Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"

Sustitución del impuesto a los ingresos brutos y federalismo tributario en Argentina

Premuda, Omar Fabián

1998

Cita APA: Premuda, O. (1998). Sustitución del impuesto a los ingresos brutos y federalismo tributario en Argentina.
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Tesis Doctoral 001502/0234

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
No.....

Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas
016-0046

Col. 1502/0234

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

CARRERA DE POSGRADO DE ESPECIALIZACION
EN TRIBUTACION

TRABAJO FINAL:

"Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos y Federalismo Tributario en Argentina"

Autor: Omar Fabián Premuda
(Reg.5069)

Tob. N. 233. N. 2337
P49
Trab. Posgr.

1998

RESUMEN

LINEAMIENTOS GENERALES

i) Desde nuestra óptica, los objetivos que deberían presidir la reforma del sistema serían los siguientes: a) eficiencia y eficacia administrativa; b) neutralidad y competitividad; c) autonomía fiscal; y c) descentralización tributaria.

ii) Nos oponemos al IVA-destino subnacional y a la transformación gradual del IIB (hacia un IVM). Sólo un sistema de IVA-origen de base amplia y generalizada podría garantizar el derecho que tienen las Provincias a recuperar en forma gradual sus originales "fuentes imponibles", considerando que tales bases de imposición no se identifican precisamente con el consumo sino, más bien, con el PBI o Ingreso global de cada jurisdicción. La transferencia gradual del IVA a las Provincias se tornaría dificultosa ante la implementación de un IVA-destino que obligue a efectuar reintegros o devoluciones sobre las ventas interjurisdiccionales (la evasión en esta área se vería notoriamente alentada ante cada incremento de la tasa de IVA subnacional). En tal caso, la segregación del componente devolutivo de la coparticipación se tendría que efectuar a través de la base consumo, lo que, ciertamente, resultaría una ficción si no se reconociera "integralmente" el derecho que tienen las Provincias a recuperar la "totalidad" de sus fuentes imponibles originales (no sólo la parte correspondiente a la base consumo).

iii) Durante los años venideros, las tendencias dominantes en Argentina serían las siguientes: 1º) reducción paulatina del gasto público nacional; 2º) eficiencia creciente de las administraciones tributarias subnacionales; 3º) profundización del proceso de federalismo fiscal e integración económica del Mercosur.

EL SUBSISTEMA PROPUESTO (IVA-ORIGEN/IVF)

iv) Proponemos que se actualicen los términos del Pacto Federal Fiscal, permitiendo que las Provincias argentinas -incluso Capital Federal-, reemplacen sus anacrónicos impuestos en cascada -IIB y TSH- por un subsistema de dos impuestos; a saber: a) Un impuesto sobre las ventas, prestaciones y locaciones finales según IVA (IVF), con base imponible y tasas múltiples, definibles dentro de ciertos "marco legal" (cuyo límites surgirían del consenso entre todas las jurisdicciones); y b) Un IVA subnacional con la misma base imponible del IVA nacional y sobretasa única

convenida entre todas las jurisdicciones, aplicando el criterio de origen (IVA-origen). Para facilitar la fiscalización de los pequeños empresarios, en vez incorporar el promulgado "monotributo" se propone una adaptación o perfeccionamiento del régimen de responsables no inscriptos.

v) Esta nueva modalidad de imposición "combinada" sobre las ventas recaería sobre manifestaciones de capacidad contributiva similares a las que gravan los impuestos en cascada hoy vigentes.

vi) El subsistema propuesto posibilitará una transición gradual y ordenada que aprovechará las estructuras administrativas montadas por los fiscos subnacionales y los contribuyentes, exigiendo mínimos esfuerzos de adaptación en el corto plazo. La uniformidad normativa del IVA a nivel país simplificará considerablemente el proceso de reformas durante el período de transición. Se promovería una adecuada complementariedad de gestiones entre administraciones tributarias, impulsando una relativa especialización por etapas de producción o comercialización involucradas. Esa complementariedad tributaria reducirá los niveles de evasión del IVA nacional y representará, desde un principio, el grado óptimo de coordinación al que tratan de arribar las regiones más avanzadas, como la Unión Europea.

vii) El IVA nacional gravará con tasa reducida las ventas finales realizadas a consumidores finales, exentos o no alcanzados -una tasa inferior a la tasa general consagrada para las operaciones entre inscriptos-, adelantando la percepción del impuesto correspondiente a la etapa minorista, y asegurando la recaudación nacional en un ámbito que resulta generalmente propenso a la evasión (a los minoristas inscriptos les será muy difícil eludir este piso de imposición, que denominamos "spread" de tasas). El costo financiero del "spread" dificultará la práctica de comprar en forma fraudulenta "a través" de responsables inscriptos para eludir el IVF (en definitiva, se desalentará el uso indebido de certificados de inscripción de IVA "prestados").

viii) En esta Propuesta, cada impuesto persigue objetivos diferentes y complementarios: el IVA-origen aportaría una recaudación en gran medida equivalente a la actual, mientras que el IVF permitiría que la misma sea, en el corto plazo, relativamente "flexible", tanto en términos "cuantitativos" -según el monto a recaudar-, como en términos "cualitativos" (según las exenciones y las tasas diferenciales que podrían aplicarse). Entre ambos impuestos -IVA e IVF-, se preservaría el grado de federalismo alcanzado en la materia. Desde un principio, ésta situación podría considerarse más bien "conservadora" de las bondades del régimen vigente, pero con el tiempo se aprovecharían las ventajas que reporta su "flexibilidad" para el cambio consensuado y el logro de una mayor

participación federal en la base de IVA compartida. Finalmente, el resultado tan querido será el triunfo del federalismo fiscal y de la eficiencia económico-administrativa en la República Argentina.

ix) Un ejemplo de los tres impuestos actuando conjuntamente -IVA nacional, IVA subnacional, e IVF- se puede ver en el item III.4).

IVF SUBNACIONAL

x) Atendiendo al régimen de registración y facturación vigente en nuestro país -R.G. 3419 y modif.- el IVF recaerá sobre los recargos de IVA registrados por los responsables no inscriptos y sobre las transacciones registradas y respaldadas por vales, tickets o facturas tipo "B", emitidos por los inscriptos cuando venden bienes o servicios a sujetos que respecto del IVA revisten la calidad de consumidores finales, exentos o no alcanzados. Fundamentalmente, la existencia del IVF permitirá reforzar el control sobre las ventas a consumidor final, atacando un punto débil en la administración de los impuestos al consumo que atenta contra el cumplimiento voluntario en todo el país.

xi) Los fiscos subnacionales no podrán instrumentar regímenes de retención y/o percepción para adelantar o asegurar la recaudación de los IVF que están bajo su órbita.

xii) El IVF subnacional sería recaudado por las jurisdicciones "comercializadoras", dentro de cuyo territorio se ubicarían los centros emisores de facturas y recibos. Un régimen más detallado de facturación facilitaría considerablemente la administración del IVF con respecto a los contribuyentes multijurisdiccionales (a modo de "convenio multilateral"). Cada comprobante se emitiría consignando el código correspondiente al distrito dentro de cuyo territorio se hubiera generado efectivamente el valor agregado en cuestión (en simetría con el IVA-origen subnacional, pero en el caso del IVF, con referencia exclusiva a la etapa minorista). La administración del IVF se verá notablemente simplificada por el hecho de que los vendedores no se encontrarán obligados a discriminar el impuesto en la factura: así se preservará una modalidad de liquidación a la que ya están acostumbrados los contribuyentes del IIB (restringiendo las exigencias formales al terreno de las registraciones y otorgando tiempo suficiente para elaborar cualquier tipo de información discriminada).

xiii) El IVF permitirá que los Estados subnacionales preserven el grado de autonomía alcanzado en la materia y puedan impulsar políticas tributarias que alienten o desalienten determinado tipo de consumos (estableciendo tasas diferenciales, exenciones,

exclusiones de objeto, etc). La estructura del IVF presentará un alto grado de "flexibilidad" en lo que se refiere a su futura definición legislativa (se preservaría el "statu quo" vigente en materia de federalismo fiscal). No obstante, a efectos de preservar la esencia misma del gravamen, las Provincias deberán acatar las limitaciones que establezca el Nuevo Convenio Multilateral con respecto a la definición de su base imponible y a la tasa máxima aplicable en dicho impuesto. Dentro de este esquema o marco conceptual, el IVF podría ser legislado con infinidad de variantes -e incluso, no ser implementado-, evitándose la creación de reservas especiales u otros fondos compensadores de desequilibrios financieros, pués los gobiernos provinciales contarían -siempre que lo deseen-, con instrumentos idóneos para equilibrar sus finanzas (a través del IVF, actuarían sobre la variable consumo, según sea el nivel de su producción vernácula).

xiv) Con fundamento en la ley provincial que establece el IVF, podría delegarse la administración de este impuesto a las comunas, confiriéndoles una "mínima" cuota de autonomía -o márgen acotado de decisiones- en materia de alicuotas. De esta forma, se facilitaría la adaptación del régimen a las diversas realidades locales, asegurando en cada ditrito un nivel de recaudación similar -o equivalente en términos cuantitativos- al de las tasas de seguridad e higiene. Simultáneamente, se otorgaría una solución adecuada a los conflictos tarifarios que aparecen entre comunas limítrofes como consecuencia de la erosión recaudatoria de las compras "en frontera".

IVA SUBNACIONAL

xv) Es conveniente unificar, respecto de los inscriptos, los regímenes de facturación, registración, declaración y pago del "IVA conjunto" (nacional y subnacional).

xvi) Tanto en materia de "reintegros de exportación" como de "percepciones aduaneras", la participación de cada fisco será determinada por medio de un coeficiente de distribución especial, ponderando la proporción de lo que se haya recaudado en concepto de IVA subnacional en cada distrito respecto respecto del total ingresado por igual concepto en todo el país. De esta forma, se simplificará considerablemente la futura gestión de las D.G.R. subnacionales, responsabilizándose a la aduana nacional en materia de percepciones por importaciones, y a la D.G.I., en materia de reintegros sobre exportaciones (un mecanismo distributivo verdaderamente sencillo y equitativo, que actuará con gran neutralidad sobre las operaciones de comercio exterior).

xvii) Las D.G.R. subnacionales no tendrán una responsabilidad exclusiva sobre la fiscalización de los regímenes de retención y percepción del IVA, sino que podrán complementar sus gestiones con la D.G.I. en una área donde el organismo nacional ha logrado notorios avances durante los últimos años. En nuestra opinión, todo demuestra la conveniencia de unificar los regímenes de pago a cuenta en torno a la normativa aplicable a nivel nacional. Según esta Propuesta, los responsables inscriptos deberán ingresar las percepciones y retenciones efectuadas a terceros en una cuenta separada: la cuenta común interjurisdiccional, cuya administración central podría incluso "federalizarse", incorporando una adecuada representación de los niveles provinciales (aunque, por supuesto, preservando una ingerencia razonable del fisco nacional). Desde la administración federal de la cuenta común se distribuiría posteriormente la recaudación correspondiente a los fiscos subnacionales -Provincias y Capital Federal- en función de los domicilios informados por los propios sujetos retenidos y/o percibidos (si se trata de percepciones y retenciones sufridas por sujetos multijurisdiccionales, su distribución se haría en función a los coeficientes aportados por los mismos a la administración de la cuenta común).

xviii) En general, se puede aprovechar la experiencia acumulada durante la administración del actual convenio multilateral, preservando -en lo posible- una práctica a la que ya están acostumbrados los agentes y organismos pertinentes. En el ANEXO 1 -expuesto al final de este trabajo-, proponemos un Nuevo régimen de Convenio Multilateral, cuya estructura de distribución facilitaría considerablemente la transferencia gradual del IVA a las Provincias, pués adoptaría un criterio de origen mucho más estricto que el "criterio mixto/predominantemente de origen" consagrado en el convenio vigente.

xix) Además del Nuevo Convenio Multilateral, la sóla existencia de sobretasas uniformes en el IVA subnacional estaría facilitando, desde un principio, la futura transferencia del IVA a las Provincias. Para federalizar gradual y progresivamente el IVA -un objetivo a largo plazo-, primero se debería consensuar los mecanismos de negociación y mayorías necesarias para "reducir gradualmente la importancia relativa que tienen las tasas aplicadas por la Nación respecto de las que, como alicuotas complementarias, apliquen las Provincias y la Capital Federal" (ver ANEXO 2, al final de este trabajo).

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

xx) Para facilitar la fiscalización de los pequeños empresarios, en vez incorporar el promulgado "monotributo" se propone una

adaptación o perfeccionamiento del régimen de responsables no inscriptos; más precisamente: se sugiere la transferencia integral del IVA de los pequeños empresarios a las Provincias ("fraccionamiento" que resulta compatible con el objetivo final de la descentralización tributaria en Argentina). Advertimos que no se producirá una división artificial o arbitraria de la mecánica del IVA, pués sólo se profundizaría una división preexistente en la estructura tradicional de dicho impuesto.

xxi) A nuestro entender, el problema no está en el sistema sino en las desaconomías de escala que actúan en contra de quién lo administra. De implementarse esta Propuesta, se comprometería en grado óptimo el esfuerzo de las administraciones tributarias subnacionales, además de fomentar la complementariedad de sus funciones con el fisco nacional.

xxii) El márgen presunto de valor agregado debería reducirse a la mitad: en ningún caso se podría superar el promedio estadístico determinado globalmente para el sector (a efectos de incentivar el "blanqueo" de numerosas microempresas, la mayoría de las cuales, infringe la ley tan sólo por motivos de subsistencia).

xiii) Para que la verificación de los recargos de IVA pueda integrarse en grado óptimo con la fiscalización del IVF, sería conveniente que la tasa de imposición de este último gravamen recaiga en todos los casos sobre el monto de las compras registradas que pagan recargos, más el márgen de valor agregado presumido para el sector (descartándose el valor de las ventas efectuadas como base imponible del IVF). En definitiva, la liquidación del IVF se realizará a partir del libro compras, lo que simplificará en gran medida la tarea administrativa de los contribuyentes (debido a que las compras se encuentran, generalmente, menos atomizadas que las ventas).

xxiv) Para facilitar la descentralización del IVA y afianzar la equidad distributiva atribuible al criterio de origen, la transferencia no debería hacerse extensiva a los recargos ingresados por los RNI sobre compras gestionadas "cruzando la frontera" (los recargos "extrafrontera" quedarían afectados bajo la órbita exclusiva del IVA nacional).

xxv) El fisco que logre anticiparse en la detección de algún caso concreto de evasión en concepto de IVA o IVF -fisco preventor-, por el sólo hecho de haber descubierto una infracción tributaria, tendrá derecho a exigir para sí el impuesto omitido, desplazando en sus derechos a los demás fiscos, incluso respecto a los accesorios, intereses y multas correspondientes (criterio de administración preventora).

xxvi) Los empresarios más pequeños -propietarios de quioscos, almacenes, etc.- deberían tener la opción de liquidar el IVF "a tasa única" (según promedio estadístico para cada tipo de negocios).

xxvii) Los sujetos de múltiple jurisdicción no podrían desarrollar sus actividades bajo el régimen de responsables no inscriptos (su inscripción en el IVA sería obligatoria).

LA REFORMA (PROCESO)

xxviii) La propuesta debería llevarse a cabo en tres fases: 1º) adaptación del sistema tributario argentino (fase preparatoria: consenso, ajuste y difusión); 2º) sustitución de los gravámenes distorsivos (ingresos brutos, sellos, tasas de seguridad e higiene y similares); 3º) transferencia gradual del IVA a las Provincias y a la Capital Federal.

xxix) A largo plazo, se advierte la posibilidad de descentralizar el IVA a nivel provincial -otorgando gradualmente una mayor responsabilidad de gestión a las Provincias y a la Capital Federal-, con importantes consecuencias para el futuro del federalismo fiscal en Argentina (se incrementaría la correspondencia fiscal entre ingresos y gastos estatales, asegurando un aumento sostenido de la recaudación de IVA y de ganancias, al mejorar el control de la evasión en estas áreas). A nuestro entender, sería inconveniente iniciar dicho proceso mientras no se haya logrado la consolidación definitiva del subsistema IVA-origen/IVF como alternativa de reemplazo del régimen vigente.

xxx) A menos que se prevea un "ajuste compensatorio", la futura transferencia del IVA a las Provincias reduciría el nivel de los recursos coparticipados por la Nación. Proponemos evitar este desfasaje financiero impulsando la "nacionalización" correlativa de los fondos que se distribuyen por vía de la coparticipación primaria. Por otra parte, para no alterar la posición relativa de los fiscos en materia de redistribución territorial, habría que consensuar un replanteo simultáneo -léase: correlativo a cada transferencia- de los coeficientes de coparticipación secundaria. La misma ley convenio que instrumente esta Propuesta, establecería las fórmulas que se utilizarían para ajustar la distribución secundaria a medida de que se vaya concretando la transferencia del IVA a las Provincias (ANEXO 2).

INDICE

Pgs.

I) INTRODUCCION 5

II) LINEAMIENTOS PARA UN FUTURA REFORMA 8

II.1) EFICIENCIA Y EFICACIA ADMINISTRATIVA 8

II.2) NEUTRALIDAD Y COMPETITIVIDAD 9

II.3) AUTONOMIA FISCAL 10

II.4) DESCENTRALIZACION TRIBUTARIA 13

III) PROPUESTA: HACIA UNA NUEVA MODALIDAD DE IMPOSICION A LOS CONSUMOS EN ARGENTINA 16

III.1) EL IVA SUBNACIONAL CON CRITERIO DE ORIGEN 17

III.1.1) SUSTITUCION "CUASI-PERFECTA" 17

III.1.2) NUEVO CONVENIO MULTILATERAL 18

III.1.3) DESCENTRALIZACION DEL IVA 19

III.1.4) REGIMENES DE INFORMACION Y PAGO 20

III.1.5) PAGO ADELANTADO DEL IVA NACIONAL CORRESPONDIENTE A LA ETAPA FINAL 22

III.1.6) COMPLEMENTARIEDAD DE GESTIONES 23

III.1.7) REGIMEN UNIFICADO DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES 25

III.1.8) DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LOS EXPORTADORES Y PERCEPCIONES ADUANERAS SOBRE IMPORTACIONES 27

III.1.9) ADMINISTRACION DE LA CUENTA COMUN DEL REGIMEN DE COMPENSACIONES INTERJURISDICCIONALES 29

III.2) EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, PRESTACIONES Y LOCACIONES FINALES SEGUN IVA: IVF SUBNACIONAL 31

III.2.1) IDENTIFICACION DEL OBJETO DEL IVF 31

III.2.2) RANGO DE TASAS DIFERENCIALES SEGUN "SPREAD" 34

III.2.3) APORTE DEL IVF A LA SIMPLIFICACION ADMINISTRATIVA 36

III.2.4) APORTE DEL IVF AL FEDERALISMO FISCAL ... 38

III.2.5) DESCENTRALIZACION DEL IVF A NIVEL MUNICIPAL 40

III.3) TRATAMIENTO DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ... 44

III.3.1) TENDENCIAS MODERNAS CON RESPECTO A LA TRIBUTACION DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES 44

III.3.2) EL MONOTRIBUTO 45

III.3.3) PROPUESTA: TRANSFERENCIA DEL RECARGO DE IVA QUE TRIBUTAN LOS RNI CUANDO COMPRAN A INSCRIPTOS RADICADOS DENTRO DE SU PROPIA JURISDICCION 48

III.3.4) SIMPLIFICACION ADMINISTRATIVA: MONO-TRIBUTO VS. SUBSISTEMA IVA-ORIGEN/IVF .. 55

III.4) LA PROPUESTA EN ACCION: EJEMPLO 58

III.4.1) PAGO ADELANTADO DEL IVA NACIONAL CORRESPONDIENTE A LA ETAPA FINAL 60

III.4.2) REGIMENES DE FACTURACION Y REGISTRACION 60

III.4.3) SUSTITUCION DE LAS TASAS DE SEGURIDAD E HIGIENE POR EL IVF DESCENTRALIZADO A NIVEL MUNICIPAL 61

III.4.4) PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES RESPONSABLES NO INSCRIPTOS 63

III.4.5) FLEXIBILIDAD DE ADAPTACION A LOS CAMBIOS EN LAS NECESIDADES FISCALES DE LOS DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO 65

III.5) EL CONTEXTO DE LA SUSTITUCION TRIBUTARIA 67

III.5.1) RELATIVA ESPECIALIZACION DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS SEGUN LAS ETAPAS DE LOS PROCESOS DE PRODUCCION Y COMERCIALIZACION INVOLUCRADAS 67

III.5.2) RESERVAS DE ADAPTACION: AJUSTES 71

III.5.3) HACIA LA DESCENTRALIZACION DEL IVA EN ARGENTINA 74

III.5.3.1) EJEMPLO DE TRANSFERENCIA PARCIAL DEL IVA 76

III.5.3.2) NUEVO REGIMEN DE COPARTICIPACION: SEGREGACION DEL COMPONENTE DEVOLUTIVO 79

III.6) UN PROCESO DE REFORMA EN TRES FASES 81

III.6.1) PRIMERA FASE: ADAPTACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO (PREPARATORIA: CONSENSO, AJUSTE Y DIFUSION) 81

III.6.2) SEGUNDA FASE: SUSTITUCION DE LOS GRAVAMENTES DISTORSIVOS (INGRESOS BRUTOS, SELLOS, TASAS DE SEGURIDAD E HIGIENE Y SIMILARES) E IMPLEMENTACION DEL SUBSISTEMA IVA-ORIGEN/IVF 83

III.6.3) TERCERA FASE: DESCENTRALIZACION DEL IVA 84

III.7) A MODO DE CONCLUSION 86

ANEXO 1: NUEVO CONVENIO MULTILATERAL 88

ANEXO 2: UN REGIMEN DE COPARTICIPACION PARA DESCENTRALIZAR EL IVA SEGUN NUESTRA PROPUESTA 101

BIBLIOGRAFIA 111

SUSTITUCION DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS Y FEDERALISMO TRIBUTARIO EN ARGENTINA

I) INTRODUCCION

Argentina es un país de organización federal. Cuenta con un IVA de base amplia y estructura bastante neutral, cuya administración ha sido asignada a la Nación (D.G.I.) desde que se implementó, hace más de veinte años. Existen también veinticuatro regímenes de imposición a los consumos administrados a nivel provincial, cuya presencia ha sido frecuentemente cuestionada por la doctrina nacional, que los considera un obstáculo para el desarrollo económico del país.

El 12 de agosto de 1993 la mayoría de las provincias argentinas suscribieron con el gobierno nacional el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" -Pacto Federal Fiscal-, comprometiéndose a eliminar distorsiones económicas y a mejorar simultáneamente la eficacia de sus administraciones tributarias.

En el terreno de la imposición a los consumos el objetivo a alcanzar antes del 12 de agosto de 1996 implicaba transformar cada uno de los impuestos provinciales sobre los Ingresos Brutos (IIB) plurifásicos y acumulativos, en impuestos a los consumos en etapa final, definidos como monofásicos y neutrales. La propuesta puso énfasis en la lucha contra la evasión y en la

coordinación de los aspectos multijurisdiccionales, considerando los efectos de esta gran transformación tributaria en el comportamiento del sistema global. De esta forma se procuraba evitar o prevenir los desequilibrios financieros que pudieran surgir en cada distrito.

La resistencia al cambio se evidenció desde el mismo momento en que se firmó el Pacto y fué rápidamente exteriorizada a través de diversas propuestas alternativas. Se consideraron los aportes doctrinarios efectuados por numerosos autores nacionales y extranjeros durantes las últimas tres décadas. Hoy día, la doctrina nacional se encuentra a la altura de la experiencia mundial en la materia.

Sin embargo, es muy poco lo que se ha hecho para instrumentar el Pacto Federal en el contexto de la imposición provincial a los consumos (el proyecto oficial debía entrar en vigencia el 1/1/95). Creemos que ha llegado el momento de reformular lo convenido entre Nación y Provincias, considerando los intereses de las partes y atendiendo a los condicionantes políticos y administrativos que impidieron la concresión de esta reforma. Esto supone un análisis profundo de todas las propuestas y un mayor acercamiento a la realidad política e institucional de los estados subnacionales.

El presente trabajo se orienta a favor de los objetivos pactados desde un principio -neutralidad, competitividad, lucha contra la evasión- y a la vez pondera las críticas de aquellos que sostienen criterios alternativos. Finalmente, se propone una alternativa que contempla en mayor medida la realidad política e institucional subyascente, prestando una especial atención a las nuevas demandas de federalismo fiscal que han aparecido en Argentina durante los últimos años.

II) LINEAMIENTOS PARA UNA FUTURA REFORMA

Desde nuestra óptica, los objetivos que deberían presidir la reforma del sistema serían los siguientes:

II.1) EFICIENCIA Y EFICACIA ADMINISTRATIVA

Porque resulta indispensable mejorar el nivel de cumplimiento voluntario en materia tributaria, el organismo fiscalizador debe tener aptitud para controlar el incumplimiento de los contribuyentes registrados y a la vez, capacidad para individualizar a los potenciales contribuyentes no registrados.

Para ello, es importante buscar una adecuada complementariedad entre las administraciones de los tres niveles de gobierno y así lograr una relativa especialidad en el control por sectores y etapas en los procesos de producción y comercialización, respetando las posibilidades reales que ostenta cada fisco. La integración "horizontal" entre administraciones tributarias de un mismo nivel de gobierno -p.ej: D.G.I. + D.R.P. + A.N.A., a nivel nacional- debe ser acompañada por la integración "vertical" entre las administraciones tributarias de los distintos niveles de gobierno -D.G.I. + D.G.R. + Administraciones municipales-.

En ese sentido, nuestra Propuesta descarta rotundamente las alternativas de IVA-consumo con criterio de destino -pago diferido, fondo compensador e intermediación del IVA nacional- "preferidas" por la doctrina nacional contemporánea. Los motivos de tal rechazo son los siguientes:

* Un IVA-destino en cualquiera de sus modalidades requerirá mayor tiempo de diseño e implementación que una modalidad, como la que hemos de proponer, de IVA-orígen subnacional: las devoluciones y/o transferencias para efectuar los "ajustes en frontera" en las modalidades de IVA-destino suponen, tanto para el fisco como para los contribuyentes, un cambio de mayor envergadura que la modificación del convenio multilateral según las pautas de esta Propuesta.

* En base a la experiencia internacional aportada por los sistemas de IVA-destino contemporáneos, es justo admitir que la mayoría de las ventas realizadas "en el mostrador", e incluso gran parte de las prestaciones de servicios efectuadas a sujetos de otras jurisdicciones, deben necesariamente gravarse "en orígen", debido a las complicaciones administrativas que reportaría aplicar el criterio de destino en dichos casos.

II.2) NEUTRALIDAD Y COMPETITIVIDAD

El objetivo de competitividad debe ser priorizado desde un principio si se quiere eliminar las distorsiones -efecto cascada- que provocan los regímenes tributarios vigentes a nivel subnacional, a fin de poder cuantificar la carga tributaria incorporada en el precio de los productos exportados y que éstos

salgan del país totalmente libres de impuestos (la economía moderna y el contexto del Mercosur así lo exigen).

En ese sentido, la inevitable transición que impone esta reforma debería capitalizar los errores del pasado, descartando los procedimientos que fracasaron rotundamente en la experiencia argentina de años recientes. Esto implica:

primero: evitar una derogación precipitada de los regímenes de ingresos brutos que, por no considerar las necesidades financieras de los estados subnacionales, tenga que reaparecer en forma encubierta bajo otra denominación (como ha ocurrido en la década del 70 luego de la derogación del impuesto a las actividades lucrativas);

segundo: descartar cualquier tipo de transformación gradual de los regímenes de ingresos brutos (gradualismo que ha demostrado, al menos en Argentina, no ser apto para intrumentar un impuesto a las ventas minoristas armonizado en todas las jurisdicciones). Recordemos que esto es lo que pretendía la ley de Coparticipación de Impuestos 20221 a partir de 1980, y que actualmente se ha presentado como una de los objetivos a lograr en el contexto del Pacto Federal de 1993 (con poco éxito, por cierto).

II.3) AUTONOMIA FISCAL

Para que no decaigan los niveles de recaudación obtenidos por las distintas jurisdicciones del país y que todas preserven sus facultades de fijar exenciones y tasas diferenciales por producto, sector o actividad, es conveniente seguir una linea

"conservadora" que incluya el respeto por el nivel municipal y defienda, en toda su dimensión, el grado de autonomía alcanzado en la materia. Desde la óptica de los niveles provinciales y municipales de gobierno, el federalismo fiscal, el poder tributario, la autonomía y el poder de decisión en materia tributaria son objetivos "políticos" que contribuyen a la eficiencia económica en la asignación de los recursos productivos del país, lo cual, en definitiva dependerá de los procedimientos decisorios utilizados para definir la financiación y el nivel de gastos públicos dentro de cada distrito. Ese poder de decisión -siempre concreto y determinado-, puede referirse a los siguientes aspectos:

1) **poder de "libre disposición" (para disponer del recurso tributario sin grandes condicionamientos):** esta facultad caracteriza a los regímenes tradicionales de coparticipación, pero no alcanza para resolver el "grave problema federal" que sufre la Argentina (especialmente, si consideramos la gran "variabilidad" que ha existido en el nivel de los recursos coparticipados, en contraste con relativa estabilidad que han demostrado los recursos propios de las diversas jurisdicciones del país);

2) **poder de "libre legislación" (para legislar la estructura normativa del tributo sin grandes condicionamientos):** en ese sentido, advertimos que la libre definición de tasas y/o bases imponibles podría promover una grave ineficiencia de parte de los fiscos subnacionales;

3) **poder de "libre administración" (para administrar y recaudar el tributo sin grandes condicionamientos):** al respecto, se debería impulsar la descentralización tributaria en Argentina procurando la ampliación paulatina de las "facultades administrativas" de los fiscos subnacionales. Tal es la importancia otorgada a este objetivo -promover la autonomía en materia administrativa-, que optamos por incluirlo como un lineamiento específico de nuestra Propuesta

-item II.4) de este trabajo- considerándolo, desde un primer momento, como un elemento de juicio indispensable para decidir correctamente el reemplazo de los impuestos distorsivos provinciales y municipales.

A largo plazo, este objetivo federalista debería promover el incremento sostenido de los montos recaudados por las administraciones tributarias provinciales y municipales -incluso en Capital Federal-, estimulando su eficacia respecto al control de la evasión, sin desconocer que la realidad tributaria argentina otorga poco márgen para crear nuevos impuestos y/o elevar los niveles de las alicuotas vigentes. Los gobiernos provinciales y municipales deberían estar en condiciones de poder ampliar -o reducir- la presión tributaria ejercida sobre sus contribuyentes, evaluando la vinculación existente entre los servicios públicos que se prestan a los residentes del lugar y los montos recaudados provenientes de los mismos. Cada distrito deberá evaluar constantemente el grado de influencia que ejercen las finanzas públicas locales -gastos e ingresos públicos presupuestados- sobre la capacidad competitiva de los empresarios del lugar. Más precisamente: los gobiernos subnacionales deben tener capacidad de decisión suficiente para poder definir en todo momento -por supuesto, dentro de ciertos límites-, la mezcla o canasta de bienes y servicios públicos y privados que consideren "óptima" para su región.

II.4) DESCENTRALIZACION TRIBUTARIA

A nuestro entender, resulta conveniente impulsar la descentralización político-administrativa de la "base consumo" en Argentina (una de las dos grandes bases tributarias que existen en el país). La historia y la técnica tributaria avalan esta postura pués, en general, los impuestos indirectos al consumo se caracterizan por ser relativamente fáciles de recaudar (1).

En este sentido, nuestra Propuesta descarta rotundamente las alternativas de IVA-consumo con criterio de destino -pago diferido, fondo compensador e intermediación del IVA nacional- "preferidas" por una parte la doctrina nacional contemporánea. Los motivos de nuestro rechazo serían los siguientes:

* Sólo un sistema de IVA-orígen provincial de base amplia y generalizada podría garantizar el derecho que tienen las Provincias a recuperar en forma gradual sus originales "fuentes imponibles", considerando que tales bases de imposición no se identifican precisamente con el consumo sino, más bien, con el PBI o Ingreso global de cada jurisdicción (subsidiariamente, un sistema de impuestos

---

1- Por eso mismo fueron aplicados en forma exclusiva por las Provincias hasta 1890, fecha en que cambió la interpretación de la Constitución Nacional y pasaron a considerarse de aplicación concurrente con la Nación; y aunque posteriormente se tornaron "coparticipables", es justo advertir que, en todo momento, se pretendió garantizar el nivel de ingresos tributarios obtenidos por las Provincias en materia de imposición a los consumos (incluso, respecto de la primer reforma "centralizadora", en 1933, este objetivo fué expresamente consignado dentro del texto del convenio de coparticipación correspondiente).

provinciales sobre los ingresos/renta podría cumplir igual función, pero con notorias desventajas en materia de administración tributaria).

* La transferencia gradual del IVA a las Provincias se tornaría dificultosa ante la implementación de un IVA-destino que obligue a efectuar reintegros o devoluciones sobre las ventas interjurisdiccionales (la evasión en esta área se vería notoriamente alentada ante cada incremento de la tasa de IVA subnacional). En tal caso, la segregación del componente devolutivo de la coparticipación se tendría que efectuar a través de la base consumo, lo que, ciertamente, resultaría una ficción si no se reconociera "integralmente" el derecho que tienen las Provincias a recuperar la "totalidad" de sus fuentes imponibles originales (no sólo la parte correspondiente a la base consumo).

En definitiva, advertimos que las modalidades de IVA-destino pueden acarrear mayores dificultades que las que se han publicitados hasta la fecha, especialmente, si se incluye como materia de discusión la futura descentralización tributaria del país. A nuestro entender, ciertas desventajas que resultan atribuibles al IVA-destino no están siendo percibidas claramente por los legos, debido al énfasis que se ha puesto en defender sus bondades en relación con el mero reemplazo de los regímenes distorsivos provinciales y municipales. Será necesario, entonces, profundizar el estudio de las posibilidades que ofrece el IVA-orígen en la dirección señalada por este trabajo.

Sin embargo, en el campo estrictamente administrativo la transformación debería ser concretada gradualmente, a fin de que pueda acompañar el ritmo evolutivo de los gastos e ingresos

públicos. En Argentina, durante los años venideros las tendencias dominantes serían las siguientes:

Primera tendencia: reducción paulatina del gasto público nacional. Las privatizaciones, las transferencias de los servicios de salud y educación a las Provincias y la reducción del peso relativo de los intereses de la deuda externa hacen pensar en un futuro estado nacional más pequeño y eficiente que el que tenemos actualmente.

Segunda tendencia: eficiencia creciente de las administraciones tributarias nacionales, provinciales y municipales. En ese sentido, el principal problema a resolver será cómo distribuir los recursos y las fuentes de orígen tributario entre los fiscos del país. La recaudación global -por todo concepto- debería aumentar en forma sostenida, pero reduciendo gradualmente la presión tributaria que se ejerce en el área de los consumos, e impulsando, a la vez, una mayor participación relativa del impuesto a las ganancias.

Tercera tendencia: profundización del proceso de federalismo fiscal e integración económica del Mercosur. Es evidente que las demandas de los estados subnacionales no han sido debidamente contempladas durante la negociación de los Pactos Federales I y II. Gradualmente, la administración nacional tendría que ir perdiendo peso específico, cediendo atribuciones hacia arriba -Mercosur- y hacia abajo -Capital Federal, Provincias y Municipios-. En definitiva, la solución ideal no puede ignorar las exigencias de integración económica que impone el Mercosur, como tampoco los reclamos de federalismo fiscal que esgrimen las Provincias.

III) PROPUESTA: HACIA UNA NUEVA MODALIDAD DE IMPOSICION A LOS CONSUMOS EN ARGENTINA

A partir de los lineamientos generales expuestos en el item II) de este trabajo, proponemos que se actualicen los términos del Pacto Federal Fiscal, permitiendo que las Provincias argentinas -incluso Capital Federal-, reemplacen sus anacrónicos impuestos en cascada -Ingresos Brutos y Tasas de Seguridad e Higiene- por un **SUBSISTEMA DE DOS IMPUESTOS**; a saber:

a) Un **Impuesto sobre las Ventas, Prestaciones y Locaciones Finales según IVA (IVF)**, con base imponible y tasas múltiples, definibles dentro de ciertos "marco legal" (cuyos límites surgirían del consenso entre todas las jurisdicciones).

b) Un **IVA subnacional** con la misma base imponible del IVA nacional y sobretasa única convenida entre todas las jurisdicciones, aplicando el **criterio de origen (IVA-orígen)**. Para facilitar la fiscalización de los pequeños empresarios, en vez incorporar el promulgado "monotributo", se propone una adaptación o perfeccionamiento del régimen de responsables no inscriptos.

Esta nueva modalidad de imposición "combinada" sobre las ventas (a partir de ahora: subsistema IVA-orígen/IVF) recaería sobre

manifestaciones de capacidad contributiva similares o equivalentes a las que gravan las Tasas de Seguridad e Higiene e Impuestos sobre los Ingresos Brutos hoy vigentes. A continuación, detallaremos el aporte concreto de cada componente del subsistema propuesto, en pos de la consecución de los objetivos señalados en nuestros lineamientos generales (item II) de este trabajo).

III.1) EL IVA SUBNACIONAL CON CRITERIO DE ORIGEN

III.1.1) SUSTITUCION "CUASI-PERFECTA"

Mediante este impuesto se contribuye a garantizar una recaudación equivalente a la actual, principalmente en términos "cuantitativos", por el gran poder recaudatorio que otorga el pago fraccionado en la mecánica del IVA, así como también, en aspectos "cualitativos" relacionados con la procedencia de la recaudación, teniendo en cuenta que el impuesto a reemplazar opera principalmente con criterio de origen. La equivalencia en términos cuantitativos requiere que todas las jurisdicciones convengan en torno a una tasa común que compense "en gran medida"

lo que recauda el impuesto sustituido (el resto lo aportará el IVF).

III.1.2) NUEVO CONVENIO MULTILATERAL

Respecto de los sujetos que operan en múltiple jurisdicción habrá que consensuar las pautas que se utilizarán para distribuir la materia imponible y determinar el valor agregado de cada jurisdicción.

Hay que tener muy en cuenta el grado adicional de dificultad técnica que presentará la distribución territorial de la base imponible del IVA-orígen respecto del prorrateo actual de ingresos brutos, especialmente cuando se trata de distribuir el valor agregado de algunos grandes contribuyentes que cuentan con procesos áltamente integrados y/o concentrados (2).

Un aspecto conflictivo que deberían afrontar "en conjunto" los estados subnacionales, es el tratamiento de las "ventas a

---

2- Se adoptaría una modalidad de imputación del estilo "convenio-actividad"; es decir: se exigiría una registración detallada de datos "por actividad" en la mayoría de los casos relevantes, lo que, en determinadas ocasiones, podría complicar la operatividad del instrumento (la modalidad conocida como "convenio-sujeto" no resulta compatible con un principio estrictamente "economico", como es el criterio de orígen).

distancia" -por correpondencia, catálogo, telemarketing, internet, etc.-, cuyo desarrollo, todavía incipiente, exige prevenir la creciente erosión recaudatoria que se canalizaría a través de estos negocios si se repitiera la experiencia internacional en el país.

En general, se puede aprovechar la experiencia acumulada durante la administración del actual convenio multilateral, preservando -en lo posible- una práctica a la que ya están acostumbrados los agentes y organismos pertinentes. En el ANEXO 1 -expuesto al final de este trabajo-, proponemos un Nuevo régimen de Convenio Multilateral, cuya estructura de distribución facilitaría considerablemente la transferencia gradual del IVA a las Provincias, pués adoptaría un criterio de orígen mucho más estricto que el "criterio mixto/predominantemente de orígen" consagrado en el convenio vigente.

III.1.3) DESCENTRALIZACION DEL IVA

Además del Nuevo Convenio Multilateral -ver ANEXO 1, al final de este trabajo-, la sóla existencia de sobretasas uniformes en el IVA subnacional estaría facilitando, desde un principio, la futura transferencia del IVA a las Provincias.

Para federalizar gradual y progresivamente el IVA -como objetivo a largo plazo-, primero se debería consensuar los mecanismos de negociación y mayorías necesarias para "reducir gradualmente la importancia relativa que tienen las tasas aplicadas por la Nación respecto de las que, como alicuotas complementarias, aplican las Provincias y la Capital Federal" (3).

Finalmente, advertimos que la transferencia del IVA debe ser acompañada, desde un principio, con un perfeccionamiento creciente de las DGR provinciales, arbitrándose todos los medios que sean necesarios para reducir la litigiosidad inherente a la aplicación del Nuevo Convenio Multilateral dentro de un mínimo compatible con la óptima utilización de dicho instrumento.

III.1.4) REGIMENES DE INFORMACION Y PAGO

Es conveniente unificar, respecto de los inscriptos, los regímenes de facturación, registración, declaración y pago del "IVA conjunto" (nacional y subnacional).

3- Propuesta formulada por el Dr. Enrique Reig en un artículo de su autoría publicado en diciembre de 1967: "**Un programa de coordinación del Impuesto a las Actividades Lucrativas con el proyectado Impuesto al Valor Agregado**". (Rev.Derecho Fiscal, T.XVII) - Bs.As., Argentina.

El único cambio sustancial en materia de facturación será la incorporación de una tasa de IVA "reducida" para las ventas "finales" realizadas por los inscriptos (como veremos, el IVF figurará incluido en el precio facturado).

La discriminación del IVA en las facturas emitidas por los inscriptos debería reflejarse en un sólo renglón, es decir: aplicando una tasa "combinada" o "conjunta", equivalente a la sumatoria de ambos niveles de imposición (nacional y subnacional). Para lograr una mayor simplicidad se unificaría también la declaración del IVA, consensuando la presentación de un único formulario mensual (4).

Las exigencias de uniformidad no deberían ser tan rigurosas en lo que se refiere a "regímenes de información"; no obstante, se podrían definir ciertas pautas de intercambio entre jurisdicciones, además de armonizar los requerimientos comunes, a fin de que la información obtenida resulte cada día más útil y comparable.

4- A fin de que se informe sobre ambos tributos a una misma fecha de vencimiento, se exigiría una sóla declaración jurada para informar y pagar, tanto el IVA nacional, como el IVA subnacional (y tantos ejemplares como sean necesarios para obtener una buena administración de los tributos en cuestión). Los contribuyentes ingresarían "directamente" sus pagos a las cuentas de los fiscos involucrados.

III.1.5) PAGO ADELANTADO DEL IVA NACIONAL CORRESPONDIENTE A LA ETAPA FINAL

El IVA nacional gravará con tasa reducida las ventas finales realizadas a consumidores finales, exentos o no alcanzados (5), adelantando la percepción del impuesto correspondiente a la etapa minorista, y asegurando la recaudación nacional en un ámbito que resulta generalmente propenso a la evasión (a los minoristas inscriptos les será muy difícil eludir el piso de imposición que se consagra a través del "spread" de tasas). Descansando en ésta fortaleza del sistema, la D.G.I. podrá reducir el tiempo de fiscalización atribuido al sector minorista, reforzando simultáneamente el control correspondiente a las etapas preminoristas (todo ello, sin necesidad de modificar su actual dotación de recursos).

En caso de que el márgen de valor agregado "real" del minorista responsable incripto resulte inferior al márgen presumido por la ley de IVA, la generación de recurrentes saldos a favor en las declaraciones juradas del sujeto en cuestión, puede hacer que el

---

5- Una tasa inferior a la tasa general consagrada para las operaciones entre inscriptos (ver "rango de tasas diferenciales", en el item III.2.2. de este trabajo).

IVF -ver item III.2.) de este trabajo- incida sobre el IVA no compensado (que se trasladaría a los precios). Como se trata de la etapa minorista o final, estimamos que no se producirán distorsiones significativas (por lo tanto, no será necesario implementar mecanismos de devolución o transferencia para reintegrar los saldos técnicos a favor no compensados). La mayoría de las veces, no existirá acumulación impositiva, pués el margen de valor agregado real superará al márgen presumido legalmente: será considerado, simplemente, como un "pago extra" que adelantará la percepción del IVA nacional correspondiente a la última etapa, a fin de asegurar la recaudación proveniente de un sector que resulta generalmente muy difícil de controlar (y que, además, tiene una gran propensión a evadir los impuestos).

III.1.6) COMPLEMENTARIEDAD DE GESTIONES

El IVA con criterio de origen permitirá complementar la gestión de la administración tributaria nacional con el aporte de cada una de las administraciones tributarias provinciales. De esta forma, los esfuerzos administrativos efectuados a nivel nacional y provincial convergerán en torno a un mismo objetivo y la responsabilidad por el cambio será compartida (no recaería exclusivamente sobre la parte más débil, como ocurre con el proyecto oficial).

La complementariedad de gestiones entre administraciones tributarias reducirá los niveles de evasión del IVA nacional y representará, desde un principio, el grado óptimo de coordinación al que tratan de arribar las regiones más avanzadas, como la Unión Económica Europea.

Las ventajas son notorias en términos de fiscalización debido a que existen formas de evadir muy arraigadas a nivel local que pueden ser detectadas con mayor facilidad por los fiscos subnacionales. La mecánica del IVA incentivará a las administraciones provinciales para que controlen la evasión vernácula y eviten que los productos salgan de su jurisdicción sin pagar el impuesto correspondiente (aunque luego terminen pagando un importe similar a los fiscos de otras jurisdicciones, al no tener crédito que descontar).

Todo esto significa que la evasión vernácula perjudicará directamente al fisco local pero no necesariamente representará una menor recaudación para el fisco nacional. En consecuencia, las D.G.R. subnacionales no podrán cruzarse de brazos y esperar que la Nación recaude por ellas.

Mediante la aplicación del criterio de origen se reforzaría una parte significativa del control, puesto que no se cortaría la

cadena de débitos y créditos fiscales respecto del IVA subnacional; y lo que es aún más importante: se podría impulsar la unificación de los regímenes de retención y percepción en todo el país.

III.1.7) REGIMEN UNIFICADO DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES

Las D.G.R. subnacionales no tendrán una responsabilidad exclusiva sobre la fiscalización de los regímenes de retención y percepción del IVA, sino que podrán complementar sus gestiones con la D.G.I. en una área donde el organismo nacional ha logrado notorios avances durante los últimos años. Caso contrario, la proliferación de diferentes regímenes de retención y percepción podría ocasionar un caos administrativo, tanto para los fiscos como para los contribuyentes, principalmente a la hora de asignar pagos a las diversas jurisdicciones o al momento de resolver exoneraciones por reiterados saldos a favor. Con independencia de la posición asumida por quienes sostienen que el organismo recaudador nacional estaría facultado para crear regímenes de retención o percepción por simple resolución del Director General y sin expresa definición legal -criterio que no compartimos-, creemos indispensable que la uniformidad en materia normativa se vaya extendiendo gradualmente hacia el área de las

reglamentaciones e interpretaciones efectuadas por el P.E.N. y la D.G.I. (no sólo por razones de orden jurídico, sino en atención a sus implicancias económicas y administrativas).

Todo esto, a efectos de no complicar innecesariamente la administración del tributo, ni fomentar la competencia interjurisdiccional respecto de tales mecanismos; los cuales, si bien podrían asegurar una parte significativa de la recaudación del IVA, también generarían notorias inequidades en torno al surgimiento de reiterados saldos a favor e injustas desproporciones de su carga tributaria.

En nuestra opinión, todo demuestra la conveniencia de unificar los regímenes de pago a cuenta en torno a la normativa aplicable a nivel nacional (6).

Según esta Propuesta, los responsables inscriptos deberán ingresar las percepciones y retenciones efectuadas a terceros en cuenta separada: la cuenta común interjurisdiccional, cuya administración central podría incluso "federalizarse", incorporando una adecuada representación de los niveles

---

6- Como punto de partida, también deberían tenerse en cuenta las pautas establecidas por la R.G.61 de la Comisión Arbitral, vigente y aplicable en las jurisdicciones que pretenden instaurar regímenes de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (con referencia directa a los sujetos multijurisdiccionales del actual Convenio Multilateral).

provinciales (aunque, por supuesto, preservando una ingerencia razonable del fisco nacional). Desde la administración federal de la cuenta común se distribuiría posteriormente la recaudación correspondiente a los fiscos subnacionales -Provincias y Capital Federal- en función de los domicilios informados por los propios sujetos retenidos y/o percibidos (7). Si se trata de percepciones y retenciones sufridas por sujetos multijurisdiccionales, su distribución se haría en función a los coeficientes "c.v.a." aportados por los mismos a la administración de la cuenta común (ver ANEXO 1, al final de este trabajo).

III.1.8) DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LOS EXPORTADORES Y PERCEPCIONES ADUANERAS SOBRE IMPORTACIONES

Se advierte la necesidad de convenir un mecanismo para determinar la medida en que las jurisdicciones contribuirán a la devolución de los créditos fiscales por exportaciones. En nuestra Propuesta, esta distribución se llevaría a cabo teniendo en cuenta la proporción de lo recaudado en concepto de IVA subnacional en cada distrito, respecto del total ingresado por

---

7- Se debería contar con una base de datos amplia y actualizada, que informe sobre el CUIT y otros datos referidos al universo de responsables inscriptos de cada jurisdicción.

igual concepto en todo el país. De tal forma, se estaría mirando a la Argentina como una "unidad exportadora" y se reconocería integralmente la vinculación global que tienen los créditos fiscales del IVA -en su conjunto-, con el grueso de las exportaciones del país (8).

El IVA que recae sobre las importaciones es una percepción que ha sido recaudada regularmente por la aduana nacional. Su producido recaudatorio -un tercio del IVA ingresado durante 1993- debería distribuirse, según nuestra Propuesta, con los mismos parámetros que se utilizan para hacer participar a las Provincias en los reintegros de IVA por exportaciones. Si la aduana nacional asignara directamente los ingresos percibidos, atribuyéndolos a cada una de las jurisdicciones "importadoras", surgirían notorias inequidades e indefiniciones, pués se estarían incorporando elementos propios del criterio de destino dentro de un sistema que distribuye esencialmente con criterio de orígen. Por lo tanto, la asignación jurisdiccional de las percepciones debería llevarse a cabo considerando la proporción de lo que se haya recaudado por IVA subnacional dentro de cada jurisdicción respecto del total ingresado por igual concepto en todo el país.

8- Este procedimiento se aplicaría al sólo efecto de repartir la carga financiera entre los fiscos, ya que se mantendría la exigencia del vínculo explícito y documentado como requisito para conceder el beneficio concreto de la devolución a quien lo solicite.

Acorde con la participación correspondiente a cada jurisdicción -según sea el nivel de recaudación alcanzado por éstas durante el lapso que se tome de referencia- y en forma periódica -p.ej: cada mes-, los recursos percibidos por la aduana nacional serían destinados a financiar los reintegros de IVA subnacional autorizados durante el mencionado período (9).

En síntesis: tanto en materia de "reintegros de exportación" como de "percepciones aduaneras" la participación de cada fisco se determinará a través de un coeficiente, ponderando la proporción de lo que se haya recaudado en concepto de IVA subnacional en cada distrito respecto del total nacional correspondiente.

III.1.9) ADMINISTRACION DE LA CUENTA COMUN DEL REGIMEN DE COMPENSACIONES INTERJURISDICCIONALES

Al hacerse la "afectación periódica" de los ingresos de la cuenta común interjurisdiccional, cabrían dos posibilidades:

9- La gestión de los reintegros pudo haberse realizado ante oficinas ubicadas en distintas jurisdicciones; pero esta circunstancia no se considera relevante, en virtud de que la carga financiera no tendría que distribuirse "caso por caso" (sólo se haría una "asignación global", en función de la recaudación de cada distrito).

a) que el total de los reintegros por exportaciones a ser efectivizados durante el período en cuestión -mensual, bimestral, etc.-, pueda financiarse totalmente con los recursos transferidos por la aduana al inicio de dicho lapso. Esta sería la afectación más común del IVA subnacional percibido por la aduana en las importaciones. De existir un remanente, se constituiría una "reserva especial", destinada a financiar reintegros de próximos períodos;

b) que los reintegros del período no puedan ser financiados totalmente con los recursos transferidos por la aduana al iniciarse el período en cuestión. En tal caso, los recursos faltantes serían extraídos de la reserva constituida en períodos anteriores o subsidiariamente -si esa reserva resultara insuficiente-, se afectarían los fondos de la cuenta común del regímen de retenciones y percepciones (10). Sólo excepcionalmente se afectarían los fondos de la coparticipación.

10- La cuenta común también se utilizaría para efectivizar las compensaciones por "reliquidación" o distribución final que se determinen en cumplimiento del Nuevo Convenio Multilateral (ver ANEXO 1, al final de este trabajo).

III.2) EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, PRESTACIONES Y LOCACIONES FINALES SEGUN IVA (IVF SUBNACIONAL)

III.2.1) IDENTIFICACION DEL OBJETO DEL IVF

Atendiendo al régimen de registración y facturación vigente en nuestro país -R.G. 3419 y modif.- el IVF recaerá sobre los recargos de IVA registrados por los responsables no inscriptos y sobre las transacciones registradas y respaldadas por vales, tickets o facturas tipo "B", emitidos por los inscriptos cuando venden bienes o servicios a sujetos que respecto del IVA revisten la calidad de consumidores finales, exentos o no alcanzados (11).

Según la normativa vigente, no se debe discriminar el IVA cuando se trata de operaciones presuntamente efectuadas en la última etapa de los procesos de producción y comercialización (en estos casos, no puede haber transferencia de créditos fiscales, aunque exista una reventa posterior). La incorporación del IVF en dicho esquema podría tener algunos efectos de acumulación o piramidación; los cuales, sin embargo, serían muy poco significativos a la hora de exportar, ya que obedecerían a la

---

11- Las ventas de bienes de uso a sujetos que revisten la calidad de responsables no inscriptos, exentos, o no alcanzados en IVA se documentan con factura tipo "A", consignando el destino que se asignará al bien vendido (art.6 de la R.G.3802, modificado por la R.G.3939 de la DGI).

propia mecánica del IVA vigente (en definitiva, no parece justo exigir una neutralidad que ni el IVA ofrece en el campo donde está su fortaleza y superioridad).

Fundamentalmente, la existencia del IVF permitirá reforzar el control sobre las ventas a consumidor final, atacando un punto débil en la administración de los impuestos al consumo que atenta contra el cumplimiento voluntario en todo el país. Como las operaciones de consumo final estarían alcanzadas por este impuesto, los vendedores y los fiscalizadores deberán cerciorarse de que no se denuncien bajo la apariencia de operaciones de reventa (12). En nuestra Propuesta, esa verificación se efectuaría mediante el cotejo del certificado de inscripción del IVA que justifique el no pago del IVF en el caso concreto,

---

12- El gran inconveniente que deben afrontar las administraciones tributarias del impuesto a las ventas minoristas -IVM: gravamen equivalente al IVF en la experiencia de EEUU y Canadá- no se ciñe, actualmente, a la masividad de los contribuyentes (una problemática que, por cierto, también resulta atribuible al IVA y a otros impuestos de base amplia). El principal problema del IVM, a nuestro entender, se encuentra en la dificultad que tienen los agentes tributarios para identificar, dentro del universo de transacciones de mercado, a las denominadas "operaciones de reventa" (venta de mercaderías, materias primas, insumos y bienes de capital o de inversión). Como es sabido, las operaciones de reventa no deberían ser alcanzadas por el IVM (al menos, si se quiere preservar la esencia del gravámen y evitar los consabidos efectos de acumulación y piramidación). Otro aspecto conflictivo del IVM es el tratamiento de las "ventas a distancia" -por correpondencia, catálogo, telemarketing, internet, etc.-, cuyo desarrollo -todavía incipiente-, requiere prevenir la creciente erosión recaudatoria que se canalizaría a través de estos negocios, de repetirse la experiencia internacional en el país.

incorporándose al sistema una fortaleza propia de ciertos controles que ya se encuentran "arraigados" a nivel nacional. De esta forma, se lograría simplificar la tarea de las D.G.R. subnacionales y, a la vez, se ahorraría "tiempo de auditoría" en un área que, según revela la experiencia de los estados norteamericanos -E.E.U.U.-, ha insumido creciente dedicación y esfuerzo durante las últimas décadas (especialmente en el campo de las operaciones interjurisdiccionales, dónde se detectaron cuantiosas evasiones).

En definitiva, el IVF sería recaudado por las jurisdicciones "comercializadoras", dentro de cuyo territorio se ubicarían los centros emisores de facturas y recibos. Un régimen más detallado de facturación facilitaría considerablemente la administración del IVF con respecto a los contribuyentes multijurisdiccionales (a modo de "convenio multilateral"). Cada comprobante se emitiría consignando el código correspondiente al distrito dentro de cuyo territorio se hubiera generado efectivamente el valor agregado en cuestión (en simetría con el IVA-orígen subnacional, pero en el caso del IVF, con referencia exclusiva a la etapa minorista).

III.2.2) RANGO DE TASAS DIFERENCIALES SEGUN "SPREAD"

El IVA vigente en Argentina equipara a los consumidores finales con los responsables inscriptos respecto de la carga tributaria que "financieramente" deben soportar al momento de comprar bienes o servicios (aunque para los inscriptos dicha carga constituya un crédito fiscal que puede compensarse en el futuro).

Es evidente que ésta "igualdad financiera" se alteraría con la incorporación del IVF a la estructura tributaria del país, lo que, en definitiva, podría provocar una considerable evasión en torno al mal uso de los certificados de inscripción, en tanto algunos "irresponsables inscriptos" usarían los mismos para no pagar el IVF sobre sus compras personales o para incorporar espúreos créditos fiscales en sus liquidaciones de IVA (p.ej: comprando fraudulentamente a nombre propio, bienes o servicios con fondos provistos por terceros consumidores que desean eludir el IVF).

Es conveniente cerrar esta puerta abierta a los evasores; para ello, proponemos las siguientes medidas de contención:

primero: modificar la estructura de alicuotas del IVA nacional, aplicando una "tasa reducida" sobre las operaciones efectuadas entre inscriptos y consumidores finales, exentos o no alcanzados (ventas "finales" respaldadas con facturas tipo B, vales y tickets);

segundo: diponer expresamente, por ley convenio, que la tasa máxima del IVF en ningún caso podrá superar el "spread" o diferencial de alicuotas consagrado para el IVA nacional (spread: diferencia entre la tasa general y la tasa reducida del IVA nacional).

El costo financiero del "spread" dificultará considerablemente la práctica de comprar en forma fraudulenta a través de responsables inscriptos (en definitiva, se desalentará el uso indebido de certificados de inscripción "prestados").

Por otra parte, una estructura de IVA nacional que gravase con tasa reducida las ventas efectuadas a sujetos consumidores finales, exentos o no alcanzados, adelantaría la percepción del IVA correspondiente a la última etapa de los procesos de comercialización y, en consecuencia, aseguraría la recaudación nacional en un ámbito que resulta generalmente propenso a la evasión.

Un ejemplo de los tres impuestos actuando conjuntamente (IVA nacional, IVA subnacional, e IVF) se puede ver en el item III.4) de este trabajo.

III.2.3) APORTE DEL IVF A LA SIMPLIFICACION ADMINISTRATIVA

El diseño y futura implementación del IVF requeriría de un mínimo de esfuerzo en comparación con la inversión de tiempo y dedicación que acarrearía la instrumentación del proyecto oficial -impuesto sobre los ingresos brutos modificado- o el IVA-destino en cualquiera de sus modalidades.

La administración del IVF se verá notablemente simplificada por el hecho de que los vendedores no se encontrarán obligados a discriminar el impuesto en la factura; caso contrario, la diversidad de tasas y exenciones podría complicar la facturación y afectar la celeridad y precisión que resulta indispensable en este tipo de procesos. Se ha de mantener una modalidad de liquidación a la que ya están acostumbrados los contribuyentes del actual impuesto a los ingresos brutos, restringiendo las exigencias formales al terreno de las registraciones y otorgando tiempo suficiente para elaborar cualquier tipo de información discriminada. De esta forma, se facilitaría la adaptación al cambio que impone la reforma -transición-, aprovechando en grado óptimo las estructuras administrativas montadas por las empresas.

El IVF figurará incluido en el precio facturado por los inscriptos (no se discriminará en las facturas sino en los libros, como se hace actualmente para liquidar el IIB). En

nuestro ejemplo -item III.4) de este trabajo-, los fiscos podrán exigir una información detallada en libros de hasta cinco clasificaciones de bienes o servicios alcanzados con diferentes alicuotas. Esas clasificaciones resultan inevitables cuando se establecen tasas diferenciales y/o exenciones; pero pueden convertirse en una "pesadilla administrativa" si son numerosas y afectan a los bienes o servicio de consumo masivo (como en algunos regímenes de ingresos brutos vigentes).

La óptima simplificación en materia de registraciones se lograría si todas las jurisdicciones establecieran regímenes de tasa única (o si el IVF subnacional limitara la cantidad de tratamientos diferenciales, ciñéndolos a los que consagre el IVA en todo el país).

Las normas sobre declaración y pago del IVF no necesariamente coincidirán con las normas que definen la declaración y pago del IVA (tal definición quedaría librada al criterio de cada una de las administraciones tributarias subnacionales). En ese sentido, debemos considerar el grado de dificultad adicional que supone registrar el IVF, en virtud de los diversos tratamientos que se asignarían a los bienes y servicios alcanzados por dicho impuesto.

Los fiscos subnacionales no podrán instrumentar regímenes de retención y/o percepción para adelantar o asegurar la recaudación de los IVF que están bajo su órbita.

III.2.4) APORTE DEL IVF AL FEDERALISMO FISCAL

El IVF permitirá que los Estados subnacionales preserven el grado de autonomía alcanzado en la materia y puedan impulsar políticas tributarias que alienten o desalienten determinado tipo de consumos (estableciendo tasas diferenciales, exenciones, exclusiones de objeto, etc).

Tanto la amplitud de la base imponible del IVF, como el nivel y la variedad de sus alicuotas, será una decisión reservada en exclusividad a los gobiernos subnacionales, cada uno de los cuales se encontraría en condiciones de:

* gravar la "generalidad" del consumo vernáculo (con tasas múltiples o, mejor aún: con tasa única); o bien,

* gravar sólo algunos consumos "específicos" (probablemente, aplicando tasas múltiples).

De esta forma, los fiscos subnacionales podrán enfrentar con mayores posibilidades de éxito los múltiples problemas que acarrea la masividad de contribuyentes.

En definitiva, la estructura del IVF presentará un alto grado de "flexibilidad" en lo que se refiere a su futura definición legislativa. No obstante, a efectos de preservar la esencia misma del gravamen, las Provincias deberán acatar las limitaciones que establezca el Nuevo Convenio Multilateral con respecto a la definición de su base imponible y a la tasa máxima aplicable en dicho impuesto (ver ejemplo, en el item III.4) de este trabajo). Dentro de este esquema o marco conceptual, el IVF podría ser legislado con infinidad de variantes (e incluso, no ser implementado) (13).

En todos los distritos, la recaudación proveniente del IVF sería de mucho menor magnitud que la del IVA-origen. No obstante, los recursos complementarios aportados por el IVF servirían para

---

13- A nivel internacional, el modelo más cercano al gravamen que estamos proponiendo es el conocido Impuesto a las Ventas Minoristas (IVM: vigente en EEUU y Canadá). La rivalidad técnica entre IVA e IVM -a nivel doctrinal-, ha sido bastante difundida en los últimos tiempos; no obtante, debemos destacar dos aspectos que pasaron generalmente desapercibidos: 1) mientras el IVA responde a una tendencia que procura su generalización y uniformidad a nivel mundial, en los pocos paises donde existe el IVM se ha mantenido una utilización bastante difundida de las exenciones y de las tasas diferenciales; 2) la estructura simple y localista del IVM, en tanto grava esencialmente el consumo local y casi no se "exporta", ha permitido en numerosas ocasiones que los niveles inferiores de gobierno -municipios, ciudades, regiones y distritos- administren este tipo de gravámenes con relativa eficacia. En cambio, no se registran antecedentes similares respecto del IVA (los arbitrarios esquemas aplicados en Brasil y en Canadá no son, precisamente, ejemplos de una adecuada descentralización del IVA).

compensar los desequilibrios financieros que aparecerían en determinadas jurisdicciones debido a que la incidencia recaudatoria del IVA subnacional no podría equipararse totalmente con la de los impuestos sustituidos.

Mediante esta Propuesta, se podría superar en forma equitativa y eficiente la rivalidad que existe entre jurisdicciones "consumidoras" y jurisdicciones "productoras". Más precisamente: se podría evitar la creación de "reservas especiales" u otros fondos compensadores de desequilibrios financieros, ya que los gobiernos provinciales contarían -siempre que lo deseen-, con instrumentos idóneos para equilibrar sus finanzas (a través del IVF, actuarían sobre la variable "consumo", según sea el nivel de su producción vernácula).

III.2.5) DESCENTRALIZACION DEL IVF A NIVEL MUNICIPAL

En Argentina, el IVF puede considerarse un instrumento "óptimo" para incrementar la capacidad de imposición de los niveles inferiores de gobierno (14).

14- El gravamen inmobiliario no debería ser utilizado como reserva de adaptación, pués ya constituye, en la actualidad, una fuente importantísima de ingresos provinciales y/o municipales. Tampoco debería admitirse la implementación apresurada de cuotas

En defensa de un federalismo respetuoso de los niveles municipales de gobierno, se debería flexibilizar el sistema posibilitando que las Provincias -incluida la Capital Federal- deleguen total o parcialmente la administración del IVF a sus comunas, o compartan con ellas dicha responsabilidad, si lo creen conveniente.

En las comunas mejor organizadas o de mayor desarrollo relativo, la delegación administrativa podría ser "total" (aunque, en definitiva, el fisco provincial decida atribuirse una parte de la recaudación del IVF). En los demás casos, se acordaría tan sólo una delegación "parcial", empezando por aquellas áreas en las que los organismos municipales cuentan con mejores condiciones de capacitación y mayor cantidad de recursos disponibles.

En las comunas de inferior categoría, el fisco provincial tendría que asumir la totalidad de la gestión del IVF luego de evaluar detalladamente cada una de las restricciones que imposibilitan una adecuada descentralización de dicho impuesto.

---

adicionales o sobretasas en el impuesto a las ganancias -una de las fuentes principales del federalismo tributario internacional- ; al menos, mientras no se haya consolidado la administración de dicho impuesto en el país.

La experiencia de los Estados norteamericanos nos previene sobre las innumerables complicaciones que pueden presentarse si las administraciones tributarias -en tal caso: referidas al IVM- se desarrollan en un contexto donde cada comuna puede decidir libremente sobre las tasas y las base imponible del gravamen (con gran desgaste respecto al control de las operaciones intermunicipales). Esto hace necesario limitar el poder de decisión de las comunas a la sóla fijación de las alicuotas que habrían de aplicarse dentro de su jurisdicción (por supuesto, dentro de un márgen de variabilidad o rango de tasas definido previamente) (15).

Con fundamento en la ley provincial que establece el IVF se delegaría la administración del mismo a las comunas, confiriéndoles una "mínima" cuota de autonomía -o márgen acotado de decisiones- en materia de alicuotas. De esta forma, se facilitaría la adaptación del régimen a las diversas realidades locales, asegurando en cada ditrito un nivel de recaudación similar -o equivalente en términos cuantitativos- al de las tasas de seguridad e higiene. Simultáneamente, se otorgaría una

---

15- Los gobiernos municipalidades no decidirán el alcance y la calidad de la base imponible del IVF, en virtud de que los grupos de bienes y servicios con tratamiento especial -léase: rubros afectados con exenciones y tasas diferenciales- se clasificarían en la ley que establece el gravamen con validez a nivel provincial (ver nuestro ejemplo en el item III.4.3.) de este trabajo, dónde se propone un márgen "acotado" de decisiones en materia de alicuotas).

solución adecuada a los conflictos tarifarios que aparecen entre comunas limítrofes como consecuencia de la erosión recaudatoria de las compras "en frontera".

En definitiva, mediante el aporte complementario del IVF los municipios de Argentina estarían en condiciones de obtener recursos adicionales en tiempo propicio, incrementando la correspondencia entre sus gastos e ingresos públicos locales (mayor responsabilidad fiscal).

III.3) TRATAMIENTO DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Es evidente que el fisco nacional está "haciendo la vista gorda" al no poder implementar mecanismos de control masivo que sean eficaces para mantener "dentro del sistema" al universo de los responsables no inscriptos de IVA en todo el país. En la Argentina de los próximos años, un importante objetivo de política tributaria será reducir el márgen de evasión correspondiente al área de los pequeños empresarios, procurando facilitar la legalización o "blanqueo" de numerosas PYMES que desarrollan sus actividades de manera encubierta o subterránea y en muchos casos, en forma ostensiblemente ilegal. Es importante combatir la informalidad de tantos "irresponsables no inscriptos" que actúan cotidianamente con notoria impunidad bajo la mirada inquisidora, pero inoperante, de la D.G.I..

III.3.1) TENDENCIAS MODERNAS CON RESPECTO A LA TRIBUTACION DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.

La experiencia internacional nos revela la forma de reducir la evasión y la informalidad de las PYMES a través de diversas medidas, muchas de ellas complementarias entre sí; a saber:

1) disminuyendo la presión tributaria que recae sobre los pequeños empresarios (a fin de inducir el ingreso al sistema de aquellos que están al márgen del mismo);

2) mejorando e incentivando la fiscalización en los sectores que reportan los mayores niveles de incumplimiento;

3) instrumentando "blanqueos", regularizaciones, moratorias, diferimientos de impuestos, bloqueos en la fiscalización de períodos anteriores a la primera presentación, etc.

4) simplificando el sistema; en cuyo caso, las alternativas son muchas, destacándose el "impuesto único" que pagan los pequeños empresarios en Brasil (una sóla declaración y pago mensual: en línea con numerosas reformas efectuadas en la experiencia internacional).

III.3.2) EL MONOTRIBUTO

Actualmente, el gobierno nacional ha decidido implementar un "régimen simplificado" para pequeños contribuyentes, difundido por los medios periodísticos bajo el nombre de "monotributo". El mencionado tributo reemplazaría a otros tres gravámenes que reportan un alto grado de evasión en el sector de los pequeños empresarios: a) el IVA de los no inscriptos; b) el impuesto a las ganancias; c) las cuotas del régimen previsional (en este último caso, con algunas excepciones).

Para aquellos que deseen regularizar su situación de informalidad, el mayor atractivo será la posibilidad de bloquear la fiscalización de los periodos anteriores al de la primera presentación (una ventaja nada despreciable, por cierto). En los demás aspectos, es probable que el instrumento proyectado no

aporte la eficacia que se necesita para para combatir la evasión en el área de los pequeños contribuyentes (incluso en ciertos casos, hasta podría significar un retroceso).

Fundamentamos nuestra oposición al "monotributo" en los siguientes términos:

primero: los agentes tributarios -contribuyentes y D.G.I.- no se beneficiarán con una verdadera simplificación administrativa:

* siendo áltamente improbable que las estados subnacionales acepten incluir sus propios tributos en el citado régimen, ni en el mejor de los casos se podría equiparar a éste con un "impuesto único" -como el de Brasil-.

* este régimen especial no garantizará una simplificación efectiva de la materia previsional en todos los casos comprendidos bajo su órbita (se limita el encuadramiento a un máximo de empleados por categoría).

* el encuadramiento inicial se tornará aún más complejo que en la actualidad (cada contribuyente deberá decidir entre su incorporación al "régimen simplificado" o continuar bajo el régimen de responsables inscriptos).

* las obligaciones formales seguirán siendo engorrosas en materia de facturación, información de comprobantes, categorización anual, declaración periódica de otros tributos, etc. (en consecuencia, no se reducirá el costo del asesoramiento).

* será necesario mantener un Registro Nacional de Pequeños Contribuyentes: una ardua tarea para el fisco nacional que, de esta forma, estaría obligado a actualizar permanentemente el correspondiente archivo (incorporando las altas y las bajas pertinentes).

segundo: la implementación del "monotributo" no reducirá en forma sustancial la presión tributaria que recae sobre los pequeños empresarios -las cuotas previstas son demasiado elevadas-; en ese sentido, será muy pobre su contribución efectiva a la regularización tributaria del país.

tercero: la implementación del "monotributo" no representará un avance significativo con respecto a la fiscalización de los pequeños contribuyentes:

* por un lado, la verificación del "tope dinerario de facturación anual" -para controlar la categorización inicial-, encontrará limitaciones similares a las del régimen de responsables no inscriptos;

* por otro lado, el aporte complementario de las administraciones subnacionales no será de mucha utilidad mientras los IIB provinciales y las tasas de seguridad e higiene municipales se mantengan al márgen del régimen simplificado.

cuarto: los impuestos basados en meras estimaciones de la capacidad contributiva de los sujetos -impuestos presuntivos- resultan generalmente poco equitativos (se torna difícil justificar las numerosas y arbitrarias discriminaciones que aparecen entre sujetos con capacidad contributiva equivalente). El monotributo no será la excepción que confirme esta regla: junto con el tope dinerario, se establecerán ciertos "parámetros" que condicionarán la categorización de los sujetos -metros cuadrados afectados a la actividad, energía consumida y precio

unitario de las ventas-, pero no resultarán suficientemente aptos para reflejar con razonabilidad la capacidad contributiva subyascente de los múltiples casos comprendidos en el régimen.

III.3.3) PROPUESTA: TRANSFERENCIA DEL RECARGO DE IVA QUE TRIBUTAN LOS RNI CUANDO COMPRAN A INSCRIPTOS RADICADOS DENTRO DE SU PROPIA JURISDICCION

III.3.3.1) La transferencia de los RNI compatibilizará el fraccionamiento del IVA con el objetivo final de la descentralización tributaria en Argentina. No se producirá una división artificial o arbitraria de la mecánica del IVA: sólo se profundizará una división preexistente en la estructura tradicional de dicho impuesto.

Para facilitar la descentralización del IVA y afianzar la equidad distributiva atribuible al criterio de origen, la transferencia no debería hacerse extensiva a los recargos ingresados por los RNI sobre compras gestionadas "cruzando la frontera" (recargos "extrafrontera"). Tales operaciones -muy poco frecuentes, por cierto-, quedarían afectadas a la órbita exclusiva del IVA nacional (16).

16- En estos casos, la percepción responde a un valor agregado presunto que no resultaría justo atribuir a la jurisdicciones de

Los sujetos perceptores revestirán la calidad de responsables inscriptos en el IVA. En sus libros, discriminarán las percepciones cobradas a RNI radicados dentro de su misma jurisdicción -recargos "intrafrontera", a ser ingresados en concepto de IVA subnacional-, de aquellas otras percepciones cobradas a RNI radicados fuera de su jurisdicción (recargos "extrafrontera", a ser ingresados en concepto de IVA nacional). Para determinar el saldo que corresponde ingresar a favor de cada fisco, los perceptores que operan en múltiple jurisdicción clasificarán los recargos percibidos intrafrontera en función de las jurisdicciones "comercializadoras" a las cuales deben asignarse las ventas correspondientes.

III.3.3.2) A nuestro entender, el márgen presunto de valor agregado tendría que reducirse a la mitad (17). En ningún caso se debería superar el promedio estadístico determinado globalmente para el sector, a efectos de incentivar el "blanqueo" de numerosas microempresas (la mayoría de las cuales, infringe la ley tan sólo por motivos de subsistencia). Ciertamente, esta

---

orígen y que, por otra parte, tampoco resultaría práctico transferir a la jurisdicciones de destino.

17- Para efectuar las estimaciones correspondientes, se puede consultar la investigación estadística presentada por Nora Balzarotti en el 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal: **"Las PYME en el sector comercio minorista: un ejercicio para evaluar el monotributo"** - Junio de 1997 (Argentina).

política beneficiará a los responsables no inscriptos cuyo márgen de valor agregado real supera el márgen presumido por la ley: se consagraría un auténtico tratamiento preferencial a favor de este tipo de sujetos, bajo la suposición de que los mismos aportarían, en términos relativos, una mayor cantidad de empleos que el resto de los contribuyentes (una forma nada despreciable de combatir la desocupación).

III.3.3.3) La admisión en el régimen de responsables no inscriptos se tornaría más exigente y de más fácil verificación si se establecieran límites precisos en relación con la superficie afectada al negocio, el consumo de energía, los precios de venta unitarios, etc. (al estilo del "monotributo", pero sólo para la categorización o encuadramiento inicial). Los sujetos de múltiple jurisdicción no podrán actuar bajo este régimen (su inscripción en el IVA sería obligatoria).

III.3.3.4) Para que la verificación de los recargos de IVA pueda integrarse en grado óptimo con la fiscalización del IVF, sería conveniente que la tasa de imposición de este último gravamen recaiga en todos los casos sobre el monto de las compras registradas que pagan recargos, más el márgen de valor agregado presumido para el sector (descartándose el valor de las ventas efectuadas como base imponible del IVF). Esta especial modalidad de liquidación -a ser aplicada únicamente respecto del IVF-,

debería adoptarse incluso para los sujetos no inscriptos que poseen sistemas autorizados de emisión de tickets y vales.

III.3.3.5) Los gobiernos provinciales podrían reforzar el cumplimiento voluntario de las microempresas haciendo participar a los fiscos municipales en la recaudación de los recargos de IVA provenientes de los sujetos no inscriptos radicados en cada éjido. De esta forma, los recargos pagados por los responsables no inscriptos acrecerían directamente las arcas fiscales de las comunas dónde dichos sujetos se encuentran radicados.

III.3.3.6) La liquidación del IVF se llevará a cabo a partir del libro compras: esto simplificará en gran medida la tarea administrativa de los contribuyentes, debido a que las compras se encuentran, generalmente, menos atomizadas que las ventas. Ante cierto tipo de contribuyentes, las D.G.R. subnacionales deberían estar habilitadas para efectuar controles de stock "simplificados" (p.ej: estimando una "rotación mínima" de las mercaderías del negocio, según promedio estadístico para empresas afines de la zona).

III.3.3.7) Los empresarios más pequeños -propietarios de quioscos, almacenes, etc.- deberían tener la opción de liquidar el IVF "a tasa única" (según promedio estadístico para cada tipo de negocios). De esta forma, se simplificarían las

registraciones de los sujetos en cuestión, evitándoles la molestia de tener que clasificar sus compras según la variedad de tasas aplicadas.

III.3.3.8) Con respecto al régimen distorsivo actual -ingresos brutos, seguridad e Higiene y sellos-, se lograría una importante simplificación administrativa:

* en primer lugar, porque se reduciría el número de declaraciones juradas que deben presentar "periodicamente" los responsables no inscriptos a nivel subnacional (DDJJ Ingresos Brutos + DDJJ Seguridad e Higiene ---» DDJJ IVF) (18);

* en segundo lugar, porque se eliminaría la obligación de registrar sus ventas (siempre y cuando las presunciones de valor agregado que se consagran en el IVA de los no inscriptos puedan hacerse extensivas a las liquidación del impuesto a las ganancias que estos sujetos deben presentar como titulares de esas microempresas).

En materia de facturación, se mantendría un nivel de exigencia similar al actual (operaciones de hasta $6 exceptuadas, salvo tickets o requerimiento de factura tipo "C").

III.3.3.9) Criterio de administración preventora: el fisco que logre anticiparse en la detección de algún caso concreto de

---

18- A efectos de impulsar una mayor simplificación de esta materia, la declaraciones del IVF deberían abarcar períodos más extensos que los que actualmente disponen los regímenes de ingresos brutos y las tasas de seguridad e higiene (p.ej: DDJJ trimestrales o cuatrimestrales).

evasión en concepto de IVA o IVF -fisco preventor-, por el sólo hecho de haber descubierto una infracción tributaria, tendrá derecho a exigir para sí el impuesto omitido, desplazando en sus derechos a los demás fiscos, incluso respecto a los accesorios, intereses y multas correspondientes (19). De tal forma, las administraciones tributarias de todos los niveles de gobierno competirían en la detección de los infractores:

primero: procurando "capturar" recaudación que, de otra forma, pertenecería a otras jurisdicciones (para ello, sólo deberían anticiparse en la detección de los ingresos omitidos);

segundo: asumiendo el riesgo de perder recaudación propia en caso de que los fiscos "competidores" resulten ser más eficaces en su lucha contra la evasión.

III.3.3.10) Adicionalmente, la descentralización administrativa de los responsables no inscriptos reportaría las siguientes ventajas:

i) no afectaría el nivel de la redistribución territorial de ingresos de la coparticipación;

ii) evitaría la duplicación o superposición en el cubrimiento del sector (menores costos administrativos);

19- Sugerencia presentada por los Dres. **Lasheras y Vergara** en el Tercer Congreso Tributario del CPCECF (1995), con referencia a una idea difundida en Argentina por el Dr. Juan Carlos **Gómez Sabaini**).

iii) contrarrestaría la generalizada "resistencia al tributo" que actualmente exteriorizan los agentes del IVA (contribuyentes y administradores en general);

iv)) los fiscos subnacionales no tendrían que reconocer crédito por impuesto que no recaudaron (se trata del régimen de responsables no inscriptos).

v) no se produciría una caida abrupta en la recaudación del IVA, pués en este caso las economías de escala actuarían en contra de la D.G.I., favoreciendo a las unidades político-administrativas más pequeñas y próximas al lugar de radicación de los contribuyentes (dónde generalmente se originan los hechos imponibles) (20).

20- La D.G.I. no debería actuar en esta área ni siquiera como complemento administrativo de las D.G.R. subnacionales. La experiencia tributaria de Argentina revela una progresiva incapacidad del organismo recaudador nacional para efectuar el control selectivo de los pequeños contribuyentes (incluso contando con el auxilio de la computación). Es evidente que en esta materia la D.G.I. se encuentra en inferioridad de condiciones respecto de los fiscos subnacionales, pués cuenta con menores posibilidades para implementar una fiscalización "personalizada" de los no inscriptos (al respecto, ver el trabajo de H. Piffano: "**Federalismo Fiscal y Descentralización Tributaria**"; 21º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba, Argentina, 21 al 23 de septiembre de 1988).

III.3.4) SIMPLIFICACION ADMINISTRATIVA: MONOTRIBUTO VS. SUBSISTEMA IVA-ORIGEN/IVF.

Un régimen flexible como el que estamos proponiendo admite numerosas modalidades de implementación.

A lo sumo, los responsables no inscriptos confeccionarán tres tipos de declaraciones juradas "periódicas":

1) DDJJ IVF subnacional
2) DDJJ impuesto a las ganancias (como titulares)
3) DDJJ régimen previsional

Dentro de este esquema, también resulta factible incorporar un régimen simplificado (al estilo del mencionado "monotributo"); en cuyo caso, los pequeños contribuyentes quedarían bajo la órbita de los siguientes regímenes declarativos:

1) DDJJ régimen simplificado
2) DDJJ IVF subnacional (21)

21- En este caso, ambos tributos -régimen simplificado e IVF- podrían complementarse perfectamente con respecto a la verificación de las compras si se utilizara a las mismas como parámetro principal para efectuar la categorización de los pequeños contribuyentes en el régimen simplificado. De ésta forma, el IVF subnacional reforzaría el control de las etapas preminoristas, cerrando sus puertas al torrente de conductas evasivas que, generalmente, se origina y cobra fuerza en esta fase de la cadena de comercialización (potenciándose "hacía atrás"). El universo de las microempresas ya no será un caldo de cultivo propicio para que el virus de la evasión se multiplique y contagie a todo el cuerpo social del país.

En este caso, el régimen simplificado se establecería en reemplazo del actual régimen de responsables no inscriptos, del impuesto las ganancias y de las cuotas previsionales. Sin embargo, no nos parece la mejor opción, pués: a) se estaría limitando la recaudación potencial del impuesto a las ingresos de las personas físicas; b) se correría el riesgo de perder recaudación en un área primordial, como es el área previsional (debido a la importancia y magnitud de los recursos previsionales, nos parece inconveniente experimentar en esta materia); c) no se aprovecharían las economías de escala que, en este caso, promueven una administración descentralizada de los pequeños responsables.

Incluso en materia de declaraciones y de pagos a efectuar se considera ampliamente conveniente preservar el régimen actual: el IVA de los pequeños empresarios debería seguir siendo recaudado vía recargos sobre las compras efectuadas por los mismos. Nada más simple que una percepción que se ingresa en concepto de "pago único y definitivo".

A nuestro entender, el problema no está en el sistema sino en las desaconomías de escala que actúan en contra de quién lo administra.

De implementarse esta Propuesta, se comprometería en grado óptimo el esfuerzo de las administraciones tributarias subnacionales, además de fomentar la complementariedad de sus funciones con el fisco nacional.

En el punto III.4.4) de este trabajo, ejemplificamos en forma numérica nuestra Propuesta para el sector de los pequeños contribuyentes.

III.4) LA PROPUESTA EN ACCION: EJEMPLO

Mediante un Nuevo Convenio Multilateral se dispondrá la base imponible compartida con el IVA nacional, la sobretasa aplicable en las Provincias y en la Capital Federal, el "spread" de tasas utilizado en el IVA nacional y los límites al alcance de la base imponible de los IVF subnacionales (22). La estructura tarifaria, sería la siguiente:

Tasas del IVA nacional aplicables sobre las ventas, prestaciones y locaciones efectuadas por los responsables inscriptos de ese impuesto:
A otros responsables inscriptos: 21%
A consumidores finales, exentos o no alcanzados: 18%
A los RNI: 18% + recargo 5% a los RNI radicados "extrafrontera"

Sobretasa de IVA subnacional sobre las ventas, prestaciones y locaciones efectuadas por los responsables inscriptos de ese impuesto:
A cualquier tipo de sujetos (RNI, inscriptos, consumidores finales, etc.): 4% + recargo 5% a los RNI radicados "intrafrontera"

22- Los ejemplos numéricos utilizados en esta Propuesta fueron estimados al sólo efecto de mostrar la flexibilidad del sistema; en definitiva, el nivel de las alicuotas, la magnitud de la base compartida y el límite o grado de la transferencia, se determinarían por un consenso renovado periódicamente en el contexto de la coparticipación federal (por supuesto, con el aporte de nuevos estudios y constantes negociaciones).

El convenio multilateral definirá la estructura básica de los IVF subnacionales a través de las siguientes directivas y lineamientos generales:

Alicuota máxima del 3% (acotada por el "spread" de tasas del IVA nacional: 21% - 18%).
Prohibición de alcanzar con el impuesto a las exportaciones y a las ventas, prestaciones y locaciones que, respecto del IVA, efectúen los responsables inscriptos a otros inscriptos que acrediten su condición, o a quienes se declaren como responsables no inscriptos y paguen el recargo correspondiente (exclusiones de objeto).
Máximo de cinco clasificaciones de productos gravados con tasas diferentes (a fin de no complicar demasiado el proceso de registraciones).

Dentro del contexto señalado para los IVF subnacionales, una posible estructura tarifaria podría ser la siguiente:

Exenciones 0%: remedios y servicios sanitarios básicos (*)
Tasa del 1%: bs. y ss. de primera necesidad (*)
Tasa del 1,5%: general
Tasa del 2,5%: bs. y ss. suntuarios o prescindibles (*)
Tasa del 3%: bs. y ss. de lujo (*)

(*) La clasificaciones de bienes y servicios seguirán las pautas establecidas por el Nomenclador aduanero (salvo taxativas excepciones).

Precisaremos a continuación -y en base a los datos del ejemplo dado-, otros aspectos fundamentales del subsistema IVA-orígen/IVF.

III.4.1) PAGO ADELANTADO DEL IVA NACIONAL CORRESPONDIENTE A LA ETAPA FINAL

Los responsables inscriptos del IVA nacional pagarían sobre sus compras una tasa del 21% (crédito fiscal), pero cuando vendan a consumidores finales, exentos o no alcanzados cobrarían una tasa menor, del 18% (débito fiscal). En definitiva, un adicional del tres porciento (21% - 18%) recaería sobre las compras de los sujetos que operan en etapa final, atribuyéndoles, sin admitir prueba en contrario, un mínimo márgen de valor agregado presumido para estas operaciones del orden del 16,67% (3/18 x 100).

III.4.2) REGIMENES DE FACTURACION Y REGISTRACION.

El IVF no se discriminaría ni en las facturas ni en los recibos, ya que se calcularía a partir de las registraciones (como ocurre actualmente con el IIB y las tasas municipales). En nuestro ejemplo, los fiscos podrían exigir una información detallada en

libros de hasta cinco clasificaciones de bienes o servicios gravados con diferentes alicuotas.

Asimismo, la discriminación del IVA en las documentación emitida por los responsables inscriptos se simplificaría utilizando tasas que incluyan los dos niveles de imposición -tasa nacional y sobretasa subnacional-; a saber:

* operaciones con consumidores finales, exentos o no alcanzados: 22% incluido en el precio facturado (facturas tipo "B"). En los libros se separará lo que corresponde a cada impuesto (sobre precio neto: 4% subnacional y 18% nacional).

* operaciones con inscriptos: 25% discriminado globalmente en la factura (facturas tipo "A"). En los libros se separará lo que corresponde a cada impuesto (sobre precio neto: 4% subnacional y 21% nacional).

* operaciones con no inscriptos: la factura (tipo "A") discriminará en renglones o recuadros separados el 22% (primer renglón) y el 5% de recargo (segundo renglón). En los libros se separará lo que corresponde a cada impuesto (sobre precio neto: 4% subnacional y 18% nacional, en el primer renglón, y un 5% como recargo, nacional o subnacional, en el segundo renglón).

III.4.3) SUSTITUCION DE LAS TASAS DE SEGURIDAD E HIGIENE POR EL IVF DESCENTRALIZADO A NIVEL MUNICIPAL

La ley que establece el IVF podría admitir que las ordenanzas municipales modifiquen la estructura tarifaria de dicho impuesto dentro de cierto "rango de variabilidad". A modo de ejemplo, fijaremos ese rango de variabilidad en el 10% de la tasa que se

quiere modificar -a su vez, consagrada en la ley del tributo-, definiéndose como marco de esa decisión municipal, las siguientes estructuras tarifarias extremas:

RUBROS (s/Nomenclador de la Aduana)	TASA PREVISTA POR LA LEY	RANGO DE VARIABILIDAD Límite Inferior	Límite Superior
BS. Y SS. SIN CLASIFICACION ESPECIAL (TASA GRAL)	1,50%	1,35%	1,65%
BS. Y SS. DE PRIMERA NECESIDAD	1,00%	0,90%	1,10%
BS. Y SS. SUNTUARIOS (PRESCINDIBLES)	2,50%	2,25%	2,75%
BS. Y SS. DE LUJO (ESPECIFICOS)	3,00%	2,70%	3,00% (*)
BS. Y SS. EXENTOS	0,00%	0,00%	0,00% (**)

(*) El "spread" convenido para el IVA nacional define la tasa máxima que puede aplicar el IVF.

(**) El nivel municipal no puede modificar el tratamiento previsto para los rubros exentos (medicamentos y servicios sanitarios básicos).

III.4.4) PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES RESPONSABLES NO INSCRIPTOS

Se presumirá un márgen de valor agregado del 22,73% para el sector, lo que determinará una tasa de recargo del 5% (a ser percibida sobre las compras efectuadas a sujetos que revisten la calidad de inscriptos en el IVA).

De esta forma, se preservará la estructura tradicional del régimen de responsables no inscriptos, reduciéndose a menos de la mitad la presión fiscal ejercida por el IVA sobre el conjunto de los pequeños empresarios (más precisamente: se disminuiría el márgen presumido de valor agregado del 50% al 22,73%).

En términos generales, esta Propuesta mejorará la posición relativa de los responsables no inscriptos, incentivando una identificación más veraz de los mismos ante sus proveedores. A saber:

1) **Se mejorará la posición relativa de los RNI ante los inscriptos:** por un lado, incorporando el "spread" de tasas sobre los inscriptos que operan en etapa final (diferencial del 3%, que responde a un márgen presumido de valor agregado del 16,67%); por el otro, reduciendo del 50% al 22,73% el márgen de valor agregado presumido para los responsables no inscriptos (como hemos dicho, los recargos disminuirían al 5%).

2) Se mejorará la posición relativa de los RNI ante los consumidores finales, exentos y no alcanzados: por un lado, al incorporarse el impuesto diferencial sobre las ventas finales (IVF: del 0% al 3%); por el otro, al reducirse del 50% al 22,73% el márgen de valor agregado presumido para los responsables no inscriptos (como hemos dicho, los recargos disminuirían al 5%).

El recargo-percepción de los responsables no inscriptos se llevará a cabo en calidad de **IVA subnacional** en el caso de que dichos agentes se encuentren radicados en la misma jurisdicción que su perceptor inscripto:

Compras "intrafrontera" de los RNI
Tasas de IVA subnacional a ser aplicadas sobre las compras que efectúen los RNI a inscriptos radicados dentro de su misma jurisdicción:
tasa general 4% + recargo 5%

El recargo-percepción de los responsables no inscriptos se llevará a cabo en calidad de **IVA nacional** en el caso de que dichos agentes se encuentren radicados en una jurisdicción diferente a la de su perceptor inscripto:

Compras "extrafrontera" de los RNI
Tasas de IVA nacional a ser aplicadas sobre las compras que efectúen los RNI a inscriptos radicados fuera de su jurisdicción (aplicables también en materia de importaciones):
tasa general 18% + recargo 5%

III.4.5) FLEXIBILIDAD DE ADAPTACION A LOS CAMBIOS EN LAS NECESIDADES FISCALES DE LOS DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO.

Los estados subnacionales deberían conformarse con un nivel de recaudación sobre las ventas ubicado entre un "mínimo" -en concepto de IVA subnacional, a una tasa del 4%- y un "máximo (que surgiría de adicionar el aporte recaudatorio de un IVF con tasa única y general del 3%).

Se permitiría una gran flexibilidad legislativa por el lado del IVF, con la única condición de acatar las exclusiones de base imponible y el tope (3%) que, en materia de alicuotas, establecería el Nuevo Convenio Multilateral a través del IVA nacional. Dentro de este esquema o marco conceptual, el IVF podría ser legislado con infinidad de variantes (o incluso, no ser implementado).

Parece poco conveniente permitir una mayor discresionalidad en el manejo de las alicuotas, considerando que el subsistema IVA-orígen/IVF mantiene el "statu quo" alcanzado en la materia (se cumple con el objetivo federalista señalado desde un principio). En la actualidad, ninguna jurisdicción podría fijar tasas

diferenciales con un márgen de variabilidad mucho mayor al que se permite en el ejemplo dado (a través del "spread" y del rango de variabilidad municipal). Similares restricciones se evidencian respecto al manejo de las tasas generales de los impuestos en cascada (las cuales, en la práctica, tampoco varían significativamente).

III.5) EL CONTEXTO DE LA SUSTITUCION TRIBUTARIA

El subsistema propuesto posibilitará una transición gradual y ordenada que aprovechará las estructuras administrativas montadas por los fiscos subnacionales y los contribuyentes, exigiendo mínimos esfuerzos de adaptación en el corto plazo. A saber:

* la administración del IVA subnacional se acoplará a la administración del IVA nacional, aprovechando los progresos obtenidos por la D.G.I. con respecto a la gestión de dicho impuesto; esto, en definitiva, promoverá una reforma profunda y gradual de las administraciones más débiles del país (la mayoría de las D.G.R. subnacionales).

* al utilizarse el régimen de facturación como medio para identificar las operaciones alcanzadas por el IVF, se deberá impulsar una rápida actualización de los procesos afectados a la emisión de comprobantes. Con respecto a los otros procesos relacionados -registración, declaración, pago, fiscalización, etc.-, las exigencias del cambio no habrían de ser tan significativas desde el punto de vista de los agentes tributarios (salvo el caso de los contribuyentes multijurisdiccionales, que deberían adaptar sus estructuras al nuevo régimen de convenio multilateral).

* el tratamiento dispensado a las operaciones de comercio exterior simplificará en gran medida la futura gestión de las administraciones subnacionales: se responsabilizará a la aduana nacional en materia de percepciones por importaciones, y a la D.G.I., en materia de reintegros por exportaciones (un mecanismo distributivo verdaderamente sencillo y equitativo).

III.5.1) RELATIVA ESPECIALIZACION DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS SEGUN LAS ETAPAS DE LOS PROCESOS DE PRODUCCION Y COMERCIALIZACION INVOLUCRADAS.

A los responsables minoristas inscriptos del IVA nacional les será difícil eludir el piso de imposición que se consagrará por

medio del "spread" de tasas (pago adelantado del IVA nacional correspondiente a la etapa final). Descansando en esta fortaleza del sistema, y sin modificar su actual dotación de recursos, la D.G.I. podrá reducir el tiempo de fiscalización dedicado al sector minorista y reforzar, simultáneamente, el control de las etapas preminoristas. Por su parte, las administraciones tributarias subnacionales tendrán mayores incentivos para fiscalizar a los contribuyentes de la última etapa (en atención a la significatividad de su aporte recaudatorio respecto del IVA e IVF subnacionales).

Respecto del IVF, actuarían exclusivamente los fiscos provinciales y municipales impulsando la veracidad y la exactitud de los valores que se declaran en la etapa final, con efecto favorable sobre la recaudación del IVA en todo el país (se promovería una participación creciente de las administraciones municipales en la recaudación y el control del IVF subnacional).

El siguiente cuadro de situación, resume la responsabilidad que asumirían los distintos niveles de gobierno en materia de imposición sobre las ventas, según las etapas de producción y de comercialización involucradas:

Cuadro explicativo: ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS RESPONSABLES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS, SEGUN LAS ETAPAS DE PRODUCCION Y/O COMERCIALIZACION INVOLUCRADAS	
ETAPAS DE PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS POR NIVELES DE GOBIERNO
INICIALES E INTERMEDIAS	D.G.I. NACIONAL: Administración del IVA nacional e Impuestos Internos D.G.R. SUBNACIONALES: Administración del IVA subnacional
FINALES	D.G.I. NACIONAL: Administración del IVA nacional (RNI: sólo sobre compras "extrafrontera") D.G.R. SUBNACIONALES: Administración del IVF subnacional Administración del IVA subnacional (RNI: sólo sobre compras "intrafrontera") ADMINISTRACIONES MUNICIPALES Administración del IVF subnacional (RNI: sobre compras "intrafrontera", y sólo si se descentraliza dicho régimen a nivel municipal)

El sistema propuesto mira "en conjunto" a los tres niveles de gobierno y procura aprovechar las fortalezas propias de sus administraciones tributarias, integrando un "triple control" que resulta en gran medida convergente y especializado por sectores de contribuyentes y responsables ubicados en las distintas etapas

de la cadena de producción y comercialización. En definitiva, se termina acercando el "ojo" del fisco al lugar donde se realizan los hechos imponibles, permitiendo ocupar la mano de obra excedente de los estados subnacionales en la detección de los pequeños responsables no registrados y en el control de los más "reconocidos" incumplidores locales. La experiencia de Argentina y de otros países en esta materia nos hace preferir cualquier tipo de control cercano y personalizado de los pequeños contribuyentes a los controles de tipo masivo (los cuales, generalmente no se complementan con la "presencia física" o "visita programada" de los inspectores). Durante el lapso de consolidación administrativa que requiere esta Propuesta, habrá que compatibilizar ambas modalidades de control -pués sus objetivos no son necesariamente contradictorios- incorporando un aporte significativo y creciente de los medios informáticos (al menos para garantizar una adecuada selección de los sujetos que han de ser fiscalizados).

El subsistema IVA-orígen/IVF no supone una especialización "por impuestos" de las administraciones tributarias de los tres niveles de gobierno, sino más bien, una organización de tipo "funcional" que promoverá la complementariedad de funciones de los entes en cuestión (fundamentalmente, entre funciones afines).

Por un lado, el IVF quedaría bajo la órbita exclusiva de las administraciones subnacionales (como ocurre actualmente con los IIB y las tasas de seguridad e higiene). Por otro lado, la Nación mantendría su exclusividad sobre:

a) **la administración de impuestos internos** (incluso combustibles);

b) **la administración del impuesto a las ganancias** (sin descartarse la futura implementación de sobretasas o cuotas suplementarias, a fin de fomentar la colaboración creciente de los fiscos provinciales y municipales);

c) **la administración del IVA en materia de importaciones y exportaciones** (aunque en estos casos se podría otorgar mayor participación a las Provincias, incorporando una adecuada representación de las mismas dentro de los organismos de gestión pertinentes).

III.5.2) RESERVAS DE ADAPTACION: AJUSTES

Según esta Propuesta, la recaudación y el control del impuesto a las ganancias seguirían siendo una responsabilidad preferente -aunque no necesariamente exclusiva- de la D.G.I. La eficacia administrativa, en este caso, se lograría a través de la federalización del IVA, cuyo desarrollo generaría un interés creciente del fisco nacional sobre el producido recaudatorio del impuesto a las ganancias (23).

23- Sólo un impuesto de "alto impacto" de los dos que existen en el país puede considerarse un mecanismo adecuado para

El IVA no ha sido nunca un instrumento óptimo de política fiscal. Tampoco lo será en el futuro inmediato (a lo sumo se podría discutir la incorporación de tasas reducidas sobre determinadas ventas finales de primera necesidad, sin dejar de considerar las numerosas complicaciones que reportaría una reforma de ese estilo). Antes bien, deberíamos tener presente dos característica relevantes del IVA argentino:

primero: la presión tributaria estaría rondando el límite de lo tolerable. Las máximas recaudaciones de IVA registradas en Argentina varían entre el 6 y el 7% del PBI, un nivel que puede considerarse muy elevado si se tiene en cuenta que las mayores recaudaciones de IVA -a nivel internacional- oscilan en torno al 10% del PBI (24).

---

instrumentar ajustes de política fiscal: el impuesto a las ganancias. Son conocidas las ventajas de mantener una administración centralizada de dicho impuesto a nivel nacional (por cuestiones de eficiencia y para facilitar la instrumentación de funciones redistributivas). Incluso se ha dicho -sin comprobarse empíricamente- que una redistribución por el lado de los ingresos alentaría el federalismo fiscal en Argentina. Lo cierto es que todavía existe un márgen amplio para incrementar la recaudación del impuesto a los ingresos de las personas físicas, sin que por ello deba afectarse el ahorro y la inversión en forma significativa (ni tampoco renunciar al objetivo de equidad tan proclamado). No debe haber temor de que pueda obstaculizarse la captación de capitales, en tanto se logre el consenso necesario y se aproveche los considerables progresos logrados por la administración tributaria y la técnica impositiva modernas. Mantener una administración centralizada del impuesto a las ganancias pemitirá aprovechar plénamente el potencial recaudatorio de dicho gravamen: si bien la tendencia es alentadora respecto al incremento futuro de los réditos de cuarta categoría -situación que incluso podría justificar la implementación de sobretasas a nivel provincial- también hay que ponderar la enorme evasión que se canalizaría a través de una recaudación proveniente, cada vez en mayor medida, de fuentes extranjeras (primero habría que consensuar y consolidar diversos mecanismos de colaboración internacional en esta área).

segundo: la estructura de tasa única responde a una tendencia ámpliamente mayoritaria a nivel internacional. En Argentina, las políticas de imposición diferencial sobre los consumos podrían implementarse con mejores resultados a través de los siguientes instrumentos:

* A nivel nacional: con el auxilio de los Impuestos Internos (25);

* A nivel provincial: con el aporte de los IVF subnacionales (26).

24- Según datos oficiales, en 1993 la recaudación efectiva del IVA alcanzó un nivel record del 6,4% del PBI -la alicuota general vigente en ese entonces era del 18%-; la recaudación óptima o potencial del IVA para ese año se estimó en el 9,5% del PBI (nivel de evasión estimado: 33%, equivalente al 3,1% del PBI). Durante igual lapso, la recaudación global del IIB en todo el país alcanzó un nivel del 1,9% del PBI; mientras que su recaudación óptima o potencial se estimó en una suma equivalente al 3,4% del PBI (nivel de evasión del 45%, equivalente al 1,5% del PBI). Actualmente, la alicuota efectiva consolidada de ambos gravámenes supera el 30% (globalmente estimado para el grueso de los bienes y servicios: 21% de IVA + tasas acumulativas de ingresos brutos y otros tributos similares), generando un nivel promedio de evasión, estimado en el 40% para el IVA y en el 50% para ingresos brutos.

25- Por su condición de monofásicos, no resulta conveniente promover la descentralización de los impuestos internos nacionales -gravámenes sobre consumos específicos, en etapas preminoristas-, ya que la diversidad de tasas o de bases imponibles habría de influir negativamente sobre la localización de los recursos de capital y de mano de obra disponibles en el país (aún garantizando la uniformidad absoluta en materia normativa, cualquier distribución imaginable resultaría arbitraria para las finanzas locales). En definitiva, los impuestos internos inevitablemente deben "coparticiparse" para que su distribución, a nivel subnacional, resulte equitativa (objetivo "histórico" de los regímenes de coparticipación en Argentina).

26- Se puede aprovechar la estructura flexible del IVF, cuyas bondades administrativas -p.ej: su no discriminación en las facturas, la complementariedad de gestiones, etc.-, facilitarían la implementación de diversos tipos de imposición selectiva con tasas diferenciales (a pesar de que el "universo a fiscalizar" no

El subsistema IVA-orígen/IVF reemplazará a los tributos distorsivos provinciales y municipales, manteniendo el "statu quo" vigente en materia de federalismo fiscal (objetivo explícitamente incorporado a esta Propuesta). Como modalidad exclusiva de reemplazo, resultaría superior a la del IVA-orígen, porque permitiría uniformar las tasas del IVA en todo el país -tanto para las ventas internas como para las ventas a otras jurisdicciones- sin acentuar los desequilibrios financieros que existen actualmente, ni imponer la creación de fondos especiales de compensación interjurisdiccional. Su flexibilidad de adaptación a las necesidades fiscales de los niveles inferiores de gobierno, permitiría sortear numerosos obstáculos: como hemos visto, cada jurisdicción se encontraría en condiciones de modificar la estructura tarifaria del IVF a efectos de equilibrar su presupuesto (por supuesto, dentro de ciertos límites).

III.5 3) HACIA LA DESCENTRALIZACION DEL IVA EN ARGENTINA

A largo plazo, se advierte la posibilidad de descentralizar el IVA a nivel provincial -otorgando gradualmente una mayor responsabilidad de gestión a las Provincias y a la Capital Federal-, con importantes consecuencias para el futuro del

---

resultaría muy distinto al de un IVA legislado para iguales fines).

federalismo fiscal en Argentina. A nuestro entender, sería inconveniente iniciar dicho proceso mientras no se haya logrado la consolidación definitiva del subsistema IVA-orígen/IVF como alternativa de reemplazo del régimen vigente.

Implementada esta Propuesta, la Nación debería garantizar la estabilidad normativa del IVA condicionando su reforma con la exigencia de obtener la aprobación mayoritaria de los Estados subnacionales. El Nuevo Convenio Multilateral establecería expresamente: a) los procedimientos que se utilizarán para gestionar las reformas legislativas; b) las mayorías necesarias; y c) los organismos responsables de su gestión y tramitación.

La creciente eficacia administrativa -motivada por la complementariedad de gestiones-, debería alentar el compromiso de los gobiernos subnacionales, cuyos fiscos se beneficiarían con un aumento sostenido de sus ingresos tributarios (el incremento de la recaudación propia compensaría con creces la disminución de los recursos coparticipados). Para reforzar esta tendencia, el tesoro de la Nación debería otorgar financiamiento a tasas promocionales, a fin de que las administraciones tributarias más débiles puedan perfeccionarse y asumir las responsabilidades inherentes al proceso (27).

27- Incluso deberían estudiarse alternativas complementarias, a efectos de estimular el compromiso creciente de las Provincias en

Desde la mesa de negociaciones, la flexibilidad del subsistema IVA-orígen/IVF permitiría:

a) garantizar una participación cada vez más comprometida de de los fiscos provinciales, contando con el impulso permanente del gobierno nacional;

b) corregir rápidamente los desequilibrios que puede producir esta reforma en el supuesto caso de que las tasas estimadas no se correspondan con la realidad financiera de los estados.

III.5.3.1) EJEMPLO DE TRANSFERENCIA PARCIAL DEL IVA

Representamos la flexibilidad de nuestra Propuesta a partir del ejemplo desarrollado en el item III.4) de este trabajo, definiendo el siguiente cuadro de situación:

Tasas del IVA nacional aplicables sobre las ventas, prestaciones y locaciones efectuadas por los responsables inscriptos de ese impuesto:
A otros responsables inscriptos: 13%
A consumidores finales, exentos y no alcanzados: 10%
A responsables no inscriptos: 10% + recargo 4,3% sobre sus compras "extrafrontera"

---

el proceso de federalización del IVA; por ejemplo: cuotas suplementarias sobre el impuesto a las ganancias, aportes específicos del tesoro nacional, etc. (en el ANEXO 2, al final de este trabajo, sugerimos una reducción progresiva del porcentaje de coparticipación primaria correspondiente a la Nación).

Sobretasa de IVA subnacional aplicable sobre las ventas, prestaciones y locaciones efectuadas por los responsables inscriptos de ese impuesto:
A cualquier tipo de sujetos (RNI, inscriptos, consumidores finales, etc.): 9% + recargo 4,3% a los RNI radicados "intrafrontera"

Estamos suponiendo:

a) una "**reducción unilateral**" del IVA nacional, estipulada en tres puntos de alicuota (para hacer más tolerable la presión tributaria sobre los consumos en Argentina); y

b) una "**transferencia parcial**" del IVA nacional a favor de las Provincias y de la Capital Federal, estipulada en cinco puntos de alicuota (28).

Respecto de los IVF: se preservaría el esquema original -item III.4) de este trabajo-, manteniendo un "spread" del 3% en el IVA nacional (13% - 10%).

Regimenes de facturación y registración: se mantendría el esquema originalmente planteado -item III.4) de este trabajo-, pero consagrando un cambio sustancial con respecto a la participación de los fiscos -nacional y provincial- sobre la tasa "conjunta" que se discrimina en la factura:

28- En definitiva, el nivel de las alicuotas, la amplitud de la base compartida y el límite o grado de la transferencia tendrán que definirse por "consenso federal", mediante el aporte de nuevos estudios y de constantes negociaciones (a modo de equilibrio "dinámico", y en el contexto de la coparticipación).

* operaciones con consumidores finales, exentos o no alcanzados: 19% incluido en el precio (factura tipo "B"). En las registraciones se identificará lo que corresponde atribuir a cada impuesto (sobre precio neto: 9% subnacional y 10% nacional).

* operaciones con inscriptos: 22% discriminado globalmente (en factura tipo "A"). En las registraciones se identificará lo que corresponde atribuir a cada impuesto (sobre precio neto: 9% subnacional y 13% nacional).

* operaciones con no inscriptos: en la factura (tipo "A") se dicriminará, en renglones o recuadros separados, el 19% (primer renglón) y el 4,3% de recargo (segundo renglón). En las registraciones se identificará lo que corresponde atribuir a cada impuesto (sobre precio neto: 9% subnacional y 10% nacional; además del 4,3% de recargo a asignarse teniendo en cuenta la procedencia del adquirente).

Pago adelantado de la etapa minorista: se mantendría la percepción adelantada del IVA nacional en la etapa final (spread: 13% - 10%), aunque en este caso se estaría presumiendo un márgen de valor agregado superior (30% = 3/10 x 100); por lo que, probablemente aumentaría la cantidad de declaraciones con saldos a favor (créditos no compensados de ciertos contribuyentes, cuyo márgen de valor agregado real resulta habitualmente menor que el márgen presumido en la ley del tributo). En un estadio más avanzado del proceso, se debería contemplar la posibilidad de convertir esos créditos en "saldos de libre disponibilidad".

III.5.3.2) NUEVO REGIMEN DE COPARTICIPACION: SEGREGACION DEL COMPONENTE DEVOLUTIVO.

A menos que se prevea un "ajuste compensatorio", la futura transferencia del IVA a las Provincias reduciría el nivel de los recursos coparticipados por la Nación. En el ANEXO 2, al final de este trabajo, proponemos evitar este desfasaje financiero impulsando la "nacionalización" correlativa de los fondos que se distribuyen por vía de la coparticipación primaria.

Como tal proceso se llevaría a cabo sin modificar las participaciones relativas de las distintas jurisdicciones, las Provincias deberían consensuar previamente el grado de redistribución territorial que consideran "deseable" para el país, e incluirlo en el convenio interjurisdiccional que instrumente esta Propuesta (29). A partir de ese momento, se preservaría el "statu quo" alcanzado en la materia.

Para no alterar la posición relativa de los fiscos en materia de redistribución territorial, habría que consensuar un replanteo simultáneo -léase: correlativo a cada transferencia- de los

---

29- La redistribución territorial de ingresos debería tener en cuenta la capacidad de generar recursos propios que caracteriza a cada una de las jurisdicciones del país (en función a la fortaleza de sus bases imponibles) (**Macón**, 1996, p.37). Las jurisdicciones que reportan una mayor "debilidad recaudatoria" recibirían una proporción mayor de ingresos coparticipados (p.ej: ponderando la población de cada distrito en relación con su aporte al PBI global del país).

coeficientes de coparticipación secundaria (ver ANEXO 2, al final de este trabajo). La misma ley convenio que instrumente esta Propuesta, establecería las fórmulas que se utilizarían para ajustar la distribución secundaria a medida de que se vaya concretando la transferencia del IVA a las Provincias.

III.6) UN PROCESO DE REFORMA EN TRES FASES

La reforma propuesta debería llevarse a cabo en tres fases:

1ra.fase: adaptación del sistema tributario argentino (fase preparatoria: consenso, ajuste y difusión);

2da.fase: sustitución de los gravámenes distorsivos (ingresos brutos, sellos, tasas de seguridad e higiene y similares);

3ra.fase: transferencia gradual del IVA a las Provincias y a la Capital Federal.

III.6.1) PRIMERA FASE: ADAPTACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO (PREPARATORIA: CONSENSO, AJUSTE Y DIFUSION).

En esta fase, se deberían consensuar los siguientes "puntos de partida":

a) Nivel de presión tributaria que resulta "tolerable" en materia de impuestos generales al consumo. En este trabajo, suponemos que la alicuota consolidada IVA-IVF no debería superar el 25% (18% de IVA nacional + 4% de IVA subnacional + 3% de tasa máxima para el IVF). Este nivel de presión tributaria puede considerarse "tolerable" en términos sociales y administrativos, aunque sólo a modo de ejemplo de aplicación, y sin mayores fundamentos (es necesario contar con estudios más precisos para efectuar una definición de tanta importancia). Sabemos que la decisión final sobre este punto dependerá del consenso político que predomine en la materia: a nuestro entender, es conveniente reducir la alicuota del IVA nacional -p.ej: del 21% al 18%- para generar una expectativa social más favorable a la reforma, pero compensando esa pérdida recaudatoria con un incremento en la recaudación de los demás tributos (p.ej: a través de la derogación de ciertas exenciones del impuesto a las ganancias, la ampliación de la base imponible y/o el incremento de las tasas de los impuestos internos nacionales,

la creación de nuevos impuestos, como los que gravan las transferencias gratuitas de bienes, las ganancias de capital, etc.).

b) Nuevo régimen de coparticipación de impuestos nacionales. Implica definir: a) funciones básicas por niveles de gobierno; b) grado de redistribución territorial que se considera "deseable" para el país. En el ANEXO 2, al final de este trabajo, proponemos un régimen de coparticipación que facilitaría la transferencia gradual del IVA a las Provincias según esta Propuesta.

c) Estructura de subsistema IVA-orígen/IVF que se implementará en la segunda fase de esta reforma. La correspondiente ley convenio definirá el tratamiento de los pequeños responsables, los procedimientos que se seguirán para modificar la normativa del régimen, la estructuración de los tribunales y organismos competentes, la cantidad de tratamientos diferenciales que podrían consagrarse a nivel subnacional, etc. (30).

d) Difusión de la reforma y capacitación de los agentes tributarios (incluye asistencia técnica permanente a favor de las D.G.R. subnacionales, de ser posible, con personal especializado del organismo recaudador nacional). El gobierno de la Nación podría reasignar parte del gasto público nacional a favor de las D.G.R. subnacionales, implementando cursos de capacitación sobre recaudación y control del IVA "conjunto" (difusión de nuevos programas de fiscalización, alternativas para alentar el control integrado D.G.I./D.G.R., adaptación de los sistemas provinciales al régimen nacional, etc.). De esta forma, se impulsaría una reforma verdaderamente profunda de las administraciones tributarias, con planes de inversión de mediano y largo plazo (de ser posible, con financiamiento privado y externo). El compromiso que finalmente asumirían las Provincias, sería garantizar la capacitación efectiva de los contribuyentes en los aspectos más novedosos y conflictivos de la reforma (p.ej: estructuración general del IVF, Nuevo Convenio

---

30- En el item III.3.3) -ut supra- definimos el tratamiento que, a nuestro entender, debería ser utilizado en el área de los pequeños contribuyentes. Con posterioridad, en el item III.4) de este trabajo, ejemplificamos numéricamente cómo funcionaría el subsistema IVA-orígen/IVF. Finalmente, en el ANEXO 1 -al final de este trabajo-, desarrollamos un Nuevo Convenio Multilateral para distribuir el IVA con criterio de orígen y facilitar su transferencia gradual a las Provincias.

Multilateral, obligaciones formales en materia de declaración y pago del IVA conjunto, etc.).

III.6.2) SEGUNDA FASE: SUSTITUCION DE LOS GRAVAMENES DISTORSIVOS (INGRESOS BRUTOS, SELLOS, TASAS DE SEGURIDAD E HIGIENE Y SIMILARES) E IMPLEMENTACION DEL SUBSISTEMA IVA-ORIGEN/IVF

Esta fase abarcará la sustitución tributaria propiamente dicha y la implementación del subsistema IVA-orígen/IVF en todos los distritos. El proceso se llevará a cabo en el marco de un Nuevo Pacto Federal -complementario de los anteriores-, cuyo objetivo central será convenir una actualización "realista" de las directrices trazadas entre 1992 y 1993.

Durante esta etapa de la reforma, el gobierno nacional evaluará mensualmente el grado de eficacia con que se desempeñan los D.G.R. subnacionales (además de auxiliar a los fiscos que reportan mayores dificultades). Será un período de adaptación y acomodamiento de las estructuras administrativas, que finalizará con la consolidación definitiva del subsistema IVA-orígen/IVF en todos los distritos (31).

31- Habrá que consensuar un procedimiento para corregir la sobretasa de IVA subnacional: a) "hacia arriba" -si se comprueba que resulta insuficiente para mantener los niveles previos de recaudación, aún contando con el aporte complementario del IVF-; b) o "hacia abajo" (de resultar excesiva).

III.6.3) TERCERA FASE: DESCENTRALIZACION DEL IVA

Esta fase debe ser transitada "paso a paso" y dialogadamente, como única forma de abrir un camino que conduzca al equilibrio entre las metas de equidad y eficiencia, entre los objetivos políticos y los ideales económicos (32).

Debemos resaltar la importancia del rol que cumplirá el gobierno nacional como organismo promotor del proceso de federalización del IVA (en pos de comprometer cada vez más a los fiscos subnacionales). Todo este proceso sería impulsado por la Nación, cuya administración tributaria se alejaría gradualmente de la problemática del IVA, dirigiendo su atención hacia el impuesto a las ganancias.

Sabemos que el producido recaudatorio del IVA nacional se encuentra fuertemente concentrado en torno a los grandes contribuyentes, por lo que, en algún momento, deberá impulsarse un mayor protagonismo de las D.G.R. subnacionales con respecto a esta área de gestión, fomentando una "provincialización" gradual de los sectores administrativos correspondientes. Mientras

---

32- Nos remitimos al ANEXO 2 -al final de este trabajo-, dónde proponemos un régimen de coparticipación que facilitaría la transferencia gradual del IVA a las Provincias (con su auxilio se podría impulsar la segregación paulatina del componente devolutivo de la coparticipación).

tanto, el control complementario de los grandes contribuyentes -a efectuarse dentro de cada distrito-, se constituirá en un aporte significativo para el fisco nacional; incluso en aquellas Provincias donde esa verificación accesoria se lleve a cabo en forma manual -por falta de recursos-, la presencia más "cercana y personalizada" de los inspectores, seguramente se revelará como exitosa.

III.7) A MODO DE CONCLUSION

En esta Propuesta cada impuesto persigue objetivos diferentes y complementarios: el IVA-origen aportaría una recaudación en gran medida equivalente a la actual, mientras que el IVF permitiría que la misma sea, en el corto plazo, relativamente "flexible", tanto en términos "cuantitativos" -según el monto a recaudar-, como en términos "cualitativos" (según las exenciones y las tasas diferenciales que podrían aplicarse). Entre ambos impuestos -IVA e IVF-, se preservaría el grado de federalismo alcanzado en la materia.

Desde un principio, ésta situación podría considerarse más bien "conservadora" de las bondades del régimen vigente, pero con el tiempo se aprovecharían las ventajas que reporta el subsistema IVA-orígen/IVF en lo que se refiere a su "flexibilidad" para el cambio consensuado y al logro de una mayor participación federal en la base de IVA compartida. En pocas palabras:

i) Se actuaría con gran neutralidad sobre las operaciones de comercio exterior (exportaciones e importaciones).

ii) Se preservaría el "statu quo" vigente en materia de federalismo fiscal, debido a que los niveles subnacionales de gobierno conservarían su relativa capacidad de fijar tasas

diferenciales y exenciones, y se asegurarían, en todos los casos, un nivel de recaudación equivalente al actual.

iii) Se promovería una adecuada complementariedad de gestiones entre administraciones tributarias, impulsando una relativa especialización por etapas de producción o comercialización involucradas.

iv) A largo plazo, se incrementaría la correspondencia fiscal entre ingresos y gastos estatales, asegurando un aumento sostenido de la recaudación de IVA y de ganancias (al mejorar el control de la evasión en estas áreas).

La uniformidad normativa del IVA a nivel país simplificará considerablemente el proceso de reformas durante el período de transición. Finalmente, el resultado tan querido será el triunfo del FEDERALISMO FISCAL y de la EFICIENCIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA en la República Argentina.

ANEXO 1: NUEVO CONVENIO MULTILATERAL

a.d.f. "XXXX": año de distribución "XXXX", cuyos datos se tomarán: a) para efectuar la distribución final de los doce períodos fiscales de IVA subnacional comprendidos en dicho año; b) como base de estimaciones para distribuir "provisoriamente" el IVA subnacional del a.d.p. "XXXX" (período que se iniciará con posterioridad a la presentación de la planilla de distribución correspondiente).

a.d.p. "XXXX": año de la distribución provisoria que se efectuará en base a los c.v.a. del a.d.f. "XXXX" (doce períodos fiscales de IVA subnacional, comprendidos entre dos planillas de distribución sucesivas). La distribución final del a.d.f. "XXXX" -junto a la presentación de la planilla correspondiente-, iniciará el período de distribución provisoria "XXXX".

Planilla de distribución: hoja de trabajo que se confeccionará una vez al año para hallar los coeficientes "c.v.a." de las jurisdicciones donde existió "sustento territorial" durante el a.d.f. en cuestión (vencimiento para su presentación: último día del sexto mes posterior al cierre, o al 30 de junio, si la empresa no estuviese obligada a presentar estados contables).

Sustento territorial: para asignar base imponible de IVA subnacional a una jurisdicción, durante el a.d.f. correspondiente la empresa debe haber incurrido en gastos de producción y/o comercialización que puedan imputarse directamente al distrito en cuestión. Por razones prácticas y de equidad distributiva, tanto los gastos de publicidad como los gastos generales de administración y financiación, no otorgarán sustento territorial (aunque a efectos de calcular los c.v.a., los créditos fiscales correspondientes a dichos gastos se asignarán en proporción al total de débitos por ventas y por remesas sin facturar de cada jurisdicción). De tal forma, se irá compensando gradualmente la enorme "deuda histórica" que tienen las jurisdicciones ricas con las jurisdicciones pobres, debido a la fuerte concentración de sedes legales y admnistrativas que existe en el país (como es sabido, esta concentración se produce en torno a los polos de mayor desarrollo relativo).

Remesas sin facturar: a) son transferencias de productos efectuadas entre sectores de una misma empresa ubicados en distintas jurisdicciones; b) se respaldan en comprobantes clasificados como "remitos interjurisdiccionales"; c) se valúan

una vez al año, aplicando procedimientos especiales de valuación (33).

DISTRIBUCIONES PROVISORIAS, FINALES Y DEFINITIVAS

DISTRIBUCION PROVISORIA: se efectúa para distribuir el IVA subnacional correspondiente a un determinado a.d.p., teniendo en cuenta los coeficientes utilizados en la distribución final del a.d.f. concluido inmediato anterior.

DISTRIBUCION FINAL O RELIQUIDACION: se efectúa para "reveer" o "reliquidar" las distribuciones provisorias de IVA subnacional correspondientes a un a.d.f. ya concluido (ingresos sobre los cuales se aplicaron "provisoriamente" los c.v.a. calculados en las distribuciones finales de los dos a.d.f. inmediato anteriores). Acarreará una compensación efectiva entre jurisdicciones, a efectos de ajustar las diferencias que surgieran entre cada distribución provisoria y su correspondiente distribución final.

DISTRIBUCION DEFINITIVA: a los efectos legales, una distribución final se considerará "definitiva" en tanto no haya sido impugnada por los fiscos en cuestión dentro del año posterior a la presentación de la planilla correspondiente (a partir de ese momento, sus coeficientes no podrán ser modificados por los tribunales que funcionen como Comisión Arbitral) (34).

33- La valuación "anual" de las remesas sin facturar facilitará considerablemente el proceso (aunque no evitará la utilización de precios corrientes). De otra forma, habría que valuar las remesas mensualmente, incluso sin contar con el dato preciso del precio que finalmente se cobrará por la venta de los productos en cuestión.

34- Desde el momento en que una distribución pasa a ser "definitiva", sólo una eventual aplicación del criterio de administración preventora -ver item III.3.3.9), con referencia a los sujetos no inscriptos- podría alterar la participación de cada distrito en la recaudación global del IVA subnacional correspondiente al período en cuestión. A nuestro entender, se debería extender la aplicación del mencionado criterio de fiscalización al área de los inscriptos multijurisdiccionales, pero sólo a partir del momento en que la distribución pertinente puede catalogarse como "definitiva" (es decir: habiendo

FORMULAS GENERALES PARA HACER UNA DISTRIBUCION (c.v.a)

$$DF(i) - CF(i) - SA'(i) + DR(i) - CR(i) = S(i)$$

S(i) puede tener

- **saldo deudor = SD(i)**

ó

- **saldo acreedor = SA(i)**

$$c.v.a.(i) = \frac{SD(i)}{\sum_{j=1}^{n} SD(j)}$$

dónde:

DF(i): débitos fiscales declarados durante el a.d.f. que se está "reliquidando", los cuales se imputan a la jurisdicción "i" por ser el distrito dentro de cuyos límites se ha generado en forma efectiva el valor agregado de las operaciones subyascentes (respaldadas con facturas o recibos tipo A y B, tickets o vales).

---

transcurrido dieciocho meses posteriores al cierre del período mensual al que corresponde atribuir la evasión detectada por el fisco preventor).

CF(i): créditos fiscales declarados durante el a.d.f. que se está "reliquidando", los cuales se imputan a la jurisdicción "i" por ser el distrito dentro de cuyos límites se utilizaron efectivamente los bienes o servicios en cuestión (operaciones respaldadas con facturas o recibos tipo A).

SA´(i): saldo acreedor de la jurisdicción "i" al último día del a.d.f. "reliquidado" en la planilla de distribución inmediata anterior (es un saldo de arrastre, que se computa en valores absolutos).

DR(i): total de débitos que se suponen generados por las remesas sin facturar "enviadas" desde la jurisdicción "i" durante el a.d.f. que se está "reliquidando" (computables al sólo efecto de efectuar la distribución: no corresponde declararlos en las liquidaciones mensuales). Tales débitos se calculan aplicando la tasa de IVA subnacional sobre el valor estimado para las remesas en cuestión (documentación respaldatoria: "remitos interjurisdiccionales").

CR(i): total de créditos que se suponen generados por las remesas sin facturar "recepcionadas" desde la jurisdicción "i" durante el a.d.f. que se está "reliquidando" (computables al sólo efecto de efectuar la distribución: no corresponde declararlos en las liquidaciones mensuales). Tales débitos se calculan aplicando la tasa de IVA subnacional sobre el valor estimado para las remesas en cuestión (documentación respaldatoria: "remitos interjurisdiccionales").

S(i): saldo acumulado de la jurisdicción "i" al último día del a.d.f. que se está "reliquidando".

n: número de jurisdicciones en las que existió "sustento territorial" durante el a.d.f. que se está reliquidando.

SD(i): saldo acumulado deudor de la jurisdicción "i" al último día del a.d.f. que se está "reliquidando".

SA(i): saldo acumulado acreedor de la jurisdicción "i" al último día del a.d.f. que se está "reliquidando". Se computará restando en la siguiente planilla de distribución (y en valores absolutos, por tratarse de un término negativo de la fórmula general de distribución).

SD(j): saldo acumulado deudor de la jurisdicción "j" al último día del a.d.f. que se está "reliquidando".

c.v.a.(i): coeficiente con el que participará la jurisdicción "i" en: a) la distribución final del a.d.f. que se está reliquidando;

b) la distribución provisoria del a.d.p. que se iniciará a partir de dicha reliquidación (35).

PASOS PARA EFECTUAR UNA DISTRIBUCION FINAL (RELIQUIDACION)

PRIMER PASO: se calcularán los coeficientes "c.v.a.", aplicando las fórmulas generales y tomando como período de imputación el a.d.f. que se desea "reliquidar".

SEGUNDO PASO: se hallará el saldo neto del ajuste a ser efectivizado desde la cuenta común interjurisdiccional -SRF(i)-; para ello, debe aplicarse la siguiente "fórmula de reliquidación":

$$SRF(i) = \left[SID'(i) - SID(i) \right] + \left[RPD'(i) - RPD(i) \right]$$

dónde:

SID'(i): porción de los saldos a pagar correspondientes al a.d.f. que se está "reliquidando", cuyos importes deberían haberse ingresado a favor de la jurisdicción "i" aplicando los coeficientes de distribución final de dicho año (como es sabido, hasta este momento sólo se efectuaron distribuciones provisorias en base a los "c.v.a." de las distribuciones finales de los dos a.d.f. inmediato anteriores).

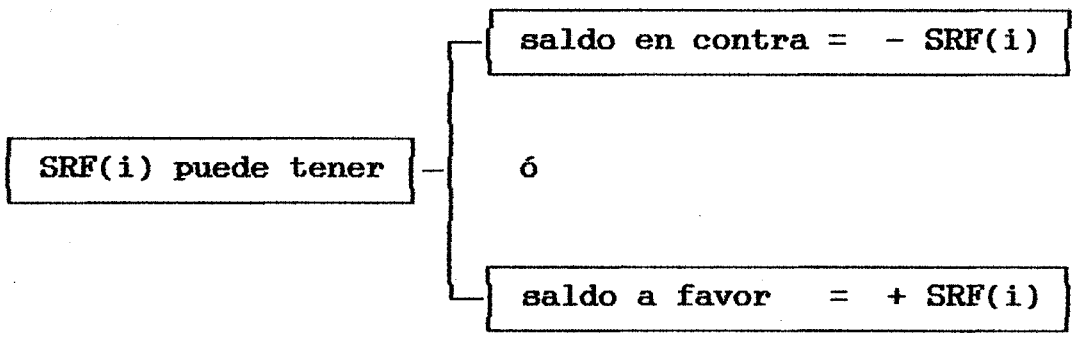
35- Las percepciones y retenciones sufridas se ingresarían en forma provisoria a través de la cuenta común interjurisdiccional, desde cuya administración centralizada deberían distribuirse periódicamente los fondos correspondientes, en función de los coeficientes "c.v.a." suministrados por los propios sujetos percibidos y/o retenidos (también en este caso las distribuciones provisorias se realizarían en base a las distribuciones finales de los dos a.d.f. concluidos inmediato anteriores).

RPD´(i): porción de las retenciones y percepciones sufridas durante el a.d.f. que se está "reliquidando", cuyos importes deberían haberse ingresado a favor de la jurisdicción "i", aplicando los "c.v.a." correspondientes a la distribución final de dicho año (como es sabido, hasta este momento sólo se hicieron distribuciones provisorias en base a las distribuciones finales de los dos a.d.f. inmediato anteriores).

SID(i): porción de los saldos a pagar correspondientes al a.d.f. que se está "reliquidando", cuyos importes fueron ingresados por "pago directo" a favor de la jurisdicción "i" (y a modo de distribución provisoria, es decir: aplicando los c.v.a. calculados en las distribuciones finales de los dos a.d.f. concluidos inmediato anteriores).

RPD(i): porción de las retenciones y percepciones sufridas durante el a.d.f. que se está "reliquidando", cuyos importes fueron ingresados "provisoriamente" a favor de la jurisdicción "i" y con la intermediación de la cuenta común interjurisdiccional (desde cuya administración centralizada se hicieron distribuciones provisorias en base a los c.v.a. calculados en las distribuciones finales de los dos a.d.f. concluidos inmediato anteriores).

SRF(i): Saldo neto del ajuste que se efectuará sobre la participación de la jurisdicción "i" respecto de la cuenta común interjurisdiccional, a efectos de compensar las diferencias que pudiesen surgir entre las distribuciones provisorias de cada a.d.f. y su correspondiente distribución final.



En definitiva, cada distribución final dará lugar a un ajuste o "compensación interjurisdiccional", cuyo canal de instrumentación sería el régimen unificado de retenciones y percepciones (como una forma de evitar la incorporación de nuevos mecanismos de

transferencia). Para ello, primero debería acordarse un régimen de descuentos y acreditaciones que rija el destino de los ingresos acumulados en la cuenta común (con efecto directo sobre la distribución de dichos fondos, de manera que las compensaciones puedan efectivizarse gradualmente durante el transcurso de los meses posteriores a cada distribución final).

EJEMPLO DE DISTRIBUCION SEGUN EL NUEVO CONVENIO MULTILATERAL

DATOS SUPUESTOS

La empresa "MORILLO S.A." desarrolla sus actividades en las jurisdicciones "bb" e "yy". En ambas posee "sustento territorial" (una fábrica en la jurisdicción "bb" y varias oficinas de venta en la jurisdicción "yy").

En la jurisdicción "bb": "MORILLO S.A." elabora té en saquitos (producto que luego es remitido a la jurisdicción "yy" para su comercialización).

En la jurisdicción "yy": "MORILLO S.A." vende al público los productos remitidos desde la jurisdicción "bb".

Fecha del cierre contable: 31/5 (expresada con el signo "(c)" en el gráfico que expondremos a continuación de este planteo).

Fecha de vencimiento para presentar la planilla anual de distribución: 30/11 (último día del sexto mes posterior al cierre contable de cada a.d.f.: expresada con la letra "v" en el gráfico que expondremos a continuación de este planteo).

Los datos computables para el a.d.f. 2004 son los siguientes:

a) Tasa del IVA subnacional: 4%

b) Débitos estimados por remesas sin facturar (900.000 unidades de té en saquito, valuadas en $4.000.000, según

procedimiento especial): $160.000 (4.000.000 x 0,04);

c) Créditos fiscales atribuibles a la etapa de producción: $55.000;

d) Débitos fiscales atribuidos a las ventas efectuadas durante el año (5.250.000 x 0,04): $210.000;

e) Créditos fiscales atribuibles a la etapa de comercialización: $5.000.

f) Retenciones y percepciones sufridas y computadas como pago a cuenta del IVA subnacional:

desde el 01/06/2003 hasta el 30/11/2003:	20.000
desde el 01/12/2003 hasta el 31/05/2004:	30.000

	50.000

Estos ingresos fueron distribuidos "provisoriamente" a través de la cuenta común interjurisdiccional, desde el 01/06/2003 hasta el 31/05/2004 (además de ser computados como "pago a cuenta" en las correspondientes declaraciones mensuales de MORILLO S.A.).

g) Saldos ingresados en concepto de IVA subnacional:

desde jun/2003 hasta nov/2003 (inclusive):	37.500
desde dic/2003 hasta may/2004 (inclusive):	62.500

	100.000

Estos importes fueron ingresados "provisoriamente" y "por pago directo" a las arcas fiscales de cada jurisdicción (períodos declarados: desde junio del 2003 hasta mayo del 2004, inclusive).

Otros datos:

Coeficientes utilizados para efectuar las distribuciones provisorias desde junio del 2003 hasta noviembre del 2003 (inclusive):

c.v.a.(bb)	=	0,6000
c.v.a (yy)	=	0,4000

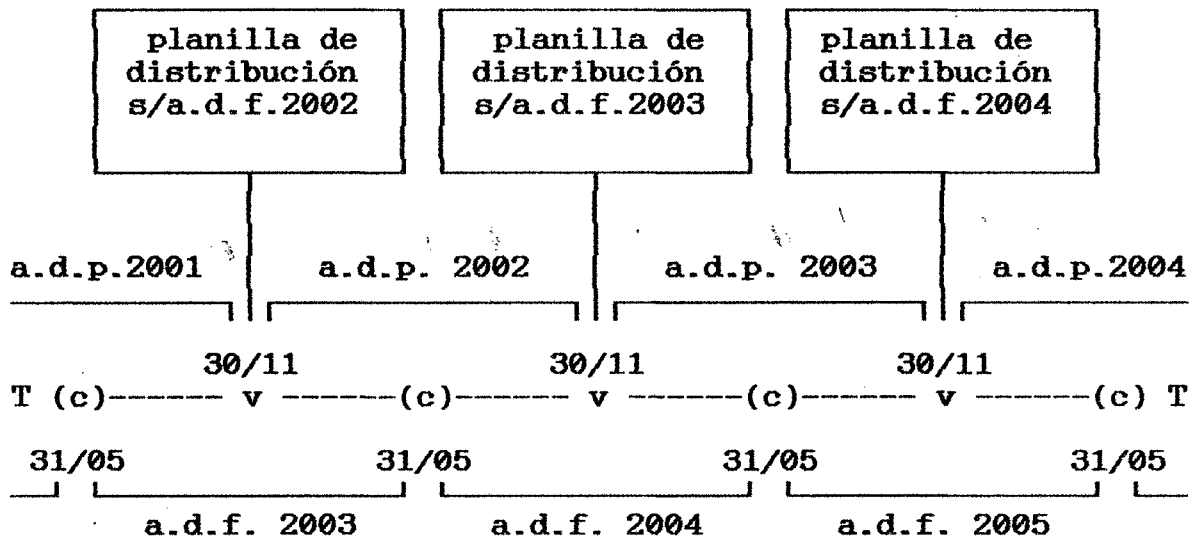
		1,0000

Coeficientes utilizados para efectuar las distribuciones provisorias desde diciembre del 2003 hasta mayo del 2004 (inclusive):

c.v.a.(bb)	=	0,6500
c.v.a (yy)	=	0,3500
		1,0000

GRAFICO ILUSTRATIVO

dónde: **T** = eje del tiempo



La planilla de distribución que estamos confeccionando tomará el período contable 2004 como a.d.f. "a reliquidar", e iniciará el a.d.p. 2004 (sus coeficientes servirán para efectuar la distribución final del a.d.f. 2004 y, posteriormente, se utilizarán durante la distribución provisoria del a.d.p. 2004). El último día del a.d.p. 2003 -fecha de presentación de nuestra planilla- quedará firme la distribución final del a.d.f. 2003 (desde entonces, sus coeficientes c.v.a. se identificarán como "definitivos" a los efectos legales).

SOLUCION: CALCULOS

RESUMEN DE LA DISTRIBUCION PROVISORIA EFECTUADA DESDE JUNIO DEL 2003 HASTA NOVIEMBRE DEL 2003, INCLUSIVE:

SID(bb)	=	37.500 x 0,6000	=	22.500
RPD(bb)	=	20.000 x 0,6000	=	12.000
		---		---
		57.500 x 0,6000	=	34.500
SID(yy)	=	37.500 x 0,4000	=	15.000
RPD(yy)	=	20.000 x 0,4000	=	8.000
		---		---
		57.500 x 0,4000	=	23.000

34.500 + 23.000 = 57.500

RESUMEN DE LA DISTRIBUCION PROVISORIA EFECTUADA DESDE DICIEMBRE DEL 2003 HASTA MAYO DEL 2004, INCLUSIVE:

SID(bb)	=	62.500 x 0,6500	=	40.625
RPD(bb)	=	30.000 x 0,6500	=	19.500
		---		---
		92.500 x 0,6500	=	60.125
SID(yy)	=	62.500 x 0,3500	=	21.875
RPD(yy)	=	30.000 x 0,3500	=	10.500
		---		---
		92.500 x 0,3500	=	32.375

60.125 + 32.375 = 92.500

Total distribuido provisoriamente:
57.500 + 92.500 = 150.000 **(*)**

(*) desde junio del 2003 hasta noviembre del 2003:		57.500
desde diciembre del 2003 hasta mayo del 2004:		92.500
s/datos planteados (anuales): 100.000 + 50.000 :		150.000

DETERMINACION DE LOS COEFICIENTES DE DISTRIBUCION FINAL DEL a.d.f. 2004:

$$SD(bb) = 0 - 55.000 - 0 + 160.000 - 0 = 105.000$$

$$SD(yy) = 210.000 - 5.000 - 0 + 0 - 160.000 = 45.000$$

$$c.v.a.(bb) = \frac{105.000}{105.000 + 45.000} = 0,70$$

$$c.v.a.(yy) = \frac{45.000}{105.000 + 45.000} = 0,30$$

Los coeficientes de distribución final del a.d.f. 2004 se utilizarán, posteriormente, para realizar las distribuciones provisorias del a.d.p. 2004.

RESUMEN DE LA DISTRIBUCION FINAL DEL a.d.f. 2004:

SID´(bb)	=	100.000	x 0,7000	=	70.000
RPD´(bb)	=	50.000	x 0,7000	=	35.000
		150.000	x 0.7000	=	105.000
SID´(yy)	=	100.000	x 0,3000	=	30.000
RPD´(yy)	=	50.000	x 0,3000	=	15.000
		150.000	x 0,3000	=	45.000

105.000 + 45.000 = 150.000

COMPENSACIONES QUE SE LLEVARAN A CABO A TRAVES DE LA CUENTA COMUN INTERJURISDICCIONAL LUEGO DE EFECTUARSE LA DISTRIBUCION FINAL DEL a.d.f. 2004:

$$SRF(bb) = \left[70.000 - 63.125\right] + \left[35.000 - 31.500\right] = + 10.375$$

$$SRF(yy) = \left[30.000 - 36.875\right] + \left[15.000 - 18.500\right] = - 10.375$$

dónde:

SID(bb)	=	22.500	+ 40.625	=	63.125
RPD(bb)	=	12.000	+ 19.500	=	31.500
SID(yy)	=	15.000	+ 21.875	=	36.875
RPD(yy)	=	8.000	+ 10.500	=	18.500
		57.500	+ 92.500	=	150.000

A través de la cuenta común interjurisdiccional se compensará exactamente el saldo negativo de la jurisdicción "yy" contra el saldo a favor de la jurisdicción "bb" (a modo de "reliquidación" del a.d.f. 2004). El mencionado ajuste debería efectivizarse "en cuotas" -durante los meses posteriores-, acordando una afectación "parcial" de los fondos ingresados en concepto de retenciones y percepciones.

ANEXO 2: UN REGIMEN DE COPARTICIPACION PARA DESCENTRALIZAR EL IVA SEGUN NUESTRA PROPUESTA

A) CUANTIFICACION DEL IVA A TRANSFERIR Y REPLANTEO DE LOS COEFICIENTES DE COPARTICIPACION PRIMARIA ANTES DE CADA TRANSFERENCIA PARCIAL.

Objetivo: mantener la participación relativa de cada uno de los niveles estatales (nacional y subnacional) sobre el total de los ingresos en cuestión (transferibles y no transferibles).

$$ITR = \frac{RIN}{tin} \cdot pit$$

ITR: recaudación de IVA a transferir
RIN: recaudación de IVA nacional durante el año base
tin: tasa del IVA nacional aplicada durante el año base
pit: puntos de alicuota de IVA a transferir

Año base: período cuyos datos se utilizarán para estimar los coeficientes de coparticipación primaria y secundaria del año siguiente.

Fecha en que se concretará la transferencia: último día del año base.

$$ccps = \frac{RCS - \left[ITR \cdot (1 - d) \right]}{TRC - \left[ITR \cdot (1 - d) \right]}$$

ccps: coeficiente de coparticipación primaria subnacional para el próximo año.

RCS: recaudación coparticipada por el nivel subnacional durante el año base.

TRC: total de la recaudación coparticipada entre ambos niveles de gobierno durante el año base.

d: descuento concedido en la coparticipación primaria nacional para incentivar el proceso de transferencias del IVA a las Provincias (a convenir antes de cada transferencia parcial).

$$\mathbf{ccpn} = 1 - \mathbf{ccps} = \frac{\mathbf{RCN}}{\mathbf{TRC} - \left[\mathbf{ITR} \,.\, (1 - \mathbf{d}) \right]}$$

ccpn: coeficiente de coparticipación primaria nacional para el próximo año.

RCN: recaudación coparticipada por el nivel nacional durante el año base.

B) COEFICIENTE cdd(i): PARA DEFINIR UNA "FRANJA" DE COPARTICIPACION SECUNDARIA CON CRITERIO DEVOLUTIVO DIRECTAMENTE PROPORCIONAL AL VALOR AGREGADO GLOBAL DE CADA JURISDICCION (USANDO COMO "PROXI" LA RECAUDACION DE IVA SUBNACIONAL DE CADA JURISDICCION).

Objetivo: incentivar la voluntad de los fiscos subnacionales para que recauden su propio IVA con creciente eficacia administrativa.

$$cdd(i) = \frac{RIS(i)}{RIST}$$

RIS(i): recaudación de IVA subnacional en la jurisdicción "i" durante el año base.

RIST: recaudación de IVA subnacional a nivel país (total) durante el año base.

C) COEFICIENTE crc(i): PARA DEFINIR UNA "FRANJA" DE COPARTICIPACION SECUNDARIA CON CRITERIO REDISTRIBUTIVO INVERSAMENTE PROPORCIONAL A LA "BASE IMPONIBLE PER CAPITA" DE CADA JURISDICCION (USANDO COMO "PROXI" EL PBI PER CAPITA DE CADA JURISDICCION).

Objetivo: redistribuir territorialmente el ingreso teniendo en cuenta la fortaleza potencial de la base imponible de cada jurisdicción en función del tamaño relativo de su población.

$$crc(i) = \frac{\dfrac{POB(i)}{POBT} \cdot \dfrac{\overline{PBIC}}{PBIC(i)}}{\displaystyle\sum_{j=1}^{24} \left[\dfrac{POB(j)}{POBT} \cdot \dfrac{\overline{PBIC}}{PBIC(j)} \right]}$$

$\overline{PBIC}$: máximo producto bruto interno per cápita entre las veinticuatro jurisdicciones existentes en el país (dato correspondiente al año base).

PBIC(i): producto bruto interno per cápita de la jurisdicción "i" (dato correspondiente al año base).

POB(i): población o cantidad de habitantes de la jurisdicción "i" (dato correspondiente al año base).

POBT: población total del país (dato correspondiente al año base).

POB(j): población o cantidad de habitantes de la jurisdicción "j" (dato correspondiente al año base).

PBIC(j): producto bruto interno per cápita de la jurisdicción "j" (dato correspondiente al año base).

D) COEFICIENTE crk(i): PARA DEFINIR UNA "FRANJA" DE COPARTICIPACION SECUNDARIA CON CRITERIO REDISTRIBUTIVO INVERSAMENTE PROPORCIONAL A LA "BASE IMPONIBLE POR KILOMETRO CUADRADO" DE CADA JURISDICCION (USANDO COMO "PROXI" EL PBI POR KILOMETRO CUADRADO DE CADA JURISDICCION).

Objetivo: redistribuir territorialmente el ingreso teniendo en cuenta la fortaleza potencial de la base imponible de cada jurisdicción en función del tamaño relativo de su superficie territorial.

$$crk(i) = \frac{\dfrac{SUP(i)}{SUPT} \cdot \dfrac{\overline{PBIK}}{PBIK(i)}}{\displaystyle\sum_{j=1}^{24} \left[\dfrac{SUP(j)}{SUPT} \cdot \dfrac{\overline{PBIK}}{PBIK(j)} \right]}$$

PBIK: máximo producto bruto interno por kilómetro cuadrado entre las veinticuatro jurisdicciones existentes en el país (dato correspondiente al año base).

PBIK(i): producto bruto interno por kilómetro cuadrado de la jurisdicción "i" (dato correspondiente al año base).

SUP(i): superficie de la jurisdicción "i" en kilómetros cuadrados.

SUPT: superficie total del país en kilómetros cuadrados.

SUP(j): superficie de la jurisdicción "j" en kilómetros cuadrados.

PBIK(j): producto bruto interno por kilómetro cuadrado de la jurisdicción "j" (dato correspondiente al año base).

E) MODELO PROPUESTO DE COPARTICIPACION SECUNDARIA

$$ccs(i) = X1 \cdot cdd(i) + X2 \cdot crc(i) + X3 \cdot crk(i)$$

ccs(i): coeficiente de coparticipación secundaria para la jurisdicción "i", a ser utilizado durante el próximo año.

X1: franja de coparticipación secundaria expresada en tanto por uno, que se asignará con criterio devolutivo directamente proporcional al valor agregado global de cada jurisdicción (usando como "proxi" la recaudación de IVA subnacional de cada jurisdicción).

X2: franja de coparticipación secundaria expresada en tanto por uno, que se asignará siguiendo un criterio redistributivo inversamente proporcional a la "base imponible per cápita" de

cada jurisdicción (y usando como "proxi" el PBI per cápita de cada jurisdicción).

X3: franja de coparticipación secundaria expresada en tanto por uno, que se asignará siguiendo un criterio redistributivo inversamente proporcional a la "base imponible por kilómetro cuadrado" de cada jurisdicción (y usando como "proxi" el PBI por kilómetro cuadrado de cada jurisdicción).

$$X1 + X2 + X3 = 1$$

$$\sum_{i=1}^{24} ccs(i) = 1$$

F) AJUSTE DE LAS "FRANJAS" DE COPARTICIPACION SECUNDARIA ANTES DE CADA TRANSFERENCIA PARCIAL.

Objetivo: mantener el grado y la intensidad de la redistribución territorial de ingresos pactada para el nivel subnacional.

$$X1 = \frac{X1' - \frac{ITR}{RCS}}{X1' - \frac{ITR}{RCS} + X2' + X3'}$$

$$X2 = \frac{X2'}{X1' - \frac{ITR}{RCS} + X2' + X3'}$$

$$X3 = \frac{X3'}{X1' - \frac{ITR}{RCS} + X2' + X3'}$$

X1´: franja de coparticipación secundaria correspondiente al año base -expresada en tanto por uno-, por la que se distribuyó con criterio devolutivo directamente proporcional al valor agregado global de cada jurisdicción (proxi utilizada: recaudación de IVA subnacional de cada jurisdicción).

X2´: franja de coparticipación secundaria correspondiente al año base -expresada en tanto por uno-, por la que se distribuyó con criterio redistributivo inversamente proporcional a la base imponible "per cápita" de cada jurisdicción (proxi utilizada: PBI per cápita de cada jurisdicción).

X3´: franja de coparticipación secundaria correspondiente al año base -expresada en tanto por uno-, por la que se distribuyó con criterio redistributivo inversamente proporcional a la base imponible "por kilómetro cuadrado" de cada jurisdicción (proxi utilizada: PBI por kilómetro cuadrado de cada jurisdicción).

G) AUTOMATICIDAD

$$\boxed{ccps \cdot ccs(i) = cca(i)}$$

cca(i): coeficiente que se utilizará para efectuar la coparticipación automática, definitiva y final de la jurisdicción "i" durante el próximo año.

H) EJEMPLO NUMERICO

Por cuestiones didácticas, el ejemplo a desarrollar no presentará una distribución detallada caso por caso en relación con las veinticuatro jurisdicciones existentes en el país (tampoco se fundamentará en información estadística).

Queda pendiente la obtención de los datos empíricos y estadísticos referidos a cada una de las jurisdicciones existentes en el país -RIS(i); POB(i); SUP(i) y PBI(i)-. Para ello, previamente deberíamos efectuar un relevamiento completo de toda la información que se necesita para calcular los coeficientes cdd(i), crc(i) y crk(i); lo que, ciertamente, escapa al objetivo central de este trabajo.

DATOS SUPUESTOS

ITR = 10 RIN = 60 tin = 18 pit = 3

RCS = 100 RCN = 80 TRC = 180 d = 0,05

X1´ = 0,50 X2´ = 0,35 X3´ = 0,15

CALCULOS

$$ITR = \frac{60}{18} \times 3 = 10$$

$$ccps = \frac{100 - \left[10 \times (1 - 0{,}05) \right]}{180 - \left[10 \times (1 - 0{,}05) \right]} = 0{,}5308$$

$$ccpn = 1 - 0{,}5308 = \frac{80}{180 - \left[10 \times (1 - 0{,}05) \right]} = 0{,}4692$$

$$X1 = \frac{0{,}50 - \frac{10}{100}}{0{,}50 - \frac{10}{100} + 0{,}35 + 0{,}15} = 0{,}4444$$

$$X2 = \frac{0,35}{0,50 - \frac{10}{100} + 0,35 + 0,15} = 0,3889$$

$$X3 = \frac{0,15}{0,50 - \frac{10}{100} + 0,35 + 0,15} = 0,1667$$

$$0,4444 + 0,3889 + 0,167 = 1$$

$$ccs(i) = 0,444 \times cdd(i) + 0,3889 \times crc(i) + 0,1667 \times crk(i)$$

$$cca(i) = 0,5308 \times ccs(i)$$

BIBLIOGRAFIA

Adonnino, P. "**Esquema de tributación de las pequeñas y medianas empresas**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Aghón, G. "**Fortalecimiento de las Finanzas Municipales: Dificultades y Nuevos Desafíos para los Países de la Región**". (Rev. Criterios Tributario, Marzo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Aguado, A.L. "**El sistema argentino de impuestos y la necesidad de la reforma de la Constitución nacional**". X Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 7 al 9 de septiembre de 1977.

Aguero, A. y Barrera M. "**Convenio Multilateral**" (Ed. Consultora, 1996) - Córdoba (Argentina).

ANCE: Academia Nacional de Ciencias Económicas. **Seminario sobre federalismo y coparticipación**, realizado el 14 de agosto de 1996. (Panelistas: Ricardo Enrique Bara, Julio C.Cueto Rua, Pedro Frías, Ricardo López Murphy, Jorge Macón y Juan Antonio Zapata. Coordinador: Dr. Enrique Reig) - Bs.As., Argentina.

Arias y otros. "**Propuesta de reemplazo del Impuesto a los Ingresos Brutos**". CAME: Coodinadora de Actividades Mercantiles Empresarias - Octubre 1992 - Bs.As., Argentina.

Artana, D. "**La sustitución del impuesto a los ingresos brutos y el Pacto Federal**". Seminario realizado por la Academia Nacional de Ciencias Económicas el 6 de septiembre de 1995 (publicado en 1996) - Bs.As. (Argentina).

Artana y otros. "**Las alternativas de la imposición al consumo al nivel provincial y municipal**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina), 1994.

Asensio, M. "**El federalismo fiscal posconstitucional y la necesidad de una nueva ley de coparticipación**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

Asensio, M. y otros. "**Notas sobre la tributación al consumo en América del Norte**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

... "**Notas sobre la teoría y la práctica del federalismo fiscal y orientaciones para el caso argentino**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Asiain, J.H. "**Impuesto a las ventas en la etapa minorista**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina), 1994.

Avedaño, C.I. y Chalupowicz, I. "**Un análisis crítico de diversas facetas del Convenio Multilateral**" (Rev. de Ciencias Económicas, Oct./Dic. 1978) - Nº 545 - Bs. As., Argentina.

Badin, S.M. y otros "**Acuerdos fiscales entre los distintos niveles de gobierno. El pacto fiscal federal y el impuesto sobre los ingresos brutos**". XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Ballesteros. E.V. "**Convenio Multilateral. Análisis crítico de algunos de sus principales problemas**". (Rev. de Ciencias Económicas, Oct./Dic. 1978) - Nº 545 - Bs. As., Argentina.

Balzarotti, N. "**Las PYME en el sector comercio minorista: un ejercicio para evaluar el monotributo**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Bara, R.E. "**Federalismo Fiscal e imposición a los consumo**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina), 1994.

... "**Federalismo fiscal en Argentina**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Bara, R.E. y Barbero, A.C. "**Defensa de una propuesta de federalismo fiscal**". 24º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1991.

Bara, R. y Nuti, S. "**La nueva ley de coparticipación impositiva**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Barraza, J.I. y Schafrik, F.H. "**La coparticipación federal de impuestos. Su evolución y situación actual a la luz de la constitución nacional reformada**". XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Benavidez, A.H. "**Sustitución de impuesto sobre los ingresos brutos en el marco del pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento**". 10º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, realizado en Mar del Plata (Argentina) entre el 23 y el 26 de Noviembre de 1994.

Beresovsky, G. y Sosa, H.O. "**Ponencia sobre Descentralización Administrativa Tributaria del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires**". 2º Jornadas Tributarias Provinciales, realizadas en Junín (Prov. Bs. As., Argentina), entre el 17 y el 19 de Mayo de 1990.

Bordolli, J.C. "**Mercosur: Armonización tributaria desde el punto de vista uruguayo**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Braceli, O.A. "**Metodología no convencional par diseñar un nuevo sistema de coordinación financiera entre distintos niveles de gobierno (Nación-Provincias, Provincias-Municipios)**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

... "**Criterios metodológicos para el análisis de las políticas fiscales provinciales. Período 1983-1994**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

... "**La política económica, la asignación de recursos públicos y el presupuesto nacional**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Bulit Goñi, E.G. "**Impuesto sobre los Ingresos Brutos**" (Ed.Depalma, 1986) - Bs.As., Argentina.

... "**Algunas consideraciones sobre la Coparticipación Federal y la Reforma Constitucional de 1994**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Burgio, M.B. "**Regímenes Fiscales de las PYMES en la Unión Europea**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

CAME: Coordinadora de Actividades Mercantiles Empresarias. "**Propuesta de reemplazo del Impuesto a los Ingresos Brutos**" (Autores: Oscar Arias, Eduardo Ballesteros y Humberto Bertazza) - Octubre de 1992 - Bs.As., Argentina.

Casás, J.O. "**Presión fiscal e inconstitucionalidad**" (Ed. Depalma, 1992) - Bs.As., Argentina.

Catelen, D.L. "**Programa de descentralización administrativa tributaria**". XXII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1989.

Cavallo, D.F. y otros. "**Distribución de recursos fiscales nacionales entre provincias y municipalidades. Una evaluación sobre la equitatividad de los criterios de reparto**". X Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 7 al 9 de septiembre de 1977.

Celdeiro. E.C. "**Imposición a los consumos**" (La ley, 1983) - Bs.As., Argentina.

... "**La imposición selectiva al consumo. Propuesta de reformulación**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina), 1994.

Centofante, N.G. "**Sustitución de impuestos acumulativos jurisdiccionales por impuestos monofásicos en la etapa final**". XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 3 al 5 de noviembre de 1994.

Chalupowicz, I. "**Problemas que aquejan al sistema tributario. La situación de las PYME. El monotributo**". XXVII Jornadas Tributarias organizada por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Chisari, O.O. y otros "**Propuesta para un Sistema Tributario Federal**", Cuaderno de Economía Nº 3, La Plata (Argentina), 1995.

Chisari, O.O. y Romero, C. "**Option value of a value added tax partial reform. An appraisal using a CGE model for Argentina in the Eighties**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad

Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

Cnossen, S. (Editor) "**Tax Coordination in the European Community**" - Kugler Law and Taxation Publisher, London and New York, 1987.

Colaneri, H.A. "**Impuesto sobre los Ingresos Brutos: sus alicuotas ante el pacto federal**". (Rev. Derecho Tributario, Nº extraord. Abril de 1994) - T.VIII.

... "**Impuesto sobre las ventas frente al aporte previsional para trabajadores autónomos**". 10º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas - Mar del Plata (Argentina) - 23 al 26 de Noviembre de 1994.

Cordón Ezquerro, T. "**El proceso de Armonización Fiscal en la Unión Europea**". (Rev. Criterios Tributarios, Mayo de 1997) - Bs.As., Argentina.

... "**La Fiscalidad de las PYME: Estudios y Objetivos**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Coria, J.J. y Alfonso, M.I. "**El impuesto sobre las ventas como sustituto del impuesto sobre los ingresos brutos**". 10º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, realizado en Mar del Plata (Argentina) del 23 al 26 de Noviembre de 1994.

Costa, A.J. "**La asignación de recursos en distintos niveles de gobierno. La experiencia en Brasil**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

CPCECF: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina). **Tercer Congreso Tributario**, organizado en Abril de 1995. Considerandos: p.809. Recomendaciones: p.811.

Cristini, M. "**La política tributaria y su relación con el desempeño de las PYMES: un análisis económico**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Cucchietti, M.J. "**Análisis del Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto a los Ingresos Brutos**". (Rev. de Ciencias Económicas, Oct./Dic. 1978) - Nº 545 - Bs. As., Argentina.

D´Angelo, D.E. y otros. "**Regímenes de coparticipaciones y aportes - Las estructuras tributarias y las relaciones fiscales**

interjurisdiccionales". XVII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina), 1984.

Del Campo, C.A. "**Descentralización Tributaria en la Provincia de Buenos Aires**". 2º Jornadas Tributarias Provinciales, realizadas en Junín (Prov. Bs. As., Argentina), entre el 17 y el 19 de Mayo de 1990.

Díaz, M. "**La situación actual en el impuesto a los ingresos brutos**". Periódico Económico Tributario del 28 de febrero de 1994 - Bs.As., Argentina.

Díaz, V.O. "**Esquema de Tributación de las Medianas y Pequeñas Empresas. Formulación de una política integral para el sector**". Informe confeccionado como Relator General del 5º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Di Marco, L.E. "**Federalismo económico y finanzas intergubernamentales. Un análisis de las estadísticas**". X Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 7 al 9 de septiembre de 1977.

Donolo, D.A. y colaboradores. "**Estado de cumplimiento del Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Due, J.F. "**Análisis económico de los impuestos**" (Ed. El Ateneo, 1972) - Bs. As, Argentina.

Due, J.F. y Fridlaender, A. "**Análisis económico de los impuestos y del Sector Público**" (Ed.El Ateneo, 1977) - Bs.As., Argentina.

Due, J. y Mikesell, J. "**Sales Taxation. State and local structure and administration**". The urban Institute Press (Ed. Advisory Board, 1994).

Dvorkin, J.E. "**Sistema tributario aplicable a las pequeñas y medianas empresas. Análisis de un impuesto único como metodo simplificado**". XXVII Jornadas Tributarias organizada por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Elizagaray, A.A. "**La redistribución territorial de gastos entre provincias: posibles causas e impacto**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

Fabris, C.E. "**Esquema de tributación de las pequeñas y medianas empresas. Formulación de una política integral para el sector**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Fernández, L.O. "**Compatibilización tributaria en países federales**". XXV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata - 2 al 4 de Noviembre de 1995.

... "**Autofinanciación del gasto público provincial en la República Argentina. Cambios en la coparticipación federal**". XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

FIEL: Fundación de Investigaciones Latinoamericanas. "**El sistema impositivo argentino**" (Ed.Manantial, 1991) - Bs.As., Argentina.

FIEL: Fundación de Investigaciones Latinoamericanas. "**Hacia una nueva organización del federalismo fiscal en Argentina**" 8va. Convención de Bancos Privados Nacionales (Bs.As., Argentina) - 7 al 9 de septiembre de 1992.

Figueiras, M.S. "**El Sistema Tributario Brasileño y la Armonización Tributaria en el MERCOSUR**". (Rev. Criterios Tributarios, Marzo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Fuentes Quintana, E. "**Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición**". (Madrid, 1986).

Gaggero, J.A. y Sangiorgio, A.O. "**Los pactos federales: notas acerca de sus implicancias económicas y fiscales**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

Garat, P.M. "**Perspectiva Económica del Federalismo a partir del nuevo artículo 75, incisos 2º y 3º de la Constitución Nacional. Algunas reflexiones provisorias más allá del régimen de coparticipación federal**" (Rev.Criterios Tributarios, Octubre de 1996) - Bs.As., Argentina.

García, F.D. "**Análisis de las principales distorsiones provocadas por los sistemas anticipados de cancelación en los impuestos a los consumos**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

... "**Federalismo Fiscal**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

García Zuñiga, H. y otros "**Distribución de fondos de recaudación nacional (Documento de trabajo)**". XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

Garriga, M."**Transferencias intergubernamentales. Distribución primaria y ciclo económico**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Gendron, P.P. y otros. "**VAT harmonization in Canada: recent development and the need for flexibility**". Discussion Paper Nº 6 - International Centre for Tax Studies - Faculty of Management - University of Toronto (Canada) - July 1996.

Gismondi, J.J. "**Descentralización Tributaria en la Provincia de Buenos Aires**". 2º Jornadas Tributarias Provinciales, realizadas en Junín (Prov. Bs. As., Argentina), entre el 17 y el 19 de Mayo de 1990.

González, D. "**Formulación de una política tributaria integral para las pequeñas y medianas empresas (PYMES)**". (Rev. Criterio Tributario, Mayo de 1997) - Bs.As., Argentina.

... "**Esquema de Tributación de la Medianas y Pequeñas Empresas. Formulación de una política integral para el sector**". 5º Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Junio de 1997.

Gómez Sabaini, J.C. "**Coordinación de la imposición general a los consumos entre nación y provincias (Argentina)**". Cuaderno del CITAF/OEA - Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera / Organización de los Estados Americanos - Bs.As. (Argentina), 1993.

... "**Alternativas de coordinación de la imposición a los consumos**", Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

... "**Alternativas de reemplazo del impuesto a los ingresos brutos en el marco del Pacto Federal**". Seminario organizado por la Academia Nacional de Ciencias Económicas el 6 de septiembre de 1995 - Bs.As. (Argentina), 1996.

... "**Los impuestos a las ventas al consumidor final: Análisis de su estructura técnica y de su aplicabilidad en Argentina**". Doc. Nº T-27 del CITAF/OEA - Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera / Organización de los Estados Americanos - Octubre de 1995 - Bs.As., Argentina.

Gómez Sabaini, J.C. y Gaggero, J.A. "**Lineamientos para una reforma del sistema tributario argentino**". XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

González Cano, H. "**La armonización de los impuestos al consumo en el Mercosur**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

... "**La armonización tributaria y la integración económica**" (Ed. Interoceanicas S.A., 1994) - Bs.As., Argentina.

... "**Armonización tributaria del Mercosur. Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración**" (Ed. Académicas, 1996) - Bs.As., Argentina.

Guillermón, L.O. y Muller, R.C. "**Reformulación del impuesto a los consumos provinciales**" Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

Guitman, C.J. "**Análisis de un impuesto único para microempresas y PYME**". XXVII Jornadas Tributarias organizada por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Haddad de Morbelli, I. "**Coparticipación por regiones**". XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Hocsman, A.T. "**Ente Supra-Nacional en el marco del MERCOSUR**". (Rev. Criterios Tributarios, Mayo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Huerta Carbonell, J.R. "**La asignación de recursos en distintos niveles de gobierno. La experiencia en España**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. "**Efectos Económicos del IVA**". X Jornadas Luso-hispanoamericanas de Derecho Tributario - Uruguay, 1984.

Japaz, M. y otros. "**Coparticipación municipal: nuevos prorrateadores, formalización legal y funcionamiento simulado**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

Lerda, J.C. "**Substitución entre políticas presupuetarias y cuasi-fiscal: Asignatura pendiente de la Reforma del Estado**". (Rev. Criterios Tributarios, Marzo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Levy Hara, J. "**Pacto Fiscal y Corporación Federal**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

... "**Acuerdos fiscales entre la Nación y las Provincias**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

... "**Acuerdos fiscales entre la Nación y las Provincias**". XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Levy Hara J. y Goldemberg, C. "**Imposición sobre los consumos a nivel local**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

Libonatti, O. y Salinardi, M. "**IVA Provincial. Una propuesta para su implementación**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

Lukszan, A.J. "**Financiamiento municipal**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Macón, J. "**La asignación de servicios y fuentes tributarias a los niveles de gobierno**". X Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 7 al 9 de septiembre de 1977.

... "**El rol de los sistemas tributarios subnacionales**". XVII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina), 1984.

... "**Alternativas al Impuesto a los Ingresos Brutos**". Jornadas Regionales para Profesionales en Ciencias Económicas (Area Tributaria) - Argentina, 1993.

... "**Sustitución del impuesto a los ingresos brutos**". XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 3 al 5 de noviembre de 1994 -. El trabajo fué elaborado a pedido del Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera -CITAF- perteneciente a la Organización de los Estados Americanos -OEA- (Doc.Nº T-12) - Bs.As., Argentina.

... "**El futuro de la Coparticipación**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

... "**La coparticipación en la Constitución**". Seminario sobre federalismo y coparticipación organizado por la Academia Nacional de Ciencias Económicas (ANCE) - 14 de agosto de 1996.

Macón, J. y Pavesi, P.F. "**Un Impuesto al Valor Agregado para Argentina**" (Ed.El Ateneo, 1973) - Bs.As., Argentina.

Mancuso, A.G. "**Federalismo fiscal y distribución del poder tributario en Argentina**". XXII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1989.

Moretti, B.R. y otros. "**Los municipios en el federalismo fiscal**". 26º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - septiembre de 1993.

Musgrave, P.B. "**La asignación de recursos en distintos niveles de gobierno. La experiencia en Estados Unidos y Canadá**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Naveira de Casanova, G.J. "**El Poder Tributario de los Municipios de Provincia**". (Rev. Criterios Tributarios, Julio de 1997) - Bs.As., Argentina.

Nimmermann, P. "**Reforming the Taxation of International Income: The Argentinean-German Case**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Oates, W. "**Federalismo Fiscal**". Instituto de Estudios de Administración Local - Madrid (España), 1977.

OEA: Organización de los Estados Américanos "**El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina**" (Ed. Interoceánicas S.A., 1993), Bs. As, Argentina.

Oklander, J."**El impuesto sobre las ventas minoristas**" Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

... "**Redefinición del hecho imponible en el impuesto monofásico en etapa final para caracterizarlo como "adquisición del consumidor final" y no la "venta" o "actividad"**. Comunicación técnica presentada en las XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 3 al 5 de noviembre de 1994.

Orsaria, A.M. "**La autonomía de los municipios, sus consecuencias tributarias, y su vinculación con el control de los ingresos municipales**". XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

Pavesi, P.F. "**Creación de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Unificación de la Aduana y la DGI. Aspectos Generales**". (Rev. Criterios Tributarios, Julio 1997) - Bs.As., Argentina.

Petrei, H.A. "**Federalismo y Déficit Fiscal**". 21º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1988.

Piffano, H.L. "**Federalismo Fiscal y Descentralización Tributaria**". 21º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1988.

... "**El Impuesto Provincial a las Ganancias**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 a 23 de septiembre de 1994.

... "**Federalismo normativo, centralismo tributario y distribución primaria**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

... "**Coparticipación Federal de Impuestos: El enfoque de las "necesidades fiscales" como criterio de reparto compatible con la reforma constitucional**". XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

... "**Propuesta para el Acuerdo Fiscal**". XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Poli Nader, F.I. y Peirano, M.G. "**El federalismo fiscal en Argentina. Entre la teoría y la realidad**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Porto, A. "**Impacto económico de la regionalización de la representación política**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

... "**Federalismo fiscal en Argentina. Evolución y perspectivas**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

... "**Competencia fiscal interjurisdiccional**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

... "**La complejidad del sistema tributario argentino en perspectiva**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Premuda, O.F. "**El IVA y sus exenciones: pautas para un análisis integral**" (Rev. Derecho Tributario, 1995) - Bs. As., Argentina.

Quintana, H.L. "**Coparticipación Federal de Impuestos - Una propuesta para mejorar la distribución secundaria (enfoque espacial)**". XVII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina), 1984.

Reig, E.J. "**Un programa de coordinación del Impuesto a las Actividades Lucrativas con el proyectado Impuesto al Valor Agregado**". (Rev.Derecho Fiscal, Dic.1967) - T.XVII - Bs.As., Argentina.

... "**Los recursos del Tesoro Nacional en la Constitución Argentina**". Separata de los Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas (Argentina) - Octubre de 1991.

... "**La crisis de nuestro federalismo fiscal**". (Rev.La Información, Oct.1992) - T.LXVI- Bs.As., Argentina.

... "**La sustitución del impuesto a los ingresos brutos y el Pacto Federal**". Seminario organizado por la Academia Nacional de Ciencias Económicas el 6 de septiembre de 1995 (publicado en 1996) - Bs.As., Argentina.

Remes Lenicov, J. "**La Coordinación Fiscal entre la Nación y las Provincias**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

... "**Hacia un Nuevo Sistema Fiscal Federal**" Seminario Internacional sobre Descentralización Fiscal y Regímenes de Coparticipación Federal - La Plata (Argentina), 1996.

... "**Federalismo Fiscal: Frente al doble desafío de la globalización y la integración regional**". XVII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur - Asociación Interamericana de Contabilidad - 1997.

Rezende, F. "**O Processo da Reforma Tributária**". IPEA: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada - Texto para discussâo Nº396 - Brasilia (Brazil), janeiro de 1996.

Rezk, E. y Bonvin, C.R. "**Estabilidad y Flexibilidad automática en un modelo multiplicador acelerador: la evidencia argentina**". XVII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina), 1984.

Rodríguez Usé, G. "**Pautas para la formulación de un sistema tributario justo, eficiente y equitativo**". (Rev. Criterio Tributario, Mayo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Rose, M. (incluido en la obra de Cnossen, S. - Editor - "**Tax Coordination in the European Community**" - Kugler Law and Taxation Publisher - London and New York - 1987).

Roselli, R.R. "**Ventas minoristas del sector automotriz**" Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

Santiere, J.J. "**Documento elaborado en el marco del Proyecto PNUD:ARG 93/009 sobre la imposición al consumo y el impuesto a las Ventas Minoristas**". Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

Sbattella, J. y otros "**Complejidad tributaria: El Monotributo y su incidencia sobre las PyMEs de la Provincia de Buenos Aires**". XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de

Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

Schafrik, F.H. y Barraza, J.I. "**El sistema tributario argentino desde el análisis de los regímenes de coparticipación federal. Status jurídico institucional de la Ciudad de Buenos Aires y la influencia de los mencionados regímenes**". 28º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 20 al 22 de septiembre de 1995.

... "**Algunas reflexiones acerca de la vigencia del pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento**". 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Schreiber, I.C. "**Restricciones geográficas a las exenciones tributarias provinciales**". XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - 3 al 5 de noviembre de 1994.

Silvani, C.A. "**Los Cambios Posibles en la Argentina**". (Rev. Criterios Tributarios, Mayo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Silvani, C. y Baer, K. "**Diseño de un estrategia de reforma de la administración tributaria: experiencias y directrices**". XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

Silvani, C.A. y Dos Santos, P. "**Aspectos Administrativos da Reforma da Tributacâo do Consumo no Brasil**". International Monetary Fund (FMI), Fiscal Affairs Departament - Brazil, Dezembro 1995.

SIPN: Secretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (trabajo elaborado en conjunto con la Secretaría de Asistencia para la Reforma Económica Provincial, perteneciente al Ministerio del Interior). "**Las modificaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco del Pacto Federal del 12-08-93**" - Seminario técnico, 1993.

SFPBA: Subsecretaría de Finanzas del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. "**Sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos: una propuesta para la transición**". 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

Tacchi, C.M. "**Identidad de Nación y coordinación solidaria en Estados Federales. Caso argentino**". Tercer Congreso Tributario

organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Tanzi, V. **"Tendencias de la Tributación Internacional. Análisis de Políticas Implementadas en las últimas décadas. Perspectivas para el futuro"** (Rev.Criterios Tributarios, Julio de 1997) - Bs.As., Argentina.

Terminiello, M.A. **"Análisis de un impuesto único para un determinado tipo de contribuyente"**. XXVII Jornadas Tributarias organizada por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Mar del Plata, 13 al 15 de noviembre de 1997.

Treber, S. **"Algunas reflexiones sobre la distribución primaria y la asistencia financiera a las provincias"**. XVII Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina), 1984.

Uckmar, V. **"Imposición sobre los consumos a nivel nacional y a nivel local. El impuesto sobre las venta minoristas"**. Segundo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal (Argentina) - 20 al 23 de abril de 1994.

... **"Tendencias al federalismo fiscal en Europa"**. (Rev.Derecho Tributario, Marzo de 1997) - Bs.As., Argentina.

Urlezaga, F. y Basile, M. **"Municipios: Funciones y Financiamiento"**. XXX Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 17 al 19 de septiembre de 1997.

Varsano, R. **"A Tributacâo do Comercio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado"**. IPEA: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (Brazil) - Texto para discussâo Nº382 - Setembro de 1995.

Vega, J.A. y otros. **"Relación fiscal Provincia- Municipios. Análisis de tres regímenes de participación de recursos"**. 27º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 21 al 23 de septiembre de 1994.

... **"Dos aspectos de las finanzas públicas de provincias argentinas. Los procesos de reforma del Estado. Sistemas de participación de recursos a municipios"**. 29º Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad Nacional de Ciencias Económicas de Córdoba (Argentina) - 18 al 20 de septiembre de 1996.

Vives, J.J. "**Mercosur: Barreras al comercio. Armonización fiscal. Bienes de consumo masivo**". Tercer Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) - Abril de 1995.

Witis, S. "**Hacia una simplificación en el sistema del Convenio Multilateral en el Impuesto a los Ingresos Brutos**". (Rev. de Ciencias Económicas, Oct./Dic. 1978) - Nº 545 - Bs. As., Argentina.

Para la elaboración de este trabajo se ha tenido en cuenta la bibliografía especializada de los diversos módulos del plan de estudios de la Carrera de Posgrado de Especialización en Tributación, priorizando las partes que informan sobre la economía del sector público -Mód.2- en relación con la teoría de los sistemas fiscales -Mód.8- y la imposición general y específica sobre los consumos -Mód.5-.