, que no es un impuesto adecuado para sustituir el actual I.S.L.B. Además para garantizar la neutralidad tributaria, se debería eliminar el límite mínimo para convertirse en agente de percepción, lo cual implicaría un IVA pleno.**

En el caso de actividades en más de una jurisdicción, por parte de los agentes de percepción, la implementación del sistema de retenciones y percepciones, originaría una especie de créditos cruzados entre los fiscos jurisdiccionales. Esta a su vez provocaría :

- Mayores costos administrativos para éstos agentes de percepción.
- Dificultosos sistemas de distribución del producido financiero, o establecer un mecanismo compensador interjurisdiccional.

En cuanto a las autonomías provinciales, estarían bastante afectadas, porque las alícuotas de percepciones deben ser uniformes, y éstas condicionarían a la alícuota provincial las ventas a consumidores. También, se deberían centralizar las normas de procedimientos tributarios, por medio de un organismo colegiados, que podría estar integrado por representantes de todas las jurisdicciones. Pero éstas pierden autonomías en forma individual respecto resto de las provincias.

### **III.3)Evaluación. Comparación IVA provincial - IVM.**

La grave dificultad de control, que presenta el IVM, haría desaconsejable su aplicación en las provincias argentinas y ello pese a innegable ventajas que presenta en el comercio internacional.

El proyecto de I.V.M. provincial, con un sistema nacional polietápico de percepciones acoplado, que fuese propuesto por el PEN en 1994, transformó el original IVM para tratar de anular su principal fragilidad, el control fiscal de este tributo. Este proyecto, para no

perjudicar a las Pymes y evitar cierto efecto acumulativo, debe permitir que absolutamente todos los industriales, fabricantes y mayoristas, se conviertan en agentes de percepción lo cual implicaría que se transformaría en un IVA provincial pleno.

En cambio, el IVA provincial generalizado y con menor tasa posible, tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera, según la técnica impuesto contra impuesto, aumentaría la eficiencia económica, porque reduciría al mínimo la distorsión en cuanto a la imposición al consumo al nivel provincial. Además, permite aplicar un impuesto ya conocido por los contribuyentes, y los fiscos provinciales tendrían un "efecto derrame", causado por las acciones de Fisco Nacional. Porque el IVA nacional se aplica desde la década del setenta, y constituye el principal componente de la estructura tributaria nacional. Esto significaría, que probablemente los costos propios y lógicos del reemplazo de impuestos serían notablemente disminuido.

Pero los IVAs destino, origen y la alternativa de cuotas suplementarias, implicarían cierto renuncio a las autonomías provinciales. **Entonces, el gran desafío consistiría en lograr un IVA provincial, que minimice las distorsiones económicas y a su vez, logre un alto respeto a las autonomías provinciales.**

**Esto significaría que el *trade off* entre eficiencia económica y autonomías provinciales, exigiría renunciar a cierto grado de autonomía provinciales, actualmente garantizadas en la imposición del I.S.L.B. por el Convenio Multilateral, para priorizar la eficiencia económica.**

## CAPÍTULO IV : "I.V.A. COMPARTDO". <sup>129</sup>

### IV.1) Antecedentes

La propuesta del IVA compartido, se basa en el Modelo del Pequeño Bote<sup>130</sup>, que fue propuesto por el Profesor Varsano, para reemplazar el impuesto a la producción industrial (IPI), recaudado por el gobierno federal brasileño, y el impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (ICMS)<sup>131</sup> recaudado por los estados brasileños. Tanto el ICMS y el IPI adoptan la técnica del valor agregado. Debe aclararse, que la adopción de un IVA subnacional en Brasil, precedió a su uso en casi toda la C.E.E.

### IV.2) Instrumentación.

Esta alternativa, propone que se apliquen dos alícuotas: una para el Estado Federal y otra subnacional que sustituiría al I.S.I.B. Es decir, a la actual tasa del IVA federal, y sobre la misma base<sup>132</sup>, se le agregaría otra a ser recaudada por las provincias:

|                     |          |
|---------------------|----------|
| Precio neto         | 100      |
| IVA Federal (21%)   | 21       |
| IVA Provincial (5%) | <u>5</u> |
| Total               | 126      |

El adquirente, a su vez, contaría con dos créditos fiscales y debería realizar dos liquidaciones: una al Estado Nacional y otra al Provincial donde reside. Esto no presentaría inconvenientes

<sup>129</sup> Trabajo presentado a la Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la República Argentina para la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos y la descentralización de impuestos; cuyo autor es el Cr. Ricardo Fenochietto. Como se aclara en el punto III.1.5, el IVA compartido consiste en una de las alternativas posibles para la sustitución del actual I.S.I.B., que quizás según la rigurosidad académica debería analizarse junto con las alternativas de IVAs provinciales, pero por tratarse de un tributo, muy similar al que fuese por propuesto por Varsano R se trata en este capítulo. En el Anexo nro. XXI se expone detalladamente el Proyecto de Varsano para la aplicación conjunta de un IVA estadual y federal en Brasil.

<sup>130</sup>Varsano R., " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999): " El problema a resolver consistía en que para implementar un IVA compartido basado en el principio de destino sin establecer la tasa cero para las exportaciones interjurisdiccionales, esto implica que el impuesto del estado de origen no puede cruzar el límite. (Es decir, el un río como muchas veces suele ser.) Si es así, debe existir un crédito para evitar la doble imposición en la próxima transacción, pero el estado de origen no puede otorgar el crédito al importador, que es un contribuyente en otra jurisdicción. Pero en lo que respecta al impuesto federal, los límites jurisdiccionales son irrelevantes. De allí que, una solución al problema, en cuanto al exportador e importador son contribuyentes federales, es transportar el impuesto estadual o jurisdiccional a través del río a bordo del Pequeño Bote. En otras palabras, el impuesto estadual o jurisdiccional, en el comercio fuera de la jurisdicción es recaudado en su origen incluido en el impuesto federal, y el gobierno federal provee el crédito correspondiente al importador. El resultado es que el IVA jurisdiccional llega a la otra orilla del río libre de recaudaciones de impuesto previas y listo para seguir su curso como un impuesto de la jurisdicción de destino."

<sup>131</sup>En el anexo nro. XX se desarrolla las características de la Imposición al consumo en Brasil, definiéndose los impuestos ICMS, IPI, ISS, COFINS y PIS / PASEP.

<sup>132</sup> Obviamente se trata de un IVA tipo consumo de base amplia y generalizada para asegurar la mayor neutralidad tributaria, y con el método de cálculo crédito - débito, utilizado en actual diseño de IVA nacional. Además, al estructurarse la imposición general al consumo sobre un mismo tributo tanto al nivel nacional, como provincial, traerá beneficios para los contribuyentes y para los Fiscos. Cuestión analizada en el punto III.I.

para las operaciones efectuadas dentro de las respectivas jurisdicciones, las Provincias y la C.A.B.A.

#### **IV.3) Coordinación interjurisdiccional**

Para el caso de las operaciones interjurisdiccionales, el IVA compartido propone que el Fisco Federal cobre la totalidad de los gravámenes, el 21% más el 5%, de forma tal que la alícuota del impuesto nacional se incrementa anulándose la provincial. De esa manera el producto sale libre de impuestos provinciales del Estado de origen, pero gravado con una percepción por el gobierno federal, **de forma tal que se tributa prácticamente lo mismo ya sea que el bien se consuma en esa jurisdicción o se exporte para ser consumido en otra.**

Esto implica, que cuando se produzca una venta interjurisdiccional, el comprador del estado de destino, tendría como crédito fiscal por las mercancías adquiridas fuera de la jurisdicción:

- i. para el gravamen federal el 26%, con lo cual disminuiría el impuesto nacional a ingresar por el valor agregado en esta jurisdicción, y
- ii. El 0% para el IVA provincial del Estado de destino, con lo cual se incrementaría el impuesto a pagar a esta jurisdicción.

Si este contribuyente vende a otra jurisdicción, el débito fiscal se compondría:

- i. Por el 26 % de IVA federal, 21% más 5% de percepción
- ii. El 0% de débito fiscal provincial.

Pero si este mismo contribuyente realizara una venta dentro de su jurisdicción, el débito fiscal se compondría por el 21% federal y por el 5% provincial o subnacional.

**El Modelo del Pequeño Bote, propone un IVA compartido entre Nación y Provincias, basado en el principio de destino, pero evitando que los flujos comerciales interjurisdiccionales sean gravados a la tasa cero. Siendo el impuesto provincial cobrado en origen, al estar incluido en el impuesto federal<sup>133</sup>, siendo el fisco federal quien otorga el crédito correspondiente.**

Cabe resaltar que por la aplicación de este método el Estado Nacional no obtiene mayores ingresos que a través de la metodología de liquidación actual, sino que en su rol de "intermediario", entre el Estado donde se produce y el Estado donde se consume, lo que recauda en exceso primero lo deja de recaudar después.<sup>134</sup> Esto significa el Gobierno federal no gana ni pierde, simplemente juega el rol de un transportador del impuesto subnacional.<sup>135</sup>

#### **IV.3.a) Ventas inter- intrajurisdiccionales.**

A lo largo de este proceso, no existen diferencias en la cuantía de los impuestos pagados por los contribuyentes, la única diferencia entre una operación interjurisdiccional y una intrajurisdiccional consiste en un mayor débito federal para el caso de ventas, y un mayor

<sup>133</sup> Por ello se lo suele denominar IVA mochila.

<sup>134</sup> En el anexo nro. XIX se desarrolla un ejemplo numérico sobre el funcionamiento de esta alternativa.

<sup>135</sup> Varsano R, " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*". (1999).

crédito federal para el caso de las compras interjurisdiccionales; a cambio de un menor o mayor crédito- débito fiscal provincial o subnacional, según el caso<sup>136</sup>.

#### **IV.3.b) Devolución de créditos federales y provinciales<sup>137</sup>**

Los contribuyentes que concentren sus compras fuera de la provincia donde residen, y realicen la mayoría de sus ventas en ella, tenderán a acumular crédito contra el fisco federal. Pero aquellos que poseen la mayor proporción de sus ventas en otras jurisdicciones y que la mayor parte de sus compras se realicen dentro de ella, acumularán créditos con el fisco provincial.

Este esquema propuesto, puede hacer surgir una cuarta categoría<sup>138</sup> de saldos a favor de los contribuyentes, tanto con el fisco federal, como con el fisco provincial, originados por las ventas interjurisdiccionales.

Si bien en principio, parecería indiferente para los contribuyentes poseer saldos a favor con el fisco nacional o con los provinciales, depende de la rapidez de las devoluciones de dichos saldos, esa aparente indiferencia. O al menos, que esta cuarta categoría tenga exactamente el mismo mecanismo compensador, en otras palabras si se decidiese devolver con Bonos, o compensar con otros impuestos, o su reintegro en dinero, debieran tener el mismo tratamiento la devolución nacional y provincial.

#### **IV.3.c) Paseo de la factura fiscal.**

El problema del paseo de la factura fiscal se evita siempre que se uniforme la alícuota tributaria en todas las jurisdicciones. Con respecto a esta cuestión es aconsejable tener presente la situación del ICMS. Este impuesto tiene una gran variedad de tasas según la índole del producto y de la transacción. La tasa básica es del 17% que se aplica en todos los estados, con excepción de dos o tres, en los cuales se aplican una tasa del 18%. Pero para las transacciones interestaduais, las tasas del ICMS se reducen con el objeto de transferir recaudación de los estados productores a los estados consumidores. En general, para las operaciones interestaduais la tasa aplicada es del 12%, pero aplicándose una tasa del 7% a las ventas desde los estados más desarrollados, las regiones del sur y del sudeste, a los estados menos desarrollados, las regiones del norte, noreste y centro- oeste.<sup>139</sup>, **esta situación genera aliento a fraguar muchas operaciones simuladas.** (se hacen figurar operaciones interjurisdiccionales, cuando en realidad se trata de una transacción intrajurisdiccional)

---

<sup>136</sup> Siempre que se establezca de manera uniforme la tasa de IVA provincial, y no exista ningún tipo de diferencia entre las ventas intra o interjurisdiccionales.

<sup>137</sup> Los términos jurisdiccionales, subnacionales o provinciales, se refieren a los correspondientes a las unidades políticas de las provincias y a la C.A.B.A. En Brasil los estados son las unidades de gobierno subnacionales.

<sup>138</sup> Actualmente, se originan por exportaciones gravadas a tasa cero, acumulación de stocks y por los regímenes de percepción y retención.

<sup>139</sup> Silvani C y P dos Santos, "Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil", F.M.I.- Mimeo (1995).

Una diferencia sustancial del ICMS brasileño, con respecto al IVA argentino, consiste en que las alícuotas se calculan por dentro, es decir, sobre el precio incluido impuesto, lo que hace que las tasas efectivas sean superiores a las nominales. Entonces, las tasas nominales del 18% y del 17%, equivalen a tasas efectivas del 21,95% y 20,48% respectivamente.<sup>140</sup>

#### **IV.3.d) ¿Es compatible distintas tasas provinciales de IVA con el Modelo del Pequeño Bote?**

Tal como señala Varsano R, "*A Tributacao do Comercio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado*" Texto para discussao nro.382 (1995)<sup>141</sup>." Alternativamente, el Senado podrá reducir la alícuota estadual, fijando una alícuota federal automáticamente incrementada en los puntos porcentuales que llegan a ser reducidos. En este caso, la uniformidad de cada una de las alícuotas - estadual y federal - no prevalece, pero la suma de las dos siempre continúa uniforme, lo que significa que cada bien y/o servicio sea tributado siempre con la misma intensidad en todo el territorio nacional."

Tal como señala Piffano: " El sistema consiste en que el fisco federal nivele la presión tributaria en todas las provincias con su propio IVA, de manera que el vendedor no tenga incentivos perversos para simular destinos diferentes. Sin embargo, como la alícuota adicional federal establecida en origen, habrá de ser devuelta como crédito fiscal en la provincia de destino, de existir alícuotas diferenciales entre provincias la posibilidad de fraude subsistirá, en este caso, intentándose maximizar los créditos sobre el fisco federal."<sup>142</sup>

**El Modelo de Pequeño Bote, tiene como uno de sus principales objetivos evitar el paseo de la factura fiscal.** El procedimiento utilizado por los contribuyentes consiste en simular una venta interestadual, pero el verdadero destino de los es otro contribuyente que pertenece al mismo estado, para beneficiarse con las tasas más reducidas.<sup>143</sup> Esta cuestión, a su vez, es señalada por Silvani C. y P. dos Santos, "*Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil*", F.M.I.- Mimeo (1995): "La diferenciación de las tasas interestaduales constituye un problema para las administraciones tributarias debido a las dificultades que plantea el control de su aplicación. Es ampliamente reconocido que algunos contribuyentes se aprovechan de las tasas reducidas para evadir el

<sup>140</sup> González Cano H, "*Armonización Tributaria del Mercosur*" C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996)

<sup>141</sup> En el anexo nro. XXI se expone detalladamente los principales aspectos del documento.

<sup>142</sup> En el Anexo nro. XXII Los problemas del Fraude en el IVA Compartido. Se expone la demostración del Dr. Piffano sobre la posibilidad de los fraudes fiscales debido a las existencias de tasas de IVA provinciales distintas.

<sup>143</sup> Tal como señala Varsano R, "*Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problems and Proposed Solution*" (1999): "En Brasil, en el caso del comercio del fuel, caso en que para las ventas interestaduales, la magnitud del fraude se estimó en casi dos veces la recaudación mensual del ICMS del estado de Río de Janeiro."

impuesto, <sup>144</sup> efectuando transacciones interestatales ficticias, utilizando el artificio conocido como paseo de la factura fiscal. <sup>145</sup>"

Entonces, tal como señala Piffano H.: " La solución pareciera ser la necesidad de adoptar una alícuota provincial uniforme, circunstancia que destruye el principio de autonomía que da la razón de ser a la descentralización tributaria."

Esto implica, que la respuesta al interrogante planteado en el punto IV.3.d es negativa, porque para evitar el mínimo incentivo a fraguar ventas interestadales, es necesario establecer una tasa provincial de IVA uniforme para todas las jurisdicciones.

#### IV.3.e) Caso especial

Cabría la posibilidad de permitir que a las operaciones intrajurisdiccionales (o sea las que se realicen entre contribuyentes que pertenezcan a la misma UGS), una pequeña variación hacia arriba o hacia abajo de respecto a la tasa standard de IVA provincial. Esto significa que si se estableciese una tasa de un 5% común o standard para las operaciones interjurisdiccionales, no generaría distorsiones en la economía, si las provincias establecieran sus propias tasas de IVA provincial entre el rango del 4,5% y 5,5% para las transacciones intrajurisdiccionales.

Tal como señala Varsano R, " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*". (1999): " Casi ningún control es práctico en el caso de compras a través de los límites los efectos del impuesto. Un compromiso razonable entre costos de autonomía y distorsión se alcanzaría quizás si la ley nacional estableciera una tasa standard y si les permitiese a las unidades de gobierno subnacionales (UGS) fijar sus propias tasas dentro de un marco alrededor de aquella. Esta es la solución adoptada por la propuesta IPEA / BNDES, la cual limita la variación hacia arriba y hacia abajo, a un 10% de la tasa standard.... las ventas interestadales estarían sujetas a la tasa standard"<sup>146</sup>

El paseo de la factura fiscal se genera a raíz de la existencia de diferentes tasas interjurisdiccionales, pero al ser muy pequeña esta diferencia, no provocaría aliento entre los contribuyentes para realizar esta nociva práctica.

<sup>144</sup> Los estados de Amazonas Oeste y la zona de libre comercio de Manaus son destino preferenciales, a causa de la distancia de los grandes centros de la producción, lo cual hace más dificultoso su control, y de la tasa interestadual, que es cero.

<sup>145</sup> Tal como señala Silvani C y P dos Santos " *Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil*", F.M.I.- Mimeo (1995) : "el control de la emisión de las facturas o para seleccionar los contribuyentes a fiscalizar. Según algunas estimaciones, la evasión del ICMS representa entre el 40% y 50 % de la recaudación potencial. Como se sabe la evasión fiscal, además de reducir el ingreso público, constituye una forma de competencia desleal y, por lo tanto, es también un factor distorcionador del sistema económico".

<sup>146</sup> Tal como señala Varsano R, " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999): " De acuerdo a la propuesta IPEA / BNDES, se les dará a los estados poder limitado para fijar sus propias tasas, en el marco de un intervalo centrado en una tasa standard nacional. Las ventas interestadales estarían sujetas a la tasa standard. Por supuesto, las compras cruzando los límites y las ventas remotas pueden ser atraídas por un estado que fija su tasa bajo el standard. Por otro lado, un estado que establece su tasa por encima del standard perderá probablemente alguna actividad comercial y proveerá una oportunidad para la práctica del paseo de factura fiscal. Pero este es el precio que debe pagarse en todas las instancias por algún grado de autonomía."

#### **IV.4)Efectos sobre Comercio Internacional.**

Al reemplazarse el I.S.I.B. por un IVA provincial, sujeto al principio destino - origen, siempre que permita gravar a las exportaciones a la tasa cero<sup>147</sup> se eliminarían los efectos distorsivos propios de la imposición en cascada, cuestión que mejoraría las condiciones de competitividad de los exportadores argentinos.

#### **IV.5)Efectos sobre autonomías provinciales, y la probable descentralización paulatina de la recaudación de tributos.**

Tal como señala Varsano R., " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999): " Un problema básico en el federalismo fiscal es encontrar un balance razonable entre la necesidad de la autonomía financiera, la cual puede significar autonomía política de las UGS y el requisito de evitar los efectos económicos perversos de los instrumentos fiscales.<sup>148</sup> Y por supuesto, razonable quiere decir que ésta es una cuestión que requiere una decisión política más que económica."

Por ello, la eventual sustitución del I.S.I.B., por un IVA compartido, de base amplia, uniforme y general, instrumentado sobre la base del Modelo de Pequeño Bote, implicaría un renuncio a las Potestades tributarias provinciales, ya la que base imponible y las exenciones deberían establecerse de manera común y uniforme entre el Estado Nacional, las Provincias y la C.A.B.A. pero se eliminarían las distorsiones generadas en la economía por el actual I.S.I.B.

#### **IV.6) ¿IVA Compartido estructurado sobre el Modelo del Pequeño Bote, puede consistir en una recomendación para la Argentina?**

##### **IV.6.a) Uniformidad en la determinación de la Base imponible y en la determinación de las exenciones.**

Antes de analizar una propuesta es fundamental aclarar que el proyecto presentado a la Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros, cuyo autor es Fenochietto, difiere sustancialmente del proyecto elaborado por Varsano, en cuanto a la facultad de establecer las bases, exenciones y tasas.

O sea que el IVA compartido "argentino"<sup>149</sup> permitiría las tasas provinciales puedan variar entre las distintas jurisdicciones con el objetivo que las provincias conserven la potestad tributaria. Pero además, propone que cada jurisdicción debe sancionar su propia ley del gravamen para establecer el impuesto provincial: la o las alícuotas locales y las modificaciones a la ley nacional que considere pertinente en cuanto al objeto, sujeto, base y exenciones.<sup>150</sup>

<sup>147</sup> Al gravar el comercio con terceros países a la tasa cero, se permitiría exportar productos libre de impuestos, devolviendo a los contribuyentes los créditos fiscales originados por las exportaciones. Cuestión que no es posible en el actual I.S.I.B.

<sup>148</sup> Para el caso argentino, los efectos nocivos del actual I.S.I.B.

<sup>149</sup> Se refiere al proyecto de Fenochietto R, "El IVA Compartido"

<sup>150</sup> Tal como señala Fenochietto R, "El IVA Compartido". Trabajo presentado a la Jefatura de Gabinete (1998): " cada jurisdicción debe sancionar su propia ley del gravamen para establecer el impuesto provincial:

Esto distorsiona en buena medida la propuesta original del Modelo del Pequeño Bote, ya que si se permitiera que cada Provincia sancionase su propia ley de IVA provincial, se correría el riesgo que existiesen el país 25 IVAs diferentes<sup>151</sup>. Porque tal como señala Varsano R, " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999): "El problema en Brasil es que existen 28 IVAs diferentes, el Federal (IPI) y los existentes en los 26 estados y el Distrito Federal. El impuesto federal (IPI) y estadual (ICMS).<sup>152</sup>

Porque el Modelo de Pequeño Bote, se basa en que el IVA compartido por el Estado federal y las UGS, la base imponible sea utilizada en forma simultánea por los dos niveles de gobierno para generar sus propios ingresos.<sup>153</sup>

Además, si se permitiera que cada provincia establezca sus propias exenciones al IVA provincial, se generaría la posibilidad de guerras tributarias provinciales, como ocurre en Brasil, tal como señala Gómez Sabaini J, " *Política Impositiva Común: la visión argentina y brasileña*." Seminario Brasil - Argentina. I.P.R.I. (1999): " Donde se presenta fuertes discrepancias es en el tratamiento de las exenciones entre estados, lo cual ha dado lugar a una guerra fiscal entre los mismos, que ha tomado un ritmo creciente en el último año, y que altera sustancialmente el comercio interestadual y la localización de las inversiones dentro del propio país, amen de producir una sustancial pérdida de recursos fiscales."

Entonces esto implica, que las situaciones expuestas en los dos párrafos precedentes deben ser evitadas en nuestro país, no apartándose del Modelo del Pequeño Bote original. Esto implica que las Provincias y la C.A.B.A. deberían sancionar sus propias leyes de IVA provincial, pero con único set de normas federales y provinciales. La diferenciación de las tasas subnacionales sólo sería factible en las operaciones intrajurisdiccionales, como se aclara en el punto IV.3.e.

#### **IV.6.b) Base amplia, general y uniforme**

---

la o las alícuotas locales y las modificaciones a la ley nacional que considere pertinente en cuanto al objeto, sujeto, base y exenciones. Si bien a los efectos de simplificar y clarificar el sistema es preferible que introduzcan la menor cantidad de modificaciones, la mejor forma de ejercer la autonomía es que las Provincias gocen de amplias facultades para poder establecer las propias normas que hagan a la porción provincial de este tributo."

<sup>151</sup> Se refiere a los IVAs correspondientes a las 23 provincias, a la C.A.B.A. y al gobierno federal.

<sup>152</sup> Tal como señala Varsano R, " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999): " El impuesto federal y el estadual se rigen por normas legales diferentes, esto implica que los contribuyentes requieran llevar distintas contabilidades. Si bien existe una ley que define las características principales, las normas del ICMS difieren los estados en varios aspectos. Las firmas que tienen varias plantas y operan nacionalmente deben tratar con hasta 28 juegos distintos de normas legales y considerar hasta 30 tasas diferentes que se aplican a cada producto que venden."

<sup>153</sup> Tal como señala Varsano R. " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999): " Como las administraciones de impuestos y los contribuyentes ha adquirido una sólida experiencia en tratar las técnicas del valor agregado, parece que el camino lógico a seguir es la sustitución de un IVA dual, con único set de normas legales nacionales, para el IPI y el ICMS."

Como se expone en el punto III.1, para lograr una exitosa recaudación con el menor grado de distorsión posible, es indispensable que la implementación del IVA provincial adopte tres condiciones:

- i. Que la base incluya en forma amplia y general a todos los bienes y servicios.
- ii. Que todos los bienes y servicios se gravan a una tasa uniforme; o sea que no existan tasas diferenciales.
- iii. Que la alícuota sea la menor posible.

Con respecto a las dos primeras no habría mayores inconvenientes en la implementación del IVA compartido, ya que el IVA nacional está generalizado, con la tasa uniforme del 21%<sup>154,155</sup>.

Con respecto a la tercer condición suele considerarse que la alícuota del 21% es elevada, y si a esta se le agregase un 5% adicional, aumentaría considerablemente la carga tributaria. Pero ante esta situación es necesario tener presente que la sustitución del I.S.I.B. por un IVA provincial generaría perdedores y ganadores entre los contribuyentes, y entre las provincias:

- Como se explica en el punto I.3, el proceso de exención del I.S.I.B. alcanzó solamente a las actividades productivas, lo cual significó una reducción en la presión tributaria de dichas actividades, pero a su vez se incrementó las alícuotas correspondientes a los sectores del comercio y servicios. A éstos últimos, la carga tributaria se les reduciría notablemente, pero ésta aumentaría para aquellos que se encuentran exentos actualmente y que venden principalmente en el mercado interno.
- En el anexo XXV, se ejemplifica esta situación comparando la carga impositiva entre el actual I.S.I.B. y un eventual IVA provincial del 5%, pero los tres contribuyentes, productor, comerciante mayorista y minorista, con idéntico margen de comercialización. Con este ejemplo en la situación actual, con el IVA nacional de 21%, y el ISIB de 2,8 % para el sector mayorista y 3,5% para el sector minorista, la recaudación IVA más ISIB supera en 9% a la que se generaría con un eventual IVA compartido del 26%.
- Es de medular importancia aclarar, que este esquema del IVA compartido no perjudicará a los exportadores, sino que mejoraría la competitividad de éstos, porque se le permitiría devolver los créditos fiscales provinciales pagados por los insumos que forman parte de la exportación. Como se explica en el punto II.2.4. es administrativamente imposible devolverlos en el actual I.S.I.B.

Con respecto a las jurisdicciones:

---

<sup>154</sup>Si bien grava a los servicios de energía eléctrica, telecomunicaciones y gas al 27%, transporte de pasajeros y otros servicios al 10,5%; y contempla exenciones a las ventas a consumidores finales del pan común, leche común sin aditivos y agua ordinaria natural.

<sup>155</sup> Tal como señala Chisari O y otros, "Propuesta para un Sistema Tributario Federal", Cuaderno de Economía no. 3 del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs. As. (1995): "la neutralidad del gravamen queda garantizada si la base del impuesto es generalizada y su tasa impositiva única, (ambos requisitos son satisfechos razonablemente en el actual diseño del IVA argentino)

- También esta propuesta provocaría ganadores y perdedores entre las provincias, porque como se explica en el III.1.1.4, las provincias esencialmente productoras y poco consumidoras, serían las perdedoras de esta eventual reforma.
- Para las jurisdicciones que resultasen perdedoras, por la reforma se debería crear un Fondo de Compensación Regional Transitorio.

#### IV.6.c.) Probable descentralización paulatina de la recaudación del IVA

Este proyecto significaría una oportunidad histórica para proponer una descentralización paulatina de la recaudación de tributos. En efecto, permitiría ir aumentando la alícuota del impuesto provincial en la medida que se reduzca la nacional y con ello la masa coparticipable.<sup>156</sup> De esta forma fortalecer el federalismo argentino, al permitir que las UGS recauden directamente el principal impuesto de la república argentina.

Además, la propuesta del IVA compartido para Brasil, considera un 19 %, correspondiendo un 4 % al fisco federal y un 15% a los fiscos estatales. A diferencia que en la Argentina se propone un 21% para la Nación y un 5% para las Provincias. Quizás sea una excelente oportunidad para fijar un cronograma de reducción paulatina del IVA nacional compensada por un incremento en el IVA provincial. ¿Por qué no lograr en un mediano plazo un 13% para cada parte y revertir la tendencia de la centralización recaudatoria del Gobierno Federal? y ¿Por qué no traspasar totalmente el IVA a las provincias, y con ello disminuir la dependencia de la coparticipación?

A su vez, implicaría un renuncio a las autonomías individuales de cada una de las provincias, porque resignarían el I.S.I.B que se establece por medio de una ley provincial, la cual determina la base imponible, alícuotas y exenciones del principal impuesto propio provincial. A su vez, la Nación también no debería realizar modificaciones en el orden nacional, sin que se aplicaren en el IVA provincial.

Pero, si estableciese un cronograma, para incrementar la tasa provincial en la medida que disminuya la nacional, en un mediano plazo contaría las provincias con mayores recursos propios recaudados directamente por ellas. Esto, es sin duda una oportunidad histórica para descentralizar paulatinamente el principal tributo argentino. (El IVA significa más del 60% de los tributos que recauda el Estado Nacional)

| Años | Recaudación IVA | Relación PBI | Participación del IVA en la recaud. Total <sup>157</sup> |
|------|-----------------|--------------|--|
| 1992 | 13936237        | 6,15         | 56,9   |
| 1993 | 16957238        | 7,17         | 60,9   |

<sup>156</sup>Tal como señala Fenochietto R, "El IVA Compartido". Trabajo presentado a la Jefatura de Gabinete (1998): "Sin lugar a dudas constituye un atractivo muy importante el hecho que, la descentralización pueda efectuarse a través de este impuesto en forma paulatina, de forma de que no constituya un acontecimiento traumático. De esta manera puede atravesarse por un período de transición durante el cual conviva un sistema como el vigente, pero sobre la base de una sola ley de coparticipación separada de aquellas que establecen gravámenes, con un sistema de descentralización paulatino hasta obtener al fin deseado"

<sup>157</sup> Del total de impuestos recaudados por el Estado Nacional.

|      |          |      |      |
|------|----------|------|------|
| 1994 | 18296394 | 7,11 | 60,1 |
| 1995 | 18630916 | 7,22 | 60,4 |
| 1996 | 20196413 | 7,69 | 62,5 |
| 1997 | 23823369 | 8,13 | 60,8 |
| 1998 | 24261461 | 8,14 | 59,3 |

Fuente: Estadísticas Tributarias Año 1998. A.F.I.P.

Esta resignación a no establecer, definir, o eventualmente a modificar la base imponible, objeto, sujeto y exenciones del IVA provincial, por medio de una ley provincial autónoma e independiente de cada una de las provincias, lesionaría ciertamente a las autonomías provinciales, y más aún cuando el impuesto que sustituye (I.S.I.B), se caracteriza por su alto respecto a las potestades tributarias provinciales y gran poder recaudatorio. **Entonces, lo que parecería en principio, lesionar las autonomías provinciales, podría generar que las provincias aumenten su propia recaudación, y quizás no depender de los recursos coparticipables al lograr un IVA compartido de 13% para el IVA provincial y el otro 13 % para el IVA federal; en el mediano - largo plazo.**

Porque tal como señala Chisari O y otros, *Propuesta para un Sistema Tributario Federal* Cuaderno de Economía nro. 3 del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs. As. (1995): " En la Argentina se advierte una evolución del federalismo fiscal que culmina en los años recientes en una importante descentralización de funciones (gasto público), pero con un esquema de fuerte centralización en materia tributaria, acompañada con un mecanismo de coparticipación federal."<sup>158</sup>

Una cuestión inobjetable, es que en nuestro país existe una mayor descentralización de funciones, es decir gasto público, que de recursos, cubriéndose estas diferencias con transferencias nacionales<sup>159</sup>. Este mecanismo es una fuente de problemas potenciales.<sup>160</sup>

La posibilidad de fijar un cronograma, para el IVA argentino paulatinamente pase a manos de las provincias, podría ser una gran oportunidad para cortar la tendencia de la centralización tributaria vigente desde mucho tiempo, llamado federalismo coercitivo<sup>161</sup>.

#### **IV.6.d) Posibilidad de establecer un IVM complementario a actividades especiales.**

<sup>158</sup> Tal como señala Porto A, "*Federalismo Fiscal: el caso argentino*". Tesis. Bs. As. (1990): "Desde la óptica de reparto histórico de poderes tributarios, pueden distinguirse dos etapas: hasta 1890, en que se respetaba la separación de fuentes, y a partir de esa fecha en adelante, con distintas alternativas pero siempre con concurrencia. Hasta 1934 - año previo al primer sistema coparticipativo- existía una concurrencia de fuentes en los impuestos indirectos, ya que ambos niveles recaudaban impuestos sobre los consumos y la producción. Hasta aproximadamente la misma época cada provincia se manejaba con sus propios fondos, lo que generó evidente disparidad territorial de oportunidades. El año 1935 marca el inicio de la centralización de determinados impuestos en cabeza del gobierno nacional y la coparticipación de la recaudación; cabe destacar que los fondos que perciben las provincias no son una transferencia de la Nación, sino recaudaciones que pertenecen a las provincias."

<sup>159</sup> En los anexos X y XI, se puede observar que todas las provincias dependen de las transferencias nacionales, y los casos más extremos son Formosa, La Rioja, Catamarca, Jujuy y Corrientes.

<sup>160</sup> Artana D y R López Murphy, "*Descentralización Fiscal: Algunas Lecciones para Latinoamérica*", Finanzas Públicas y Economía Espacial, UNLP (1995)

<sup>161</sup> Llamado así por Porto A, "*Reflexiones sobre descentralización fiscal y coparticipación de impuestos*." UNLP (1996)

La diferenciación de las alícuotas del I.S.I.B. consiste en una característica fundamental, si bien se establece una general, existe una amplia lista de actividades con una alícuota mayor a la general. Entre dichas actividades se pueden mencionar a modo de ejemplo, a bares, restaurantes, boites, hoteles alojamiento, salas de entretenimiento, cines, teatro, gimnasios, canchas tenis y otras, servicios de caballerizas y studs, alquiler de botes y automóviles, peluquerías, guarderías náuticas, etc.

Si bien lo más conveniente es aplicar un IVA provincial de base general, que implica incluir todos los bienes y servicios, gravados a una alícuota uniforme. Una alternativa factible, sería que dichas actividades además de estar gravadas por el IVA compartido (26%), se les aplicase un **IVM provincial complementario**, ya que éstas actividades generalmente tuvieron una mayor presión tributaria.

El IVM provincial complementario se aplicaría sólo aquellas actividades:

- i. **estrictamente locales, que no puedan llegar desarrollarse interjurisdcionalmente,**
- ii. **y que además sólo puedan ser comercializadas a consumidores finales.**

De esta manera cada Provincia podría establecer taxativamente las actividades que estarían alcanzadas por IVM provincial complementario y sus respectivas alícuotas conservando plenamente su potestad tributaria, siempre que se cumplan las dos condiciones del párrafo precedente.

Si bien en el punto III.2.3.1, se concluye que el IVM provincial presenta graves dificultades de control, no lo sería para este caso especial. Porque al estar los contribuyentes que desarrollen dichas actividades, alcanzados por el IVA compartido el control se practicaría sobre las declaraciones juradas de este impuesto, ya que al conocer los débitos fiscales se pueden deducir los montos de ventas. Si bien sería un impuesto pagado por el consumidor final, el contribuyente de facto es quien debería ingresar el impuesto.

#### **IV.6.e) Costos de la Implementación de la propuesta**

Los problemas y costos lógicos de toda transición, serían menores, porque el IVA es ya un impuesto conocido por todos los contribuyentes, y porque los fiscos provinciales podrían y deberían ser apoyados técnicamente por las delegaciones regionales de la A.F.I.P. Además, las provincias que pierdan recursos por pasar de sistema a otro,<sup>162</sup> deberían ser compensadas con un Fondo de Compensación Regional Transitorio.

**Este sistema del IVA compartido entre la Nación y las provincias sobre el mismo set de normas, pero cada una de las veinticinco jurisdicciones administren su parte recaudatoria, y colaborando con los demás fiscos, para mejorar la administración tributaria y la recaudación total, sería un sistema original, que consistiría en una situación intermedia entre:**

---

<sup>162</sup> Se refiere a que se les cambia la base imponible, es decir de ingresos devengados a Valor agregado, y por modificar un sistema impositivo de origen a destino.

- IVA federal canadiense (GTS) y el IVA provincial de Quebec (QTS), que ambos son administrados por esta provincia.<sup>163</sup>
- IVA federal y provincial correspondientes a tres provincias fiscalmente dependientes, llamado Impuesto a las Ventas Armonizado (HST), administrado por el gobierno federal.<sup>164</sup>

#### IV.6.f) Externalidades positivas

El IVA compartido, no generaría la pérdida de economías de escala en la recaudación de impuesto, no sino que las aumentaría, ya que provocaría externalidades positivas. Porque se ampliarían las posibilidades de disminuir la evasión, a raíz de la fiscalización cruzada entre fisco nacional y los fiscos provinciales. Con respecto a esta cuestión es conveniente tener presente que la pérdida de recaudación del IVA nacional, ascendió a 8032145 miles de pesos, en 1997.

| Pérdida de recaudación <sup>165</sup> por actividad económica. Año 1997<br>(miles de pesos corrientes) |                     |
|--|---------------------|
| Actividad económica  | Pérdida de Impuesto |
|  | Importe             |
| Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca   | 1.100.670           |
| Explotación de minas y canteras  | 2.650               |
| Industria manufacturera  | 1.479.289           |
| Suministro de electricidad, gas y agua   | 10.727              |
| Construcción   | 961.468             |
| Comercio al por mayor y al por menor   | 2.913.197           |
| Hoteles y restaurantes   | 366.728             |
| Transporte, almacenamiento y comunicaciones  | 580.959             |
| Actividades finan., inmov., empresariales y de alquiler  | 665.245             |
| Enseñanza  | 0                   |
| Servicios sociales y de salud  | 0                   |
| Otras actividades comunitarias, sociales y personales  | 36.944              |

<sup>163</sup> El fisco de Quebec, administra el GTS en nombre del Gobierno Federal. Este a su vez le reconoce los costos administrativos generados a la provincia.

<sup>164</sup> El Gobierno federal y las provincias de New Foundland, Nova Scotia y New Brinswich, **provincias fiscalmente dependiente**, armonizaron el GTS federal y los tributos a las ventas de esas provincias en abril de 1997.

<sup>165</sup> Estadísticas Tributarias Año 1998, A.F.IP.

|       |           |
|-------|-----------|
| Total | 8.032.145 |
|-------|-----------|

La pérdida de recaudación por incumplimiento resulta de la suma del Impuesto no declarado, y/o subdeclaración, (evasión) más el impuesto declarado y no pagado,(mora).

La probable disminución de la evasión provocaría el aumento de la masa coparticipable y el de los recursos tributarios propios provinciales.

#### IV.7)Algunas conclusiones preliminares

Tal como señala Varsano R," *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*"(1999): "En Argentina, donde existe un insatisfactorio impuesto en cascada, que consiste en una importante fuente de ingresos subnacionales y el IVA ya existe al nivel federal, es un buen candidato a implementar el IVA compartido, por el procedimiento propuesto por el Modelo de Pequeño Bote."

Teniendo presente la experiencia brasileña, parecería que lo más conveniente es lograr un IVA compartido entre Nación y Provincias, con único set de normas federales y provinciales. Esto significaría que la base imponible, objeto, sujeto, exenciones y otras normas de procedimiento tributario deberían ser comunes entre Nación y Provincias, y a su vez, uniformes entre las UGS. **Además, la tasa de IVA provincial debería ser uniforme, para evitar totalmente:**

- a) posibilidad de fraudes fiscales,
- b) y las guerras tributarias.

Si bien, las cuestiones expuestas en el párrafo precedente, implicaría un cierto renuncio a las autonomías provinciales, con el objetivo de eliminar los efectos distorsivos del I.S.I.B., logrando mayor neutralidad tributaria, **pero probablemente pueda significar una oportunidad histórica para fortalecer el federalismo argentino.** Esto podría lograrse si se propone, que el eventual reemplazo del ISIB, por el IVA Compartido, cuya tasa total es del 26%<sup>166</sup>, sea acompañada de una paulatina reducción de la tasa del IVA nacional, compensada por un incremento de la tasa provincial. **Por ello, esta propuesta podría permitir disminuir la fuerte centralización tributaria del Gobierno Federal, lo cual implicaría una mayor autonomía financiera.**<sup>167</sup>

El IVA compartido, se basa en el principio de destino, pero evitando que los flujos interjurisdiccionales sean gravados a la tasa cero, cobrándose en el IVA nacional, (IVA mochila), superando las dificultades de los mecanismos de clearing y de pago diferido. Por ello, la propuesta no generaría inconvenientes para la coordinación interjurisdiccional.

Este esquema, haría surgir una cuarta categoría por los saldos a favor de IVA, tanto provincial, como nacional, que deberían exactamente el mismo mecanismo compensador, de manera tal que para los contribuyentes sea indiferente ser acreedor del fisco federal o de un fisco provincial. Lo ideal sería proceder a la devolución en dinero, en forma rápida y evitando fraudes fiscales. Pero si el fisco federal, tiene problemas sobre estas cuestiones, ¿ estarían en

<sup>166</sup> En principio la alícuota federal sería del 21%, y las correspondientes a las USG el 5%.

<sup>167</sup> En cuanto a no depender, o al menos en menor proporción de la coparticipación nacional.

condiciones técnica y financieramente los fiscos provinciales en adaptarse con eficiencia a este esquema?.

Toda reforma impositiva, provoca ganadores y perdedores entre los sujetos pasivos (contribuyentes) y activos (fiscos), y esta no implicaría una excepción, porque los ganadores netos serían los exportadores, los comerciantes y los prestadores de servicios. Siendo las provincias con mayor consumo interno, las ganadoras entre los sujetos pasivos.

Entonces, este modelo lograría:

- Mayor eficiencia económica, por el reemplazo del actual I.S.I.B. por I.V.A. provincial, que consiste en un tributo de mayor neutralidad tributaria.
- Mayor posibilidad de fiscalización, porque los fiscos provinciales al fiscalizar el IVA provincial, fiscalizarían el IVA nacional; y viceversa. Si se cruzan las informaciones provinciales y nacionales, se ampliarían las posibilidades de disminuir la evasión fiscal del principal impuesto argentino.
- Posibilidad de descentralización paulatina del IVA.
- Simplicidad administrativa para los contribuyentes, se aplicaría al nivel provincial un impuesto que se aplica en el orden nacional desde 1975, con lo cual no generaría dificultades en la liquidación del gravamen.
- Se basa en el principio de destino, pero evitando su mayor debilidad, el control de las operaciones interjurisdiccionales.

En cuanto a la autonomía provincial, implicaría un renuncio a que a cada provincia establezca por medio de una ley provincial, la base imponible, alícuotas y exenciones. A su vez, la Nación también no debería realizar modificaciones en el orden nacional, sin que se aplicaren en el IVA provincial.

**Por ello, lograr mayor neutralidad tributaria, ampliar la posibilidad de disminuir la evasión, y a su vez proponer un cronograma para aumentar la participación de la alícuota provincial, a un costo de renunciar a un impuesto que posee gran respecto a las autonomías provinciales, el actual I.S.I.B., no lograría alcanzar un primero mejor (que en la práctica son inalcanzables), pero si se lo podría considerar un segundo mejor.**

En siguiente capítulo se estimará cual hubiese sido las recaudaciones de las Provincias y de la C.A.B.A., ante el eventual reemplazo del I.S.I.B. por un IVA provincial - principio destino del 5%. Lo que permitirá estimar si se pierden recursos, teniendo presente el consolidado de todas las jurisdicciones, y cuales de ellas serían las ganadoras y perdedoras, ante el eventual reemplazo del ISIB por el IVA Compartido según el esquema del Modelo del Pequeño Bote.

**CAPÍTULO V: "SIMULACIONES SOBRE LA RECUADACIÓN DE UN IVA PROVINCIAL CON UNA ALÍCUOTA DEL 5%."**

En la columna (1) figura la recaudación de real del I.S.I.B. según datos proporcionados por la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias.(M.E.y O.S.P.)

En la columna (2) figura los porcentajes de Estructura de Ventas, que fue obtenido del Cuadro nro. 5, página 34 de Chisari O y otros, "Propuesta para un Sistema Tributario Federal", Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995).

En la columna (3), se distribuye la Base Imponible del IVA Provincial según el principio de destino, en función de los porcentajes de la columna (2) y según los datos de la Recaudación del IVA nacional real.<sup>168</sup> Se establece la base imponible sin diferenciar las actividades sujetas al 27%. Se consideró para realizar estas simulaciones una tasa uniforme del 21%.

La columna (4) surge de aplicar el 5% de IVA provincial según la Base imponible distribuida por la columna (3).

**V.1)AÑO 1996**

| Provincias   | Recaudación ISIB (1) | Estructura de Ventas (2) | Base Imponible IVA destino (3) | Supuesta Recaudación (4) |
|--------------|----------------------|--------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| M.C.B.A.     | 1453,223             | 18,89                    | 18126,84                       | 906,34                   |
| BS. AIRES    | 1916,399             | 34,22                    | 32837,51                       | 1641,8755                |
| CATAMARCA    | 24,76                | 0,48                     | 460,61                         | 23,0305                  |
| CORDOBA      | 483,92               | 8,7                      | 8348,52                        | 417,426                  |
| CORRIENTES   | 46,817               | 1,49                     | 1429,8                         | 71,49                    |
| CHACO        | 71,56                | 1,85                     | 1775,26                        | 88,763                   |
| CHUBUT       | 42,006               | 1,53                     | 1468,19                        | 73,4095                  |
| ENTRE RIOS   | 136,477              | 2,89                     | 2773,25                        | 138,6625                 |
| FORMOSA      | 17,654               | 0,73                     | 700,51                         | 35,0255                  |
| JUJUY        | 32,917               | 1,08                     | 1036,36                        | 51,818                   |
| LA PAMPA     | 39,964               | 1,12                     | 1074,75                        | 53,7375                  |
| LA RIOJA     | 18,128               | 0,4                      | 383,84                         | 19,192                   |
| MENDOZA      | 184,932              | 4,02                     | 3857,6                         | 192,88                   |
| MISIONES     | 51,806               | 1,74                     | 1669,71                        | 83,4855                  |
| NEUQUEN      | 95,131               | 1,22                     | 1170,71                        | 58,5355                  |
| RIO NEGRO    | 70,219               | 1,6                      | 1535,36                        | 76,768                   |
| S ALTA       | 87,581               | 1,84                     | 1765,66                        | 88,283                   |
| SAN JUAN     | 38,777               | 1,09                     | 1045,96                        | 52,298                   |
| SAN LUIS     | 45,867               | 0,66                     | 633,33                         | 31,6665                  |
| SANTA CRUZ   | 49,868               | 0,71                     | 631,32                         | 31,566                   |
| SANTA FE     | 419,426              | 9,46                     | 9077,82                        | 453,891                  |
| S.DEL ESTERO | 38,897               | 1,14                     | 1093,94                        | 54,697                   |
| TUCUMAN      | 81,776               | 2,73                     | 2619,71                        | 130,9855                 |
| T .DEL FUEGO | 38,879               | 0,41                     | 393,44                         | 19,672                   |
| TOTAL        | 5486,984             | 100                      | 95960                          | 4795,498                 |

<sup>168</sup> Información proporcionada por la A.F.I.P.

Analizando la recaudación real, el total consolidado del IVA provincial, provocaría la disminución del 14% recursos tributarios por la sustitución del I.S.I.B. En términos relativos las Provincias de Tierra del Fuego, Neuquén, Santa Cruz, la C.A.B.A. y San Luis, serían las principales perdedoras, con una caída del 90%, 63% y del 50 %, 36% respectivamente. En cambio las Provincias de Buenos Aires y Córdoba, sólo sufren una disminución del 16%.

En cambio las Provincias de Corrientes, Chaco, Chubut, Formosa, Jujuy, La Pampa, Misiones, San Juan, Santiago del Estero y Tucumán, serían beneficiadas ampliamente con la reforma. La Provincia de Santa Fe incrementaría más de un 8% sus ingresos tributarios. Estas estimaciones no contemplan la posibilidad de establecer un I.V.M. complementario. Sólo se considera la recaudación real, no se tiene presente que esta podría incrementarse, por la probabilidad de disminuir la evasión a raíz de los controles cruzados.

## V.2) AÑO 1997

| Provincias   | Recaudación ISIB (1) | Estructura de Ventas (2) | Base (3) Imponible IVA destino | Supuesta (4) Recaudación |
|--------------|----------------------|--------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| M.C.B.A.     | 1592,108             | 18,89                    | 20093,67                       | 1004,6835                |
| BS. AIRES    | 2113,65              | 34,22                    | 36400,49                       | 1820,0245                |
| CATAMARCA    | 29,392               | 0,48                     | 510,59                         | 25,5295                  |
| CORDOBA      | 461,332              | 8,7                      | 9254,35                        | 462,7175                 |
| CORRIENTES   | 51,096               | 1,49                     | 1584,94                        | 79,247                   |
| CHACO        | 76,784               | 1,85                     | 1967,88                        | 98,394                   |
| CHUBUT       | 48,804               | 1,53                     | 1627,49                        | 81,3745                  |
| ENTRE RIOS   | 147,58               | 2,89                     | 3074,15                        | 153,7075                 |
| FORMOSA      | 22,291               | 0,73                     | 776,51                         | 38,8255                  |
| JUJUY        | 36,155               | 1,08                     | 1148,81                        | 57,4405                  |
| LA PAMPA     | 42,87                | 1,12                     | 1191,36                        | 59,568                   |
| EL RIOJA     | 15,763               | 0,4                      | 425,49                         | 21,2745                  |
| MENDOZA      | 213,79               | 4,02                     | 4284,19                        | 214,2095                 |
| MISIONES     | 63,466               | 1,74                     | 1850,87                        | 92,5435                  |
| NEUQUEN      | 107,142              | 1,22                     | 1297,74                        | 64,887                   |
| RIO NEGRO    | 73,57                | 1,6                      | 1701,95                        | 85,0975                  |
| S ALTA       | 96,006               | 1,84                     | 1957,24                        | 97,862                   |
| SAN JUAN     | 51,461               | 1,09                     | 1159,45                        | 57,9725                  |
| SAN LUIS     | 48,146               | 0,66                     | 702,05                         | 35,1025                  |
| SANTA CRUZ   | 52,129               | 0,71                     | 755,24                         | 37,762                   |
| SANTA FE     | 490,784              | 9,46                     | 10062,79                       | 503,1395                 |
| S.DEL ESTERO | 44,848               | 1,14                     | 1214,92                        | 60,746                   |
| TUCUMAN      | 91,826               | 2,73                     | 2903,96                        | 145,198                  |
| T .DEL FUEGO | 39,646               | 0,41                     | 436,12                         | 21,806                   |
| TOTAL        | 6010,639             | 100                      | 106382,25                      | 5319,1125                |

Las estimaciones para el año 1997, también indican que las Provincias de Tierra del Fuego, Neuquén, Santa Cruz, la C.A.B.A., y San Luis, disminuirían notablemente sus ingresos ante esta eventual reforma. Buenos Aires mantendría el mismo nivel de disminución. En cambio en Santa Fe el incremento solo implicaría un 2,35%. Para Córdoba, Salta y Mendoza,

implicaría un leve mejoramiento. Para Chaco, Corrientes, Chubut, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Misiones, Río Negro, San Juan, Santiago del Estero y Tucumán. Analizando la recaudación real, el total consolidado del IVA provincial, provocaría la disminución del 12% recursos tributarios por la sustitución del I.S.I.B.

### V.3)AÑO 1998

| Provincias   | Recaudación ISIB (1) | Estructura de Ventas (2) | Base Imponible IVA destino (3) | Supuesta Recaudación (4) |
|--------------|----------------------|--------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| M.C.B.A.     | 1867,623             | 18,89                    | 20320,12                       | 1016,006                 |
| BS. AIRES    | 2273,969             | 34,22                    | 36810,11                       | 1840,5055                |
| CATAMARCA    | 27,825               | 0,48                     | 516,34                         | 25,817                   |
| CORDOBA      | 499,649              | 8,7                      | 9358,62                        | 467,931                  |
| CORRIENTES   | 53,692               | 1,49                     | 1602,81                        | 80,1405                  |
| CHACO        | 88,848               | 1,85                     | 1990,06                        | 99,503                   |
| CHUBUT       | 45,033               | 1,53                     | 1645,83                        | 82,2915                  |
| ENTRE RIOS   | 144,903              | 2,89                     | 3108,81                        | 155,4405                 |
| FORMOSA      | 25,545               | 0,73                     | 785,27                         | 39,2635                  |
| JUJUY        | 39,777               | 1,08                     | 1161,77                        | 58,0885                  |
| LA PAMPA     | 44,348               | 1,12                     | 1204,79                        | 60,2395                  |
| LA RIOJA     | 17,077               | 0,4                      | 430,26                         | 21,513                   |
| MENDOZA      | 223,59               | 4,02                     | 4324,35                        | 216,2175                 |
| MISIONES     | 65,492               | 1,74                     | 1871,73                        | 93,5865                  |
| NEUQUEN      | 111,469              | 1,22                     | 1312,36                        | 65,618                   |
| RIO NEGRO    | 87,234               | 1,6                      | 1721,14                        | 86,057                   |
| S ALTA       | 97,755               | 1,84                     | 1979,31                        | 98,9655                  |
| SAN JUAN     | 52,88                | 1,09                     | 1172,52                        | 58,626                   |
| SAN LUIS     | 44,527               | 0,66                     | 709,97                         | 35,4985                  |
| SANTA CRUZ   | 53,745               | 0,71                     | 763,75                         | 38,1875                  |
| SANTA FE     | 502,656              | 9,46                     | 10176,22                       | 508,811                  |
| S.DEL ESTERO | 50,606               | 1,14                     | 1226,31                        | 61,3155                  |
| TUCUMAN      | 99,3                 | 2,73                     | 2936,69                        | 146,8345                 |
| T.DEL FUEGO  | 43,058               | 0,41                     | 441,04                         | 22,052                   |
| TOTAL        | 6560,601             | 100                      | 107570,18                      | 5378,509                 |

Analizando la recaudación real, la suma consolidada del IVA provincial, provocaría la disminución del 21% recursos tributarios por la sustitución del I.S.I.B. Para este período debe tenerse presente que en la base imponible de 5378 millones de pesos no se incluye el monto recauda por la A.F.I.P. en concepto de Monotributo, que ascendió a de 99630 pesos. (en concepto de impuesto, es decir que no incluye el importe correspondiente a la Seguridad Social).

Las principales perdedoras del cambio de sistema serían las Provincias de Tierra del Fuego(95%), Neuquén(70%), Santa Cruz(39%), San Luis (25%) y la C.A.B.A.(80%). Analizando a las cuatro principales jurisdicciones recaudadoras del I.S.I.B., la provincia de Buenos Aires sufría una baja del 23%, Córdoba del 8% y Mendoza 3%. Mientras que Santa

Fe tendría una leve mejora. Las jurisdicciones ganadoras serían: Corrientes (60%), Chaco (12%), Chubut (82%), Entre Ríos (7%), Formosa (60%), Jujuy (48%), La Pampa (36%), La Rioja (23%), Misiones (50%), San Juan (11%), Santiago del Estero (21%) y Tucumán (45%).

Cabe aclarar que al no tener en cuenta en la base imponible del IVA, los ingresos que obtuvo la A.F.I.P. por el concepto de monotributo. Porque quizás las jurisdicciones subnacionales argentinas quizás podrían cobrar un *monotributo provincial*

| <b>MONOTRIBUTO AÑO 1998 miles de pesos</b> |              |                         |                 |                         |
|--|--------------|-------------------------|-----------------|-------------------------|
| PROVINCIAS                                 | MONOTRIBUTO  | COEF (1) <sup>169</sup> |                 | COEF (2) <sup>170</sup> |
| <b>BS. AIRES</b>                           | <b>40096</b> |                         | <b>0,508729</b> | <b>0,402461</b>         |
| CATAMARCA                                  | 572          |                         | 0,007257        | 0,005741                |
| CHACO                                      | 1116         |                         | 0,01416         | 0,011202                |
| CHUBUT                                     | 1174         |                         | 0,014895        | 0,011784                |
| <b>CORDOBA</b>                             | <b>7790</b>  |                         | <b>0,098838</b> | <b>0,078192</b>         |
| CORRIENTE S                                | 999          |                         | 0,012675        | 0,010027                |
| ENTRE RIOS                                 | 3501         |                         | 0,04442         | 0,04442                 |
| FORMOSA                                    | 352          |                         | 0,004466        | 0,003533                |
| JUJUY                                      | 725          |                         | 0,009199        | 0,007277                |
| LA PAMPA                                   | 1018         |                         | 0,012916        | 0,010218                |
| LA RIOJA                                   | 760          |                         | 0,009643        | 0,007628                |
| MENDOZA                                    | 3726         |                         | 0,047275        | 0,0374                  |
| MISIONES                                   | 1167         |                         | 0,014807        | 0,011714                |
| NEUQUEN                                    | 983          |                         | 0,012472        | 0,009867                |
| RIO NEGRO                                  | 1391         |                         | 0,017649        | 0,013962                |
| S ALTA                                     | 706          |                         | 0,008958        | 0,007086                |
| SAN JUAN                                   | 488          |                         | 0,006192        | 0,004898                |
| SAN LUIS                                   | 447          |                         | 0,005671        | 0,004487                |
| SANTA CRUZ                                 | 394          |                         | 0,004999        | 0,003955                |
| <b>SANTA FE</b>                            | <b>9250</b>  |                         | <b>0,117362</b> | <b>0,092846</b>         |
| S.DEL ESTERO                               | 434          |                         | 0,005506        | 0,004356                |
| TUCUMAN                                    | 1687         |                         | 0,021404        | 0,016933                |
| T .DEL FUEGO                               | 40           |                         | 0,000508        | 0,000401                |
| <b>TOTAL PCIAS</b>                         | <b>78816</b> |                         | <b>1</b>        | <b>0,80039</b>          |
|  |              |                         |                 |                         |
| <b>CAP FED</b>                             | <b>20811</b> |                         |                 | <b>0,208889</b>         |
| <b>TOTAL PAÍS</b>                          | <b>99627</b> |                         |                 | <b>1</b>                |

Este cuadro muestra la recaudación por jurisdicción de MONOTRIBUTO, según el domicilio fiscal del contribuyente, cuestión a tener en cuenta para el eventual IVA provincial. Una cuestión fundamental a estudiar y resolver, es la tributación provincial de los monotributistas.

<sup>169</sup> Este coeficiente sobre el total de las provincias, sin tener presente el monto recaudado en la Capital Federal.

<sup>170</sup> Este coeficiente si incluye a la Cap. Fed..

#### **V.4 Conclusiones Preliminares**

La recaudación total de todas las jurisdicciones disminuiría entre un 12 y 14% para los años 97 y 98. Para el año 98 ascendería dicha disminución o pérdidas de recursos tributarios a 21%, pero se debe tener presente que se han incluido en la base de IVA nacional los importes correspondientes al monotributo. Otras dos cuestiones que no fueron consideradas en el análisis de las Simulaciones son:

- i. La probabilidad de disminuir la evasión, lo cual aumentaría en forma directa e indirecta los recursos tributarios de las jurisdicciones. Por un lado aumentaría los ingresos de la columna 4, es decir el IVA provincial, pero en forma indirecta aumentaría las transferencias de la coparticipación nacional, ya al incrementarse el IVA nacional, también aumentará la masa coparticipable.
- ii. La posibilidad de aplicar un IVM provincial complementario, según las condiciones comentadas en el punto IV.6.d.

Si bien la pérdida de ingresos del total de las jurisdicciones oscilaría alrededor del 15%, se puede concluir que se puede compensar con la disminución de la evasión y con la instrumentación de un adecuado IVM complementario.

Como toda reforma impositiva, se generarían jurisdicciones ganadoras y perdedoras, entre estas se destacan la C.A.B.A., Neuquén, San Luis y Tierra del Fuego.

## **CAPÍTULO VI: " RESUMEN y CONCLUSIONES FINALES."**

La firma del Pacto Fiscal y su implementación en las Provincias, se limitó a la eximición y /o disminución de la alícuota del I.S.I.B. en la etapa productiva; y como contrapartida se incrementó las mismas para las actividades del comercio y servicios. Estas reformas no se llevaron en forma homogénea en todas las jurisdicciones. Esto implica que el cumplimiento del Pacto en cuanto a la reforma del I.S.I.B. se realizó en forma incompleta.

Por ello, en la actualidad el gran desafío para las Finanzas Públicas Provinciales, consiste en consolidar algunos de los avances ya logrados, y lograr una reforma impositiva provincial de modo que queden en pie de igualdad las actividades productivas, comerciales y de servicios de las distintas provincias, respecto de determinadas medidas vigentes en la actualidad<sup>171</sup>. Sin perjuicio de profundizar el consenso sobre otras acciones, para lograr una futura estructura impositiva con mayor neutralidad y más favorable para la competitividad internacional, tanto al nivel nacional, como provincial. Porque la presión tributaria total argentina para el año 1997 fue del 21,71 %, pero sólo el 3,6 % corresponde a los tributos que recaudan las Provincias y las Municipalidades

Unos de los principales escollo para sustituir el I.S.I.B., es que consiste en el principal impuesto que recaudan las Provincias, desde varias décadas y con gran poder recaudatorio. Si a esto, se agrega que está corectamente armonizado para evitar la doble y /o múltiple imposición horizontal, se lo puede definir como un impuesto consolidado y asumido en la sociedad.

Otra dificultad consiste en que los recursos tributarios de recaudación provincial, y especialmente el I.S.I.B., son de peso para financiar el gasto en unas pocas jurisdicciones, por ejemplo la CABA, Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba, mientras que su significación relativa es muy reducida en un número elevado de provincias, por ejemplo La Rioja, Formosa, Catamarca y Jujuy. Esto implicaría que cada jurisdicción en oportunidad de apoyar su adhesión a exenciones y/o sustituciones de impuestos, se ve afectado de distinto modo según su situación. Dependiendo de la mayor o menor participación de los recursos coparticipables, en sus respectivos presupuestos provinciales.<sup>172</sup>

El eventual reemplazo del I.S.I.B., por un IVM o IVA, que superarían las distorsiones económicas comentadas en el capítulo II, pero en lo inmediato generarían costos lógicos y propios de toda reforma. Entre estos se destaca por su importancia, la adecuación de las administraciones tributarias provinciales para administrar y controlar el nuevo impuesto a sustituir el I.S.I.B.<sup>173</sup> Dichos costos se encuentran hundidos en el actual I.S.I.B., porque es un impuesto establecido desde varias décadas.

<sup>171</sup> Se refiere a la exenciones que otorgan la mayoría de los fiscos a condición que establecimiento principal se encuentre en su respectiva jurisdicción. (analizado en el punto 1.4)

<sup>172</sup> Además, la actual Ley de Coparticipación Federal no responde a ningún criterio económico, tales como participación de cada provincia en el P.B.I., población, etc.

<sup>173</sup> Se refiere a las medidas que se deben tomar para que los fiscos cuenten con una infraestructura legal y técnicoadministrativa reestructurada, acorde al nuevo impuesto.

En caso del IVA estos costos serían menores que un IVM, ya que aquel se aplica en la Argentina desde la década del 70, al nivel nacional.

La comparación entre un IVA provincial y IVM provincial, realizada en el punto III.3, indica que es aconsejable optar por el IVA. Pero las tres alternativas de IVAs analizadas en el capítulo III, según los principios de destino y origen; y la alternativa de cuotas suplementarias, implicaría cierto renuncio a las autonomías provinciales. Entonces, el gran desafío consistiría en lograr un IVA provincial, que minimice las distorsiones económicas y a su vez, logre un alto respeto a las autonomías provinciales.

Esto significaría que el *trade off* entre eficiencia económica y autonomías provinciales, exigiría renunciar a cierto grado de autonomía provincial, para ganar mayor neutralidad tributaria.

La alternativa analizada en el punto IV, de IVA compartido, según el Modelo del Pequeño Bote, que fue una propuesta original para caso brasileño, podría consistir en una interesante propuesta para la implementación de un IVA provincial en la Argentina.

Esta propuesta tiene la virtud de utilizar la recaudación en origen para evitar la evasión, pero la recaudación pertenece a la jurisdicción donde se realiza el consumo final. Ese IVA subnacional (IVA MOCHILA) se transporta a través de una percepción del impuesto nacional. Pero cabe aclarar, que es sumamente necesario que la base imponible y exenciones deben uniformes en todas las jurisdicciones subnacionales; y a su vez también común con las normas del IVA nacional. Teniendo presente la experiencia brasileña, las alícuotas jurisdiccionales deben uniformarse para evitar fraudes fiscales.

Si bien lo prescrito en el párrafo precedente lesionaría cierta autonomía provincial, tiene la gran ventaja que evitaría las guerras tributarias. Tanto por el lado de las alícuotas, como la de las exenciones de la base imponible. Además de esta ventaja, podría constituir una oportunidad histórica, para terminar con el centralismo tributario.

El IVA compartido del 26%, 21% impuesto nacional y un eventual 5% de IVA provincial, podría proponer que se estableciese un cronograma paulatino: que permita ir aumentando la alícuota del impuesto provincial en la medida que se reduzca la nacional y con ello la masa coparticipable. De esta forma fortalecer el federalismo argentino, al permitir que las Provincias recauden directamente cada vez mayor proporción del principal impuesto de la república argentina.

Además se podría establecer un IVM complementario para aquellas actividades que generalmente son gravadas con las alícuotas más altas de I.S.I.B., siempre y cuando éstas sean:

- i. estrictamente locales, que no puedan llegar desarrollarse interjurisdiccionalmente,
  - ii. y que además sólo puedan ser comercializadas a consumidores finales.
-

De esta forma no cabrían posibilidades de acumulación de impuestos, ni de guerras tributarias, teniendo las Provincias la facultad de establecer la base imponible, sus exenciones y sus alícuotas.

El análisis realizado en el capítulo V, indicaría que con una alícuota del 5% de IVA provincial, se perderían recursos<sup>174</sup>, aproximadamente del 15% por esta reforma. Dicha pérdida puede ser compensada por una disminución de la evasión y por la aplicación de un IVM complementario. Lógicamente, esta eventual reforma provocaría jurisdicciones perdedoras y ganadoras. Entre estas últimas se encuentran las provincias que menor peso tienen en la recaudación total del ISIB, como Corrientes, Chaco, Chubut, Formosa, Jujuy, Misiones, San Juan, Santiago del Estero y Tucumán.

Entre las que pierden recursos en forma ampliamente significativa, estarían la CABA, San Luis, Tierra del Fuego y Neuquén. Santa Fe ganaría recursos, mientras que Córdoba y Buenos Aires perderían recursos pero no en forma considerable.

El presente trabajo ha pretendido avanzar en el análisis de la eventual sustitución del I.S.I.B., que permita conocer las distintas alternativas probables y sus ventajas y desventajas. Un tema que implica todo un desafío para las Finanzas Públicas Provinciales.

---

<sup>174</sup> Analizando el total para todas las jurisdicciones.



## **ANEXOS**

**ANEXO nro. I "COMPARACIÓN ENTRE IMPUESTO ACUMULATIVO v NO ACUMULATIVO."**

|                       | ACUMULATIVO  |       | NO ACUMULATIVO     |
|-----------------------|--------------|-------|--------------------|
| <b>ETAPAS</b>         |              |       | <b>IMP a PAGAR</b> |
| <b>FABRICANTE</b>     |              |       |                    |
| COSTO                 | 100          | 100   |                    |
| Mg. Comerc. 50%       | 150          | 150   |                    |
| Precio sin imp.       | 150          | 150   |                    |
| IMPUESTO              | 15           | 15    |                    |
|                       |              |       |                    |
| Precio con imp.       | 165          | 165   | 15                 |
|                       |              |       |                    |
| <b>MAYORISTA</b>      |              |       |                    |
| COSTO                 | 165          | 150   |                    |
| Mg. Comerc.50%        | 247,5        | 225   |                    |
| Precio sin imp.       | 247,5        | 225   | D.F 24,50          |
| IMPUESTO              | 24,75        | 22,5  | C.F. (15)          |
|                       |              |       |                    |
| Precio con imp.       | 272,3        | 247,5 | 7,5                |
|                       |              |       |                    |
| <b>MINORISTA</b>      |              |       |                    |
| COSTO                 | 272,3        | 225   |                    |
| Mg. Comerc.20%        | 326,7        | 50    |                    |
| Precio sin imp.       | 326,7        | 270   | D.F 27             |
| IMPUESTO              | 32,67        | 27    | C.F. (22,5)        |
|                       |              |       |                    |
| Precio con imp.       | 359,4        | 297   | 4,5                |
|                       |              |       |                    |
| <b>TOTAL IMPUESTO</b> | <b>72,42</b> |       | <b>27</b>          |

**En este ejemplo se puede observar la el encarecimiento de los impuestos acumulativos en relación con los no acumulativo, como el IVA. Suponiendo que la tasa impositiva es del 10 % en ambos casos.**

**ANEXO nro. II "EFECTO PIRAMIDACIÓN."**

| <b>ETAPAS</b>               | Sin Impuestos | Formación de Precios | Impuestos |
|-----------------------------|---------------|----------------------|-----------|
| <b>FABRICANTE</b>           |               |                      |           |
| COSTO                       |               |                      |           |
| MARGEN DE COMERCIALIZACIÓN  |               |                      |           |
| PRECIO SIN IMPUESTO         |               |                      |           |
| IMPUESTO 2 %                |               |                      |           |
| PRECIO SIN IMPUESTO         | 100           | 100                  |           |
| IMPUESTO 2 %                |               | 2                    | 2         |
| PRECIO CON IMPUESTO         |               | 102                  |           |
|                             |               |                      |           |
| <b>MAYORISTA</b>            |               |                      |           |
| COSTO                       | 100           | 102                  |           |
| MARGEN DE COMERCIALIZ. 30 % | 30            | 30,6                 |           |
| PRECIO SIN IMPUESTO         | 130           | 132,6                |           |
| IMPUESTO 2 %                |               | 2,65                 | 2,65      |
| PRECIO CON IMPUESTO         |               | 135,25               |           |
|                             |               |                      |           |
| <b>MINORISTA</b>            |               |                      |           |
| COSTO                       | 130           | 135,25               |           |
| MARGEN DE COMERCIALIZ. 30 % | 39            | 40,58                |           |
| PRECIO SIN IMPUESTO         | 169           | 175,83               |           |
| IMPUESTO 2 %                |               | 3,52                 | 3,52      |
| PRECIO CON IMPUESTO         |               | 179,35               |           |

IMPUESTO RECAUDADO:  $2 + 2,65 + 3,52 = 8,17$   
 INCREMENTO EN EL PRECIO FINAL:  $179,35 - 169 = 10,35$   
 EFECTO PIRAMIDACIÓN:  $10,35 - 8,17 = 2,18$

### **ANEXO nro. III "EFECTO SMITH – USTARIZ."**

El efecto Smith – Ustariz está descripto por Macón J, "*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*", C.I.T.A.F. (1994) quien sostiene que los mismos fueron ya resaltados por Adam Smith, en una de las primeras señales de preocupación por la eficiencia en la tributación que muestra el análisis económico. Así el mencionado autor nos enseña que Adam Smith criticaba mucho los gravámenes de tipo acumulativo, llegando a decir que uno de esta clase, la Alcabala<sup>1</sup>, implicó la ruina de las colonias españolas en América.

Smith, cita al economista español Ustariz, y desarrolla los primeros argumentos de lo que dio en denominarse el efecto Smith-Ustariz y que suele ejemplificarse de la siguiente manera, a través del muy sencillo ejemplo de la producción del pan (considerando un ciclo productivo de tres (3) etapas y un impuesto tipo ingresos brutos (acumulativo) con una tasa del diez por ciento (10%):

|                          | <i>Monto de ventas</i> | <i>Impuesto</i> |
|--------------------------|------------------------|-----------------|
| Trigo                    | 100                    | 10              |
| Harina                   | 150                    | 15              |
| Pan                      | 250                    | 25              |
| Total de impuesto pagado |                        | 50              |

En estas condiciones, al productor de trigo, le conviene adquirir la línea completa vertical, porque venderá solamente pan y se ahorrará la mitad del impuesto.

Es decir habrá integración vertical. Si esta integración vertical se hace por razones económicas está bien, porque son éstas las que mueven a que el mercado lleve al bienestar general, a través del egoísmo individual.

Pero si se lleva a cabo por razones impositivas, la distorsión puede llevar a cualquier parte y raramente al bienestar general.

---

<sup>1</sup> En las Colonias Españolas de América y Nápoles se estableció un impuesto general al consumo de etapa múltiple, que se denominó La Alcabala.

**ANEXO nro. IV "ALÍCUOTAS VIGENTES EN LAS JURISDICCIONES PARA  
I.S.I.B.<sup>2</sup>"**

| JURISDICCIONES | PRIMARIA | INDUSTRIA | COMERCIO    | SERVICIOS  |
|----------------|----------|-----------|-------------|------------|
| M.C.B.A.       | 1%       | 1,50%     | 3%          | 3 -4,9%    |
| BUENOS AIRES   | 1%       | 1,50%     | 3%          | 3,5%       |
| CATAMARCA      | 1%       | 1,50%     | 2,5%        | 3%         |
| CORDOBA        | 1%       | 1,50%     | 2,5 - 3,5 % | 3%         |
| CORRIENTES     | 1%       | 1,50%     | 2,5%        | 2,5%       |
| CHACO          | 1%       | 1,50%     | 2,5 - 3,5%  | 3,5%       |
| CHUBUT         | 1%       | 1,50%     | 2,5%        | 2,5%       |
| ENTRE RIOS     | 0%       | 2,50%     | 2,5 - 3,5%  | 3,5%       |
| FORMOSA        | 1,50%    | 1,50%     | 3,7%        | 3,7%       |
| JUJUY          | 1,20%    | 1,80%     | 2,5%        | 2,5%       |
| LA PAMPA       | 0,50%    | 1%        | 2,5%        | 2,5%       |
| LA RIOJA       | 1%       | 1,50%     | 2,5%        | 2,5%       |
| MENDOZA        | 0,90%    | 1,50%     | 2 - 3%      | 3%         |
| MISIONES       | 1%       | 1,50%     | 2,5%        | 2,5%       |
| NEUQUEN        | 0%       | 0%        | 2%          | 2%         |
| RIO NEGRO      | 2%       | 1,80%     | 3%          | 3%         |
| S ALTA         | 3%       | 3%        | 2,5%        | 2,5%       |
| SAN JUAN       | 3%       | 3%        | 3%          | 3%         |
| SAN LUIS       | 1-3,5%   | 1,50%     | 3%          | 3%         |
| SANTA CRUZ     | 1%       | 1,50%     | 2,5 -3,5%   | 2,5 - 3,5% |
| SANTA FE       | 1%       | 1,50%     | 2,8-3,5%    | 2,5 -3,5%  |
| S.DEL ESTERO   |          | 1,50%     | 3,5%        | 3,5%       |
| TUCUMAN        | 1,40%    | 1,80%     | 2,5 -3,5%   | 2,5 -3,5%  |
| T .DEL FUEGO   | 1%       | 1,50%     | 3%          | 3 -4,5%    |

<sup>2</sup> Fuente: ERREPAR *Agenda Impositiva, Impuestos Provinciales*. (Alícuotas verificadas a diciembre 1999).

**ANEXO NRO. V. "REQUISITOS PARA OTORGAR LAS EXENCIONES DE LOS FISCOS JURISDICCIONALES."**<sup>3</sup>

| <b>JURISDICCION</b>           | <b>EXENTO</b>       | <b>NORMA</b>  | <b>VIGENCIA</b>  | <b>REQUISITOS</b>  |
|-------------------------------|---------------------|---|--|--|
| <b>BUENOS AIRES</b>           | Si                  | Ley 11518   | En función del tipo de actividad entre el 1-7-94 o el 1-1-95 | -Inexistencia de deuda referida a todo tributo provincial.<br>-Estar alcanzado por la desgravación de contribuciones patronales (art. 2° del Pacto Federal del 12/8/93)                                  |
| <b>CIUDAD DE BUENOS AIRES</b> | Si                  | Dto PEN 92/94 y Ordenanza 52238 del 4-12-97 y Ley 150 | 1-1-94   | -Inexistencia de deuda tributaria.   |
| <b>CATAMARCA</b>              | No en la actualidad | Ley 4778 Dto. 2202/95                                 | 1-1-94 hasta el 30-6-95                                      | -Acreditar formalmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los servicios públicos<br>-Empresas promovidas renunciar a la exención del pago de automotores e I.Brutos a consumidor final |
| <b>CORDOBA</b>                | Si                  | Dto. 2/94 Ley 8414                                    | 1-1-94   | -No exista deuda del impuesto sobre los ingresos brutos.<br>-Resulte beneficiario de la reducción de aportes patronales<br><i>-Que la explotación se encuentre ubicada en la provincia.</i>              |
| <b>CORRIENTES</b>             | Si                  | Ley 4767  | 1-5-94   | -No existir deuda por tributos.<br>-Solamente estarán exentos los ingresos obtenidos por el producto primario en la primera venta.   |

<sup>3</sup> Fuente: ERREPAR *Agenda Impositiva, Impuestos Provinciales*. (Disposiciones verificadas a diciembre 1999).

|                   |                     |                        |   |   |
|-------------------|---------------------|------------------------|---|---|
| <b>CHACO</b>      | Si                  | Ley 3394               | 1-1-94  | -Por la primera comercialización  |
| <b>CHUBUT</b>     | No en la actualidad | Ley 3926               | 1-1-94.   |   |
| <b>ENTRE RIOS</b> | Si                  | Ley 8792<br>Dto. 1/94  |   |   |
| <b>FORMOSA</b>    | Si                  | Dto.<br>1366/93        |   | <b>-Productos producidos y/o elaborados total o parcialmente en la provincia.</b><br>-No registrar deuda por ningún concepto con la provincia   |
| <b>JUJUY</b>      | Si                  | Ley 4748<br>Ley 5095   | 1-1-94<br>Producción agropecuaria<br>1-1-2001 resto de la producción primaria | -Inexistencia de deuda referida a todo tributo provincial.<br>-Reempadronamiento.<br><b>-Localización en el territorio de Jujuy de la actividad productiva.</b><br>-Presentación de un listado con todos los inmuebles radicados en la provincia de titularidad del contribuyente y de los miembros de sus órganos directivos.<br>-Mantener el nivel de ocupación del sector. |
| <b>LA PAMPA</b>   | Si                  | Dto. 140               | 1-2-94  | <b>-Explotación en la provincia.</b><br>-Desgravación previsional Dto. 2609/93.<br>-No registrar deuda exigible con el impuesto sobre los ingresos brutos.  |
| <b>LA RIOJA</b>   | Si                  | Dto.<br>2608/93        |   | -No registrar deuda con el impuesto sobre los ingresos brutos.<br><b>-Bienes producidos y/o elaborados total o parcialmente en la provincia.</b>  |
| <b>MENDOZA</b>    | Si                  | Ley 6648<br>Dto. 60/94 | 1-1-94  | -No registrar deuda por tributos.<br><b>-Bienes producidos y/o</b>  |

|                 |    |          |   |   |  |
|-----------------|----|----------|---|---|--|
|                 |    |          |   | <i>elaborados total o parcialmente en la provincia.</i>   |  |
| <b>MISIONES</b> | Si | Ley 3084 | 1-1-94<br>1-7-94<br>explotación de minas y canteras | -Ingresos obtenidos por el productor en la primera venta. |  |

|                |    |          |  |   |  |
|----------------|----|----------|--|---|--|
| <b>NEUQUEN</b> | Si | Ley 2058 |  | -No operará la exención cuando se agreguen valores por procesos posteriores al producto primario. |  |
|----------------|----|----------|--|---|--|

|                            |    |  |   |   |   |
|----------------------------|----|--|---|---|---|
| <b>RIO NEGRO</b>           | Si | Ley 2685   | 1-1-94  | -   |   |
| <b>SALTA</b>               | Si | Ley 6736   | Ej. 94  | -Efectuada en la provincia.<br>-Primera etapa de comercialización.<br>-Adecuación de los municipios a la legislación provincial.  |   |
| <b>SAN JUAN</b>            | Si | Ley 6436   | 1-1-94  | -Bienes producidos y/o elaborados total o parcialmente en la provincia.   |   |
| <b>SAN LUIS</b>            | Si | Dto. 99/94   | 1-1-94  | -Asentamiento productivo, administrativo y domicilio legal en la provincia<br>-No tener juicios con organismos provinciales.<br>-Cumplir requisitos art. 4º Dto.117/94. |   |
| <b>SANTA CRUZ</b>          | No | -  | -   | -   |   |
| <b>SANTA FE</b>            | Si | Dto.69 1/94<br>Ley 11123   | En función del tipo de actividad entre el 1-7-94 o el 1-1-95                                  | -Asiento principal de sus operaciones en la provincia.  |   |
| <b>SANTIAGO DEL ESTERO</b> | Si | Dto. 58-B/93 (sector agropecuario y minero)<br>)<br>Dto 549-B/94 (resto) | Se deja sin efecto por Ley 6807 lo dispuesto en el Dto. 58-B/93 y Dto 549-B/94 hasta 31-12-97 |   | - |

|                |    |                       |        |   |
|----------------|----|-----------------------|--------|---|
| <b>TUCUMAN</b> | Si | Dto.<br>2507-<br>3/93 | 1-1-94 | -No adeudar tributos.<br><i>-Tener el establecimiento productivo en la provincia.</i> |
|----------------|----|-----------------------|--------|---|

|                         |    |                          |  |  |
|-------------------------|----|--------------------------|--|--|
| <b>TIERRA DEL FUEGO</b> | Si | Ley<br>138<br>Ley14<br>3 | En función del tipo de actividad entre el 1-1-94 o el 1-7-94 | -Inexistencia de deuda de tributos.<br><i>-Bienes producidos o elaborados total o parcialmente en la provincia y la actividad sea desarrollada por el titular de la explotación.</i> |
|-------------------------|----|--------------------------|--|--|

## **ANEXO nro. VI "LV.A. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO."**

El IVA es un impuesto a la circulación económica, ya que grava el valor añadido en cada etapa de producción, distribución y comercialización de bienes y/o servicios. No obstante, dado que se puede trasladar a los precios, en la práctica se transforma en un impuesto al consumo.

Como señala Sijbren Cnossen, en *Global Trends and Issues in Value Added Taxation* "El impuesto al valor agregado es uno de los tributos más importantes en todas las estructuras impositivas en la última mitad del siglo XX. Desde fines de la década de los 60, el IVA se ha tomado en el impuesto al consumo más importante en 105 países industriales y en desarrollo.

Balbi R., *Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación*. CIET – OEA. Doc. Nro. 1054 lo define: "es un gravamen que reconoce como hecho imponible cada una de las ventas de bienes y prestaciones efectuadas en el circuito económico conformado por los ciclos de producción y distribución hasta llegar a los consumidores finales o es caso, desde la importación hasta la venta o prestación a dichos consumidores."

Por ese motivo el conocimiento de las formas que adopta y el método de cálculo del mismo es importante exponerlos en este anexo.

El IVA puede clasificarse de acuerdo con su base de imposición, se distinguen tres tipos:

- IVA tipo consumo, es aquel impuesto al valor agregado que admite la deducción de la totalidad de las adquisiciones afectadas a la generación de operaciones gravadas, incluidas las de bienes de capital, por lo que sólo impone transacciones cuyo objeto sean bienes o servicios de consumo. Esto evita que el contribuyente soporte financieramente la carga tributaria de la inversión efectuada y que, de lo contrario, traslada al precio del bien final en cuya elaboración interviene el bien de capital, generando una acumulación no deseada del impuesto.
- IVA tipo producto, es aquel impuesto al valor agregado que no permite la deducción de las adquisiciones de bienes de capital, por lo que su base de imposición incluye las ventas de esos bienes y equivale a un impuesto sobre la renta bruta que no tenga en cuenta las depreciaciones. La consecuencia es que el costo financiero que implica para el contribuyente se traslada en el precio de los bienes en cuya elaboración interviene el bien de capital y crea una asimetría artificial en la competitividad del bien afectado.
- IVA tipo renta: es aquel impuesto al valor agregado que sólo contempla la detracción de las depreciaciones de los bienes de capital. Está a mitad de camino entre el tipo producto y el tipo consumo. Su base de imposición, entonces, resulta similar a la de un impuesto sobre la renta y refleja el total del valor agregado por la actividad económica desarrollada en el país durante el periodo fiscal.

Con el fin de determinar el mayor valor acordado a los bienes y servicios, objeto de las transacciones gravadas, pueden aplicarse los siguientes métodos

1) **Método de deducción o sustracción** (para determinar el valor agregado): Diferencia entre ventas y compras, o entre producción e insumos. A su vez puede aplicarse en dos formas:

a) **Método de deducción o sustracción sobre base real o efectiva:** Su objetivo consiste en determinar el valor realmente agregado en el periodo. Surge de la diferencia entre ventas de los bienes y sus respectivos costos o entre la producción vendida y los insumos usados para esa producción, depreciación de bienes de capital y gastos afectados a la obtención de aquella producción. Busca determinar el valor agregado económico real que cada sujeto incorpora en las transacciones que efectúa.

b) **Método de deducción o sustracción sobre base financiera:** Aplica la diferencia entre compras y ventas del periodo fiscal. No persigue la finalidad del anterior, sino una técnica para estructurar impuestos al consumo evitando efectos acumulativos. Se puede instrumentar:

- **Deducción de base contra base:** Al total del monto de las transacciones gravadas imputable al periodo fiscal (ventas) se le deducen el total de las compras del mismo periodo que de acuerdo con las regulaciones legales deben considerarse realizadas. La obligación fiscal del sujeto pasivo resulta de aplicar la alícuota a esta diferencia.
- **Deducción de impuesto contra impuesto:** Al total de ventas se aplica la tasa del impuesto, lo que origina un “débito fiscal”, o sea, que obtiene la suma de los impuestos incorporados al precio de las transacciones imputables al periodo. El contribuyente tiene derecho a un “crédito fiscal” que es el impuesto que surge aplicando la tasa sobre el costo de las adquisiciones efectuada en ese lapso. La diferencia entre débito y crédito es el impuesto a pagar, es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto de la venta) el crédito fiscal (impuesto de la compra).

2) **Método de adición:** Suma de las retribuciones correspondientes a los factores de producción utilizados en la empresa durante el período.

Surge con claridad que la mayor neutralidad se lograría adoptándose un IVA tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y según la técnica denominada impuesto contra impuesto, porque como señala: Balbi R., *Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación*. CIET – OEA. Doc. Nro. 1054 “Cada uno de los sujetos que intervienen en esa cadena<sup>4</sup> deben trasladar al precio de las ventas o prestaciones que efectúan el importe que resulta de aplicar la tasa del impuesto sobre el total de precios, facturándolo en forma discriminada<sup>5</sup>, (con las posibles excepciones en las transacciones con los consumidores finales), a la vez que para determinar su obligación tributaria deducen el importe de ese componente del precio que le hubieran facturado otros sujetos del impuesto en virtud de sus adquisiciones.

En consecuencia, el impuesto se traslada hacia adelante a lo largo de la referida cadena hasta llegar al consumidor final, el que paga como parte integrante del precio de un importe equivalente al que resulta de aplicar la alícuota del gravamen sobre dicho precio antes de la traslación de aquel importe, ya que los efectos acumulativos de la imposición

<sup>4</sup> Se refiere la cadena de producción y distribución hasta llegar al consumidor final.

<sup>5</sup> Esto significa el método de impuesto contra impuesto.

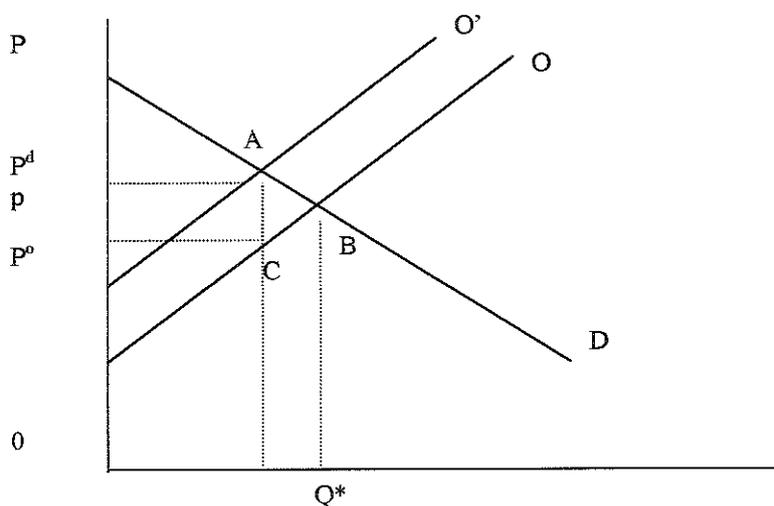
**plurifásica se eliminaron a través de la deducción indicada en el párrafo precedente, deducción que a su vez evita los posibles efectos de piramidación que distorsiones los precios finales.”**

## ANEXO nro. VII. "CARGA EXCEDENTE".<sup>6</sup>

Si se supone que O y D son respectivamente la curva de oferta y de demanda de un determinado bien sin la existencia de impuestos. El equilibrio de las fuerzas del mercado lleva que se oferte y se demande la cantidad de  $Q^*$  y al precio P. Si el Estado aplica un impuesto un impuesto fijo, que es incluido en el precio de venta por parte de los productores, ocurre que curva de oferta se desplaza de O a O'. Esto provoca que los consumidores reduzcan la demanda a raíz del aumento del precio de  $p$  a  $P^d$ . Por el lado de los productores se reducen las ventas y a su vez reciben un precio menor  $P^o$ .

ABC Carga Excedente o peso muerto de los impuestos.

$P^d$  AC  $P^o$  Recaudación Impositiva, llamada carga directa.



De esta forma la ganancia obtenida por el Estado es menor que la pérdida de los consumidores y productores. Porque los impuestos generan un costo para la sociedad que se denomina "PESO MUERTO DE LOS IMPUESTOS".

Esta pérdida neta se debe a la ruptura provocada por el impuesto de una eficiente asignación de recursos debido, a que con posterioridad a la aplicación del impuesto el precio  $p$  ya no es un buen indicador ni para productores ni para consumidores. Ahora el impuesto se introduce como una cuña entre ambos,<sup>7</sup> produciendo dos precios. Una para el consumidor que considera el precio del bien con el impuesto incluido. Otra para el productor que considera el precio que recibirá sin el impuesto.

<sup>6</sup> Gómez Sabaini J y H. González Cano, "Manual de Finanzas Públicas y Política Tributaria", CIET-INDETEC.(1982)

<sup>7</sup>Se refiere al triángulo ABC Carga Excedente o peso muerto de los impuestos.

Como consecuencia del impuesto, la economía privada se ve orientada a producir una combinación errónea de bienes, y a producir una menor cantidad de bienes que se encuentren con mayor carga tributaria que otros. El triángulo ABC, es la carga excedente o peso muerto de los impuestos, mientras que el rectángulo  $P^dACP^o$  es la recaudación, y por ello se la denomina carga directa.

**ANEXO nro. VIII "IMPORTANCIA RELATIVA DEL I.S.I.B. PERÍODOS 1980-1992"**

| Año             | Ing. Brutos/<br>Impuestos Pciales | IB/PBI |
|-----------------|-----------------------------------|--------|
| 1980            | 48,13                             | 1,55   |
| 1981            | 49,5                              | 1,35   |
| 1982            | 52,3                              | 1,18   |
| 1983            | 54,8                              | 0,92   |
| 1984            | 51,9                              | 1,11   |
| 1985            | 51,2                              | 1,3    |
| 1986            | 54,4                              | 1,55   |
| 1987            | 57,4                              | 1,42   |
| 1988            | 55,1                              | 1,19   |
| 1989            | 54,1                              | 1,04   |
| 1990            | 49,35                             | 1,14   |
| 1991            | 53,4                              | 1,38   |
| 1992            | 57                                | 1,85   |
| Prom. 1980-1992 | 52,84                             | 1,3    |

Datos obtenidos de los cuadros nro. 3 y 4 de Gómez Sabaini J, "*Coordinación de la Imposición General a los Consumos entre Nación y Provincias*". C.I.T.A.F. (1993)

**ANEXO nro. IX "RECAUDACIÓN DE INGRESOS BRUTOS. PERÍODOS 1993-98"**

Valores corrientes en miles de pesos.

| PROVINCIAS   | 1993    | 1994    | 1995    | 1996    | 1997    | 1998    | TOTAL    | %     |
|--------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|-------|
| M.C.B.A.     | 1651589 | 1561598 | 1516180 | 1453223 | 1592108 | 1867623 | 9642321  | 28,52 |
| BS. AIRES    | 1498960 | 1804467 | 1718360 | 1916399 | 2113650 | 2273969 | 11325805 | 33,57 |
| CATAMARCA    | 14085   | 15308   | 14148   | 24760   | 29392   | 27825   | 125518   | 0,37  |
| CORDOBA      | 420659  | 501106  | 475222  | 483920  | 461332  | 499649  | 2841888  | 8,43  |
| CORRIENTES   | 46828   | 47638   | 39660   | 46817   | 51096   | 53692   | 285731   | 0,84  |
| CHACO        | 46245   | 55696   | 71967   | 71560   | 76784   | 88848   | 411100   | 1,23  |
| CHUBUT       | 37069   | 38851   | 39163   | 42006   | 48804   | 45033   | 250926   | 0,74  |
| ENTRE RIOS   | 80035   | 97154   | 96418   | 136477  | 147580  | 144903  | 702567   | 2,09  |
| FORMOSA      | 18993   | 21571   | 15647   | 17654   | 22291   | 25545   | 121701   | 0,37  |
| JUJUJY       | 33203   | 31347   | 29661   | 32917   | 36155   | 39777   | 203060   | 0,62  |
| LA PAMPA     | 39006   | 38798   | 35674   | 39964   | 42870   | 44348   | 240660   | 0,43  |
| LA RIOJA     | 15518   | 15546   | 10362   | 18128   | 15763   | 17077   | 92394    | 0,27  |
| MENDOZA      | 212770  | 230566  | 186996  | 184932  | 213790  | 223590  | 1252644  | 3,74  |
| MISIONES     | 54052   | 57202   | 52217   | 51806   | 63466   | 65492   | 344235   | 1,04  |
| NEUQUEN      | 62395   | 82531   | 91219   | 95131   | 107142  | 111469  | 549887   | 1,65  |
| RIO NEGRO    | 67364   | 69594   | 58687   | 70219   | 73570   | 87234   | 426668   | 1,26  |
| S ALTA       | 67475   | 79061   | 75735   | 87581   | 96006   | 97755   | 503613   | 1,49  |
| SAN JUAN     | 32443   | 28429   | 30180   | 38777   | 51461   | 52880   | 234170   | 0,7   |
| SAN LUIS     | 41190   | 46740   | 42483   | 45867   | 48146   | 44527   | 268953   | 0,8   |
| SANTA CRUZ   | 33887   | 41691   | 54094   | 49868   | 52129   | 53745   | 285414   | 0,85  |
| SANTA FE     | 406975  | 490983  | 418366  | 419426  | 490784  | 502656  | 2729190  | 8,09  |
| S.DEL ESTERO | 25935   | 33537   | 31130   | 38897   | 44848   | 50606   | 224953   | 0,67  |
| TUCUMAN      | 80166   | 79080   | 73595   | 81776   | 91826   | 99300   | 505743   | 1,5   |
| T. DEL FUEGO | 37987   | 41280   | 43332   | 38879   | 39646   | 43058   | 244182   | 0,73  |
| TOTAL        | 5024829 | 5509774 | 5220496 | 5486984 | 6010639 | 6560601 | 33813323 | 100   |

Fuente Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias. M. E. y O.S.P.

**ANEXO nro. X. RECURSOS TRIBUTARIOS DE TODAS LAS JURISDICCIONES.<sup>8</sup>**

RECURSOS TRIBUTARIOS DE ORIGEN NACIONAL Y PROVINCIAL DE TODAS LAS JURISDICCIONES DEL AÑO 1997. (EN MILLONES DE PESOS.)

| PROVINCIAS   | Origen Prov. | Origen Nac. | Total   | R Prov./Total |
|--------------|--------------|-------------|---------|---------------|
| C.A.B.A.     | 2455,4       | 241,5       | 2696,9  | 91,05%        |
| BS. AIRES    | 4501,2       | 3843,7      | 8344,9  | 53,94%        |
| CATAMARCA    | 37,5         | 413,1       | 450,6   | 8,00%         |
| CORDOBA      | 849,8        | 1401,9      | 2251,7  | 37,74%        |
| CORRIENTES   | 72,6         | 591,8       | 664,4   | 10,93%        |
| CHACO        | 103,8        | 700,8       | 804,6   | 12,90%        |
| CHUBUT       | 62,1         | 296,5       | 358,6   | 17,32%        |
| ENTRE RIOS   | 278,4        | 737,4       | 1015,8  | 27,41%        |
| FORMOSA      | 27,9         | 530,7       | 558,6   | 4,99%         |
| JUJUY        | 54,4         | 442,4       | 496,8   | 10,25%        |
| LA PAMPA     | 88,6         | 311,8       | 400,4   | 22,13%        |
| LA RIOJA     | 24,5         | 323,1       | 347,6   | 7,05%         |
| MENDOZA      | 375,6        | 656         | 1031,6  | 36,41%        |
| MISIONES     | 89           | 527,5       | 616,5   | 14,44%        |
| NEUQUEN      | 140,2        | 322,1       | 462,3   | 30,33%        |
| RIO NEGRO    | 129,7        | 404,1       | 533,8   | 24,30%        |
| S ALTA       | 130,5        | 591,8       | 722,3   | 18,07%        |
| SAN JUAN     | 91,4         | 508,1       | 599,5   | 15,25%        |
| SAN LUIS     | 80,5         | 365,5       | 446     | 18,05%        |
| SANTA CRUZ   | 63,6         | 307,1       | 370,7   | 17,16%        |
| SANTA FE     | 822,1        | 1360,8      | 2182,9  | 37,66%        |
| S.DEL ESTERO | 77,9         | 633,6       | 711,5   | 10,95%        |
| TUCUMAN      | 168,5        | 709,4       | 877,9   | 19,19%        |
| T .DEL UEGO  | 41,5         | 161         | 202,5   | 20,49%        |
| TOTAL        | 10766,7      | 16381,7     | 27148,4 | 39,66%        |

LOS RECURSOS TRIBUTARIOS PROVINCIALES SON I.S.I.B., Inmobiliario, Automotores, Sellos y otros; y los NACIONALES son aquellos que reciben las Provincias y a la C.A.B.A. por la distribución secundaria según ley nro.23548 y otros de origen nacional.

<sup>8</sup> Datos obtenidos del Informe Económico Regional. M.E. y O.S.P. (1998)

**ANEXO nro. XI "ORDEN DE IMPORTANCIA DE LOS RECURSOS PROPIOS."<sup>9</sup>**

| PROVINCIAS   | Recursos Prov./Total de recursos |
|--------------|----------------------------------|
| C.A.B.A.     | 91,05%                           |
| BS. AIRES    | 53,94%                           |
| CORDOBA      | 37,74%                           |
| SANTA FE     | 37,66%                           |
| MENDOZA      | 36,41%                           |
| NEUQUEN      | 30,33%                           |
| ENTRE RIOS   | 27,41%                           |
| RIO NEGRO    | 24,30%                           |
| LA PAMPA     | 22,13%                           |
| T .DEL FUEGO | 20,49%                           |
| TUCUMAN      | 19,19%                           |
| S ALTA       | 18,07%                           |
| SAN LUIS     | 18,05%                           |
| CHUBUT       | 17,32%                           |
| SANTA CRUZ   | 17,16%                           |
| SAN JUAN     | 15,25%                           |
| MISIONES     | 14,44%                           |
| CHACO        | 12,90%                           |
| S.DEL ESTERO | 10,95%                           |
| CORRIENTES   | 10,93%                           |
| JUJUY        | 10,25%                           |
| CATAMARCA    | 8,00%                            |
| LA RIOJA     | 7,05%                            |
| FORMOSA      | 4,99%                            |

<sup>9</sup> Cuadro elaborados sobre la base del cuadro del anexo nro. X.

**ANEXO nro. XII. "PARTICIPACIÓN DE I.S.I.B. SOBRE EL TOTAL DE RECURSOS PROVINCIALES." Correspondientes al año 1997.**<sup>10</sup>

Valores expresados en millones de pesos.

| PROVINCIAS   | I.S.I.B. | Origen Prov. | ISIB/Tributos Propios |
|--------------|----------|--------------|-----------------------|
| C.A.B.A.     | 1592,1   | 2455,4       | 64,84%                |
| BS. AIRES    | 2114,2   | 4501,2       | 46,97%                |
| CATAMARCA    | 23,9     | 37,5         | 63,73%                |
| CORDOBA      | 461,3    | 849,8        | 54,28%                |
| CORRIENTES   | 51,1     | 72,6         | 70,39%                |
| CHACO        | 74,8     | 103,8        | 72,06%                |
| CHUBUT       | 48,8     | 62,1         | 78,58%                |
| ENTRE RIOS   | 147,6    | 278,4        | 53,02%                |
| FORMOSA      | 22,3     | 27,9         | 79,93%                |
| JUJUY        | 36,2     | 54,4         | 66,54%                |
| LA PAMPA     | 40,5     | 88,6         | 45,71%                |
| LA RIOJA     | 16,3     | 24,5         | 66,53%                |
| MENDOZA      | 213,8    | 375,6        | 56,92%                |
| MISIONES     | 63,5     | 89           | 71,35%                |
| NEUQUEN      | 105,6    | 140,2        | 75,32%                |
| RIO NEGRO    | 73,6     | 129,7        | 56,75%                |
| S ALTA       | 96       | 130,5        | 73,56%                |
| SAN JUAN     | 51,5     | 91,4         | 56,35%                |
| SAN LUIS     | 48,1     | 80,5         | 59,86%                |
| SANTA CRUZ   | 52,4     | 63,6         | 82,39%                |
| SANTA FE     | 490,8    | 822,1        | 59,70%                |
| S.DEL ESTERO | 44,8     | 77,9         | 57,51%                |
| TUCUMAN      | 92,7     | 168,5        | 55,01%                |
| T .DEL FUEGO | 39,6     | 41,5         | 95,42%                |
| TOTAL        | 6001,5   | 10766,7      | 55,74%                |

<sup>10</sup> Datos obtenidos del Informe Económico Regional. M.E. y O.S.P. (1998)

**ANEXO nro. XIII. "ORDEN SOBRE LA IMPORTANCIA RELATIVA DE ISIB EN LA RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS PROVINCIALES."<sup>11</sup>**

|              |        |
|--------------|--------|
| T .DEL FUEGO | 95,42% |
| SANTA CRUZ   | 82,39% |
| FORMOSA      | 79,93% |
| CHUBUT       | 78,58% |
| NEUQUEN      | 75,32% |
| S ALTA       | 73,56% |
| CHACO        | 72,06% |
| MISIONES     | 71,35% |
| CORRIENTES   | 70,39% |
| JUJUY        | 66,54% |
| LA RIOJA     | 66,53% |
| C.A.B.A.     | 64,84% |
| CATAMARCA    | 63,73% |
| SAN LUIS     | 59,86% |
| SANTA FE     | 59,70% |
| S.DEL ESTERO | 57,51% |
| MENDOZA      | 56,92% |
| RIO NEGRO    | 56,75% |
| SAN JUAN     | 56,35% |
| TUCUMAN      | 55,01% |
| CORDOBA      | 54,28% |
| ENTRE RIOS   | 53,02% |
| BS. AIRES    | 46,97% |
| LA PAMPA     | 45,71% |

---

<sup>11</sup>Cuadro elaborado sobre la base del cuadro del anexo nro. XII.

**ANEXO nro. XIV "INCIDENCIA DE ISIB EN LOS GASTOS CORRIENTES DE LAS JURISDICCIONES." Correspondiente al año 1997.<sup>12</sup>**

| PROVINCIAS   | I.S.I.B. | Gtos Ctes | ISIB/Gtos Ctes |
|--------------|----------|-----------|----------------|
| LA RIOJA     | 16,3     | 474,5     | 3,44           |
| FORMOSA      | 22,3     | 567       | 3,93           |
| CATAMARCA    | 23,9     | 466,4     | 5,12           |
| JUJUY        | 36,2     | 517,6     | 6,99           |
| S.DEL ESTERO | 44,8     | 608,9     | 7,36           |
| CORRIENTES   | 51,1     | 618,2     | 8,27           |
| SAN JUAN     | 51,5     | 589,6     | 8,73           |
| MISIONES     | 63,5     | 681,8     | 9,31           |
| SANTA CRUZ   | 52,4     | 531,5     | 9,86           |
| LA PAMPA     | 40,5     | 409,3     | 9,89           |
| CHACO        | 74,8     | 786,4     | 9,9            |
| TUCUMAN      | 92,7     | 898,4     | 10,32          |
| CHUBUT       | 48,8     | 450,3     | 10,84          |
| RIO NEGRO    | 73,6     | 653,4     | 11,26          |
| T .DEL FUEGO | 39,6     | 305,5     | 12,96          |
| S ALTA       | 96       | 704,8     | 13,62          |
| NEUQUEN      | 105,6    | 730       | 14,45          |
| ENTRE RIOS   | 147,6    | 939,9     | 15,7           |
| SAN LUIS     | 48,1     | 272,6     | 17,64          |
| MENDOZA      | 213,8    | 1162,5    | 18,39          |
| CORDOBA      | 461,3    | 2065,4    | 22,33          |
| SANTA FE     | 490,8    | 2097,8    | 23,4           |
| BS. AIRES    | 2114,2   | 8261,4    | 25,59          |
| C.A.B.A.     | 1592,1   | 2731,3    | 58,29          |
| TOTAL        | 1343,1   | 12368,6   | 21,8           |

<sup>12</sup> Datos obtenidos del Informe Económico Regional. M.E.y O.S.P. (1998)

## ANEXO nro. XV "EJEMPLO DE IVA PROVINCIAL SEGÚN ORIGEN"

Factura de compra del industrial instalado en la jurisdicción "S". (J.s) ( se supone que el IVA provincial es uniforme para todas las jurisdicciones.)

|   |                     |          |
|---|---------------------|----------|
| Compra sin impuesto en jurisdicción "C"   | Precio neto         | 100      |
| Crédito fiscal federal  | IVA Federal (21%)   | 21       |
| Crédito fiscal para el adquirente J.s., y débito fiscal ,<br>para el vendedor de la jurisdicción "C". (J.c) | IVA Provincial (5%) | <u>5</u> |
|   | Total               | 126      |

El adquirente J.s, a su vez, contaría con dos créditos fiscales y debería realizar dos tantas liquidaciones, una al Estado Nacional y otra al Provincial donde reside. Como J.s pagaría 126 pesos, que sería el total de la factura, ocurriría que el débito fiscal (D.F.)<sup>13</sup> de J.c, que sería pagado por J.s, a su vez, consistiría en el crédito fiscal (C.F.) que podría ser deducido por J.s, al liquidar su posición mensual.

Si se supone que no realizó ninguna venta la posición sería:

|                   |  |
|-------------------|--|
| IVA nacional      |  |
| D.F. -----        |  |
| C.F.           21 |  |

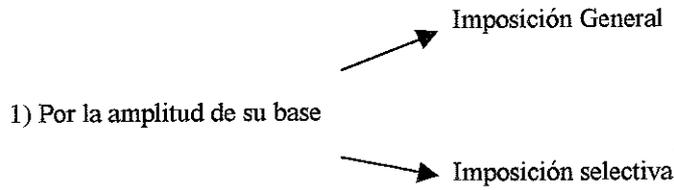
Saldo a favor   21

|                   |  |
|-------------------|--|
| IVA provincial    |  |
| D.F. -----        |  |
| C.F.           5  |  |
| Saldo a favor   5 |  |

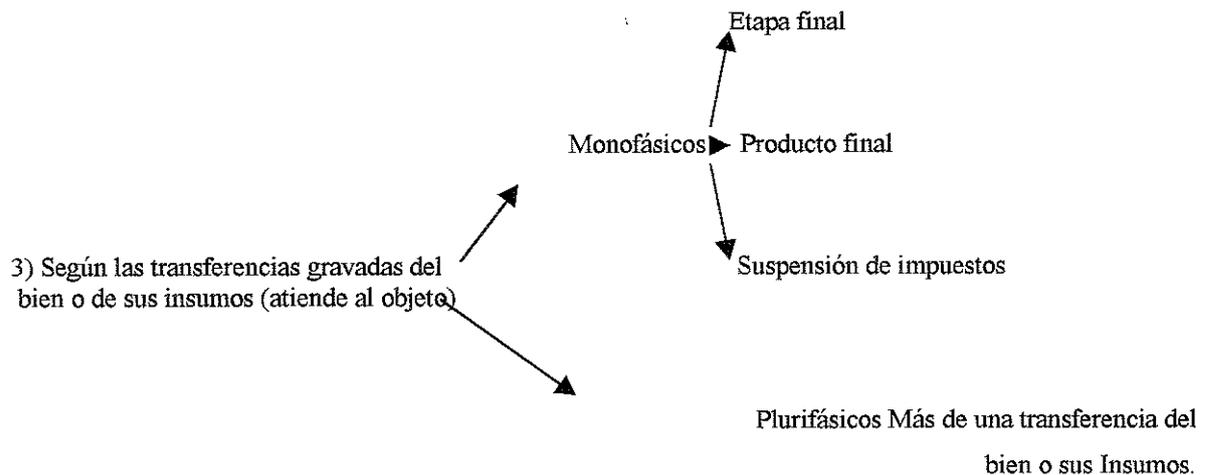
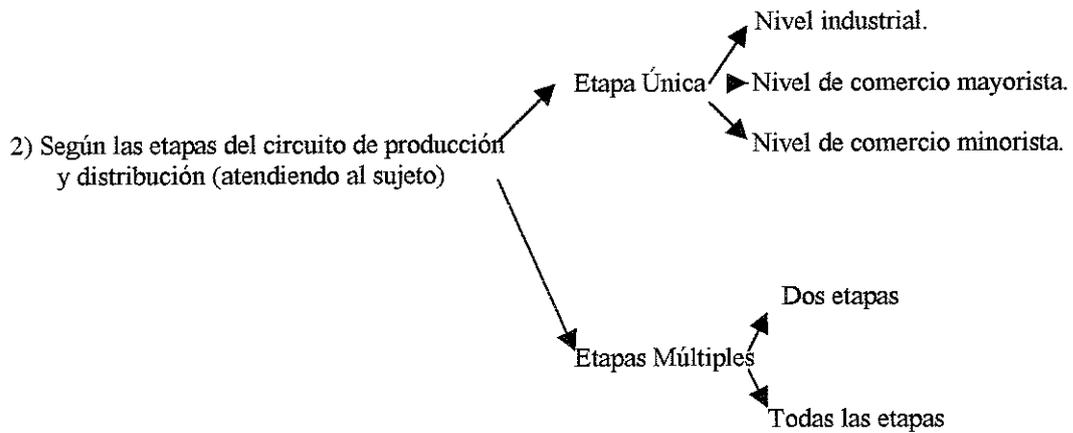
Pero si Js exporta al exterior, y éstas están gravadas a la tasa cero, podría ocurrir que J.s. cobre los saldos a favor por el IVA provincial, que en este extremado ejemplo sería de 5 pesos, que hubiese ingresado a la jurisdicción "C", pero a Js. Se lo abonaría la jurisdicción "S".

<sup>13</sup> Ingresa al fisco de la jurisdicción "C", pagado por J.s.

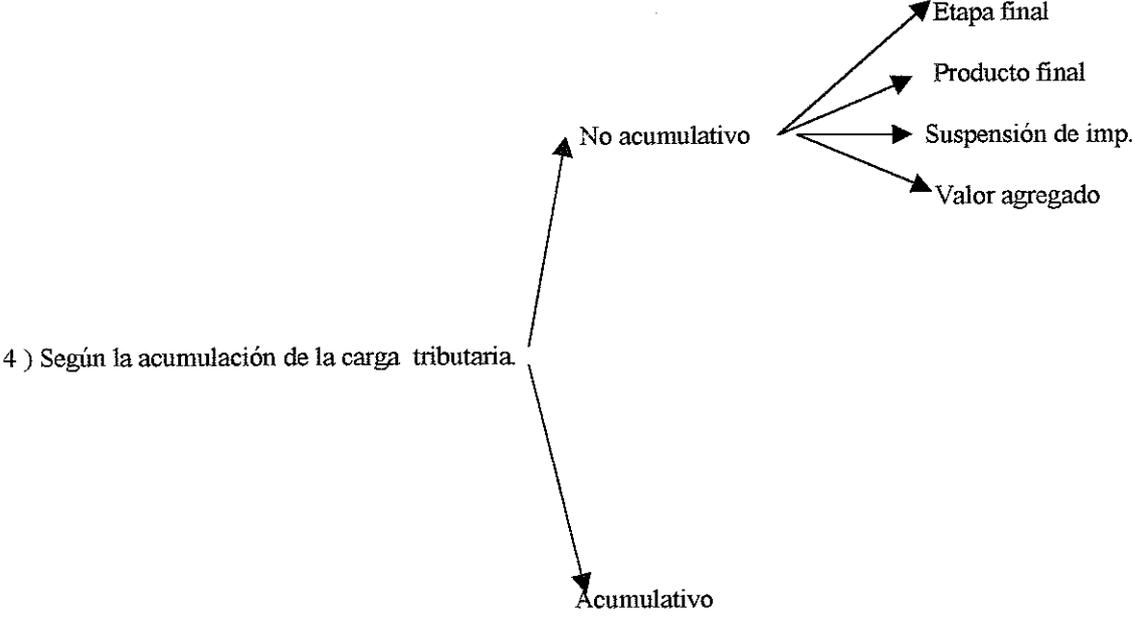
**ANEXO nro. XVI "FORMAS DE IMPOSICIÓN A LOS CONSUMOS."<sup>14</sup>**



Según graven la totalidad de los bienes o a algunos de ellos seleccionados a tal fin, los impuestos al consumo pueden ser generales o específicos. Entre los primeros puede citarse como ejemplo al IVA, ya que reconoce pocas exenciones, y entre los segundos, a los Impuestos Internos.



<sup>14</sup> De Marco H., "Imposición al Consumo". C.I.E.T. Doc. Nro. 862.



**ANEXO nro. XVII "AGENTES DE PERCEPCIÓN Y DE RETENCIÓN DEL PROYECTO IMPUESTOS A LAS VENTAS MINORISTAS."**

Los agentes de percepción y de retención, serían aquellos que se ubiquen en cualquiera de las fases de la cadena de producción y distribución, que serían los denominados contribuyentes de facto, por su condición de contribuyentes por deuda ajena. Esto significa, que los fabricantes, productores, comerciantes, ingresarían el impuesto por cuenta de los consumidores finales, a quienes se los denomina contribuyentes impactados.

En teoría, este sistema, no debería significarle un costo impositivo a los productores y comerciantes. Porque el impuesto se traslada sucesivamente, siendo el consumidor final, quien termina soportando toda la carga tributaria.

Los agentes de percepción, fabricantes y comerciantes, cobran el impuesto a quienes ellos venden, pero deben depositar la diferencia entre lo que cobraron y lo que pagaron.

Cálculo del impuesto a ingresar:

Suma de débitos fiscales del período

-

Suma de créditos fiscales del período

---

Posición final.

**ANEXO nro. XVIII "RECAUDACIÓN TOTAL DEL CONVENIO MULTILATERAL, AL NIVEL PAÍS"**

Años 1995 / 1999<sup>15</sup> en pesos corrientes.

| AÑO   | RECAUDACIÓN ANUAL |
|-------|-------------------|
| 1995  | 1727195144        |
| 1996  | 2127246615        |
| 1997  | 2418806837        |
| 1998  | 2698047156        |
| 1999  | 2438520368        |
| TOTAL | 11409816120       |

Fuente: PROVINCANJE y  
SICOM. COMISIÓN  
ARBITRAL. CONVENIO  
MULTILATERAL

| AÑO   | Recaudación Convenio | Recaudación total ISIB | Convenio/ Total ISIB |
|-------|----------------------|------------------------|----------------------|
| 1995  | 1727195,144          | 5220496                | 0,33                 |
| 1996  | 2127246,615          | 5486984                | 0,39                 |
| 1997  | 2418806,837          | 6010639                | 0,4                  |
| 1998  | 2698047,156          | 6560601                | 0,41                 |
| TOTAL | 8971295,752          | 23278720               | 0,39                 |

Datos elaborados sobre la base del cuadro anterior y el cuadro del anexo nro. IX.

<sup>15</sup> No incluye el monto recaudado en el mes de diciembre correspondiente a 1999.

**ANEXO nro. XIX "EJEMPLO NUMÉRICO SOBRE EL PROYECTO de IVA COMPARTIDO".**

El siguiente ejemplo ayudará a comprender mejor el funcionamiento de este impuesto, considerando siempre una alícuota del 21% para el impuesto nacional y del 5% para el provincial:

**1.- Provincia A:** Un sujeto pasivo que denominamos S adquiere 2 (dos) productos en la Provincia A, donde reside, al Productor P, a \$100 cada uno, que vende \$150 cada uno: el bien "1" en esa Provincia y el bien "2" en la Provincia B, al Sujeto SB.

|   |                          | \$                   |
|---|--------------------------|----------------------|
| <b>A.- Factura de compra al Productor</b>   |                          |                      |
| P por los bienes 1 y 2:   |                          |                      |
|   | Precio neto              | 200,00               |
|   | IVA Nación               | 42,00                |
|   | IVA Prov. A              | <u>10,00</u>         |
|   | Total                    | 252,00               |
| <b>B.- Factura por la venta local por el bien 1:</b>                              |                          |                      |
|   | Precio neto              | 150,00               |
|   | IVA Nación               | 31,50                |
|   | IVA Prov. A              | <u>7,50</u>          |
|   | Total                    | 189,00               |
| <b>C.- Factura por la venta del bien 2 al Sujeto residente en la Provincia B:</b> |                          |                      |
|   | Precio neto              | 150,00               |
|   | IVA Nación               | <u>39,00</u>         |
|   | Total                    | 189,00 <sup>16</sup> |
| <b>D.- IVA a ingresar a La Nación</b>   |                          |                      |
| Por el Sujeto Pasivo S:   |                          |                      |
|   | Débito fiscal (31,50+39) | 70,50                |
|   | Crédito fiscal           | <u>(42,00)</u>       |
|   | Saldo a pagar            | 28,50                |
| <b>E.- IVA a ingresar a La Provincia A</b>  |                          |                      |
| por el Sujeto Pasivo S:   |                          |                      |
|   | Débito Fiscal            | 7,50                 |
|   | Crédito Fiscal           | <u>(10,00)</u>       |
|   | Saldo a su favor         | (2,50)               |
| <b>F.- Total de impuesto ingresado a La Nación</b>                                |                          |                      |
| por la actividad desarrollada en esta   |                          |                      |
| Provincia por el Sujeto S y por el Proveedor P: (42,00+28,50) 70,50 <sup>17</sup> |                          |                      |

<sup>16</sup> Puede apreciarse claramente la neutralidad del gravamen en este caso, habida cuenta que el precio es el mismo independientemente de la jurisdicción en la que se venda.

<sup>17</sup> Siendo el valor agregado generado en esta jurisdicción de:  $2 \times 150 = \$300$ , el impuesto ingresado a La Nación se explica de la siguiente manera:



|   |                                  |                |
|---|----------------------------------|----------------|
| L.- IVA a ingresar en La Nación por el Sujeto SB: | Débito fiscal (63,00+78,00)      | 141,00         |
|   | Crédito fiscal(39,00+31,50+4,20) | <u>(74,70)</u> |
|   | Saldo                            | 66,30          |

|  |                         |               |
|--|-------------------------|---------------|
| M.- IVA a ingresar en La Provincia B por el Sujeto SB: | Débito Fiscal           | 15,00         |
|  | Crédito Fiscal (7,50+1) | <u>(8,50)</u> |
|  | Saldo                   | 6,50          |

N.- Total de impuesto ingresado a La Nación:

|                   |                                   |                            |
|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|
| a) en la etapa 1: |                                   | 70,50                      |
| b) en la etapa 2: | por el proveedor PB               | 31,50                      |
|                   | por proveedores de serv. y mater. | 4,20                       |
|                   | por el sujeto SB                  | <u>66,30</u> <sup>19</sup> |
|                   |                                   | <u>102,00</u>              |

O.- Total del impuesto ingresado en Las Provincias:

|                      |                                   |              |
|----------------------|-----------------------------------|--------------|
| a) a La Provincia A: |                                   | 10,00        |
| b) a La Provincia B: | por el Proveedor PB:              | 7,50         |
|                      | por proveedor de ser y materiales | 1,00         |
|                      | por el Sujeto SB:                 | <u>6,50</u>  |
| Total                |                                   | <u>25,00</u> |

**3. Provincia C:** el sujeto residente en La Provincia C vende el bien "3" en esa Provincia a un consumidor final en \$400:

|   |             |              |
|---|-------------|--------------|
| P.- Factura por la venta en La Provincia C: | Precio Neto | 400,00       |
|   | IVA Nación  | 84,00        |
|   | IVA Prov. C | <u>20,00</u> |
|   | Total       | 504,00       |

|                                 |                 |                |
|---------------------------------|-----------------|----------------|
| Q.- IVA a ingresar a La Nación: | Débito fiscal:  | 84,00          |
|                                 | Crédito fiscal: | <u>(78,00)</u> |

<sup>19</sup> El impuesto ingresado a La Nación por la actividad desarrollada en esta provincia se explica de la siguiente manera:

|                          |   |               |
|--------------------------|---|---------------|
| Valor agregado generado: | por el bien 2:  | \$ 150,00     |
|                          | por el bien3:   | <u>300,00</u> |
|                          | Total   | 450,00        |
|                          | Alícuota federal  | x0,21         |
|                          | Sub-total   | 94,50         |
|                          | Menos impuesto anticipado en la etapa anterior por el bien "2": | (7,50)        |
|                          | Más impuesto que se anticipa en esta provincia por el bien "3"  | <u>15,00</u>  |
|                          | Total   | 102,00        |

|                                      |                 |             |
|--------------------------------------|-----------------|-------------|
|                                      | Saldo           | 6,00        |
| R.- IVA a ingresar a La Provincia C: | Débito fiscal:  | 20,00       |
|                                      | Crédito fiscal: | <u>0,00</u> |
|                                      | Saldo           | 20,00       |

S.- Impuesto total ingresado a La Nación:

|                                 |             |
|---------------------------------|-------------|
| a) en la etapa 1 (Provincia A): | 70,50       |
| b) en la etapa 2 (Provincia B): | 102,00      |
| c) en la etapa 3 (Provincia C): | <u>6,00</u> |
| Total                           | 178,50      |

T.- Impuesto total ingresado a Las Provincias:

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| a) a la Provincia A: | 10,00        |
| b) a la Provincia B: | 15,00        |
| c) a la Provincia C: | <u>20,00</u> |
| Total                | 45,00        |

U. Justificación del monto de impuesto ingresado a La Nación y a Las Provincias:

1. Valor agregado generado en las 3 (tres) Provincias:

|   |               |
|---|---------------|
| a) en la Provincia A (etapa 1): 2 bienes a \$150 c/u: | 300,00        |
| b) en la Provincia B (etapa 2): por el bien 2:        | 150,00        |
| por el bien 3:  | 300,00        |
| c) en la Provincia C (etapa 3):                       | <u>100,00</u> |
| Total   | 850,00        |

2. Impuesto ingresado a La Nación:  $850 \times 21\% =$  178,50

3. Valor agregado por alícuota:  $850 \times 5\% =$  42,50  
 Más saldo a favor Sujeto S en Prov. A 2,50  
 Total del impuesto ingresado a Las Provincias 45,00

4. Stock  $0 \times 5\% =$  0,00

## **ANEXO nro. XX " PRINCIPALES IMPUESTOS AL CONSUMO VIGENTES EN BRASIL."**

La imposición al consumo en Brasil se caracteriza por la variedad de impuestos que se aplican los tres niveles de gobierno federal, estadual y municipal. Los gravámenes que se destacan por su mayor importancia son<sup>20</sup>:

- **ICMS**, impuesto a la circulación de bienes y servicios, que utiliza al nivel estadual.
- **IPI**, impuesto a los productos industrializados, que aplica al nivel federal.
- **ISS**, impuesto municipal sobre los servicios.
- **COFINS y PIS/ PASEP**, ambos impuestos generales a las ventas de tipo acumulativo al nivel federal.

### **ICMS**

**ICMS**, es la abreviatura del IVA estadual brasileño, cuyo nombre completo es Impuesto sobre las Operaciones relacionadas a la circulación de bienes y Servicios de Comunicación Intermunicipales.

Adopta la técnica del IVA, consiste en un impuesto plurifásico no acumulativo, grava la generalidad de bienes y servicios de transporte interestadual e intermunicipal y comunicaciones. Se eximen a las exportaciones de productos industrializados, pero pudiéndose recuperar los créditos, (por los insumos utilizados en la producción de dichas exportaciones), mediante las ventas realizadas en el mercado interno. Esto implica que no existen mecanismos de devolución o reintegros, solamente se permite que un contribuyente recupere los créditos generados por ventas al exterior compensando con los débitos generados por ventas internas.

El ICMS ha sido exigido desde marzo de 1989, regulado por normas adoptadas colectivamente por los estados desde la legislación previa del anterior ICM<sup>21</sup>. Estas normas, como se prescribe en la Constitución, compensarían provisoriamente a una ley complementaria ausente. Años después disputaron la legalidad de la imposición del ICMS. Esto forzó su discusión y luego su negociación intensa. Por un lado, los estados brasileños y por el otro el gobierno federal, y a su vez el Congreso nacional actuando como árbitro de la discusión. A raíz de esto se sancionó la Ley Complementaria nro. 87 del año 1996<sup>22</sup>. Además se corrigieron las deficiencias del ICM. Los bienes de capital han sido exonerados, al permitir que el comprador compute como crédito los montos de impuesto pagados. **(IVA tipo consumo)**

Actualmente, en materia de comercio internacional, las exportaciones se encuentran gravadas a la tasa cero, y por otra parte se gravan las importaciones, es decir que para las operaciones internacionales se aplica el principio de destino.

<sup>20</sup> Tanto el ICMS, como el IPI adoptan la estructura del valor agregado.

<sup>21</sup> El ICM fue concebido sobre la base del IPI, pero no incluía los servicios en su base imponible.

<sup>22</sup> Esa ley, tal como Varsano R. Varsano R., " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problems and Proposed Solution*" (1999): " Ha sido, en lo que concierne a la actualidad del IVA subnacional, la pieza más importante de legislación puesta en marcha en el país. Eliminó la restante tributación subnacional de las exportaciones brasileñas."

Tal como señala Gómez Sabaini J, " *Política Impositiva Común: la visión argentina y brasileña.*" Seminario Brasil - Argentina. I.P.R.I. (1999): " Donde se presenta fuertes discrepancias es en el tratamiento de las exenciones entre estados, lo cual ha dado lugar a **una guerra fiscal entre los mismos**, que ha tomado un ritmo creciente en el último año, y que **altera sustancialmente el comercio interestadual y la localización de las inversiones dentro del propio país, amen de producir una sustancial pérdida de recursos fiscales.**"

Si bien el ICMS se aplica al nivel estadual, es decir en los 26 estados y el Distrito Federal, se halla coordinado entre los estados, porque la Constitución Federal señala las características principales del impuesto y a su vez, dispone que varios aspectos sean coordinados por el Senado Federal entre ellos:

- Alícuotas mínimas
- Alícuotas de operaciones interestaduais y de exportaciones

Pero a su vez, la concesión y anulación de los beneficios fiscales en este impuesto, deben ser aprobadas por el CONFAZ<sup>23</sup>, integrado por los Secretarios de Hacienda estaduais y presidido por el Ministro de Economía y Hacienda Federal.

Pero lo novedoso y a su vez problemático<sup>24</sup> del ICMS (IVA estadual brasileño), consiste en que para las transacciones interestaduais, las tasas del ICMS se reducen con el objeto de transferir recaudación de los estados productores a los estados consumidores. La tasa general del ICMS para las transacciones interjurisdiccionales es del 12%, pero se aplica una tasa del 7% a las ventas desde los estados más desarrollados (las regiones del sur y del sudeste) a los menos desarrollados (las regiones del norte, noroeste y centro- oeste), con el objetivo de generar mayor recaudación a los estados más pobres.

Debido a la diferencia entre tasas internas e interestaduais, se genera el incentivo a facturar ventas interestaduais ficticias (paseo de factura). Esto es una venta interestadual es simulada, pero el verdadero destino es un comprador del mismo estado, o sea venta interna. Este no comprador no registra dicha compra en sus libros contables. De allí, su denominación porque la factura es la viaja a otro estado, pero la mercadería queda dentro del mismo.

Una diferencia sustancial del ICMS brasileño con referencia al IVAs existentes en el resto de los países que integran el Mercosur, consiste en que las alícuotas se calculan por dentro, es decir, sobre el precio incluido impuesto, lo que hace que las tasas efectivas sean

---

<sup>23</sup> CONFAZ, Consejo de Política Hacendaria.

<sup>24</sup> Como señala Silvani C y P dos Santos, "Aspectos administrativos de la reforma de la tributación al consumo en Brasil", FMI (1995): " En particular, la diferenciación de tasas interestatales constituye un problema para las administraciones tributarias debido a las dificultades que plantea el control de su aplicación. Es ampliamente reconocido que algunos contribuyentes se aprovechan de las tasas reducidas para evadir el impuesto, efectuando transacciones interestatales ficticias utilizando el artificio como paseo de factura. (*passeio da nota fiscal*) "

superiores a las nominales. Entonces, las tasa nominales del 18% y del 17%, equivalen a tasas efectivas del 21,95% y 20,48% respectivamente.<sup>25</sup>

## **IPI**

El IPI es un impuesto selectivo al consumo, no acumulativo y plurifásico, con una amplia base imponible, concentrando la recaudación en tabacos, bebidas alcohólicas, cerveza y bebidas gaseosas. Adopta la técnica del valor agregado, pero con el sistema de integración física,<sup>26</sup> esto implica que sólo permite deducir los créditos por materias primas, materiales, insumos y envases que integren físicamente al bien. A su vez, no permite la deducción de los créditos por compra de bienes de capital.<sup>27</sup> En cuanto a las importaciones grava el valor aduanero aumentado por los aranceles más gastos aduaneros. Por otra parte, en general no se grava las exportaciones y se otorga derecho a recuperar créditos por materias primas e insumos utilizados en exportaciones.

El IPI se aplica sobre la etapa de producción y grava la salida del establecimiento, y se aplica al nivel federal.<sup>28</sup>

Puede considerarse que este un impuesto genera distorsiones importantes, por la acumulación que provoca al aplicar la deducción física, y además utilizar el concepto tipo producto.

## **ISS**

Este gravamen grava la generalidad de los servicios y transporte municipal dentro de cada municipio, salvo los servicios interestaduais y intermunicipales de transporte y comunicaciones, gravados por el ICMS.

Las respectivas leyes enuncian los servicios gravados taxativamente. Si bien las normas del ISS están bastante normalizadas en todo el país, existen algunas diferencias en el impuesto aplicado por cada uno de los municipios brasileños. Puede clasificarse como un impuesto general al consumo, debido a la amplitud de los servicios gravados. El hecho imponible se define como la prestación por una empresa o profesional autónomo de servicios de cualquier naturaleza incluidos en la Ley Complementaria. Se excluyen los servicios prestados en relación de dependencia.<sup>29</sup>

## **COFINS y PIS/ PASEP.**

El Cofins es un impuesto general a las ventas, en cascada de tipo acumulativo. El hecho imponible es la venta de bienes y/o la prestación de servicios gravados. Grava con la tasa del 3%<sup>30</sup> sobre el monto de los ingresos brutos de las actividades alcanzadas. Las

<sup>25</sup> González Cano H, "Armonización Tributaria del Mercosur" C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996)

<sup>26</sup> Sólo permite deducir los créditos fiscales de aquellos insumos y materiales que integren físicamente el nuevo producto y pierden en el proceso de producción sus características individuales.

<sup>27</sup> Aplica IVA tipo producto, en el Anexo VI se define los tipos de IVA.

<sup>28</sup> Gómez Sabaini J, "Política Impositiva Común: la visión argentina y brasileña." Seminario Brasil - Argentina. I.P.R.I. (1999)

<sup>29</sup> González Cano H, "Armonización Tributaria del Mercosur", C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996).

<sup>30</sup> La alícuota desde impuesto aumentó del 2 al 3% en el marco de la reforma de emergencia vigente para el año 1999, sancionada por la ley nro. 9718 en noviembre de 1998.

exportaciones están eximidas. Si bien no alcanza a las importaciones, grava la venta de bienes importados. Su producido se destina a la financiación a la seguridad social. El Pis / Pasep está constituido por un gravamen del 0,65% aplicado sobre el monto de los ingresos brutos, de forma similar al primero. Su recaudación se destina a financiar los Programas de Integración Social. Ambos impuestos son aplicados al nivel federal.

## **ANEXO nro. XXI "PROPUESTA DE R. VARSANO IVA COMPARTIDO PARA BRASIL."<sup>31</sup>**

La propuesta de reforma constitucional que modifica el capítulo del Sistema tributario de la Constitución, enviado por el Poder Ejecutivo Federal al Congreso Nacional, proponía eliminar a partir del ejercicio de 1998, el IPI y ICMS, y crear en sustitución, un nuevo impuesto compartido por la Unión y por los estados y Distrito Federal.<sup>32</sup> Si se aceptase esta propuesta, este impuesto, al igual que sus predecesores, que será recaudado por el método del valor agregado y tendrá, para cada mercancía o servicios incluido en su base, idéntica al de ICMS, dos alícuotas: un para los estados y otra federal.

Entonces de esta forma, cada salida de la mercancía o prestación de servicio interestadual o intermunicipal generará dos débitos de impuesto, uno del estado y otro federal. Cada entrada de la mercancía o adquisición de servicios darán derecho a dos créditos del impuesto, uno contra la Unión y otro contra el estado de localización del adquirente. Al final de cada periodo, por ejemplo un mes, el contribuyente hará los pagos de los débitos y créditos relativos a la Unión y a su estado y recogerán los valores debidos, si hay. En caso que se verifique un saldo acreedor a favor del contribuyente, sea la con Unión o con el estado<sup>33</sup>, el crédito se tomará de forma establecida por una ley complementaria que preverá, además, su resarcimiento en dinero.

Las alícuotas estatales del impuesto serán fijadas por resolución del Senado federal y las federales por ley ordinaria. **Ambas serán uniformes, para la mercancía o servicio, en todo el territorio nacional, y selectivas, en función de las necesidades de los bienes.** En las operaciones interestaduais, tanto el porcentaje estadual como el federal del tributo serán cobrados integralmente en el estado de origen de la mercancía; pero el texto de la propuesta autoriza el Senado federal para adoptar procedimientos que atribuyen el producto de la recaudación de la alícuota estadual, parcial o totalmente, al estado de localización del destinatario de la mercancía, para ajustar la distribución de la recaudación entre el estado exportador y el importador, a ser decidido por el propio Senado.

Alternativamente, el Senado podrá reducir la alícuota estadual, fijando una alícuota federal automáticamente incrementada en los puntos porcentuales que llegan a ser reducidos. En este caso, la uniformidad de cada una de las alícuotas - estadual y federal - no prevalece, pero la suma de las dos siempre continúa uniforme, lo que significa que cada bien y/o servicio sea tributado siempre con la misma intensidad en todo el territorio nacional.<sup>34</sup>

Existen diversos procedimientos ya propuestos que permitirían hacer esto como el ICMS actual (por ejemplo, la creación de un fondo para la redistribución del rédito de operaciones

---

<sup>31</sup> Varsano R., *"A Tributacao do Comercio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado"*. Texto para discussao nro. 382. (1995)

<sup>32</sup> Artículo nro. 2 de la enmienda propuesta.

<sup>33</sup> Es necesario aclarar que al referirse a la Unión, implica que se hace referencia al Gobierno federal, y cuando menciona al estado, se hace referencia al Gobierno subnacional.

<sup>34</sup> Esta alternativa es novedosa y es la parte más revolucionaria de la propuesta de Varsano; pero que no es contemplada en el proyecto de IVA Compartido Finochietto.

interestaduais o de un sistema de compensaciones de las notas fiscales interestaduais). Pero todos ellos son, desde un punto de vista operacional, sumamente complejos y onerosos y, por ello, nunca se pusieron en práctica. Entonces, si un contribuyente paga un impuesto compartido por la Unión y los estados, una desvinculación puede ser vista usándose un procedimiento explicado en el texto de la propuesta de la enmienda del Poder Ejecutivo, **en que la Unión hace las veces de intermediario entre un estado de origen y el de destino de la mercancía**. El procedimiento permite la cobranza íntegra del impuesto en el origen y la distribución automática de la recaudación, en la proporción que se desea, entre los dos estados involucrados en la transacción, sin cualquier gasto de administración para los gobiernos federal y estatales y sin exigir obligaciones accesorias de los contribuyentes.

Si se supone para simplificar, que las alícuotas de los estados y de la Unión aplicables a una mercancía dada son 15 y 4% respectivamente, y además también si se supone que el Senado federal decide que la recaudación que encaja a los estados en las operaciones interestaduais debe pertenecer integralmente a la unidad a la que se destinen las mercaderías. Para que esto pase, se puede determinar que la alícuota de los estados aplicables a todas las operaciones interestaduais sea igual a cero. En caso de la mercancía mencionada, la alícuota de la Unión aplicable a aquellas operaciones es automáticamente aumentada a 15 puntos porcentuales (igual, por tanto, al 19%). EL procedimiento funciona de la siguiente manera:

1. El contribuyente que realiza la salida de la mercancía para el contribuyente localizó en otro estado:

a) Registra en su contabilidad un débito de impuesto estadual, con alícuota igual a cero, asegurado la mantención de los créditos de impuestos acredita pagas a los estados, referentes las operaciones anteriores; y

b) Registra un débito de impuesto federal, con alícuota igual al 19%, mantuvo los créditos relativos al impuesto pagado anteriormente por la Unión.

2. En la entrada de la mercancía en establecimientos de contribuyente del otro estado, como consecuencia del artículo 1, su adquirente:

a) No tiene ningún crédito del impuesto para lanzar contra el estado de destino; y

b) registra el crédito de impuesto de la operación interestadual contra la Unión, con la alícuota del 19%.

Los resultados de este procedimiento sumamente simple corresponde exactamente al que se desea:

a) la salida de la mercancía para otro estado sufrió una tributación total idéntica a la que sufriría si fuese destinada a la propia unidad. No tiene espacio para el "paseo de la nota fiscal".<sup>35</sup>

b) La mercancía sale del estado de origen totalmente eximida del impuesto estadual. Pagó cero al salir y el contribuyente mantuvo los créditos relativos a las operaciones anteriores.

---

<sup>35</sup> Como señala Silvani C y P dos Santos, "Aspectos administrativos de la reforma de la tributación al consumo en Brasil", FMI (1995): " En particular, la diferenciación de tasas interestatales constituye un problema para las administraciones tributarias debido a las dificultades que plantea el control de su aplicación. Es ampliamente reconocido que algunos contribuyentes se aprovechan de las tasas reducidas para evadir el impuesto, efectuando transacciones interestatales ficticias utilizando el artificio como paseo de factura (*passeio da nota fiscal*) "

Estos créditos corresponden a impuestos que el estado de origen recaudó previamente. Por consiguiente, él nada está perdiendo.

- c) Como la mercancía entrada en el estado de destino sin bonos de impuesto estadual, este (el estado donde reside el contribuyente adquirente <sup>36</sup>), no tiene cualquier crédito del impuesto para conceder y, en la operación siguiente, estará recaudando impuesto, con la alícuota del 15%, sobre una caída cuyo valor total incluye el de la transacción interestadual. Si la salida siguiente es exenta (como las exportaciones) o no existe (por ejemplo, bienes de capital)<sup>37</sup>, la mercancía permanecerá completamente exenta, exactamente como se desea, sin que ocurra cualquier transferencia de recursos del estado de destino para el de origen.
- d) En la operación interestadual, fue pagado por el contribuyente un débito del impuesto a favor de la Unión que, de hecho, es un débito a favor de los estados. Pero, en la siguiente operación, la Unión tributa la salida de la mercancía con una alícuota del 4% y concede crédito, con alícuota de 19%, al contribuyente que lo adquirió. El crédito anula el débito anterior y al final, la recaudación de la Unión y exactamente la correspondiente del impuesto, es decir el 4% sobre el valor de la nueva salida. **Por consiguiente, la Unión nada gana o pierde; sólo tiene de hecho el papel de intermediario.**
- e) En todo este proceso, no existen elementos que compliquen la vida del contribuyente que realizó la salida. Sus procedimientos contables fueron exactamente los mismos que los de una operación interna y el impuesto total pagado era idéntico. **Apenas debitó más en la cuenta referente de la Unión la que debitó menos en la relativa al estado.**
- f) De la misma manera, nada complicó los procedimientos del contribuyente que adquirieron la mercancía. Apenas dejó de registrar un crédito contra el estado, compensado con el crédito mayor lanzado contra la Unión.

En caso que el Senado federal prefiera atribuir una porción de la recaudación de los estados al estado de origen y otro al de destino, el procedimiento es idéntico al descripto, bastando cambiar las alícuotas interestaduais de la Unión y de los estados.

Si se supondremos que las alícuotas de los estados y de la Unión aplicables a la mercadería son 15 y 4 %, como antes, más que el Senado decida atribuir 1/3 del rédito que cabe a los estados a la unidad de origen y 2/3 al de destino de la mercancía. Para tanto, basta que él fije la alícuota de los estados en las operaciones interestaduais en 5%. La alícuota de la Unión se aumenta automáticamente al 14%. En este caso, el contribuyente que hace la salida de la mercancía para otro estado registrando en su contabilidad un débito de impuesto estadual con una alícuota igual al 5%, asegurada la mantención de los créditos del impuesto pagado a los estados relativos a las operaciones anteriores con débito de impuesto federal con alícuota igual a 14%, cuida directo a los créditos por impuesto pagado a la Unión previamente. Los resultados son análogos a los descriptos anteriormente.

**Cabe destacar, que la recaudación de las operaciones interestaduais no queda totalmente atribuido al estado de destino, este estará concediendo crédito del impuesto que no recaudó cuando la salida fue, realizada por el adquirente de la mercancía, por**

<sup>36</sup> Para la versión argentina serían los estados provinciales

<sup>37</sup> Se debe tener presente que este documento es anterior a la reforma de 1996, llamada reforma Kandir (Ley complementaria 87/96). Con anterioridad a esta fecha no se permitía deducir los créditos correspondientes a las adquisiciones de bienes de capital, es decir se transformó de IVA tipo producto a un IVA tipo consumo.

**exento o no - existencia (casos de exportaciones y bienes de capital, respectivamente).** Quedando la situación que existe ahora, con la ventaja, aun así, de eliminar la oportunidad de la defraudación propiciada por la diferencia entre las alícuotas interna e interestadual. La única forma simple de eximir completamente las exportaciones y bienes de capital sin que ocurra una redistribución injusta de recursos entre las unidades de la Federación es la adopción del principio de destino pleno en el comercio interestadual.

En los casos de petróleo y sus derivados y la energía eléctrica, el texto actual de la Constitución determina la no - incidencia del ICMS en operaciones que destinen esos bienes a otros estados. Esto equivale, en la práctica, a atribuir el rédito integralmente al estado de destino. Esta regla fue mantenida por el texto de la propuesta de la enmienda, que determina que las transacciones interestaduales con esos bienes la alícuota de los estados se elimina y crece la de la Unión. Este procedimiento es idéntico al descrito en esta nota, con los mismos resultados: el rédito cabe completamente al estado de destino de la mercancía, sirviendo una porción del impuesto que le encaja a la Unión de la mitad para que la transferencia de recursos de un estado para otro se procese automáticamente a través de la contabilidad de los contribuyentes.

Finalmente, importa observar que todo lo que aquí era expuesto se refiere a las transacciones interestaduales entre contribuyentes. Las operaciones entre los contribuyentes y los no - contribuyentes son, en el texto de la propuesta así como en la actual Constitución, tratados de la misma manera que las operaciones internas, es decir, la recaudación pertenece íntegramente al estado de localización del productor o comerciante que realiza la salida.

## **ANEXO nro. XXII "LOS PROBLEMAS DEL FRAUDE EN EL IVA COMPARTIDO." Simulaciones realizadas por el Dr. PIFANO**

El modelo del el "little boat model" de Varsano<sup>38</sup>, constituye una propuesta de "IVA compartido", tendiente a evitar los fraudes en los destinos que pueden producirse con la aplicación de la variante "IVA destino pago diferido". El esquema exige una importante dosis de complejidad administrativa, que descansará en las contabilidades de los contribuyentes, pero que exigirá asimismo una importante tarea de cruce de información entre los fiscos.

El problema que se analiza en este anexo es si realmente el sistema impide todo tipo de fraude en los destinos o si, por el contrario, la posibilidad de arbitrar fraudulentamente por parte de los contribuyentes, resulta aún posible bajo el esquema. El costo incremental de la complejidad administrativa se vería en tal caso injustificado.

Dado que la propuesta ha sido sugerida recientemente dentro del ámbito gubernamental de Argentina<sup>39</sup>, bajo la denominación de IVA compartido, se ha de efectuar el análisis sobre la base de los ejemplos presentados en la publicación oficial, para identificar posibles problemas.

La Simulación 1, detalla el caso de un IVA compartido asumiendo la existencia de cuatro agentes económicos, dos con residencia en la Provincia A y dos en la Provincia B. La tasa del IVA Nacional se fija en el 21% y las de "ambas" provincias en el 5%. La elección de una misma tasa para ambas provincias no es trivial, y de ello dependerá el resultado del esquema como se verá luego.

El ejemplo es exactamente el mismo utilizado en la publicación oficial. En el cuadro Simulación 1, figuran tres etapas, con tres tipos de operaciones: la venta directa a consumo dentro de la misma jurisdicción A, la venta interjurisdiccional desde A hacia B como consumo intermedio y la venta final en B.

Como surge de la comparación de los resultados fiscales de Nación y las dos provincias, el valor agregado es gravado en el 26% siempre donde se efectúa el consumo final. En el caso del ejemplo, cuando se efectúa en la provincia A o en la Provincia B. En el caso de la Etapa 2, que supone una intermediación (la venta se dirige a B para luego ser consumido en esta provincia), los bienes vendidos no son gravados en A.

Un dato fundamental en el análisis, es advertir cual es la posición neta de cada contribuyente ante los respectivos fiscos. En el ejemplo, los tres sujetos que operan como contribuyentes inscriptos, quedan con posiciones netas equivalentes, es decir, sus valores agregados son gravados a la misma tasa (26%). En dos de los casos, como resultado de la

---

<sup>38</sup> Varsano, R. , " *Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution*" (1999).

<sup>39</sup> Se refiere al Trabajo presentado a la Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la República Argentina para la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos, cuyo autor es el Cr. Ricardo Fenochietto.(1998)

suma del IVA nacional más el IVA provincial, en el otro (Sujeto 2) como consecuencia de la suma del IVA Nacional y el IVA “mochila”, que se incorpora al IVA nacional.

**La neutralidad de la imposición ha sido salvada. El vendedor en A es indiferente en cuanto a vender en A o en B, pues la presión tributaria en ambos casos es igual. No hay incentivos para fraudes en los destinos.**

Sin embargo, el ejemplo presentado en la Simulación 1 no resulta útil para analizar las bondades del sistema, puesto que el mismo está **destinado a permitir la existencia de tasas diferenciales entre provincias**. La razón de ser de la descentralización está ligada a este objetivo esencial, caso contrario no habría razones suficientes para incurrir en tal tipo de complicación; cualquier IVA sería posible con alícuotas uniformes, inclusive un IVA origen.

Por ello se presenta la Simulación 2, en la que se asume que la tasa en la Provincia A es del 7%, superior a la que rige en la Provincia B del 5%. La nacional se mantiene en el 21%.

El resultado de las posiciones netas de los agentes económicos ya no es similar a la del caso anterior. Especialmente se advierte que el Sujeto 3 resulta con una presión tributaria inferior a la de los otros dos contribuyentes inscriptos: 28% los Sujetos 1 y 2 y 23% el Sujeto 3. La explicación de la diferencia del 2% es detallada al final del mismo cuadro.

**La existencia de presiones tributarias diferenciales abre una puerta a posibles arbitrajes.**

Previamente a idealizar un ejemplo de posible fraude, deberá notarse que el trato diferente o no neutral entre contribuyentes, resulta mayor cuanto mayor es el diferencial de alícuotas entre provincias.

En la Simulación 3, se asume que la alícuota en la Provincia A es ahora del 9%, manteniendo la Provincia B la tasa del 5%. Las posiciones netas de los contribuyentes se hace más diferenciada, como se advierte en el recuadro de la parte inferior del cuadro. Ahora el Sujeto 3 sufre una presión fiscal del 20% contra el 30% de los otros dos contribuyentes. La brecha para posibles fraudes se extiende.

Finalmente, analicemos las posibilidades de fraude a partir de imaginar un ejemplo dentro de dos posibles escenarios. Un primer caso en el que los contribuyentes se comportan legalmente (Alternativa Legal) y un segundo escenario donde se presente un fraude tendiente a maximizar los créditos IVA federales (Alternativa Ilegal).

El cuadro correspondiente a la Alternativa Legal, muestra el caso de una venta directa en la Provincia A, con un sujeto inscripto que asume una presión fiscal equivalente a la suma de la tasa nacional (21%) y la vigente en la Provincia A (9%), lugar donde se efectúa el consumo. La posición neta de los fiscos, corresponde a las alícuotas respectivas: 21 para la Nación y 9 para el fisco de la Provincia A.

El cuadro de la Alternativa Ilegal, supone que el contribuyente de la Provincia A simula una venta fraudulenta al contribuyente inscripto de la Provincia B (revendedor o representante del Sujeto 1 en la provincia B), el que efectúa su venta a un consumidor ficticio en B (en rigor, las mercaderías nunca salen de A, y van a ser consumidas en A). Nuevamente el “paseo de la factura”, debido a que los contribuyentes, mediante este ardid pueden aumentar los créditos IVA federales, generando una presión tributaria inferior. En efecto, como surge de las posiciones netas de los contribuyentes, el contribuyente de la Provincia A (Sujeto 1) paga 30 al fisco nacional y el contribuyente de la Provincia B paga 23,1 al fisco nacional, recibe un crédito del mismo por 30 (por la compra ficticia realizada en A) y paga a su fisco 5,5. El contribuyente B quedó con un saldo a favor de 1,4, es decir, una presión tributaria negativa del 14%.

La situación “consolidada” de los fiscos naturalmente ha empeorado, pero lo ha hecho a costa del fisco de la Provincia A, que pierde 9, en tanto el fisco nacional queda con 2,1 de más y el fisco B (donde no se ha consumido nada) queda con 5,5.

La ganancia 1,4 proveniente del fraude, da margen para el arreglo pertinente entre los contribuyentes (o quizás en la contabilidad real del mismo contribuyente radicado en la Provincia A, que simula una representación en la Provincia B).

Por lo explicado, se entiende la razón por la cual la propuesta de Varsano para Brasil es acompañada con la sugerencia de nivelar las alícuotas estatales, admitiéndose en todo caso un margen pequeño de variación ( $\pm 10\%$ ); o que el ejemplo del documento oficial de nuestro país, haya planteado una alícuota uniforme del 5% para todas las provincias.

**SIMULACION 1**  
**SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL**  
**(MODELO DEL "BARQUINHO" \* O "MOCHILA" \*\*)**

|   |     |
|---|-----|
| <b>SUPUESTOS:</b>   |     |
| SUJETO "1" (S.1) Y SUJETO "2" (S.2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A" |     |
| SUJETO "3" (S.3) Y SUJETO "4" (S.4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B" |     |
| TASA DEL IVA NACIONAL   | 21% |
| TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "A"                                  | 5%  |
| TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "B"                                  | 5%  |

| <b>ETAPA 1</b>  |            | <b>ETAPA 2</b>  |              | <b>ETAPA 3</b>  |              |
|---|------------|---|--------------|---|--------------|
| VENTA EN PROV A<br>(intrajurisdiccional)<br>S.1 a S.2 |            | VENTA EN PROV B<br>(interjurisdiccional)<br>S.2 a S.3 |              | VENTA EN PROV B<br>(intrajurisdiccional)<br>S.3 a S.4 |              |
| Valor Agregado  | 100        | Valor Agregado  | 50           | Valor Agregado  | 100          |
| Venta   | 100        | Venta   | 150 =100+50  | Venta   | 250 =150+100 |
| IVA NAC (21%)   | 21         | IVA NAC (26%)   | 39 =21% NAC+ | IVA NAC (21%)   | 52,5         |
| IVA PRV A (5%)  | 5          | IVA PROV A (0%)                                       | 0 5% MOCHILA | IVA PROV A (5%)                                       | 12,5         |
| <b>VALOR TOTAL</b>                                    | <b>126</b> | <b>VALOR TOTAL</b>                                    | <b>189</b>   | <b>VALOR TOTAL</b>                                    | <b>315</b>   |

| <b>POSICION FISCAL SUJETO 1</b> |           |       | <b>POSICION FISCAL SUJETO 2</b> |           |        | <b>POSICION FISCAL SUJETO 3</b> |           |        |
|---------------------------------|-----------|-------|---------------------------------|-----------|--------|---------------------------------|-----------|--------|
|                                 | NAC       | PRV A |                                 | NAC       | PROV A |                                 | NAC       | PROV B |
| Débitos                         | 21        | 5     | Débitos                         | 39        |        | Débitos                         | 52,5      | 12,5   |
| Créditos                        | 0         | 0     | Créditos                        | 21        | 5      | Créditos                        | 39        | 0      |
| Saldo                           | 21        | 5     | Saldo                           | 18        | -5     | Saldo                           | 13,5      | 12,5   |
| <b>POSIC FISCAL NETA</b>        | <b>26</b> |       | <b>POSICION FISCAL NETA</b>     | <b>13</b> |        | <b>POSICION FISCAL NETA</b>     | <b>26</b> |        |

| <b>RESULT FISCO NACIONAL</b> |              |           | <b>RESULTADO FISCO PROVINCIA A</b>    |          |          | <b>RESULTADO FISCO PROVINCIA B</b> |             |          |
|------------------------------|--------------|-----------|---------------------------------------|----------|----------|------------------------------------|-------------|----------|
|                              | DEBIT        | CRED      |                                       | DEBIT    | CREDITO  |                                    | DEBIT       | CREDITO  |
|                              | 21           | 0         |                                       | 5        | 0        |                                    | 12,5        | 0        |
|                              | 39           | 21        |                                       | 0        |          |                                    |             |          |
|                              | 52,5         | 39        |                                       |          |          |                                    |             |          |
| <b>TOTAL</b>                 | <b>112,5</b> | <b>60</b> | <b>TOTAL</b>                          | <b>5</b> | <b>5</b> | <b>TOTAL</b>                       | <b>12,5</b> | <b>0</b> |
| <b>RESULT NETO</b>           | <b>52,5</b>  |           | <b>RESULT NETO</b>                    | <b>0</b> |          | <b>RESULT NETO</b>                 | <b>12,5</b> |          |
| <b>PRES TRIB NAC = 52,5</b>  | <b>21%</b>   |           | <b>PRES TRIB PRV A</b>                | <b>0</b> |          | <b>PRE TRIB PRV B = 12,5</b>       | <b>5%</b>   |          |
|                              | / 250        |           | <b>NO HUBO CONSUMO EN PROVINCIA A</b> |          |          |                                    | / 250       |          |

|   |              |            |                        |
|---|--------------|------------|------------------------|
| <b>POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO A SU VALOR AGREGADO</b> |              |            |                        |
| SUJETO 1  | = 26 / 100 = | <b>26%</b> | = 21% NAC + 5% PROV A  |
| SUJETO 2  | = 13 / 50 =  | <b>26%</b> | = 21% NAC + 5% MOCHILA |
| SUJETO 3  | = 26 / 100 = | <b>26%</b> | = 21% NAC + 5% PROV B  |

**SIMULACION 2**  
**SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL**  
**(MODELO DEL "BARQUINHO" \* O "MOCHILA" \*\*)**

**SUPUESTOS:**

SUJETO "1" (S.1) Y SUJETO "2" (S.2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A"  
 SUJETO "3" (S.3) Y SUJETO "4" (S.4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B"

TASA DEL IVA NACIONAL                      21%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "A"        7%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "B"        5%

| ETAPA 1   |     | ETAPA 2   |              | ETAPA 3   |              |
|---|-----|---|--------------|---|--------------|
| VENTA EN PROV A<br>(intrajurisdiccional)<br>S.1 a S.2 |     | VENTA EN PROV B<br>(interjurisdiccional)<br>S.2 a S.3 |              | VENTA EN PROV B<br>(intrajurisdiccional)<br>S.3 a S.4 |              |
| Valor Agregado  | 100 | Valor Agregado  | 50           | Valor Agregado  | 100          |
| Venta   | 100 | Venta   | 150 =100+50  | Venta   | 250 =150+100 |
| IVA NAC (21%)   | 21  | IVA NAC (28%)   | 42 =21% NAC+ | IVA NAC (21%)   | 52,5         |
| IVA PRV A (5%)  | 7   | IVA PROV A (0%)                                       | 0 7% MOCHILA | IVA PROV A (5%)                                       | 12,5         |
| VALOR TOTAL   | 128 | VALOR TOTAL   | 192          | VALOR TOTAL   | 315          |

| POSICION FISCAL SUJETO 1 |     |       | POSICION FISCAL SUJETO 2 |     |        | POSICION FISCAL SUJETO 3 |      |        |
|--------------------------|-----|-------|--------------------------|-----|--------|--------------------------|------|--------|
|                          | NAC | PRV A |                          | NAC | PROV A |                          | NAC  | PROV B |
| Débitos                  | 21  | 7     | Débitos                  | 42  | 0      | Débitos                  | 52,5 | 12,5   |
| Créditos                 | 0   | 0     | Créditos                 | 21  | 7      | Créditos                 | 42   | 0      |
| Saldo                    | 21  | 7     | Saldo                    | 21  | -7     | Saldo                    | 10,5 | 12,5   |
| POSIC FISCAL NETA        | 28  |       | POSICION FISCAL NETA     | 14  |        | POSICION FISCAL NETA     | 23   |        |

| RESULTADO FISCO NACIONAL |       |      | RESULTADO FISCO PROVINCIA A    |       |          | RESULTADO FISCO PROVINCIA B |      |         |
|--------------------------|-------|------|--------------------------------|-------|----------|-----------------------------|------|---------|
|                          | DEBIT | CRED |                                | DEBIT | CREDITOS |                             | DEBT | CREDITO |
|                          | 21    | 21   |                                | 7     | 0        |                             | 12,5 | 0       |
|                          | 42    | 42   |                                | 0     | 7        |                             |      |         |
|                          | 52,5  |      |                                |       |          |                             |      |         |
| TOTAL                    | 115,5 | 63   | TOTAL                          | 7     | 7        | TOTAL                       | 12,5 | 0       |
| RESULT NETO              | 52,5  |      | RESULT NETO                    | 0     |          | RESULT NETO                 | 12,5 |         |
| PRES TRIB NAC = 52,5     |       | 21%  | PRE TRIB PRV A                 | 0     |          | PRES TRIB PRV B = 12,5      |      | 5%      |
| / 250                    |       |      | NO HUBO CONSUMO EN PROVINCIA A |       |          | / 250                       |      |         |

**POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO A SU VALOR AGREGADO**

SUJETO 1        =28/100 =        **28%** = 21% NAC + 7% PROV A  
 SUJETO 2        =14/50 =        **28%** = 21% NAC + 7% MOCHILA  
 SUJETO 3        =23/100 =        **23%** = 21% NAC + 2% EXPLICADO POR:

(Tasa en Prov B \* VA en Etapa 1) % - (Diferencial de tasas prov (A - B) \* VA en Etapa 2) % -  
 - Crédito Compensatorio Mochila Nacional o diferencial tasas (A -B) \* VA en Etapa 3) %

$$2\% = (0,05 * 100) \% - [(0,07 - 0,05) * 50] \% - [(0,07 - 0,05) * 100] \%$$

$$2\% = 5\% - 1\% - 2\%$$

**SIMULACION 3**  
**SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL**  
**(MODELO DEL "BARQUINHO" \* O "MOCHILA" \*\*)**

**SUPUESTOS:**

SUJETO "1" (S.1) Y SUJETO "2" (S.2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A"  
 SUJETO "3" (S.3) Y SUJETO "4" (S.4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B"

TASA DEL IVA NACIONAL                      21%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "A"        9%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "B"        5%

| ETAPA 1   |     | ETAPA 2   |              | ETAPA 3   |              |
|---|-----|---|--------------|---|--------------|
| VENTA EN PROV A<br>(intrajurisdiccional)<br>S.1 a S.2 |     | VENTA EN PROV B<br>(interjurisdiccional)<br>S.2 a S.3 |              | VENTA EN PROV B<br>(intrajurisdiccional)<br>S.3 a S.4 |              |
| Valor Agregado  | 100 | Valor Agregado  | 50           | Valor Agregado  | 100          |
| Venta   | 100 | Venta   | 150 =100+50  | Venta   | 250 =150+100 |
| IVA NAC (21%)   | 21  | IVA NAC (28%)   | 45 =21% NAC+ | IVA NAC (21%)   | 52,5         |
| IVA PRV A (5%)  | 9   | IVA PROV A (0%)                                       | 0 9% MOCHILA | IVA PROV A (5%)                                       | 12,5         |
| VALOR TOTAL   | 130 | VALOR TOTAL   | 195          | VALOR TOTAL   | 315          |

| POSICION FISCAL SUJETO 1 |     |       | POSICION FISCAL SUJETO 2 |     |        | POSICION FISCAL SUJETO 3 |      |        |
|--------------------------|-----|-------|--------------------------|-----|--------|--------------------------|------|--------|
|                          | NAC | PRV A |                          | NAC | PROV A |                          | NAC  | PROV B |
| Débitos                  | 21  | 9     | Débitos                  | 45  | 0      | Débitos                  | 52,5 | 12,5   |
| Créditos                 | 0   | 0     | Créditos                 | 21  | 9      | Créditos                 | 45   | 0      |
| Saldo                    | 21  | 9     | Saldo                    | 24  | -9     | Saldo                    | 7,5  | 12,5   |
| POSIC FISCAL NETA        | 30  |       | POSICION FISCAL NETA     | 15  |        | POSIC FISCAL NETA        | 20   |        |

| RESULTADO FISCO NACIONAL |       |      | RESULTADO FISCO PROVINCIA A    |       |         | RESULTADO FISCO PROVINCIA B |       |         |
|--------------------------|-------|------|--------------------------------|-------|---------|-----------------------------|-------|---------|
|                          | DEBIT | CRED |                                | DEBIT | CREDITO |                             | DEBIT | CREDITO |
|                          | 21    | 0    |                                | 9     | 0       |                             | 12,5  | 0       |
|                          | 45    | 21   |                                | 0     | 9       |                             |       |         |
|                          | 52,5  | 45   |                                |       |         |                             |       |         |
| TOTAL                    | 118,5 | 66   | TOTAL                          | 9     | 9       | TOTAL                       | 12,5  | 0       |
| RESULT NETO              | 52,5  |      | RESULT NETO                    | 0     |         | RESULT NETO                 | 12,5  |         |
| PRES TRIB NAC = 52,5     |       | 21%  | PRE TRIB PRV A                 | 0     |         | PRS TRIB PR B = 12,5        |       | 5%      |
| / 250                    |       |      | NO HUBO CONSUMO EN PROVINCIA A |       |         | / 250                       |       |         |

**POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO A SU VALOR AGREGADO**

SUJETO 1    =30/100 =    **30%** = 21% NAC + 9% PROV A  
 SUJETO 2    =15/ 50 =    **30%** = 21% NAC + 9% MOCHILA  
 SUJETO 3    =20/100 =    **20%** = 21% NAC - 1% EXPLICADO POR:

(Tasa en Prov B \* VA en Etapa 1) % - (Diferencial de tasas prov (A - B) \* VA en Etapa 2) % -  
 - (Crédito compensatorio Mochila Nacional o diferencial tasas (A -B) \* VA en Etapa 3) %

$$- 1\% = (0,05 * 100) \% - [(0,09 - 0,05) * 50] \% - [(0,09 - 0,05) * 100] \%$$

$$- 1\% = 5\% - 2\% - 4\%$$

| <b>ALTERNATIVA LEGAL</b> |     |
|--------------------------|-----|
| VENTA DIRECTA EN PROV A  |     |
| (Intrajurisdiccional)    |     |
| S.1 a S.2 (CONS FINAL)   |     |
| Valor Agregado           | 100 |
| Venta                    | 100 |
| IVA NAC (21%)            | 21  |
| IVA PRV A (5%)           | 9   |
| VALOR TOTAL              | 130 |

| <b>POSICION FISCAL SUJETO 1</b> |        |        |    |
|---------------------------------|--------|--------|----|
|                                 | NACION | PROV A |    |
| Débitos                         | 21     | 9      |    |
| Créditos                        | 0      | 0      |    |
| Saldo                           | 21     | 9      |    |
| POSICION FISCAL NETA S.1        |        |        | 30 |

| <b>RESULTADO FISCO NACIONAL</b> |            |          |     |
|---------------------------------|------------|----------|-----|
|                                 | DEBITOS    | CREDITOS |     |
| TOTAL                           | 21         | 0        |     |
| RESULT NETO                     | 21         |          |     |
| PRES TRIB NAC                   | = 21 / 100 |          | 21% |

| <b>RESULTADO FISCO PROVINCIA A</b> |           |          |    |
|------------------------------------|-----------|----------|----|
|                                    | DEBITOS   | CREDITOS |    |
| TOTAL                              | 9         | 0        |    |
| RESULT NETO                        | 9         |          |    |
| PR TRIB PRV B                      | = 9 / 100 |          | 9% |

| <b>POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS</b> |                  |             |  |
|--|------------------|-------------|--|
| SUJETO 1                               | =30/100 = 30%    | = 21% NAC   |  |
|  |                  | + 9% PROV A |  |
| SUJETO 2                               | CONSUMIDOR FINAL |             |  |

| <b>POSICION CONSOLIDADA FISCOS</b> |    |
|------------------------------------|----|
| TOTAL                              | 30 |
| NACION                             | 21 |
| PROVINCIA A                        | 9  |

| ALTERNATIVA ILEGAL   |     |  |       |
|--|-----|--|-------|
| VENTA SIMULADA EN PROV B<br>(interjurisdiccional)<br>S.1 a S.3 |     | VENTA FRAUDE A CONSUMO<br>FINAL EN A<br>S.3. a S.4.(POR S.2) |       |
| Valor Agregado   | 100 | Valor Agregado   | 10    |
| Venta  | 100 | Venta  | 110   |
| IVA NAC (30%)  | 30  | IVA NAC 21%  | 23,1  |
| IVA PROV A (0%)  | 0   | IVA PROV B (5%)  | 5,5   |
| VALOR TOTAL  | 130 | VALOR TOTAL  | 138,6 |

| POSICION FISCAL SUJETO 1 |     |        | POSICION FISCAL SUJETO 3 |      |        |
|--------------------------|-----|--------|--------------------------|------|--------|
|                          | NAC | PROV A |                          | NAC  | PROV B |
| Débitos                  | 30  | 0      | Débitos                  | 23,1 | 5,5    |
| Créditos                 | 0   | 0      | Créditos                 | 30   | 0      |
| Saldo                    | 30  | 0      | Saldo                    | -6,9 | 5,5    |
| POSIC FISCAL NETA        | 30  |        | POSICION FISCAL NETA     |      | -1,4   |

| RESULTADO FISCO NACIONAL |       |        | RESULTADO FISCO PROVINCIA A |        |         | RESULTADO FISCO PROVINCIA B       |             |          |
|--------------------------|-------|--------|-----------------------------|--------|---------|-----------------------------------|-------------|----------|
|                          | DEBIT | CREDIT |                             | DEBITO | CREDITO |                                   | DEBITOS     | CREDITOS |
|                          | 30    | 30     |                             | 0      | 0       |                                   | 5,5         | 0        |
|                          | 23,1  |        |                             |        |         |                                   |             |          |
| TOTAL                    | 53,1  | 30     | TOTAL                       | 0      | 0       | TOTAL                             | 5,5         |          |
| RESULTADO NETO           |       | 23,1   | RESULT NETO                 | 0      |         | RESULT NETO                       | 5,5         |          |
| PRES TRIB NAC            | 23,1  | 21,0%  | PRE TRIB PRV B              | =0     |         | PRE TRIB PROV B                   | = 5,5 / 110 | 5%       |
| / 110                    |       |        | NO FIGURA CONSUMO EN A      |        |         | FIGURA CONSUM QUE SE EFECTUO EN A |             |          |

| POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS                                   |
|---|
| SUJETO 1 = $30 / 100 = 30\%$ (21% NAC + 9% MOCHILA)               |
| SUJETO 3 = $-1,4 / 10 = -14\%$ (21% * 110 + 5% * 110 - 30% * 100) |
| SUJETO 2 CONSUMIDOR FINAL REAL                                    |

| POSICION CONSOLIDADA FISCOS |      |
|-----------------------------|------|
| TOTAL                       | 28,6 |
| NACION                      | 23,1 |
| PROVINCIA A                 | 0    |
| PROVINCIA B                 | 5,5  |

| PERDIDAS DE FISCOS |           |      |
|--------------------|-----------|------|
| TOTAL              |           | 1,4  |
| NACION             | =21-23,1  | -2,1 |
| PROVINCIA A        | = 9 - 0   | 9,0  |
| PROVINCIA B        | = 0 - 5,5 | -5,5 |

## **ANEXO nro. XXIII "PRINCIPALES DISPOSICIONES DEL CONVENIO MULTILATERAL"**

### **a) Régimen general.**

Consiste en atribuir la mitad de los ingresos en proporción a los gastos soportados en cada jurisdicción (**principio origen**) y la otra mitad en proporción directa al origen proporcional de los ingresos. (**principio destino**)<sup>40</sup>

El art. Nro. 3 menciona clase de gastos son computables y cuales no se deben computar.<sup>41</sup> Siendo el art. Nro. 4 el que define cuando un gasto un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, y cuando es de escasa significación.

El art. Nro. 5 dispone los criterios para considerar los ingresos y gastos, según los contribuyentes lleven Balances o no. Con respecto a las exportaciones, es importante aclarar que los montos correspondientes a éstas, tanto de ingresos como de gastos no resultarán computables, a los fines de la distribución de la materia imponible<sup>42</sup>.

Esto significa que el C. M. (Régimen General), distribuye la base imponible en función de los ingresos obtenidos y de los gastos soportados en cada jurisdicción, a través de la confección de coeficientes, según normas establecidas. De esta manera logra un cierto equilibrio en la generalidad de las situaciones.

### **b) Regímenes especiales.**

Los regímenes especiales constituyen una excepción al Régimen General, pero de ninguna manera al C.M., porque forman parte de este convenio. Se trata de una serie de casos enunciados en los artículos 6,7,8,9,10,11,12 y 13.

**Art.6 se refiere a las actividades de construcción la base imponible(B.I.) se distribuye 10 % jurisdicción de la Administración.  
90% jurisdicción de ejecución de obras.**

**Art.7 se refiere a las actividades de seguros la B.I. se distribuye 20% jurisdicción de la Administración.  
80% jurisdicción donde se encuentren los bienes.**

**Art.8 entidades financieras la B.I. se atribuye a la jurisdicción donde se encuentre la casa que los percibe.**

**Art.9 empresas de transporte de pasajeros y / o cargas se atribuye a la jurisdicción de origen del viaje.**

---

<sup>40</sup> Art. Nro. 2 del C.M.

<sup>41</sup> El segundo párrafo enumera los gastos computables, en forma ejemplificativa: sueldos, combustible, fuerza motriz, alquileres, amortizaciones y otros. El tercer párrafo enumera los no computables en forma taxativa: costo de materia prima, costo de obras que se contraten para su comercialización, gastos de propaganda y publicidad, tributos nacionales, provinciales y municipales, intereses y honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan de 1% de la utilidad del balance comercial. Art. Nro. 3 del C.M.

<sup>42</sup> Resolución General (R.G. nro. 44 ), de la Comisión Arbitral. (C.A.)

Art.10 se refiere a las **actividades de profesiones liberales** la B.I. se distribuye  
20% jurisdicción del domicilio del profesional.  
80% jurisdicción en la cual se realiza la actividad.

Art.11 se refiere a las **actividades de intermediarios(rematadores y comisionistas)**, la B.I. se distribuye  
20% jurisdicción del domicilio del rematador o comisionista.  
80% jurisdicción donde se encuentren los bienes, objeto del remate o comisión.

Art.12 se refiere a los **préstamos hipotecarios o prendarios** la B.I. se distribuye  
20% jurisdicción del domicilio de los prestamistas.  
80% jurisdicción en la cual se encuentran los bienes que sirven de garantía.

Art.13 Se trata de una norma muy compleja, que para su análisis se puede dividir en tres párrafos.

**Primer Párrafo** *enuncia taxativamente a las Industrias vitivinícola y azucarera, productores agropecuarios, mineros y generalizando al mencionar frutos del país, en bruto, elaborados o semielaborados (cualquiera de esas tres formas), en la jurisdicción de origen, contemplando la situación de las jurisdicciones meramente productoras. Cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, ....o terceros. El despacho debe ser hacia fuera de la jurisdicción, realizado por el propio productor, pero que a su vez que este siga siendo dueño de la mercadería al tiempo del despacho. Esta norma no se aplica en caso de despacho con venta.*

*El monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Si se cumplen éstas condiciones la jurisdicción de origen se atribuirá la base imponible que le corresponde según el precio mayorista, oficial o de plaza, estableciendo que cuando existan dificultades para determinarlo, se entenderá que es equivalente al 85% del precio de venta finalmente obtenido.*

*Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el art. 2. En éstas jurisdicciones cada fisco se atribuirá la base imponible que le corresponda según la diferencia entre el precio mayorista y el precio por la venta final de los productos, si se hubiesen dado las condiciones de dificultad será el 15%.*

**Segundo Párrafo** *En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al*

*régimen establecido en el art. 2. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho y algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmote, y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y fruta.*

Este párrafo se refiere a tres situaciones:

- Industrial tabacalero que adquiera directamente la materia prima al productor
- Industriales y otros responsables del desmote del quebracho y algodón
- Adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y fruta.

De manera similar a lo establecido en el primer párrafo, la jurisdicción productora se le atribuye una base imponible al respectivo valor de adquisición del tabaco, quebracho, arroz, etc. A su vez la jurisdicciones donde se lleven a cabo las posteriores etapas, la diferencia entre el ingreso bruto total y el precio o valor corriente, se distribuyen la base imponible según art. 2. (régimen general).

**Tercer Párrafo** *En el caso de la mera compra, cualquiera sea la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y /o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido.*

Fija tres condiciones:

- que se trate de productos agropecuarios, forestales, mineros y /o frutos del país,
- mera compra significa que el contribuyente debe tributar por el sólo hecho de comprar dichos productos, pero además enviarlos a otra jurisdicción para su industrialización o comercialización.
- Siempre y cuando el productor respectivo no se encuentre gravado.

*La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida entre las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen establecido en el art. 2.*

Similar a lo expresado para el primer y segundo párrafo.

*En los casos que la jurisdicción productora grava la actividad del productor la atribución se hará con arreglo del art. 2.*

### **Organos de Aplicación del C.M.**

El art. 15 del C.M. establece que la aplicación estará a cargo de una Comisión Plenaria (C.P.)<sup>43</sup> y de una Comisión Arbitral (C.A.)<sup>44</sup>

<sup>43</sup> El art. 17 establece las funciones de la C. P. La Pcia. de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Bs.As. son las únicas con representación permanente en esta comisión.

## **ANEXO nro. XXIV " PRINCIPIOS JURISDICCIONALES DE TRIBUTACIÓN"**

Para eliminar las distorsiones que los impuestos generales y selectivos a las ventas pueden generar en los costos y precios en los bienes y servicios en el comercio interjurisdiccional de un país o en la Unión de varios países. O sea las que se producen cuando los bienes exportables son gravados por el país(jurisdicción)<sup>45</sup> productor, y también por el país (jurisdicción) importador, debe llegarse a un acuerdo entre los estados miembros para determinar cuál de ellos retiene la potestad exclusiva de imponer la materia tributaria. Para ello resulta necesario elegir un principio jurisdiccional uniforme para la aplicación exclusiva de estos tributos internos.

Existen dos principios que permiten asignar en forma exclusiva la potestad tributaria para los bienes comercializados entre dos países (jurisdicciones):

- Principio de imposición exclusiva en el país(jurisdicción) de origen.
- Principio de imposición exclusiva en el país(jurisdicción) de destino.

### **Principio de tributación exclusiva en el país de origen.**

En un proceso de integración, cuando una mercancía cruza la frontera, debe resolverse cuál país (jurisdicción) conserva la potestad tributaria. En este caso, los productos exportados a otro país(jurisdicción) miembro sólo pagan el impuesto en el país productor o exportador. La mercancía lleva incorporada en su precio los impuestos pagados en el país donde se produjo. El paso de un país miembro a otro carece fiscalmente de importancia, por lo que permite suprimir las aduanas. Requiere la igualación de carga tributaria sobre bienes y servicios para evitar asimetrías entre la estructura tributaria de los países miembros.

En caso de optarse por este principio, lo más conveniente es que todos los estados partes deberían uniformar los impuestos. Esto introduce un factor de gran rigidez.

### **Principio de imposición exclusiva en el país de destino.**

En un proceso de integración, cuando una mercancía cruza la frontera, debe resolverse cuál país (jurisdicción) conserva la potestad tributaria. En este caso, las mercaderías intercambiadas entre los países (jurisdicciones) miembros pagan el impuesto solamente en el país importador, procediendo el país del exportador a exonerar y devolver el total de impuestos internos pagados en etapas anteriores. La recaudación se realiza en el estado donde se consumen los bienes.

No requiere igualación de carga tributaria sobre bienes y servicios porque los bienes importados son tratados dentro del país receptor de igual forma que los nacionales y las posibles diferencias desaparecen al traspasar la frontera. Para poder aplicar correctamente, requiere eficacia en los ajustes de fronteras, o límites jurisdiccionales.

---

<sup>44</sup> El art. 24 establece las funciones de la C. A.

<sup>45</sup> Se refiere a las unidades subnacionales de gobierno provincias o estados.

**Principio origen restringido.**

Se trata de aplicar el principio de origen para las operaciones intrajurisdiccionales de un país o de una Unión de Países, pero aplicando el principio de destino para las operaciones con el exterior del o de la Unión.

**ANEXO nro. XXV COMPARACIÓN ENTRE SITUACIÓN ACTUAL y LA EVENTUAL DE UN IVA PROVINCIAL**

| <b>FABRICANTE</b> |      |
|-------------------|------|
| COSTO             | 100  |
| Mg. Comerc. 50%   | 150  |
| Precio sin imp.   | 150  |
|                   |      |
| Débito fiscal     | 31,5 |
| Crédito fiscal    | 21   |
| Diferencia        | 10,5 |
| ISIB              | 0    |
| Total             | 10,5 |

| <b>MAYORISTA</b> |       |
|------------------|-------|
| COSTO            | 150   |
| Mg. Comerc.50%   | 75    |
| Precio sin imp.  | 225   |
|                  |       |
| Débito fiscal    | 47,25 |
| Crédito fiscal   | 31,5  |
| Diferencia       | 15,75 |
|                  |       |
| ISIB 2,8%        | 6,3   |
| Total            | 22,05 |

| <b>MINORISTA</b> |       |
|------------------|-------|
| COSTO            | 225   |
| Mg. Comerc.50%   | 112,5 |
| Precio sin imp.  | 337,5 |
|                  |       |
| Débito fiscal    | 70,87 |
| Crédito fiscal   | 47,25 |
| Diferencia       | 23,62 |
|                  |       |
| ISIB 3,5%        | 11,81 |
| Total            | 35,43 |

|                   |       |
|-------------------|-------|
| <b>FABRICANTE</b> |       |
| COSTO             | 100   |
| Mg. Comerc. 50%   | 150   |
| Precio sin imp.   | 150   |
|                   |       |
| Débito fiscal     | 39    |
| Crédito fiscal    | 26    |
| Diferencia        | 13    |
| ISIB              | 0     |
| Total             | 13    |
|                   |       |
| <b>MAYORISTA</b>  |       |
| COSTO             | 150   |
| Mg. Comerc.50%    | 75    |
| Precio sin imp.   | 225   |
|                   |       |
| Débito fiscal     | 58,5  |
| Crédito fiscal    | 39    |
| Diferencia        | 19,5  |
|                   |       |
| Total             | 19,5  |
|                   |       |
|                   |       |
| <b>MINORISTA</b>  |       |
| COSTO             | 225   |
| Mg. Comerc.50%    | 112,5 |
| Precio sin imp.   | 337,5 |
|                   |       |
| Débito fiscal     | 87,75 |
| Crédito fiscal    | 58,5  |
| Diferencia        | 29,25 |
|                   |       |
| Total             | 29,25 |

## Bibliografía

- 1- Ahumada H y otros, *"Impacto distributivo del Presupuesto público. Aspectos metodológicos"*, Instituto Torcuato Di Tella ( 1996)
- 2- Asensio M, *"Notas sobre la Tributación al Consumo en América del Norte"*, 27 Jornadas de Finanzas Públicas de Córdoba U.N.C. (1994)
- 3- Balbi R, *"Imposición al Consumo – Tipos y métodos de determinación."* CIET – OEA. Doc. Nro. 1054
- 4- Bird R y R Pascay Gendron, *"Dual Vats and Cross - Border Trade: Two Problems, one solution"*, International Tax and Public Finance, (1998)
- 5- Bulit Goñi E, *"Convenio Multilateral, Distribución de Ingresos Brutos"*, Ediciones Depalma (1992)
- 6- Chisari O y otros, *"Propuesta para un Sistema Tributario Federal"*, Cuaderno de Economía Nro.3, del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As. (1995)
- 7- De Marco H, *"Convenio Multilateral"*, C.I.T.A.F. (Doc. C.I.E.T. nro. 948)
- 8- De Marco H, *"Imposición al Consumo"*. C.I.E.T. Doc. Nro. 862.
- 9- Eggers F, *"Evolución de las Finanzas Públicas de la Provincia de Buenos Aires 1970 - 1993"*, Cuaderno de Economía nro. 1, Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs.As.(1994)
- 10- ERREPAR *"Agenda Impositiva, Impuestos Provinciales"*. (1998)
- 11- Finochietto R, *"IVA Compartido"* Trabajo presentado a la Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la República Argentina para la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos y la descentralización de impuestos; (1998)
- 12- Gómez Sabaini J, *"Coordinación de la Imposición General a los consumos entre Nación y Provincias"*, C.I.T.A.F. (1993)
- 13- Gómez Sabaini J, *"El Papel de los incentivos en la Política Tributaria de América Latina"* CIET nro. 1040
- 14- Gómez Sabaini J, *" Política Impositiva Común: la visión argentina y brasileña."* Seminario Brasil - Argentina. I.P.R.I. (1999)
- 15- Gómez Sabaini J y H González Cano, *"Manual de Finanzas Públicas y Política Tributaria"*, CIET- INDETEC.(1982)
- 16- Gómez Sabaini J y V Durán, *"Las Claves del Incremento Recaudatorio"* 27 Jornadas de Finanzas Públicas de Córdoba U.N.C. (1994)
- 17- González Cano H, *"Algunos problemas en la aplicación del IVA en la Argentina y comparación con normas similares vigentes en países de la Unión Europea y América"* Cap 7, F.I.E.L. (1998)
- 18- González Cano H, *"Armonización Tributaria del Mercosur"* C.I.T.A.F. Ediciones Académicas (1996)
- 19- González Cano H, *" Informe Preliminar sobre la Armonización Tributaria del Mercosur"* (1992)
- 20- González Cano H, *"Situación Arancelaria y Tributaria del Mercosur"*. Boletín D.G.I.(1997)
- 21- Macón J, *"Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos."* C.I.T.A.F. (1994)
- 22- Macón J, *"Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos"*, C.I.T.A.F. (1994)

- 23- Musgrave R y P Musgrave, *"Hacienda Pública. Teórica y Aplicada"*. Quinta edición;(1992)
- 24- Nuñez Miñana H, *" Finanzas Públicas"*, Ediciones Macchi, (1994)
- 25- Otero G, *"Sustitución del I.S.I.B. Una propuesta para la transición"*. 27 Jornadas de Finanzas Públicas. U.N.C. Setiembre (1994)
- 26- Piffano H, *"El Nuevo Sistema Tributario Provincial en un Escenario de Descentralización Tributaria."* II Seminario Internacional " Federalismo y Gobiernos Locales " U.N.L.P. (1998)
- 27- Porto A, *"Federalismo Fiscal: el caso argentino"*. Tesis. Bs. As. (1990)
- 28- Silvani C, *Perspectivas de la administración tributaria. Cap. 11" Reforma de la Administración Tributaria en América Latina."* B.I.D. Washington, (1995)
- 29- Silvani C y P dos Santos, *"Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil"* F.M.I. Mimeo (1995)
- 30- Varsano R, *"A Tributacao do Comercio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado"*. Texto para discussao nro. 382. (1995)
- 31- Varsano R *" Subnational Taxation and Treatment of Interstate trade in Brasil: Problens and Proposed Solution"* (1999)