MAESTRÍA EN FINANZAS PÚBLICAS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

TESIS FINAL

Sujeta a aprobación, que completa los requerimientos para la obtención del Grado de Magíster en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales

SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN SANTIAGO DEL ESTERO

AUTOR: Héctor Fabián BONAHORA

DIRECTOR: Dr. Juan Carlos GOMEZ SABAINI

LECTOR: Dr. Oscar LIBONATTI

La Plata, 2000

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. JUAN CARLOS GOMEZ SABAINI, por orientar este trabajo a través de su gentil e importante colaboración.

Al Lic. FERNANDO CERRO, por su valiosa contribución, y por volcar generosamente sus conocimientos, los que resultaron esenciales para cuantificar esta propuesta.

A la Lic. TERESA ITURRE, por sus aportes y su predisposición a colaborar.

A mi esposa Mariana, que además de sus acertadas sugerencias y correcciones, ha iluminado mi vida.

ÍNDICE

CAPÍTULO I
Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. 1
Introducción 1
La necesidad de su sustitución. 1
Distintas propuestas. 1
Propósito del trabajo 2
CAPÍTULO II
Impuesto sobre los Ingresos Brutos 3
Evolución histórica 3
Características salientes 4
Ventajas y desventajas del IIB 6
CAPÍTULO III
Análisis de las distintas alternativas 9
Impuesto a las ventas minoristas 9
Concepto 9
Aspectos técnicos 9
IVA 12
Concepto 12
Principio de origen 13
Principio de destino 14
Sistema de Pago Diferido 14
Sistema de Mecanismo Compensador 17
Alternativas 17
Una nueva propuesta. "EL IVA Compartido" 19
Concepto 19
Antecedentes 20
Ventajas y Desventajas 22
CAPÍTULO IV
Sustitución de IIB en Santiago del Estero 25
Recaudación del IIB e IVA Provincial 25
Análisis de sensibilidad 26
Cálculo de la Alícuota de Sustitución 27
Efectos Económicos 28
CAPÍTULO V
Conclusiones 40
Bibliografía 43
Anexos
Nº1 45
Nº2 46

CAPÍTULO I
SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

INTRODUCCIÓN

- *La necesidad de su sustitución:*

El artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional establece la concurrencia de los impuestos indirectos entre la Nación y las Provincias.

La Nación grava en forma general al consumo a través del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) y las Provincias lo hacen mediante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante IIB).

De aquí surge la necesidad de armonizar convenientemente el sistema de imposición indirecta. Esta exigencia se vuelve imperiosa al considerar los numerosos defectos que posee el impuesto provincial mencionado, que lo convierten en un tributo altamente distorsivo. Al gravar en cascada a las sucesivas etapas del proceso productivo alienta, en forma artificial, la integración vertical de las empresas. Grava el proceso de inversión, al no excluir de la base imponible a los bienes de capital. Además, debido a los efectos "acumulación" y "piramidación" el impuesto se exporta a otras jurisdicciones lo que resta, al producto local, posibilidad de competir internacionalmente.

En función de ello, a través del "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" (12/08/93), los gobernadores firmantes se comprometieron a sustituir el "Impuesto a los Ingresos Brutos por un Impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía", (capítulo 1°, art. 7).

- *Distintas propuestas:*

Debido al impacto negativo que el IIB provoca sobre la economía en general, varios estudiosos de la materia elaboraron distintas propuestas para su sustitución. De todas ellas, en este trabajo se abordarán para su análisis e implementación en la provincia de Santiago del Estero, el Impuesto a las Ventas Minoristas (en adelante IVM) y el IVA, por considerar que son las dos únicas formas de imposición general a las ventas que, correctamente instrumentadas, aseguran neutralidad tributaria y competitividad de la economía.

También se analizan las distintas variantes que existen dentro del IVA para el tratamiento de los flujos comerciales interjurisdiccionales como lo son el IVA origen, el IVA destino y el IVA compartido.

- Propósito del trabajo:

El estudio tiene por propósito, a partir de un análisis de las dos propuestas arriba mencionadas, evaluar su implementación en la jurisdicción de Santiago del Estero, atento a las características deseadas de neutralidad, administrabilidad, capacidad recaudatoria y vulnerabilidad a la evasión.

Además, se pretende que el impuesto que sustituya al IIB posibilite una paulatina descentralización tributaria desde el gobierno central hacia las provincias, procurando fortalecer el federalismo fiscal a través de una mayor correspondencia entre gastos e ingresos y de una mayor imputabilidad política ("accountability").

Desde esta perspectiva, la mejor alternativa la constituye el denominado IVA Compartido, pues permite tal descentralización por medio del incremento en la alícuota del IVA provincial y, simultáneamente, de la disminución en el IVA nacional.

Por ello, a partir del IVA Compartido, se procurará determinar las alícuotas provinciales necesarias para mantener el nivel de recaudación que produce el actual IIB, suponiendo diferentes niveles de evasión.

Por último, dentro del marco de la propuesta que impulsa el P.E.N., se intentará arribar a las alícuotas que compensen la recaudación del IIB y Sellos.

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

EVOLUCIÓN HISTÓRICA

El Impuesto a las Actividades Lucrativas constituye el antecedente directo del Impuesto a los Ingresos Brutos (en adelante IIB). Aparece dentro del Régimen Tributario Argentino en 1948, en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires como resultado de una evolución de instituciones jurídicas preexistentes en el derecho positivo argentino. Las antiguas patentes provinciales y particularmente el impuesto al comercio y a la industria aplicado en la provincia de Buenos Aires, sobre el volumen de los negocios, fueron las bases para el surgimiento del mismo [1].

Este impuesto comienza a regir a partir del 1 de enero de 1949, de acuerdo a lo establecido en la ley nacional 13.487, sancionada en el orden de la entonces Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires. Ya en 1949 el gobierno Nacional lo sitúa en los Territorios Nacionales y en años posteriores es incorporado en el régimen tributario de otras provincias.

En 1975, con motivo de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) a nivel nacional, es derogado el Impuesto a las Actividades Lucrativas. Sin embargo, debido a la carencia de recursos por parte de las provincias, este espacio es rápidamente llenado con la aplicación de tributos denominados a las patentes. Éstos, en realidad, eran una forma encubierta de aquel, con efectos semejantes a los del IIB [2].

Posteriormente, la ley 21.251 autorizó a las provincias a establecer un "impuesto sobre los ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades habituales". Durante el año 1.976, el gravamen se denominó "impuesto a las actividades con fines de lucro" y finalmente, en 1.977 pasó a denominarse "impuesto a los ingresos brutos"[3].

1- **Jarach, Dino**; "Curso Superior de Derecho Tributario", Bs. As., 1958, tomo II, pág. 355 y siguientes.
2- **Gomez Sabaini, J. C.**; "Alternativas de Reemplazo del IIB en el Marco del Pacto Federal", Academia Nacional de Ciencias Económicas, 1.996, pág11.
3- **Villegas, H.**,; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tomo II, Ed. Depalma, 1983, pg.147.

CARACTERÍSTICAS SALIENTES

Al solo efecto de resaltar las características distintivas del IIB, se tomará en cuenta las clasificaciones más generalizadas de la doctrina tributaria, que son las siguientes:

- REALES: a diferencia de los ***personales***[4], que toman en cuenta la capacidad contributiva global o general del sujeto obligado, valorando para la cuantificación del monto a tributarse las circunstancias económicas del mismo, los impuestos ***reales*** recaen sobre manifestaciones objetivas de riqueza, prescindiendo de considerar la situación económica del individuo en su conjunto. En consecuencia, podemos afirmar que el gravamen de marras es un impuesto REAL por cuanto recae sobre los ingresos brutos gravables totales del sujeto obligado[5].

- INDIRECTOS: Existen, entre otros, dos criterios prevalecientes para ubicar un impuesto directo o indirecto.
  El primer criterio se refiere a la traslatividad del gravamen. Si el sujeto de derecho no puede trasladar el impuesto y se convierte, además, en sujeto de hecho, entonces estamos frente a un impuesto directo. De lo contrario, si la traslatividad es posible, el impuesto es indirecto.

  Para el segundo criterio, un impuesto será directo si grava exteriorizaciones directas de la capacidad contributiva, como lo son la renta y el patrimonio. Si gravan manifestaciones indirectas de tal capacidad, como el consumo, transferencia de bienes, etc, el gravamen será indirecto. Así, los ingresos brutos son una manifestación indirecta de capacidad contributiva, siendo esto obvio si se considera que dos contribuyentes que tengan el mismo ingreso bruto con distintas rentabilidades, y aún cuando uno de ellos obtenga pérdida, deberán pagar el mismo impuesto.
  Por lo antes dicho, y en función de estos criterios enunciados, podemos concluir que el IIB es de tipo indirecto[6].

4- **Jarach, Dino**; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", edit. Abeleo Perrot,, segunda edic., pág. 264.
5- **Massad, L**; "La Información", tomo XXXIX, pág. 1006.
6- Varios autores coinciden con esta clasificación: **Jarach**, obra citada en nota 1, **Giuliani Founrougr**, "Derecho Financiero", tomo II, pág. 869, **Massad**, ob. Cit. En nota 1.

- TERRRITORIALES: Se considera esta característica como un elemento esencial del hecho imponible del IIB, por cuanto recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en su totalidad o en parte dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone. Esta definición teórica encierra un problema práctico; si bien sólo resultan alcanzadas las actividades desarrolladas en el ámbito espacial del fisco respectivo, dada la base imponible elegida, los ingresos brutos totales, ese fisco puede aplicar su impuesto sobre el total de ingresos brutos de la persona que actúa en su jurisdicción, aún en la parte que provenga de actividades cumplidas fuera de ella[7].

- GENERALES: A diferencia de los impuestos "especiales", que recaen sólo sobre determinada especie de manifestaciones de riquezas, el IIB es un impuesto "general", por cuanto grava todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza, sin dejar de considerar la existencia de exenciones o exclusiones. Los generales son aquellos que en principio gravan todos los productos, salvo las excepciones [8].

- PERIÓDICOS: Un gravamen es periódico o de ejercicio cuando se lo paga con referencia a manifestaciones económicas que revisten también el carácter de periódicas, es decir, continuadas en el tiempo, durante el llamado ejercicio fiscal.

  En el IIB existe una alícuota constante que se relaciona con la actividad cumplida durante el tiempo señalado por la ley y que se proyecta sobre el monto de ingreso correspondientes a ese mismo lapso [9].

- PROPORCIONALES: La aplicación de la alícuota, que es constante, determina el quántum del tributo en proporción al monto de los ingresos brutos gravados; en consecuencia, existe una relación constante entre la cuantía del impuesto y el valor de la riqueza gravada.

- DE EFECTO REGRESIVO: No se trata de un impuesto regresivo, ya que la alícuota aplicada es constante a medida que aumentan los ingresos gravados. Sin embargo, se sostiene que tiene efectos regresivos ya que no grava la capacidad contributiva global del contribuyente, sino sólo una de sus manifestaciones indirectas; al ser constante la alícuota, a mayores ingresos disminuirá la incidencia efectiva.

7- **Bulit Goñi, Enrique**,; "Convenio Multilateral", caps. II y III, ed. Depalma, 1992.
8- **Macón, Jorge**; "Aregentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos", CITAF-OEA, pág. 1.
9- **Jarach**, ob. Cit. en nota 1, pág. 822 y **Althabe, M.**; "Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pág. 142.

- PLURIFÁSICOS: Una de las características más particulares que tiene el IIB está dada por su pertenencia a los tributos plurifásicos, es decir, que grava más de una vez la transferencia del bien o sus insumos a lo largo de las distintas fases del proceso productivo, en forma similar al IVA. No obstante, se diferencia de éste por su efecto acumulación, ya que la carga tributaria fiscal que recibe el producto implica una reiterada imposición sobre el bien o sus insumos[10], y por su efecto piramidación, debido a que el bien se encarece para el consumidor final, en una cifra superior al monto recaudado por el impuesto, como consecuencia de la aplicación del mismo[11].

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IIB

La gran ventaja que tiene el IIB es la de producir una sustancial masa de recaudación con una alícuota baja o moderada, dada su característica de impuesto plurifásico acumulativo de etapas múltiples [12].

Esta capacidad recaudatoria se refleja en la composición de los ingresos tributarios de Santiago del Estero. Como puede observarse en el anexo número 1- períodos 1994-1998- el IIB representa aproximadamente el 60% de los ingresos provinciales, seguido en importancia por el Impuesto Inmobiliario con el 12% y el Impuesto a los sellos con el 10%. El volumen de recaudación del IIB es alcanzado solamente con una alícuota general del 3,5% y con alícuotas del 1% y 1,5% para las actividades primarias e industriales, respectivamente, datos que corroboran lo sostenido por el Dr. R. Balbi.

Sin embargo, sus ventajas recaudatorias se logran ocasionando serias distorsiones económicas como señala Due en su libro con gran precisión [13], a saber:

- Distorsión de la asignación de los recursos económicos, ya que el impuesto no es neutral desde el punto de vista de la eficiencia económica, a causa de la alteración de los precios relativos que introduce entre el productor y el consumidor.

10- **Gomez Sabaini, J.C.**; "Coordinación de la Imposición General a los Consumos entre Nación y Provincias (Argentina)", CITAF-OEA DOC T-2, pág. 24.
11- **De Marco, H**; "Imposición al Consumo", OEA, CIET-DOC 862 (REV), pág. 8.
12- **Balbi, R.**; "Imposición al Consumo, Impuestos generales al Coonsumo, IVA-tipos y métodos de determinación" CITAF-OEA, Doc CIET Nº 1054, pág. 27.
13- **Gomez Sabaini, J.C.**, ob. Cit. En nota 10, pág. 24.

- Distorsión en el precio de los bienes según las posibilidades de integración vertical que tenga cada sector, ya que dada la característica acumulativa del tributo se producirá un ahorro de costos en la medida en que puedan integrarse verticalmente los procesos productivos.

- Desestímulo a las exportaciones, dado que no se puede devolver el impuesto contenido en los insumos y bienes de capital incorporados en el valor exportado. De esta manera el impuesto opera como un gravamen al productor mas que como un tributo al consumidor. En otras palabras, el impuesto a los ingresos brutos no permite la aplicación de un ajuste de frontera en base al criterio de destino, sino que se ve limitado a la aplicación del principio de origen.

- Estímulo a la importación de bienes, especialmente terminados, pues el tributo alcanza solamente a la etapa final de los mismos, mientras que los bienes producidos domésticamente quedarán alcanzados en todas sus etapas.

- Incremento del precio de los bienes por sobre el monto de impuestos que obtiene el fisco, como consecuencia del efecto piramidación del tributo.

En otros términos, se señala que por ser el IIB un impuesto "acumulativo" o "en cascada" a lo largo de las etapas de producción y distribución, produce el ***efecto Smith-Ustariz***, es decir, integración vertical por razones fiscales, y el ***efecto Tinbergen***, dado por los impuestos acumulativos en las exportaciones, que actúan como si fueran aranceles del país importador al no poder ser reembolsados totalmente[14].

No obstante, en nuestro país, las alícuotas de este impuesto son relativamente bajas como para ocasionar el primer efecto anunciado. En cambio, se consideran suficientemente altas para que el efecto Tinbergen sea relevante.

Existe un amplio consenso en definir a este gravamen como altamente distorsivo y que alienta, artificialmente, la integración económica vertical. Asimismo, grava la inversión y los insumos empleados en la producción de bienes de capital, al tiempo que dificulta los ajustes de frontera para los bienes exportados, generando por tal motivo un sesgo anti-exportador [15].

14- **Macón, J.**; ob. Cit. en nota 8, pág. 25.
15-**Piffano, H.**; "El Nuevo Sistema Tributario Provincial en un Escenario de Descentralización Tributaria". **II Seminario Internacional.** Fac. Cs. Económicas, UNLP, junio 1997.

El Dr. Artana [16] sostiene que desde el punto de vista económico se trata de un mal tributo, porque estimula la integración vertical con el propósito de reducir la carga tributaria, a la vez que se alteran los precios relativos de los bienes finales en forma ad-hoc que nada tiene que ver con los principios de la tributación indirecta [17].

Un documento elevado al departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional[18] sostiene que el IIB- que constituye la principal fuente de ingresos tributarios de las provincias de la República Argentina- tiene algunos efectos distorsionantes: es un impuesto en cascada, que beneficia a las importaciones en detrimento de los productos nacionales y eleva el precio de las exportaciones. Su impacto negativo sobre la economía en general ha llevado al gobierno federal a intentar persuadir a las provincias para eliminarlo progresivamente y sustituirlo por uno más eficiente y menos distorsionante.

16- **Artana, D.**; "La Sustitución del impuesto a los ingresos brutos y el Pacto Federal", Academia Nacional de Cs. Económicas, 1.996, pág.7.

17- **Artana, D.**; O. Cit. en nota 16. La famosa regla Ramsey sugiere gravar a los bienes de forma tal de lograr que las reducciones en las cantidades transadas sean proporcionalmente iguales para todos ellos. Una extensión de esta regla desarrollada por Corlett y Hague y por Harbergeer permite concluir que debe gravarse con tasas mayores a los bienes que son complementarios al ocio.

18- **Crotty, John yPaulo Dos Santos,**; "Alternativas al Impuesto a los Ingresos Brutos en las Provincias Argentinas", Dpto. de Finanzas Públicas del FMI, julio de 1996, pág. 2.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS ALTERNATIVAS

ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS ALTERNATIVAS

IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS

El Impuesto a las ventas minoristas, de aquí en adelante IVM, es considerado una de las alternativas que tiene el IIB para su sustitución. Por ello, una vez definido su concepto, se analizarán algunos aspectos técnicos relativos al mismo:

- Concepto:

El IVM es conocido como un impuesto de etapa única, aplicado en la última etapa de la cadena de distribución y tiene como propósito, gravar el consumo final de bienes y servicios [19].

El impuesto se aplica sólo a compradores finales, ya sea que se trate de una persona física o bien una empresa que compra para su propio uso y no para revenderlo.

Las transacciones efectuadas entre contribuyentes inscriptos, que pueden ser el sector manufacturero, mayorista o minorista, se efectúan sin dar lugar a la generación del impuesto. Sólo con la venta a un consumidor final o a un minorista no inscripto, surgirá la obligación impositiva, que deberá ser declarada e ingresada por el último contribuyente inscripto.

Un impuesto a las ventas al consumidor implicaría que algunos productos estén gravados cuando se vendan al consumidor y exentos cuando se vendan a una empresa, es decir, que son siempre difíciles de administrar [20].

- Aspectos técnicos:

- *Neutralidad:* La plena neutralidad del IVM depende por un lado de la generalidad de sus respectivas bases imponibles y de la uniformidad de sus tasas, puesto que en la medida que abarquen a todos los bienes y servicio, 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 los bienes y servicios favorecidos con tratamientos preferenciales, sea en términos de exenciones y/o menor tasa [21].

19- **Gomez Sabaini, J.C.**; ob. Cit. en nota 10, pág. 47.
20- **Macón, J.**; ob. Cit. en nota 8, pág. 36.
21- **Chisari, O.; Libonatti, O.; Salinardi, M.** y otros. "Propuesta para un Sistema Tributario Federal". **Cuadernos de Econoimía Nº 3.** Ministerio de Economía de la Provincia de Bs. As..

ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS ALTERNATIVAS

IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS

El Impuesto a las ventas minoristas, de aquí en adelante IVM, es considerado una de las alternativas que tiene el IIB para su sustitución. Por ello, una vez definido su concepto, se analizarán algunos aspectos técnicos relativos al mismo:

- Concepto:

El IVM es conocido como un impuesto de etapa única, aplicado en la última etapa de la cadena de distribución y tiene como propósito, gravar el consumo final de bienes y servicios [19].

El impuesto se aplica sólo a compradores finales, ya sea que se trate de una persona física o bien una empresa que compra para su propio uso y no para revenderlo.

Las transacciones efectuadas entre contribuyentes inscriptos, que pueden ser el sector manufacturero, mayorista o minorista, se efectúan sin dar lugar a la generación del impuesto. Sólo con la venta a un consumidor final o a un minorista no inscripto, surgirá la obligación impositiva, que deberá ser declarada e ingresada por el último contribuyente inscripto.

Un impuesto a las ventas al consumidor implicaría que algunos productos estén gravados cuando se vendan al consumidor y exentos cuando se vendan a una empresa, es decir, que son siempre difíciles de administrar [20].

- Aspectos técnicos:

- *Neutralidad:* La plena neutralidad del IVM depende por un lado de la generalidad de sus respectivas bases imponibles y de la uniformidad de sus tasas, puesto que en la medida que abarquen a todos los bienes y servicio, 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 los bienes y servicios favorecidos con tratamientos preferenciales, sea en términos de exenciones y/o menor tasa [21].

19- **Gomez Sabaini, J.C.**; ob. Cit. en nota 10, pág. 47.
20- **Macón, J.**; ob. Cit. en nota 8, pág. 36.
21- **Chisari, O.; Libonatti, O.; Salinardi, M.** y otros. "Propuesta para un Sistema Tributario Federal". **Cuadernos de Econoimía Nº 3.** Ministerio de Economía de la Provincia de Bs. As..

Sin embargo, existen bienes que son incorporados al proceso productivo, tal es el caso de los bienes de capital, que el quedar éstos gravados se introduce un elemento distorsivo en el proceso económico, debido a la acumulación de la carga tributaria que los mismos imponen.

Estos efectos de acumulación y piramidación podrían evitarse eximiendo a los bienes de capital y a otros bienes intermedios, pero esta exención va en desmedro de la neutralidad del tributo.

Existe prácticamente una limitante insoslayable cuando se quiere eximir del tributo a todos los bienes intermedios y de capital, en razón del carácter dual o alternativo que tienen muchos de ellos, que tanto pueden ser utilizados para un acto final de consumo o para ser empleados en la producción o elaboración de bienes, es decir, para ser revendidos. Esta limitación impone la necesidad de excluir en función del "destino", aspecto que sin lugar a dudas enfrentará enormes dificultades de aplicación por parte de las administraciones tributarias. Aún mayor es el problema cuando se pretende incorporar en la base imponible del tributo a los servicios [22].

- *Administrabilidad:* En relación a este aspecto, se debe considerar que los potenciales contribuyentes inscriptos en este impuesto serán todos aquellos que efectúen ventas a consumidores finales, sean éstos personas físicas o empresas.

Sin embargo, es fácil suponer que la mayor parte de esos contribuyentes inscriptos estarán conformados por comerciantes minoristas de escasa envergadura económica y que presentan, como rasgo característico, una precaria información contable.

Lo arriba mencionado evidencia el principal inconveniente que enfrenta el IVM y que radica en la dificultad para administrar un gran número de pequeños contribuyentes, los cuales aportan individualmente un escaso monto de impuesto. A su vez, estos contribuyentes no llevan registraciones contables, por lo que la documentación de sus operaciones es de difícil control y la omisión de ventas a los consumidores finales no deja huellas fáciles de seguir para efectuar una eficiente fiscalización [23].

22- **Gomez Sabaini, J. C.;** "Loslimpuestos a las Ventas al Consumidor Final: Análisis de su estructura técnica y de su opticabilidad en Argentina". **XXV Jornadas Tributarias**, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Argentina, octubre de 1995.
23- **Gomez Sabaini, J. C.;** ob. Cit. en nota 10, pág. 50.

- *Vulnerabilidad a la Evasión:* Como se dijo, este impuesto grava las ventas a consumidores finales, es decir, que concentra la recaudación en una sola etapa. En consecuencia, la pura omisión de ventas conforma una evasión difícil de ser detectada, ya que la misma no guarda ninguna relación con sus operaciones de compras y produce la pérdida total del impuesto.

Comparativamente este impuesto es más vulnerable a la evasión que el IVA, ya que en éste se plantea la "oposición de intereses" entre el comprador y el vendedor, significándole, además a este último, la posibilidad de acreditar el impuesto contenido en sus compras a fin de reducir su carga tributaria final.

- *Capacidad Recaudatoria*: La capacidad recaudatoria de este impuesto está limitada por varios motivos. La inexistencia de la "oposición de intereses" mencionada en el punto anterior facilita la evasión. Dado que la obligación tributaria se genera en una sola etapa, la evasión de la misma origina la pérdida de toda la recaudación. La gran cantidad de pequeños contribuyentes dificulta una eficiente fiscalización, lo que atenta contra la recaudación del gravamen. Las diferentes alícuotas que pueden aplicar las jurisdicciones subnacionales en el ejercicio de su autonomía fiscal, estimula el "turismo tributario" provocando una disminución en la recaudación de aquella jurisdicción con tasa impositiva superior. Además, se observa el conflicto existente entre la recaudación, neutralidad y equidad del impuesto [24].

- *Coordinación Interjurisdiccional*: El IVM grava el consumo final de bienes y servicios. Por ello se encuadra perfectamente dentro del "principio de destino" en relación con el tratamiento que el mismo tiene respecto a las exportaciones e importaciones. Supuestamente los consumidores finales no importan cantidades significativas, razón por la cual este principio no genera problemas en materia de importaciones. De allí, que los bienes importados son tratados en igual forma que los bienes locales, en el momento de su venta al consumidor final.

24- **Gomez Sabaini, J. C.**;ob. Cit. en nota 10, pág. 14.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El IVA y el IVM constituyen las dos alternativas de impuesto a las ventas que, con tasa uniforme y base generalizada, resultan neutrales respecto a la estructura de los precios relativos y a la localización de las inversiones.

- Concepto:

El rasgo característico de este impuesto está dado por la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para aplicarles el impuesto en cada una de las etapas de la cadena de producción y comercialización de dichos bienes, de tal manera que en la etapa final, quede gravado el valor total de los bienes y servicios sin duplicaciones o superposiciones, y en cada etapa, sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores [25].

Este impuesto apareció en Europa en 1921 [26], y fue evolucionando hasta llegar a su modalidad más usada en la actualidad que es el "impuesto incluido en las ventas menos el impuesto incluido en las compras".

Desde el año 1975 nuestro país aplica el IVA impuesto contra impuesto, tipo consumo respecto al tratamiento a los bienes de capital, con el principio de destino para los ajustes en frontera [27], y con la última reforma tributaria su base imponible abarca a casi la totalidad de los bienes y servicios, la mayoría con una alícuota del 21% y una diferencial del 10,5% para un número muy reducido de artículos de la canasta comestible y de primera necesidad.

La gran ventaja que presenta este impuesto radica en que permite ingresar lo recaudado en la medida que el producto va aumentando de valor, a través de las distintas transacciones comerciales, y además posibilita aplicar el tributo sobre una base mucho más amplia, ya que su mecanismo de débito y crédito admite la eliminación de los problemas acumulativos, propios de los impuestos plurifásicos.

También posee una gran facilidad para incorporar a los servicios en su base imponible y, asimismo, los contribuyentes argentinos están bastante familiarizados con la mecánica de su liquidación, lo que disminuye los costos de cumplimiento.

25- **Jarach, D.**; ob. cit. en nota 1, pág. 839.
26- **Macón, J.**; ob. cit. en nota 8, pág. 10.
27- **Gomez Sabaini, J.C.**; ob. cit. en nota 10, pág. 23.

Finalmente, la instrumentación de sistemas de retenciones en la fuente asegura recaudaciones en etapas anteriores a la minorista, a la vez que disminuye los riesgos de evasión.

- Coordinación Interjurisdiccional:

Si un producto importado ingresa a una jurisdicción con una determinada carga tributaria y luego, en esta última se le aplica un nuevo impuesto, esta situación configura una clara discriminación de los productos foráneos, a favor de los locales.

Existen dos maneras de gravar la circulación de bienes entre distintas provincias o países para evitar esta doble imposición que atenta contra la neutralidad del impuesto: el Principio de Origen y el Principio de Destino.

- *PRINCIPIO DE ORIGEN:*

Este principio exige que el impuesto se aplique en el lugar donde fue producido el bien o servicio a exportar; de modo que, en este caso, se desgravan las importaciones, y a la vez, las exportaciones quedan gravadas. De allí que este principio puede ser asimilado a un impuesto a la producción.

La gran ventaja que exhibe el mismo es que torna innecesaria la existencia de "controles aduaneros" y de "ajustes en frontera", lo que facilita el movimiento interno de bienes.

Por el contrario, una de sus desventajas más importantes radica en la necesidad de que las distintas jurisdicciones intervinientes apliquen la misma base imponible e idénticas alícuotas, lo que va en detrimento de sus propias autonomías fiscales.

La exigencia de aplicar tasas iguales se manifiesta en el simple hecho de que si dos jurisdicciones aplican tasas diferentes a los mismos bienes, los productores de aquellos estados sometidos a tasas más altas estarán en desventaja con relación a los productores de la jurisdicción con alícuotas más benévolas. Esto podría originar una relocalización de las actividades productivas.

Además, existen otros problemas que dificultan la aplicación del principio del origen o producción. Uno de ellos se da en el caso de empresas vinculadas entre sí, con sede en distintas provincias, donde resulta complejo merituar el valor de las transferencias de bienes entre las mismas. Otra dificultad se presenta en determinar el origen de la producción para aquellas empresas con plantas o fábricas situadas en

diferentes provincias. Todo esto lleva a la compleja tarea de valuar correctamente el comercio interprovincial para evitar la evasión en este tipo de casos.

- *PRINCIPIO DE DESTINO:*

De acuerdo a este principio, los bienes se gravan en la jurisdicción en que se consumen. Para ello, el estado exportador no grava - o grava a tasa cero – y además, devuelve el impuesto que afecta el costo de esos bienes exportados. Al mismo tiempo, el estado importador aplica un impuesto compensador sobre el valor de esos bienes, a los efectos de equipararlos con los bienes producidos localmente.

Esta forma de imposición tiene la ventaja de respetar la neutralidad económica, pues no afecta el precio relativo de los bienes, y también, propicia la autonomía fiscal de las provincias al posibilitar que cada una fije su propia alícuota impositiva.

Otra ventaja adicional está dada en materia de correspondencia fiscal, debido a que la recaudación obtenida es percibida por la provincia en que se generó el consumo final de los bienes.

Sin embargo, para la correcta coordinación interjurisdiccional del IVA provincial basado en el principio de destino, se requiere la uniformidad de la base imponible de todas las jurisdicciones, sin que pueda cada jurisdicción en forma unilateral, fijar sus propias exenciones sobre bienes, o establecer tratamientos preferenciales para determinados sectores, todo esto con el propósito de evitar distorsiones sobre la estructura de los precios relativos y sobre las decisiones de localización de las inversiones.

El principal inconveniente que presenta este sistema, radica en la necesidad de realizar "ajustes impositivos de frontera" con un doble propósito; por un lado, aplicar impuestos compensatorios sobre los bienes importados para colocarlos en igualdad de condiciones con los bienes producidos en la jurisdicción; por otro lado, devolver a los productores locales el impuesto contenido en los bienes exportados a extrañas jurisdicciones.

Estos "ajustes de frontera" no requieren la verificación física de los bienes que se realiza en los "controles de aduana" -que están prohibidos por la Constitución Nacional- sino que pueden realizarse a través de la verificación de las registraciones en los libros de contabilidad del contribuyente.

Para hacer efectivos estos controles existen dos sistemas: "pago diferido" y "mecanismo compensador".

- Sistema de Pago Diferido:

Este consiste en que las ventas o exportaciones a otros estados quedan gravadas a tasa cero, razón por la cual le nace el derecho al vendedor-exportador de solicitar a su jurisdicción, la devolución del crédito fiscal correspondiente a esa operación. De esta forma, la responsabilidad del pago del impuesto queda "diferida" al primer contribuyente del estado importador.

Permite que la recaudación se asigne a la jurisdicción donde se produce el consumo final de los bienes, prescindiendo así de la necesidad de compensaciones monetarias entre los fiscos de las provincias exportadoras e importadoras netas. El *tratamiento a tasa cero del comercio interjurisdiccional impide a las provincias* de origen recaudar impuestos que pertenecen a la jurisdicción de destino, que es donde se produce finalmente el consumo de bienes.

Para la aplicación de esta mecánica es necesario que, tanto el exportador como el importador sean sujetos pasivos del IVA. A los efectos de beneficiarse con la exención del impuesto, el importador tramitará en su jurisdicción un número de inscripción frente al IVA, que a la vez le servirá al exportador como constancia de la operación realizada y podrá acceder así a la devolución de sus créditos, previo control por parte de las administraciones tributarias intervinientes, de la veracidad de tales operaciones. Como puede observarse, la carga de la prueba corre por cuenta del vendedor de cada provincia.

El mecanismo de pago diferido le permite al contribuyente inscripto que vende a otra jurisdicción, recibir el tratamiento de "tasa cero", siempre que el comprador de la otra jurisdicción se identifique como tal, exhibiendo su número de identificación tributaria, y además, le posibilita obtener de su propio fisco la devolución de los créditos fiscales por el IVA pagado sobre los insumos gravados. Por su parte, el *comprador inscripto en la jurisdicción de destino no contará con crédito fiscal alguno* sobre su compra interjurisdiccional y deberá cargar la tasa de IVA provincial vigente en su provincia de residencia si efectúa la reventa en su misma jurisdicción. Sin embargo, cuando la reventa se efectúa a contribuyentes inscriptos en una tercera jurisdicción, nuevamente la operación deberá ser gravada a tasa cero. En definitiva, los flujos comerciales interjurisdiccionales terminan pagando la tasa de IVA provincial vigente en la jurisdicción de destino en donde se produce el consumo final del bien.

Con la instrumentación de un IVA destino provincial, complementado con el mecanismo de pago diferido, la coordinación interjurisdiccional se reduciría principalmente al intercambio de información y a la armonización de la base *imponible y de los procedimientos para la liquidación y pago del impuesto. Asimismo,*

permitiría un mayor control y fiscalización del tributo, como resultado del accionar conjunto de las administraciones tributarias nacional y provinciales.

Entre otras de las ventajas que ofrece el sistema del pago diferido se cuenta con la prescindencia de los mecanismos compensadores de recursos, y también, el aprovechamiento de la "oposición de intereses" entre vendedores y compradores que buscan recuperar el crédito fiscal [28].

Sin embargo, para la efectividad del sistema de pago diferido, las administraciones tributarias de las provincias exportadoras deberán verificar que efectivamente el comprador reside en otra jurisdicción; de lo contrario no corresponde gravar esa operación a "tasa cero". Esta situación puede llevar a que algunos contribuyentes locales, con el propósito de beneficiarse con la "tasa cero", simulen ventas hacia otras jurisdicciones, en lo que se conoce como "paseo de facturas". Esta eventual maniobra puede ser neutralizada a través de un adecuado intercambio de información entre las administraciones tributarias de las jurisdicciones intervinientes.

Otro inconveniente que presenta este sistema, está dado por la pérdida de base tributaria de aquellas provincias eminentemente productoras y exportadoras netas. Para estos casos se podría pensar en la instrumentación de un fondo compensador entre las provincias o algún mecanismo de transferencia de igualación.

28-**Gomez Sabaini, J.C.**; ob cit. en nota 10, pág. 41

- Sistema del Mecanismo compensador:

En este sistema las ventas que realiza un exportador se encuentran gravadas, motivo por el cual el importador paga un impuesto generando a su favor un crédito fiscal. De esta forma se produce una transferencia de recursos hacia la jurisdicción exportadora por el valor del impuesto, el que deberá ser reintegrado a la jurisdicción consumidora, tal es lo que dicta el principio de destino.

Esto lleva a establecer un mecanismo compensador entre los distintos estados participantes, que funciona de la siguiente manera: por una parte, el vendedor informará el valor de las ventas y del impuesto facturado en cada jurisdicción; por otra, el importador informará sobre el valor del impuesto pagado a cada una de las jurisdicciones vendedoras, y luego, un mecanismo central conciliará los montos a fin de compensar los saldos netos, en la forma y en los plazos previamente establecidos.

De acuerdo a este sistema, los estados perciben el impuesto en el momento de realizarse la primera venta interjurisdiccional, mientras que en el sistema de pago diferido, la percepción del impuesto por parte del estado provincial consumidor, queda suspendido hasta que el importador realice la primera venta.

Sin embargo, el mecanismo compensador requiere de un mayor acuerdo y de una mejor coordinación de las operaciones y de los períodos de pagos, entre los estados involucrados.

- Alternativas:

Considerando el IVA como un sustituto del IIB, se presentan tres alternativas: la primera se refiere a la implementación de una tasa complementaria sobre el IVA vigente a nivel nacional, la segunda a la aplicación de un IVA provincial siguiendo el principio de origen, y la restante a la instrumentación de un IVA provincial basado en el principio de destino.

La primera propuesta, desarrollada por Macón y comentada por Reig [29], consiste en la aplicación de una alícuota suplementaria a nivel provincial, sobre la obligación tributaria determinada a nivel nacional. En este caso la recaudación de las provincias se modificará de acuerdo a las variaciones se observan en la recaudación nacional. De este modo, la alícuota a fijar por parte de la provincia dependerá de las variaciones de la alícuota nacional. Como ventajas de este sistema se hace énfasis en que se evitará la duplicación de procedimientos administrativos y se eliminará la

29- **Reig, E.**; "la Alternativa Ventas Minoristas o IVA para sustituir Ingresos Brutos ", Academia Nacional de Ciencias Económicas, 1.996, pág. 33.

devolución de impuestos.

En la segunda alternativa, se requiere que el IVA origen contemple la misma base imponible que el IVA nacional, aun en las exenciones. Entre sus ventajas se puede mencionar la eliminación de las devoluciones, ya que en las ventas interjurisdiccionales se factura el impuesto y los exportadores nacionales lo recuperan de la jurisdicción que exporta. Esto genera una dificultad que es la de implementar un mecanismo de compensaciones que le permita al estado exportador, recuperar el impuesto devuelto al exportador, por parte de las provincias productoras.

Otro inconveniente, además del sistema de compensaciones, está dado por la necesidad de aplicar alícuotas uniformes en todas las ventas interjurisdiccionales para eliminar el problema de devoluciones por diferencias de alícuotas no recuperables como crédito. Este aspecto va en detrimento de la autonomía fiscal.

La última propuesta , que en nuestro país fue impulsada por la Provincia de Buenos Aires a través de un convenio celebrado con la Facultad de Ciencias Económicas de La Plata, está basada en un IVA provincial tipo destino [30].

Esta modalidad de imposición propuesta tendría la misma base imponible que el IVA nacional, pero cada provincia conservaría la facultad de fijar su propia alícuota, sin que esto provoque distorsiones sobre las decisiones de localización de la actividad económica, debido precisamente, a la aplicación del principio de destino, donde el producido del tributo ingresa al fisco provincial de residencia de los consumidores.

De acuerdo a la propuesta de marras, los bienes exportados a otras provincias, necesariamente deberán dejar su lugar de producción libre de impuestos, gravados a tasa cero.

Además, el mecanismo de "pago diferido", convierte en inoficiosa cualquier compensación de recaudación entre jurisdicciones, ya que lo recaudado por el impuesto pertenece a la jurisdicción en que se produce el consumo final de los bienes, lo que a la vez fortalece el principio de correspondencia fiscal.

Como una desventaja importante debe mencionarse el gran número de pequeñas devoluciones en las ventas interjurisdiccionales, como consecuencia de que el impuesto se encuentra incluido en el precio de los bienes exportados a tasa cero. Sin embargo, el número de transacciones interjurisdiccionales es proporcionalmente muy inferior al conjunto de transacciones que se realizan dentro de una misma provincia.

30- **Chisari, O.; Libonatti, O.; Salinardi, M.**; ob. cit. en nota 21.

Para concluir, cualquiera de las tres alternativas de IVA planteadas permiten un mejor control de la evasión, ya que se trata de un impuesto plurifásico que tiene controles cruzados automáticos como consecuencia de débitos y créditos, lo que provoca la "oposición de intereses". Posibilitan una mejora en la administración tributaria y también una reducción de la evasión, a través del intercambio de informaciones entre los organismos fiscalizadores nacionales y provinciales.

Por tratarse de un impuesto plurifásico no acumulativo se eliminan los efectos distorsivos.

La neutralidad del mismo está asegurada con la adopción de una base imponible amplia, la incorporación de los servicios y de los bienes de capital a través del sistema débito-crédito.

Cabe destacar que la alternativa IVA destino con alícuotas provinciales, mantiene además, la correspondencia fiscal y respeta la autonomía fiscal provincial.

UNA NUEVA PROPUESTA: EL "IVA COMPARTIDO"

-Concepto:

Este sistema propuesto, y que actualmente es estudiado por el P.E.N., se denomina así porque se trata de un mismo impuesto que será compartido por dos niveles de gobierno diferentes. Para ello, sobre la misma base imponible, se aplicarán dos alícuotas: una que será recaudada por el gobierno nacional, y la otra, por las provincias.

En consecuencia, el comprador de un bien o servicio imputará dos créditos fiscales: uno contra la provincia y el otro contra la Nación. Y periódicamente realizará sendas liquidaciones. La aplicación de un impuesto compartido a nivel nacional y provincial representa una ventaja en materia de control y fiscalización del tributo, ya que el hecho de que ambos impuestos recaigan sobre los mismos contribuyentes que poseen el mismo número de identificación tributaria crea un doble mecanismo de control, a partir del intercambio de información entre la administración tributaria nacional y cada una de las administraciones provinciales.

La base imponible de este impuesto será la misma que actualmente tiene el IVA vigente. En relación con las ventas interjurisdiccionales de bienes y servicios, los IVA provinciales responderán al principio de destino, en el que sólo se paga el impuesto definitivo en el estado de consumo. Asimismo, la alícuota nacional será la que rige en

este momento, mientras que cada provincia en uso de su potestad tributaria, podrá fijar su propia alícuota, que le permita a la vez, reemplazar la actual recaudación del IIB.

De todas maneras, es conveniente que la suma de las alícuotas –nacional y provincial- para un mismo bien o servicio, sea igual en todo el territorio argentino, para evitar así el "shopping" de frontera. Por ello, si alguna provincia disminuye su alícuota, esta reducción será compensada con un incremento en la alícuota nacional.

Para lograr que un producto salga libre de gravámenes provinciales, es necesario que las ventas interprovinciales estén gravadas a tasa cero. De esta forma, en las ventas interjurisdiccioinales, se anula la alícuota provincial del Estado de origen, percibiendo el gobierno nacional, la totalidad del impuesto. Esta recaudación en exceso por parte de la Nación, luego es compensada cuando se produce la primera venta en la provincia destino. Al final de la operatoria, tanto el estado nacional como la provincia de destino, perciben la recaudación en función de las alícuotas vigentes, tal como lo ilustra el ejemplo numérico del cuadro N°1.

En la venta interjurisdiccional, el contribuyente emitirá un débito de impuesto provincial con tasa cero y un débito a favor de la Administración Nacional por el total del gravamen. El IVA total resulta transitoriamente debitado en la jurisdicción de origen a favor del fisco federal con el propósito de asegurar la uniformidad de la tributación en la frontera; en otras palabras, la venta interjurisdiccional sufrirá la misma tributación que las ventas internas de la provincia. El mayor impuesto que recaudará el gobierno nacional al momento de realizarse la venta interjurisdiccional se compensará posteriormente con el menor impuesto que ingresará en la etapa siguiente al computarse como crédito fiscal lo pagado en etapas anteriores. El Estado nacional sólo actuará como intermediario entre el estado de origen y el de destino, y el cobro anticipado del IVA nacional en la jurisdicción de origen por parte de la administración tributaria federal asegurará la recaudación que corresponde a la provincia de destino.

Resumiendo sus principales características, el IVA compartido sugerido, es un impuesto al consumo, general, no acumulativo y que aplica el principio de destino.

-Antecedentes:

El IVA compartido tiene como antecedente más directo, inmediato y semejante, a la Reforma del Sistema Tributario del Brasil propuesto por el Poder Ejecutivo Federal.

Esta Reforma elimina el I.P.I. (impuesto a la producción industrial, recaudado por el gobierno federal) y el I.C.M.S. (impuesto a la circulación de mercaderías y

servicios, recaudado por los estados), creando un nuevo impuesto compartido entre la Unión y los estados del Distrito Federal.[31]

La base imponible de este nuevo impuesto sería idéntica a la del I.C.M.S., abarcando mercaderías y servicios de comunicación y de transporte interestadual e intermunicipal.

Existirían dos alícuotas para cada bien; una federal y otra estadual, ambas con incidencia tanto sobre las operaciones internas, como interestaduales y también sobre las importaciones.

Siempre el valor de la suma de las alícuotas (estadual y federal) será la misma para cada bien. Por lo tanto, si un estado grava a tasa cero, entonces la alícuota federal aumentará hasta alcanzar el valor total de la suma.[32]

Los bienes y servicios podrán estar gravados con diferentes alícuotas, pero lo aconsejable es que no existieran mas de dos: la alícuota general, y la alícuota diferencial para artículos de primera necesidad.[33]

Se establece que las alícuotas estaduales serán fijadas por el Senado Federal, mientras que las federales serán fijadas por ley ordinaria. Además, una ley complementaria definiría las normas aplicables a la cobranza del impuesto.

La Reforma expresa que todas las importaciones estarían gravadas, y todas la exportaciones se encontrarían fuera del alcance del tributo.

31- **Varsano, R.;** "A Tributacáo do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado". Texto Nº382. Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (IPEA), Brasil, 1.995, pág. 1.

32- "Como se sabe, una de las principales brechas hacia la evasión es propiciada por la diferencia de tributación en las fronteras estaduales. Como la alícuota interna es mucho mayor que la aplicada en las ventas interestaduales, hay un fuerte estímulo para que las ventas internas sean metamorfoseadas en operaciones interestaduales para reducir el impuesto debido, configurando lo que es conocido como "passeio das notas fiscais" (paseo de facturas fiscales). "...su expresión máxima se da en la Zona Franca de Manaus donde la alícuota en la frontera es cero".
"La propuesta extingue el incentivo al paseo de la nota fiscal al eliminar la diferencia de alícuotas en las fronteras estaduales, sin herir el espíritu que conducía a su institución".
Rezende, F.; "O Processo da Reforma Tributária". Texto Nº 396- IPEA, Brasil, 1996, pág. 13

33-"El sistema propuesto podría funcionar adecuadamente con no mas de dos alícuotas. Una normal o básica y otra reducida, para bienes de primera necesidad. El uso de dos alícuotas nominales, en realidad correspondería a cuatro alícuotas (dos federales y dos estaduales). Un número mayor de alícuotas tornaría el sistema muy difícil de administrar".
Silvani, C. y Dos Santos, P.; "Aspectos administrativos da Reforma da Tributacáo do consumo no Brasil" Fondo Monetario Internacional, Brasil, 1995, pág. 10.

-Ventajas y Desventajas:

Al igual que el IVA nacional, se trata de un impuesto neutral siempre que contenga una sola tasa total y no posea muchas exenciones.

La mecánica de liquidación ya es conocida por el contribuyente, lo que facilita su implementación.

Permite que los productos locales se exporten libres de impuestos con la ventaja competitiva que esto representa para la industria nacional.

Reduce los costos en la administración y fiscalización de los contribuyentes, pues facilita el control cruzado entre los organismos fiscalizadores nacionales y provinciales.

La alícuota provincial, llamada "mochila", no interrumpe la cadena de débitos y créditos, lo cual favorece el control fiscal, en contraposición a lo que sucedía con un IVA provincial basado solamente en el principio de destino.

Posibilita una descentralización paulatina de la recaudación de impuestos [34].

Entre sus desventajas se puede mencionar algunos aspectos aún no esclarecidos, como, por ejemplo, cuando un contribuyente presente un saldo deudor con el gobierno provincial, y a la vez, saldo acreedor con el fisco nacional, o viceversa [35]. También queda por esclarecer cuestiones relacionadas a la coordinación de los organismos fiscalizadores (nacionales y provinciales), referidas a la interpretación de las normas legales, las impugnaciones, los recursos, las cobranzas, las fiscalizaciones, etc.

34-"Permite ir aumentando la alícuota provincial del impuesto en la medida que se reduzca la nacional y en forma proporcional a la transferencia de servicios." "... hasta eliminar el sistema de coparticipación federal".
Fenochietto, R.; "El IVA compartido: una herramienta útil para el reemplazo del I.B.B. y la descentralización de Tributos". Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1996, pág. 163.

35-"Hay dos soluciones posibles para este problema:
*La primera es exigir que el contribuyente pague su saldo deudor y solicite la restitución de su saldo acreedor. En este caso, seria necesario implementar una rutina muy ágil de restitución del ICMS tanto estadual como federal. La implementación de una rutina ágil implicaría el riesgo de fraudes no detectables inmediatamente por la Administración tributaria.
*La segunda es permitir que el contribuyente compense los montos a pagar y restituir al estado y a la Unión. En este caso sería necesario que la Unión estableciese un sistema de compensaciòn para cobrar o pagar a los estados los saldos de sus operaciones al final de un período dada.
Silvani, C. y **Dos Santos, P.**; O. cit. en nota 33, pág. 21.

CUADRO Nº 1

Supuesto 1: Se producen tres operaciones dentro de una misma provincia "X"; la alícuota nacional es del 20% y la provincial es del 10%.

Flujo de Transacciones Intraprovinciales		
A-	Mercaderías vendidas	100
	Débito Fiscal Nacional 20%	20
	Débito Fiscal provincial 10%	10
	Total Facturado	130
B-	Valor Agregado	10
	Mercaderías vendidas	140
	Débito Fiscal Nacional 20%	28
	Débito Fiscal provincial 10%	14
	Total Facturado	182
C-	Valor Agregado	8
	Mercaderías vendidas	190
	Débito Fiscal Nacional 20%	38
	Débito Fiscal provincial 10%	19
	Total Facturado	247

Liquidación impositiva de los contribuyentes

	Contribuyente A		Contribuyente B		Contribuyente C	
	Nación	Provincia	Nación	Provincia	Nación	Provincia
Débito Fiscal	20	10	28	14	38	19
Crédito Fiscal			20	10	28	14
Saldo Técnico	20	10	8	4	10	5
Total a Ingresar	30		12		15	

En este supuesto la Nación percibe $38 y la Provincia "X" percibe $19, lo que representa el 20 y 10%, respectivamente, del precio neto de venta al consumidor ($19).

CUADRO Nº2

Supuesto 2: En este caso el sujeto B realiza una venta interprovincial al sujeto C, residente en la provincia "Z".

Flujo de Transacciones Intraprovinciales

	Provincia "X"		Provincia "Z"	
A-	Mercaderías vendidas	100		
	Débito Fiscal Nacional 20%	20		
	Débito Fiscal provincial 10%	10		
	Total Facturado	130		
B-	Valor Agregado	10		
	Mercaderías vendidas	140		
	Débito Fiscal Nacional 30%	42		
	Débito Fiscal provincial	0		
	Total Facturado	182		
			C- Valor Agregado	8
			Mercaderías vendidas	190
			Débito Fiscal Nacional 20%	38
			Débito Fiscal provincial 10%	19
			Total Facturado	247

Liquidación impositiva de los contribuyentes

	Contribuyente A		Contribuyente B		Contribuyente D	
	Nación	Provincia	Nación	Provincia	Nación	Provincia
Débito Fiscal	20	10	42	0	38	19
Crédito Fiscal			20	10	42	0
Saldo Técnico	20	10	22	(10)	(4)	19
Total a Ingresar	30		12		15	

En esta sustitución, la Nación recauda $38, la provincia "X" $0 y la provincia "Z" $19. En definitiva, el consumidor final paga exactamente el mismo importe que en el supuesto anterior, e igualmente, la Nación y las provincias obtienen el 20 y 10%, respectivamente, del Precio Neto de la venta final.

CAPÍTULO IV

SUSTITUCIÓN DEL IIB EN SANTIAGO DEL ESTERO

SUSTITUCIÓN DEL IIB EN SANTIAGO DEL ESTERO

RECAUDACIÓN DEL IIB e IVA PROVINCIAL

El trabajo que a continuación se realiza sobre Ingresos Brutos e IVA, se apoya en los datos del C.E.N. '94. Como es sabido, las cifras contenidas en él no consideran los distintos niveles probables de evasión. Las subdeclaraciones de importe, la elusión previsional, los trabajadores por cuenta propia, etc., son algunos de los aspectos reconocidos como "limitaciones" en la elaboración del C.E.N.'94.

Por ese motivo, y a los fines de realizar un cálculo inicial, se consideró para el año '98 un nivel de evasión promedio del 30%, suponiéndolo constante para todo el territorio nacional, de acuerdo a lo estimado por Silvani[36].

Ingresos Brutos

Impuesto	Recaudación teórica	Recaudación real	Grado de cumplimiento sobre lo declarado	Alícuota Promedio
I.I.B. año 1.993	$ 39.883.871 (1)	$ 25.935.000 (2)	65%	2,95%
I.I.B. año 1.998	$ 53.580.921 (3)	$ 50.600.000 (4)	95%	2,95%

(1) Columna 3, cuadro 5.
(2) Columna 5, cuadro 5.
(3) Columna 3, cuadro 7.
(4) Columna 5, cuadro 7.

Puede apreciarse que la recaudación "real" vs. "teórica" pasa del 65% en el '93 al 94% en el '98-suponiendo un nivel constante de evasión del 30%-. Esta diferencia en el grado de cumplimiento se explica por dos motivos; en primer lugar porque a fines del '93 la provincia vivió una crisis económica y social conocida por "Santiagueñazo", lo que derivó en una virtual cesación de pago, con la consecuente caída de la recaudación, y en segundo lugar porque hasta llegar el año '98 la administración tributaria provincial fue mejorando su eficiencia recaudatoria merced, entre otras medidas, a un plan de incorporación y de capacitación de inspectores.

36- C. Silvani: "La Evasión en Argentina", Bol. Nº 20, 3/99, AFIP:

Esto puede corroborarse en el cuadro N° 11, donde se observa que tomando como base el año de inicio del pacto Fiscal I, Santiago del Estero es la provincia que mayor incremento recaudatorio experimentó en el país.

- **Análisis de Sensibilidad**

El actual IIB, que se intenta sustituir, proporciona a la provincia de Santiago del Estero una recaudación aproximada de 50 millones de pesos anuales. En caso de adoptar el IVA Compartido, como se plantea en este trabajo, resulta necesario estimar una alícuota provincial que proporcione un monto similar a lo recaudado por el IIB.

Dado que, entre los estudiosos del tema no existe uniformidad en la estimación del nivel de evasión en la República Argentina, se realiza el siguiente análisis de sensibilidad. Además se incluye en él, la sustitución del impuesto provincial a los sellos.

Niveles de evasión	Base Imponible año 1.998	IVA Teórico año 1.998	Recaudación Real de IIB año 1.998	Alíc. Sustitutiva de IB	Recaudación Real del I. Sellos	Alíc. IIB más I. Sellos
30%	$ 697.635.821 (1)	$ 146.503.522 (2)	$ 50.600.000(3)	7,25%	$ 7.000.000	8,26%
10%	$ 816.233.910	$ 171.409.121	$ 50.600.000	6,20%	$ 7.000.000	7,06%
50%	$ 453.463.284	$ 95.227.290	$ 50.600.000	11,16%	$ 7.000.000	12,70%

(1) Columna 4, cuadro 9.

(2) Columna 6, cuadro 9.

(3) Columna 3, cuadro 10.

Según se desprende del cuadro, suponiendo un nivel de evasión promedio del 30%, la recaudación producida por el IIB durante el año 1.998, puede ser reemplazada con una alícuota del 7,25% aplicada sobre la base imponible de un IVA provincial. Si además, se pretende reemplazar la recaudación del I. A los Sellos, año 1.998, se deberá llevar esta alícuota al 8,26%. Con un nivel de evasión más reducido (10%), la alícuota sería de 6,20% y del 7,06%, para reemplazar la recaudación de IIB e IIB + I. Sellos, respectivamente. Si el nivel de evasión fuera del 50%, las alícuotas serían del 11,16% y 12,70% para cada una de las situaciones antes mencionadas.

CÁLCULO DE LA ALÍCUOTA DE SUSTITUCIÓN

Si bien el presente trabajo se circunscribe a la jurisdicción de Santiago del Estero, en el mismo, no se investiga sobre las importaciones y exportaciones de bienes y servicios desde y hacia otras jurisdiciones, por carecer de información confiable y suficiente. Además, por considerar que el IVA Compartido es un impuesto tipo destino, y que esta provincia se caracteriza por ser "consumidora", no se avanza en el análisis sobre los *fondos compensadores* necesarios para cubrir posibles pérdidas en la recaudación, que sufren aquellas provincias eminentemente "productoras".

Otra limitación que presenta este estudio se refiere a las exportaciones de productos locales hacia otros países. Al respecto, no se cuenta con información precisa y uniforme sobre el monto de las mismas. Sin embargo, se estima que aproximadamente el 95% de ellas provienen de la actividad agropecuaria. Además, en su gran mayoría, son realizadas por firmas radicadas en otras jurisdicciones, razón por la cual, cuando los productores locales realizan su venta, pagan el IVA vía retenciones practicadas por estos acopiadores. Por este motivo, a pesar de que las exportaciones se encuentran gravadas "a tasa cero", no fueron sustraídas de la base imponible de este trabajo. En otras palabras, el principal producto que Santiago exporta, el algodón, si bien tiene por destino otros países, no es exportado directamente por los productores locales, sino que en su gran mayoría, esta transacción es realizada por firmas radicadas en otras provincias, las cuales oportunamente retuvieron el IVA al productor santiagueño.

En un primer momento y con el propósito de reconstruir el total recaudado por el IIB a partir de las distintas actividades alcanzadas por el mismo, se intentó analizar la clasificación de los contribuyentes, existentes en la DGR provincial, según su rama de actividad. Este objetivo resultó imposible de alcanzar debido a que la recaudación obtenida no se encuentra clasificada ni desagragada por sector o actividad económica. Es decir, no se conocen los tipos de categoría económica que producen la actual recaudación provincial, como tampoco los montos imponibles de esas categorías que son alcanzados por el tributo. Sólo existen clasificaciones derivadas de los montos provenientes del Convenio Multilateral, pero por su naturaleza (firmas radicadas fuera de la provincia), y por cuantía (significan el 35% del total del IIB), no resulta representativo como para que a partir de él se estime una clasificación sobre el total recaudado. Si además se considera que existen diferentes alícuotas por actividad y que un mismo contribuyente foráneo puede tener varias actividades secundarias en la provincia, la aproximación pretendida podría distar significativamente de la realidad.

Ante esta situación, se buscó un camino alternativo consistente en armar, de algún modo, las bases imponibles del IIB vigente y del IVA provincial sustitutivo y, a partir de ellas estimar la alícuota del IVA provincial necesaria para reemplazar la recaudación del IIB.

La metodología utilizada en este trabajo, parte del análisis de las leyes impositivas pertinentes para poder discriminar las actividades exentas de las gravadas, y precisar las alícuotas correspondientes (cuadro Nº 3).

Luego se tomaron los datos del C.E.N. '94 referidas a Santiago del Estero, para determinar la base imponible del IIB, a partir del Valor de la Producción, previa deducción de los conceptos no gravados o exentos. Asimismo, se determinó la base imponible del IVA, a partir del Valor Agregado, restándole también los conceptos no gravados o exentos. Sobre los valores así obtenidos se aplicaron las alícuotas impositivas respectivas para obtener el impuesto teórico del año 1.993, del IIB y del IVA provincial (cuadros Nº 4, 5 y 8).

A través de índices de valor se estimaron las bases imponibles del año 1.998 y posteriormente se obtuvieron los impuestos teóricos de ese año (cuadro Nº 6, 7 y 9).

Finalmente, en el cuadro Nº 10 se prorrateó la recaudación real obtenida por el IIB en el año '98, entre las distintas actividades económicas gravadas por el impuesto (columna Nº 3). Con un procedimiento similar se obtuvo la composición por categorías, del IVA provincial que sustituye al monto recaudado por el IIB '98 (columna Nº 5).

Como se sostuvo anteriormente, en los organismos provinciales se desconoce en qué porcentaje contribuyen cada una de las categorías económicas sobre el total recaudado y en consecuencia, no es posible estimar de modo objetivo, la variación en la recaudación que podría ocasionar una reforma impositiva. El cuadro Nº 10 constituye la primera aproximación, que permite estimar, a través de esta metodología, el monto recaudado del IIB en cada categoría de actividad. Esta información puede ser de suma importancia si se pretende medir *a priori* el impacto financiero sobre la recaudación que podría provocar una determinada medida fiscal, como por ejemplo, modificar la alícuota de tal actividad, eximir del impuesto a ciertas categorías, eliminar exenciones, ampliar la base imponible hacia determinados contribuyentes, etc..

Asimismo, se puede inferir a través del mencionado cuadro, cuáles serían las categorías de actividad que podrían soportar, en mayor o en menor medida, la carga tributaria del impuesto, si se desea reemplazar IB por un IVA provincial, con idéntica recaudación.

EFECTOS ECONÓMICOS:

En el cuadro Nº 10 se puede apreciar que las actividades menos favorecidas por la sustitución, son aquellas que se encuentran gravadas con alícuotas de IB

relativamente bajas, como lo son las actividades económicas A y D, con el 1 y 1,5%, respectivamente.

Mayor es la desventaja para aquellas actividades con altos márgenes de comercialización, tal es el caso de la agricultura y, en menor medida, de los servicios. Esto es así porque el IVA que reemplaza a IB grava, precisamente, el valor agregado en cada etapa.

Otra situación de desventaja, en términos comparativos, se presenta en la "intermediación financiera", y ello se debe a la diferencia de alícuotas que existen entre los dos gravámenes, ya que la base imponible en ambos casos está dada principalmente, por el "spread" bancario.

En el caso de la "Salud Pública", la desventaja es evidente ya que, mientras la ley de IVA la exceptúa cuando se realiza por intermedio de obra social –que es lo que ocurre en su gran mayoría- en la ley de IB esta actividad se encuentra gravada.

También se desprende del cuadro Nº 10, que el sector más beneficiado con la aplicación de un IVA provincial es el "Comercio", debido a que los márgenes que se manejan en la actualidad en esta actividad son muy reducidos, y en consecuencia, el impuesto que recae sólo sobre el valor agregado en esta etapa, es significativamente inferior al IIB que recae sobre el valor acumulado final del bien.

CUADRO Nº 3

ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS EN IB e IVA

	I.I.B (SGO. DEL ESTERO)			IVA		
Actividad Económica (por Categoría de Tabulación)	**Gravadas**	**Exentas**	**Alícuotas**	**Gravadas**	**Exentas**	**Alícuotas**
A_ Agricult., Ganad. ,Caza, Silvicultura	SÍ	_	1%	SÍ	_	21%
B_ Pesca	SÍ	_	1%	SÍ	_	21%
C_ Explotac. De Minas y Canteras	SÍ	_	1%	SÍ	_	21%
D_ Industrias Manofactureras	SÍ	_	1,5%	SÍ	_	21%
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	SÍ	_	3,0%	SÍ	_	21%
F_ Construcción	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
H_ Hoteles y camping	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
H_ Restaurantes	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
I_ Transporte y Almacen.	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
I_ Correo y Telecomunicaciones	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
J_ Intermediación Financiera	SÍ	_	5,0%	NO	SÍ	_
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
L_ Administrac. Pública y Defensa (*)	NO	SÍ	_	NO	SÍ	_
M_ Enseñanza Pública	NO	SÍ	_	NO	SÍ	_
M_ Enseñanza Privada	NO	SÍ	_	NO	SÍ	_
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública	NO	SÍ	_	NO	SÍ	_
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	SÍ	_	3,5%	NO	SÍ	_
O_ Servicios Personales	SÍ	_	3,5%	SÍ	_	21%
P_ Hogares con Servicios Domésticos	SÍ	_	3,5%	NO	SÍ	_

CUADRO Nº 4

INGRESOS BRUTOS - AÑO 1.993

Actividad Económica (por Categoría de Tabulación) (1)	VALOR DE LA PRODUCCIÓN	BASE IMPONIBLE DEL I.I.B.	DISTRIBUCIÓN PORCENTUAL DE LA BASE
A_ Agricult., Ganad.,Caza,Silvicultura	$ 172.461.000	$ 172.461.000	12,74%
B_ Pesca	-	-	0,00%
C_ Explotac. De Minas y Canteras	$ 571.000	$ 571.000	0,04%
D_ Industrias Manofactureras (2)	$ 160.821.000	$ 150.229.000	11,10%
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	$ 86.176.900	$ 86.176.900	6,37%
F_ Construcción	$ 231.453.000	$ 231.453.000	17,10%
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor (3)	$ 648.970.000	$ 559.125.000	41,31%
H_ Hoteles y camping	$ 10.459.000	$ 10.459.000	0,77%
H_ Restaurantes	$ 14.555.000	$ 6.050.000	0,45%
I_ Transporte y Almacen.	$ 6.004.000	$ 6.004.000	0,44%
I_ Correo y Telecomunicaciones	$ 48.544.000	$ 48.544.000	3,59%
J_ Intermediación Financiera (4)	$ 30.012.000	$ 18.007.200	1,33%
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	$ 17.001.000	$ 17.001.000	1,26%
L_ Administrac. Pública y Defensa (*)	$ 319.867.900	-	0,00%
M_ Enseñanza Pública (*)	$ 203.528.000	-	0,00%
M_ Enseñanza Privada (*)	$ 19.347.000	-	0,00%
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública (*)	$ 53.001.400	-	0,00%
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	$ 42.384.000	$ 42.384.000	3,13%
O_ Servicios Personales	$ 5.107.100	$ 5.107.100	0,38%
P_ Hogares con Servicios Domésticos	-	-	0,00%
TOTAL	$ 2.070.263.300	$ 1.353.572.200	100,00%

(1) Para las actividades de Industria, Comercio y Servicios, se trabajó con los "Resultados Definitivos" del Censo Nacional Económico 1.994, publicado por el INDEC en el libro Serie "A" Nº7.

Los datos para las actividades de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura; Explotación de Minas y Canteras; Construcción; Electricidad, Gas y Agua; Correo y Telecomunicaciones; e Intermediación Financiera, se obtuvieron de: "Actualización del S.C.N." Préstamo BID- 826 OC/AR, Secretaría de Programación Económica y Regional del Ministerio de Economía de la Nación.

Las cifras pertenecientes a las actividades de Administración Pública y Defensa; Enseñanza Pública; Servicios Sociales y de Salud Pública, se obtuvieron del "PBG de la Provincia de Santiago del Estero", elaborado por la Dirección General de Investigación Estadística y Censos de la Provincia, juntamente con el Consejo Federal de Inversión.

(2) De acuerdo al Art. 190, inc. e) del Código Fiscal de la Provincia, Ley Nº5.191 y mod., se exeptúan del IIB la edición de libros, diarios, revistas, etc.. El total exento es $10.592.000. Al Valor de la Producción se le sustrajo este importe para obtener la Base Imponible del IIB.

(3) En el sector Comercio se tomó las Ventas de Mercaderías más Comisiones, más Servicios a terceros, más Bienes producidos en la Unidad Censal. Para obtener la base imponible del impuesto, se consideró las siguientes situaciones:

a) Según el art. 190, inc. e) del Código Fiscal, se exceptúa la "Venta de libros, diarios, periódicos, etc.". El monto exento es $ 9.425.000.
b) Según el art. 178 del Cód. Fiscal, la venta de combustibles está gravada por la diferencia entre el precio de venta y el de compra.
c) La misma mecánica de cálculo (ventas menos compras) fija la ley para la venta de automóviles usados, que se estima en el orden del 25% del total de ventas de automóviles.

El total de ventas exentas del Comercio se estima en $ 89.845.000

(4) La Intermediación Financiera se encuentra gravada según el art. 179 del Cód. Fiscal por "la diferencia que resulta entre el total de la suma del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivas". Esta diferencia se estima en el orden del 50%.

(*) También se encuentran exentas del gravamen provincial, las actividades de Administración Pública y Defensa, Enseñanza Pública, Enseñanza Privada y Servicios Sociales y de Salud Pública.

CUADRO Nº 5

INGRESOS BRUTOS- AÑO 1.993

Actividad Económica (por Categoría de Tabulación)	BASE IMPONIBLE DEL I.I.B.	ALÍCUOTA	MPUESTO TEÓRICO	Estructura Porcentual de la Recaud. Teórica	Recaudación Real por Actividad
A_ Agricult., Ganad.,Caza,Silvicultura	$ 172.461.000	1,0%	$ 1.724.610	4,324%	$ 1.121.450
B_ Pesca	-	1,0%	-	0,000%	-
C_ Explotac. De Minas y Canteras	$ 571.000	1,0%	$ 5.710	0,014%	$ 3.713
D_ Industrias Manofactureras	$ 150.229.000	1,5%	$ 2.253.435	5,650%	$ 1.465.325
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	$ 86.176.900	3,0%	$ 2.585.307	6,482%	$ 1.681.129
F_ Construcción	$ 231.453.000	3,5%	$ 8.100.855	20,311%	$ 5.267.685
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor	$ 559.125.000	3,5%	$ 19.569.375	49,066%	$ 12.725.238
H_ Hoteles y camping	$ 10.459.000	3,5%	$ 366.065	0,918%	$ 238.038
H_ Restaurantes	$ 6.050.000	3,5%	$ 211.750	0,531%	$ 137.693
I_ Transporte y Almacen.	$ 6.004.000	3,5%	$ 210.140	0,527%	$ 136.646
I_ Correo y Telecomunicaciones	$ 48.544.000	3,5%	$ 1.699.040	4,260%	$ 1.104.823
J_ Intermediación Financiera	$ 18.007.200	5,0%	$ 900.360	2,257%	$ 585.471
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	$ 17.001.000	3,5%	$ 595.035	1,492%	$ 386.929
L_ Administrac. Pública y Defensa	-	–		0,000%	-
M_ Enseñanza Pública	-	–		0,000%	-
M_ Enseñanza Privada	-	–		0,000%	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública	-	–		0,000%	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	$ 42.384.000	3,5%	$ 483.440	3,719%	$ 964.626
O_ Servicios Personales	$ 5.107.100	3,5%	$ 178.749	0,448%	$ 116.234
P_ Hogares con Servicios Domésticos	-	3,5%	$ -	0,000%	-
TOTAL	$1.353.572.200		$ 39.883.871	100,000%	$ 25.935.000

CUADRO Nº 6

INGRESOS BRUTOS - AÑO 1.998 (1)

SANTIAGO DEL ESTERO

Actividad Económica (por Categoría de Tabulación)	BASE IMPONIBLE DEL I.I.B.	ÍNDICE DE VALOR `93-`98	BASE IMPONIBLE DEL IIB - AÑO 1.998
A_ Agricult., Ganad.,Caza,Silvicultura	$ 172.461.000	1,368	$ 235.926.648
B_ Pesca	-		-
C_ Explotac. De Minas y Canteras	$ 571.000	1,432	$ 817.672
D_ Industrias Manofactureras	$ 150.229.000	1,277	$ 191.842.433
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	$ 86.176.900	1,104	$ 95.139.298
F_ Construcción	$ 231.453.000	1,628	$ 376.805.484
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor	$ 559.125.000	1,254	$ 701.142.750
H_ Hoteles y camping	$ 10.459.000	1,573	$ 16.452.007
H_ Restaurantes	$ 6.050.000	1,351	$ 8.173.550
I_ Transporte y Almacen.	$ 6.004.000	1,515	$ 9.096.060
I_ Correo y Telecomunicaciones	$ 48.544.000	1,523	$ 73.932.512
J_ Intermediación Financiera	$ 18.007.200	1,228	$ 22.112.842
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	$ 17.001.000	1,332	$ 22.645.332
L_ Administrac. Pública y Defensa	-	1,124	-
M_ Enseñanza Pública	-	1,125	-
M_ Enseñanza Privada	-	1,264	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública	-	1,177	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	$ 42.384.000	1,256	$ 53.234.304
O_ Servicios Personales	$ 5.107.100	1,254	$ 6.404.303
P_ Hogares con Servicios Domésticos	-	1,104	-
TOTAL	**$ 1.353.572.200**		**$ 1.813.725.195**

(1) _ A la Base Imponible del IIB `93 se le aplicó un Índice de Valor proyectado a 1.998, elaborado por la Secretaría de Programación Económica y Regional, a partir de las variaciones experimentadas por el Valor Bruto de la Producción de las diferentes actividades económicas para la jurisdicción de Santiago del Estero.

CUADRO Nº 7

INGRESOS BRUTOS - AÑO 1.998

SANTIAGO DEL ESTERO

Actividad Económica (por Categoría de Tabulación)	BASE IMPONIBLE DEL IIB - AÑO 1.998	ALÍCUOTA	IMPUESTO TEÓRICO	Estructura Porcentual de la Recaud. Teórica	Recaudación Real por Actividad
A_ Agricult., Ganad.,Caza,Silvicultura	$ 235.926.648	1,0%	$ 2.359.266	4,403%	$ 2.228.011
B_ Pesca	-	1,0%	-	0,000%	-
C_ Explotac. De Minas y Canteras	$ 817.672	1,0%	$ 8.177	0,015%	$ 7.722
D_ Industrias Manofactureras	$ 191.842.433	1,5%	$ 2.877.636	5,371%	$ 2.717.542
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	$ 95.139.298	3,0%	$ 2.854.179	5,327%	$ 2.695.390
F_ Construcción	$ 376.805.484	3,5%	$ 13.188.192	24,614%	$ 12.454.480
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor	$ 701.142.750	3,5%	$ 24.539.996	45,800%	$ 23.174.738
H_ Hoteles y camping	$ 16.452.000	3,5%	$ 575.820	1,075%	$ 543.785
H_ Restaurantes	$ 8.173.550	3,5%	$ 286.074	0,534%	$ 270.159
I_ Transporte y Almacen.	$ 9.096.060	3,5%	$ 318.362	0,594%	$ 300.650
I_ Correo y Telecomunicaciones	$ 73.932.512	3,5%	$ 2.587.638	4,829%	$ 2.443.677
J_ Intermediación Financiera	$ 22.112.841	5,0%	$ 1.105.642	2,063%	$ 1.044.131
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	$ 22.645.332	3,5%	$ 792.587	1,479%	$ 748.492
L_ Administrac. Pública y Defensa	-	_	-	0,000%	-
M_ Enseñanza Pública	-	_	-	0,000%	-
M_ Enseñanza Privada	-	_	-	0,000%	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública	-	_	-	0,000%	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	$ 53.234.304	3,5%	$ 1.863.201	3,477%	$ 1.759.543
O_ Servicios Personales	$ 6.404.303	3,5%	$ 224.151	0,418%	$ 211.680
P_ Hogares con Servicios Domésticos	-	3,5%	-	0,000%	-
TOTAL	**$ 1.813.725.187**		**$ 53.580.921**	**100,00%**	**$ 50.600.000**

CUADRO Nº 8

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - AÑO 1.993

Actividad Económica (por Categoría de Tabulación)	VALOR AGREGADO	BASE IMPONIBLE DEL IVA	ALÍCUOTA	IMPUESTO TEÓRICO	Estructura Porcentual de la Recaud. Teórica
A_ Agricult., Ganad.,Caza,Silvicultura	$ 118.703.000	$ 118.703.000	21%	$ 24.927.630	21,75%
B_ Pesca	-	-	21%	-	0,00%
C_ Explotac. De Minas y Canteras	$ 377.000	$ 377.000	21%	$ 79.170	0,07%
D_ Industrias Manofactureras (1)	$ 60.592.000	$ 53.953.100	21%	$ 11.330.151	9,88%
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	$ 40.707.000	$ 40.707.000	21%	$ 8.548.470	7,46%
F_ Construcción	$ 129.149.000	$ 129.149.000	21%	$ 27.121.290	23,66%
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor	$ 120.556.000	$ 120.556.000	21%	$ 25.316.760	22,09%
H_ Hoteles y camping	$ 6.360.000	$ 6.360.000	21%	$ 1.335.600	1,17%
H_ Restaurantes	$ 6.050.000	$ 6.050.000	21%	$ 1.270.500	1,11%
I_ Transporte y Almacen.(2)	$ 2.823.000	-		-	0,00%
I_ Correo y Telecomunicaciones	$ 36.043.400	$ 36.043.400	21%	$ 7.569.114	6,60%
J_ Intermediación Financiera(3)	$ 30.012.000	$ 18.007.200	21%	$ 3.781.512	3,30%
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	$ 10.832.000	$ 10.832.000	21%	$ 2.274.720	1,98%
L_ Administrac. Pública y Defensa	$ 244.174.300	-		-	0,00%
M_ Enseñanza Pública	$ 156.560.000	-		-	0,00%
M_ Enseñanza Privada	$ 14.781.000	-		-	0,00%
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública	$ 42.900.000	-		-	0,00%
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	$ 23.321.000	-		-	0,00%
O_ Servicios Personales(4)	$ 103.402.000	$ 5.107.100	21%	$ 1.072.491	0,94%
P_ Hogares con Servicios Domésticos (5)	$ 56.750.000	-		-	0,00%
TOTAL	**$ 1.204.092.700**	**$ 545.844.800**		**$ 114.627.408**	**100,00%**

1) Las exenciones de esta actividad se encuentran contempladas en el art.7º, inc.a) y f) de la Ley 24.920, y comprenden a:"leche fluida, en polvo", el 40% del Código 15200 ($414,000); "pan común", el 40% del Cód. 15412 (457,600); "agua ordinaria natural", el 10% del Cód.15541 ($277,300); "edición e impresión de libros,etc.", 90% del Cód.22 ($5,490,000).
2) Transporte: exento el 100%, (art. 7, inc. h, pto. 12, ley 24.920).
3) Exento el 40%(art. 7, inc. h, pto. 16).
4) El porecentaje de actividades informales y exentas en esta categoría, es del 95%.
5) De acuerdo al art. 7, inc. h, pto. 17 de la ley 24.920, el valor exento es del 100%.

CUADRO Nº 10

Composición de la recaudación del IVA Provincial
Año 1.998

Actividad Económica (por Categoría de Tabulación)	Estructura Porcentual del I.I.B. por Actividad, año 1.998 (1)	Recaudación Real del I.I.B.por Actividad, año 1.998 (2)	Estructura Porcentual de la Recaud. Teórica del IVA, año 1.998 (3)	Composición de la recaudación "IVA Provincial", año 1.998
A_ Agricult., Ganad., Caza,Silvicultura	4,40%	$ 2.226.400	21,07%	$ 10.661.420
B_ Pesca	0,00%	-	0,00%	-
C_ Explotac. De Minas y Cant.	0,02%	$ 10.120	0,07%	$ 35.420
D_ Industrias Manofactureras	5,37%	$ 2.717.220	7,91%	$ 4.002.460
E_ Suministro de Electr., Gas y Agua	5,33%	$ 2.696.980	6,35%	$ 3.213.100
F_ Construcción	24,61%	$ 12.452.660	27,73%	$ 14.031.380
G_ Ccio. Al por Mayor y Al por Menor	45,80%	$ 23.174.800	20,44%	$ 10.342.640
H_ Hoteles y camping	1,08%	$ 546.480	1,46%	$ 738.760
H_ Restaurantes	0,53%	$ 268.180	1,04%	$ 526.240
I_ Transporte y Almacen.	0,59%	$ 298.540	0,00%	-
I_ Correo y Telecomunicaciones	4,83%	$ 2.443.980	7,37%	$ 3.729.220
J_ Intermediación Financiera	2,06%	$ 1.042.360	3,71%	$ 1.877.260
K_ Activ. Inmobil., Empres.,y de Alquiler	1,48%	$ 748.880	2,03%	$ 1.027.180
L_ Administrac. Pública y Defensa	0,00%	-	0,00%	-
M_ Enseñanza Pública	0,00%	-	0,00%	-
M_ Enseñanza Privada	0,00%	-	0,00%	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Pública	0,00%	-	0,00%	-
N_ Servicios Soc. y de Salud Privada	3,48%	$ 1.760.880	0,00%	-
O_ Servicios Personales	0,42%	$ 212.520	0,82%	$ 414.920
P_ Hogares con Servicios Domésticos	0,00%	-	0,00%	-
TOTAL	100,00%	$ 50.600.000	100,00%	$ 50.600.000

(1) Proviene de la columna 5, cuadro Nº7.
(2) Proviene de la columna 6, cuadro Nº7.
(3) Proviene de la columna 7, cuadro Nº9.

CUADRO Nº 11

INCREMENTO RECAUDATORIO

Jurisdicción	Recaudación Tributaria							Incremento recaudatorio acumulado hasta 1.998
	Año Base 1.992=100	1.993	1.994	1.995	1.996	1.997	1.998	
CIUDAD DE BsAs	100,00	117,71	115,79	108,43	113,61	121,48	138,21	115,23
BUENOS AIRES	100,00	120,66	138,78	129,48	151,46	174,79	184,34	299,51
CATAMARCA	100,00	133,77	153,77	131,91	211,27	236,60	234,32	501,64
CORDOBA	100,00	111,56	130,34	126,68	126,93	126,56	139,53	161,60
CORRIENTES	100,00	125,87	127,30	126,07	120,66	130,23	135,45	165,58
CHACO	100,00	121,31	135,23	157,27	162,61	176,91	179,79	333,12
CHUBUT	100,00	107,50	113,74	114,91	123,17	148,57	143,76	151,65
ENTRE RIOS	100,00	126,94	153,01	149,73	161,37	167,46	168,75	327,26
FORMOSA	100,00	119,41	120,92	88,97	106,06	119,24	137,60	92,20
JUJUY	100,00	109,54	111,42	99,59	133,37	130,97	126,06	110,95
LA PAMPA	100,00	130,07	122,58	115,38	133,68	137,60	155,25	194,56
LA RIOJA	100,00	122,68	119,98	92,38	156,86	129,82	122,95	144,67
MENDOZA	100,00	119,41	131,07	113,69	111,63	126,97	138,38	141,15
MISIONES	100,00	106,55	112,13	100,13	113,09	121,32	125,95	79,17
NEUQUEN	100,00	121,91	138,45	158,05	165,94	169,38	209,23	362,96
RIO NEGRO	100,00	110,68	115,14	95,03	118,50	116,04	132,97	88,36
SALTA	100,00	126,94	116,64	141,32	163,27	185,29	185,58	319,04
SAN JUAN	100,00	117,94	113,71	95,66	130,20	152,64	145,58	155,73
SAN LUIS	100,00	122,72	148,02	124,16	124,89	137,51	151,76	209,06
SANTA CRUZ	100,00	122,07	153,78	190,74	174,69	180,78	187,37	409,43
SANTA FE	100,00	114,56	127,35	111,87	111,60	124,37	126,51	116,26
SGO. DEL ESTERO	**100,00**	**136,52**	**178,88**	**164,00**	**186,02**	**240,87**	**265,66**	**571,95**
TUCUMAN	100,00	113,10	125,47	107,28	121,36	135,88	145,61	148,70
TIERRA DEL FUEGO	100,00	97,43	100,18	92,80	83,24	89,69	95,32	0,00
TOTALES	**100,00**	**118,08**	**129,09**	**120,27**	**131,23**	**144,71**	**155,66**	**5.199,77**

Fuente: Dirección de Rentas Provinciales y D.N.C.F.P.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se analizan los aspectos negativos del IIB que motivan su reemplazo. Entre sus defectos se resaltan la distorsión que provoca en la asignación de los recursos económicos, el estímulo artificial a la integración vertical de las empresas, el desestímulo a la exportación debido a la imposibilidad de devolver el impuesto contenido en el valor del bien exportado, el efecto "acumulación" resultante de gravar en cascada todas las etapas de producción y distribución, y el incremento en el precio del bien, superior al monto del impuesto percibido por el fisco como consecuencia del efecto "piramidación".

No obstante, resulta insoslayable su principal virtud: la gran capacidad recaudatoria, a partir de alícuotas bajas o moderadas. Con una tasa general del 3,5%, el impuesto en cuestión produce más del 60% de los recursos tributarios de la provincia.

Dentro de las variantes al IIB, se profundiza el estudio en el IVM que se aplica sólo a consumidores finales, condición que revela la dificultad de administrar este impuesto, ya que la venta podría estar exenta si el mismo producto es comprado por una empresa. Además, el número de contribuyentes -vendedores a consumidores finales- sería considerable y la mayoría con escasa información contable, atentando así contra la fiscalización y recaudación del impuesto.

El IVA constituye una alternativa que asegura la neutralidad del tributo, en la medida que se eliminen las exenciones y se aplique una alícuota uniforme. Su mecanismo de Débito-Crédito permite superar el efecto acumulación. Dada su vigencia de más de dos décadas en nuestro país, resulta un gravamen conocido tanto por los contribuyentes como por el fisco, lo que facilita su administración y control. La "oposición de intereses" implícita en el sistema Débito-Crédito representa un elemento positivo en la lucha contra la evasión.

El IVA aplicado en función del Principio de Origen grava la producción y su gran desventaja reside en la necesidad de que las jurisdicciones intervinientes utilicen las mismas bases imponibles e idénticas alícuotas para evitar el "shopping" de compras en otras jurisdicciones. La ventaja de gravar en el origen es que se prescinde de los complejos "controles aduaneros" y de los "ajustes de frontera".

El IVA Destino implica que el bien es gravado en la jurisdicción donde se consume, por lo tanto, debe salir de la provincia productora libre de gravámenes. Para ello es necesario realizar un ajuste de frontera que puede hacerse efectivo a través del "pago diferido" -donde la responsabilidad del pago del impuesto recae en el primer contribuyente de la jurisdicción que importa- o a través del "mecanismo

compensador–donde la jurisdicción exportadora reintegra el impuesto a la jurisdicción "consumidora"-.

El IVA Compartido es una variante que sigue el Principio de Destino y que consiste en aplicar a una idéntica base imponible dos alícuotas impositivas. Sendos impuestos resultantes serán recaudados por diferentes niveles de gobiernos, por ej. Nacional y provincial. La suma de las alícuotas siempre será igual para un mismo bien en todo el país. Sin embargo, las provincias podrán fijar su propia alícuota, cuyo aumento y disminución será compensado por la alícuota nacional.

En resumen, luego de analizar las distintas alternativas de imposición que permiten superar los enormes defectos del IIB, se puede concluir que aquel impuesto al consumo que garantiza mayor neutralidad, fácil administración, difícil evasión, buena capacidad recaudatoria y accesible coordinación interjurisdicional es el IVA tipo destino.

Dentro de éste, el IVA Compartido representa una versión superadora porque además de contar con las deseables características antes mencionadas, permite una descentralización progresiva de la recaudación impositiva, una disminución en la magnitud e importancia de las transferencias verticales, y en consecuencia, fortalece el principio de responsabilidad fiscal e incrementa la imputabilidad política de los gobernantes locales ("accountability").

Sorteando las numerosas dificultades, originadas por la escasa información desagregada que existe sobre la actividad económica en Santiago del Estero, se lograron estimarlas bases imponibles del IIB e IVA, trabajando sobre el Valor de la Producción y el Valor Agregado del C.E.N. '94, respectivamente.

El método de trabajo utilizado es inédito en esta provincia, y permite por primera vez, arribar a una aproximación razonable sobre el monto gravado de cada categoría de actividad económica. A partir de ese monto imponible, y de la alícuota impositiva correspondiente, es posible obtener el monto total de la recaudación provincial separado por categoría de actividad.

El conocimiento de la estructura de la recaudación y del monto imponible de las actividades económicas, resulta esencial para estimar de antemano, los efectos económicos y el impacto financiero sobre la recaudación tributaria, provocados por la adopción de determinadas políticas fiscales.

A pesar de las limitaciones del trabajo, referidas a la escasez de información confiable y desagregada, es posible sostener que el reemplazo del IIB por un IVA provincial tipo destino, como es el IVA Compartido, provocará efectos económicos adversos en aquellas actividades con grandes márgenes de comercialización y de

reducidas alícuotas de IB –agricultura, explotación de minas y canteras, determinadas industrias manufactureras, etc.-, o en aquellas actividades gravadas en IVA, pero exentas en IB –salud privada-.

Sin embargo, tendrá efectos positivos en el Comercio, ya que la nueva modalidad impositiva no gravará los ingresos brutos, sino que lo hará sobre el valor que le agrega el comerciante, que como sabemos, participa en un sector del mercado altamente competitivo y de precios estables, y en consecuencia, de márgenes reducidos.

Los cálculos realizados indican que la alícuota necesaria para sustituir la recaudación provincial del IIB, a través del IVA Compartido, es del 7,25%, si suponemos un nivel de evasión del 30%. Si se pretende reemplazar IIB más I. a los Sellos, la nueva alícuota deberá ser del 8,26%.

Es necesario considerar dos aspectos que, en principio, pueden resultar obstáculos para la implementación del IVA Compartido.

El primero se refiere a la decisión política de los gobernantes provinciales de sustituir el impuesto provincial IB, ya que de esta manera perderían la facultad de otorgar exenciones objetivas o subjetivas, o de reducir las alícuotas de aquellas actividades que deseen impulsar, resignando así, una importante herramienta política.

El otro aspecto está relacionado con la percepción negativa que le representa al contribuyente común un IVA total del 28,25 %, resultante de sumar la alícuota del IVA provincial al IVA nacional.

El elevado nivel de la cuota total (nacional más provincial) fortalece la posición de aquellos economistas que sostienen la necesidad de reforzar el menú tributario de las provincias, aumentando la cantidad de impuestos a descentralizar, entre ellos IVA, Internos, Bienes Personales y Ganancias de Personas Físicas.

Por ello, la Sustitución de IB debe ser considerada en el contexto de un auténtico federalismo fiscal, con una mayor correspondencia entre ingresos y gastos, y en el marco de un Sistema Tributario argentino más equitativo.

Previamente, se deberá mejorar las administraciones tributarias, tanto de la Nación como de las provincias, aspecto en el cual queda aun bastante por transitar.

Bibliografía

BALBI, R. "Imposición al Consumo, Impuestos generales al Consumo, IVA-tipos y métodos de determinación" CITAF-OEA, Doc CIET Nº 1054,.

BULIT GOÑI, Enrique. "Convenio Multilateral", caps. II y III, ed. Depalma, 1992.

CHISARI, O; LIBONATTI, O.; SALINARDI, M. "Propuesta para un Sistema Tributario Federal". Cuadernos de Economía Nº 3. Ministerio de Economía de la Provincia de Bs. As..

DE MARCO, H. "Imposición al Consumo", OEA, CIET-DOC 862 (REV).

DEN, J. "La Tributación Indirecta en los países en desarrollo" Instituto de Estudios Fiscales.

GOMEZ SABAINI, Juan Carlos. "Alternativas de Reemplazo del IIB en el Marco del Pacto Federal" Academia Nacional de Ciencias Económicas, 1.996.

GOMEZ SABAINI, Juan Carlos "Coordinación de la Imposición General a los Consumos entre Nación y Provincias (Argentina)", CITAF-OEA DOC T-2.

JARACH, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario", Bs. As., 1958, tomo II.

JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", edit. Abeleo Perrot, segunda edic.

MACÓN, JORGE "Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos", CITAF-OEA.

OATES, W.; "Fiscal Federalism", Harcourt Brace.

PIFFANO, H. "El Nuevo Sistema Tributario Provincial en un Escenario de Descentralización Tributaria". **II Seminario Internacional.** Fac. Cs. Económicas, UNLP, junio 1997.

REIG, E "La Alternativa Ventas Minoristas o IVA para sustituir Ingresos Brutos ", Academia Nacional de Ciencias Económicas, 1.996.

REZENDE, F.; "O Processo da Reforma Tributária". Texto Nº 396- IPEA, Brasil, 1996.

SILVANI, C. y DOS SANTOS, P.; "Aspectos administrativos da Reforma da Tributacáo do consumo no Brasil" Fondo Monetario Internacional, Brasil, 1995.

SILVANI, C.: "La Evasión en Argentina", Bol. N° 20, 3/99, AFIP:

STIGLITZ, J. "La Economía del Sector Público" 2ª edición, 1995.

VILLEGAS, H "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tomo II, Ed. Depalma, 1983.

VARSANO, R. ; "A Tributacáo do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado". Texto N°382. Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (IPEA), Brasil, 1.995.

ANEXO Nº1

INGRESOS TRIBUTARIOS DE LA PROVINCIA DE SANTIAGO DEL ESTERO. PERÍODO 1.994 – 1.998

Concepto	1994		1995		1996		1997		1998	
	Importe en $	%	Importe en $	%	Importe en $	%	Importe	%	Importe	%
Ingresos Brutos	36.082886,76	57,41	34.425.196,60	59,80	38.907.337,77	59,59	44.848.274,63	53,05	50.605.923,26	54,29
Inmobiliario	6.402.471,81	10,19	6.767.863,48	11,76	8.232.803,97	12,61	8.768.342,41	10,37	8.416.197,26	9,03
Sellos	7.327.560,76	11,66	5.621.741,02	9,77	7.125.722,25	10,91	7.624.264,55	9,02	6.986.618,45	7,50
Automotores	5.540.742,22	8,82	5.976.586,40	10,38	5.393.216,64	8,26	4.948.432,08	5,85	5.054.247,34	5,43
FO.RE.SO	5.344.169,00	8,50	4.184.045,16	7,27	4.926.807,07	7,55	5.023.626,42	5,94	5.180.530,92	5,50
Moratoria	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11.379.166,35	13,46	13.760.507.24	14,77
Otros	2.155.975,06	3,43	590.218,44	1,42	706.191,30	1,08	3.332.804,25	2,31	3.212.251.23	3,42
TOTAL	62.853.805,61	100,00	57.564.651,10	100,00	65.292.079,59	100,00	84.545.687,34	100,00	93.216.275,70	100,00

Fuente: Dirección General de Rentas – Ministerio de Economía de la Provincia de S.D.E.

ANEXO Nº2

RECAUDACIÓN DEL IIB
CONTRIBUYENTES COMUNES Y DE CONVENIO MULTILATERAL
AÑO 1.998

en miles de pesos

MES	Convenio Multilateral	Contribuyentes Comunes	TOTAL
ENERO	1.537	3.071	4.608
FEBRERO	1.718	1.997	3.715
MARZO	1.215	2.854	4.069
ABRIL	1.323	2.014	3.337
MAYO	1.367	3.028	4.395
JUNIO	1.450	2.285	3.735
JULIO	1.622	3.614	5.276
AGOSTO	1.637	2.702	4.339
SETIEMBRE	1.426	3.366	4.793
OCTUBRE	1.370	2.470	3.841
NOVIEMBRE	1.396	2.978	4.374
DICIEMBRE	1.272	2.844	4.117
TOTALES	**17.377**	**33.228**	**50.605**
PORCENTAJE	34.33	65.67	100

FUENTE: D.G.R. de la Pcia. de Santiago del Estero