

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

Alternativas de tributación subnacional en Argentina y
reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

AUTOR: MARTINA HELENA MARÍA CAUNEDO

TUTOR: SEBASTIÁN MIGUEL DOMÍNGUEZ

NOVIEMBRE 2017

Resumen

Este trabajo analiza los efectos disvaliosos del actual régimen tributario provincial en Argentina enfocado en las distorsiones que genera el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por su incorporación al costo de los bienes y servicios (principalmente efecto piramidación, falta de ajuste en frontera y falta de neutralidad) con el fin de proponer la sustitución del tributo por una alternativa menos disvaliosa para Argentina. Se estudia tanto la normativa vigente en el país como las principales alternativas que han sido planteadas por los especialistas en la materia desde el punto de vista teórico para resolver las distorsiones comentadas: el IVA Subnacional, el Impuesto a las Ventas, el Impuesto de alícuota fija (“Flat Tax”) y el Impuesto al Valor Comercial (“BVT”). El análisis se completa con el estudio de la experiencia en Canadá, Brasil y la Unión Europea en la aplicación de dichas alternativas, lo que ayuda a exponer las deficiencias de los regímenes propuestos al momento de su implementación ya sea por deficiencias en el diseño de la norma o bien por las distorsiones que el mercado termina generando. Si bien no se encontró una alternativa libre de deficiencias, se propone la aplicación de un IVA dual, opción que estimo con menos efectos disvaliosos en la Argentina, contemplando ajustes para su aplicación en la economía y sociedad argentina. En particular, se considera la necesidad de garantizar una recaudación mínima para las provincias en conjunto con la propuesta de una alícuota de equilibrio para cada jurisdicción, la definición de la base imponible, la utilización de un criterio mixto y su aplicación en las transacciones interjurisdiccionales, el tratamiento del comercio exterior, los mecanismos de control cruzado entre jurisdicciones, la necesidad de implementar una vía para la revisión de criterios fiscales en conflicto (por ejemplo por diferencia de criterio entre el fisco nacional y el provincial o entre fiscos provinciales frente a un mismo hecho imponible), y el control y trazabilidad de las operaciones para evitar pérdida de recaudación.

Palabras clave: Tax Law / Tax Structure / Business Tax (H32) (H35)

Índice

| | |
|---|----|
| 1. La situación actual en Argentina..... | 4 |
| a. El marco normativo del régimen actual..... | 6 |
| b. Los efectos disvaliosos del régimen actual..... | 8 |
| 2. Alternativas para la tributación subnacional en Argentina..... | 11 |
| a. El IVA Subnacional..... | 11 |
| b. El Impuesto a las Ventas | 17 |
| c. El Impuesto de alícuota fija (“Flat Tax”) | 21 |
| d. El Impuesto al valor comercial (“BVT”: Business Value Tax) ... | 24 |
| 3. La experiencia en otras jurisdicciones | 26 |
| a. Canadá | 26 |
| b. Brasil | 29 |
| c. Unión Europea | 31 |
| 4. Propuesta para el caso argentino..... | 33 |
| a. La alternativa seleccionada | 33 |
| b. Su implementación | 44 |
| 5. Conclusiones | 48 |
| 6. Referencias bibliográficas | 51 |
| 7. Anexos | 54 |

1. La situación actual en Argentina

El reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en adelante IIBB o Impuesto sobre los Ingresos Brutos indistintamente, es un tema tan antiguo como la existencia del mismo impuesto. Sin embargo, en los últimos años el asunto entró en el foco de la agenda atento al agravamiento de los efectos negativos del tributo en la práctica, la exacerbación de los mecanismos automáticos de recaudación y el incremento de su impacto negativo sobre la cadena productiva local. Argentina cuenta con un régimen tributario subnacional extremadamente complejo y descoordinado, probablemente en virtud de que muchos de los tributos vigentes han sido creados bajo circunstancias de emergencia y con el criterio de la transitoriedad. La situación se ve más claramente en el caso del IIBB por cuanto la falta de coordinación entre las jurisdicciones y el incremento del gasto público de los últimos años han exacerbado la voracidad recaudatoria desvirtuando la aplicación del impuesto. La complejidad de su reemplazo radica no sólo en obtener el consenso de todas las jurisdicciones y lograr su coordinación, sino también en lograr un tributo con un rendimiento tributario similar. Elvira Balvo (2016) expresó en el marco del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires respecto a la situación actual que *“El impuesto sobre los ingresos brutos es el que genera mayor recaudación para las provincias y la CABA. Para algunas jurisdicciones representa más del 70% de los recursos obtenidos por aplicación del total de los impuestos propios. Su excelente performance recaudatoria, la facilidad de administrarlo, la proliferación de un amplio entramado de regímenes de retención y percepción que aseguran pagos a cuenta en la fuente hacen que sea difícil que los fiscos acepten su sustitución.”*

Así las cosas, entiendo necesario abordar el análisis de los mecanismos conocidos actualmente como posibles sustitutos al régimen vigente, estudiar las limitaciones y beneficios de cada uno ante su eventual aplicación en Argentina y contemplar particularidades propias de la economía local que podrían afectar la implementación de los mismos más allá de su conveniencia teórica. En todos los casos, las alternativas analizadas implican la eliminación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su sustitución por otro tributo que resuelva los inconvenientes derivados de la situación actual.

El régimen tributario provincial argentino ha evolucionado disvaliosamente generando multiplicidad de distorsiones y costos vinculados con la existencia de un sistema absurdamente complejo, burocrático y distorsivo. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tipo de tributo que por su estructura intrínseca tiene efecto distorsivo sobre el

mercado. Las principales consecuencias son el incremento en el costo de los productos resultante del efecto piramidación o cascada, que afecta la competitividad de los productos argentinos tanto en el mercado local (frente a los productos importados) como en el mercado internacional (al momento de su exportación) y la afectación del principio de neutralidad, por cuanto los agentes económicos pueden tender a integrarse verticalmente para evitar la imposición en etapas intermedias del proceso productivo. Su incidencia se agravó en los últimos años debido (i) al incremento generalizado en las alícuotas y, particularmente, por la derogación o limitación de las exenciones a las etapas primarias de producción, y (ii) al abuso de los regímenes de retención y percepción que en oportunidades operan sobre una misma base imponible y en otros casos generan saldos a favor virtualmente irrecuperables.

Dado que el tributo se incorpora al costo de los productos, es prácticamente imposible practicar un ajuste en frontera que permita la exportación sin impuestos y que no afecte las normativas GAAT contra el dumping. Como si ello fuera poco, la práctica ha llevado a una aplicación excesivamente limitada de la exención sobre las exportaciones con lo cual las exportaciones de productos argentinos salen al mercado internacional con impuestos locales, aún cuando no hayan pasado por el proceso productivo. Al ser un impuesto plurifásico, los agentes económicos tienden a integrarse verticalmente a efectos de reducir el impacto en la cadena productiva, perjudicando además a los pequeños productores y/o industriales que sólo participan en una de las etapas.

El objetivo del trabajo es proponer un nuevo tributo que reemplace el régimen actual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y resuelva sus principales efectos distorsivos como son el efecto piramidación, la imposibilidad de ajuste en frontera y la falta de neutralidad en la organización de los contribuyentes. Se analizarán diversas alternativas doctrinarias propuestas para la tributación subnacional, revisando sus alcances, beneficios y limitaciones. También se analizarán las experiencias en otras jurisdicciones como Canadá, Brasil y la Unión Europea, estudiando los paralelismos o diferencias con la economía y política Argentina. Así se determinará la alternativa que se estima preferente de acuerdo con los parámetros anteriores y por último se plantearán los ajustes que deberían implementarse para su aplicación en el país.

En el presente se analizarán diversas propuestas doctrinarias para la tributación subnacional, revisando sus alcances, beneficios y limitaciones poniendo especial énfasis en el análisis de si cada una de ellas puede resolver los principales inconvenientes del IIBB como son el efecto piramidación y la imposibilidad de ajuste en frontera.

Paralelamente se analizará la aplicación de dichas alternativas en la economía Argentina y, una vez seleccionada la alternativa que se crea preferente, se plantearán los ajustes que deberían implementarse para su aplicación en el país.

El Marco Normativo del Régimen Actual

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75, inciso 2) de la Constitución Nacional Argentina, la Nación y las Provincias tienen jurisdicción concurrente en cuanto a los “impuestos indirectos”. Sin perjuicio de las distintas acepciones que puedan otorgarse al concepto de “impuesto indirecto”, en la práctica la norma comentada implica que tanto las provincias como la Nación comparten la facultad de aplicar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), así como sobre un eventual impuesto a las ventas.

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos trae un acuerdo entre las Provincias y la Nación respecto a la implementación del artículo 75, inciso 2) de la Constitución Nacional y en virtud del cual las Provincias han limitado sus potestades tributarias estableciendo los lineamientos del IIBB (el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad dentro de la jurisdicción que pretende aplicarlo). Asimismo, en el artículo 9, inciso b) las Provincias se comprometen a no aplicar impuestos análogos a los aplicados por la Nación y que sean distribuidos en función de dicha norma. Cuando la actividad gravada se desarrolla en una sola jurisdicción, ésta ejercerá toda la potestad tributaria sobre el hecho imponible; cuando la actividad se desarrolle sobre dos o más jurisdicciones, todas ellas podrían tener algún porcentaje de potestad tributaria. El criterio para atribuir o no potestad tributaria radica en el requisito de territorialidad en virtud del cual las provincias sólo tienen potestad tributaria sobre los hechos ocurridos en su jurisdicción. Así las cosas, deberá determinarse en qué porcentaje se desarrolló la actividad gravada en cada jurisdicción.

Advertidas de la existencia de bases imponibles comunes para un amplio universo de contribuyentes, las Provincias acordaron los mecanismos de distribución de sus potestades tributarias en lo que luego se conoció como el “Convenio Multilateral”, el que sólo es aplicable para las actividades realizadas por un mismo sujeto y que conforman un proceso único económicamente inseparable en más de una jurisdicción. El Convenio Multilateral no tiene injerencia ni aplicación sobre las actividades desarrolladas exclusivamente dentro de una jurisdicción. Según Bulit Goñi (1992), el objetivo del

Convenio Multilateral fue “*que cada fisco mantuviera incólume su potestad tributaria acotando sólo el monto sobre el cual se ejerce*” y “*que la interjurisdiccionalidad no sea por sí más gravosa*”. La tarea de coordinación encomendada a la Comisión Arbitral, tiene por finalidad evitar a los contribuyentes, las múltiples y repetidas fiscalizaciones por obligaciones fiscales originadas ante un mismo hecho imponible, evitando de esa forma la superposición de tareas administrativas y el consiguiente dispendio de esfuerzos, cerrando de paso, las brechas que favorecen la evasión fiscal. Cabe recordar que el Convenio Multilateral no altera las facultades tributarias de las Provincias respecto al establecimiento de exenciones, recargos o alícuotas. El mismo sólo distribuye base imponible, no montos de impuestos (Ferullo, Grecchi y Vitta; 2007).

Como se advierte, modificar el régimen aplicable al IIBB conlleva necesariamente cambios en la Ley de Coparticipación y en todas las normas relacionadas de alguna forma. Debido a su naturaleza jurídica, la Ley de Coparticipación representa un desafío para cualquier modificación que se desee implementar, por cuanto requiere de la conformidad de todas las Provincias y resulta complejo obtener dicha unanimidad siendo que toda modificación puede afectar negativamente a alguna/s jurisdicción/es. Aún así, y debido a los efectos negativos que ya estaba demostrando el IIBB, en el año 1993 se logró un acuerdo entre todas las jurisdicciones que dio a llamarse el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, conocido también como el “Pacto Fiscal II” y por medio del cual las Provincias se comprometieron, entre otras cosas, a:

Eximir del IIBB antes del 30/06/1995 a ciertas actividades.

Sustituir el IIBB en un plazo no mayor a tres años “por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía”.

Imponer o recomendar a los municipios la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos imposables que los impuestos provinciales a cuya derogación se comprometen las provincias.

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

La crisis generada por el “Efecto Tequila” resultó en la prórroga de los plazos para la implementación de las medidas acordadas por las provincias y la Nación. El compromiso de las partes del Pacto Fiscal II se diluyó con el paso del tiempo y a la fecha

no sólo no se implementaron las medidas acordadas sino que muchas de las exenciones han perdido efecto y las tasas del impuesto se han exacerbado.

Los Efectos Disvaliosos Del Régimen Actual

El régimen tributario provincial argentino ha evolucionado disvaliosamente generando multiplicidad de distorsiones y costos vinculados con la existencia de un sistema absurdamente complejo, burocrático y distorsivo. En sus orígenes el IIBB, denominado en ese entonces “Impuesto a las Actividades Económicas”, resultaba de limitada aplicación y su hecho imponible resultaba en “el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual, en la Provincia de Buenos Aires”, por lo que quedaba excluido el trabajo en relación de dependencia y la actividad agropecuaria, una de las principales en dicha jurisdicción. El impuesto se expandió rápidamente a las demás jurisdicciones y en 1974 fue sustituido por el IVA, que vino a unificar el IIBB y el Impuesto a las Ventas (a partir de 1975). Sin embargo, las Provincias no resignaron el ejercicio de su potestad tributaria y poco a poco establecieron patentes que gravaban justamente a las actividades lucrativas.

Si bien el objeto del impuesto se ha mantenido desde su creación, la aplicación del mismo en la práctica evolucionó de tal forma que hoy se aplica ante la realización de prácticamente cualquier tipo de actividad onerosa, habiendo perdido incidencia el requisito de habitualidad.

El IIBB es un tipo de tributo que por su estructura intrínseca tiene efecto distorsivo sobre el mercado. La principal consecuencia es el incremento en el costo de los productos resultante del efecto piramidación o cascada, que afecta la competitividad de los productos argentinos tanto en el mercado local (frente a los productos importados) como en el mercado internacional (al momento de su exportación) y no cumple con el principio de neutralidad que debería regir al sistema tributario. Su incidencia se agravó en los últimos años debido al incremento generalizado en la alícuota y particularmente por la derogación de las exenciones a las etapas primarias de producción (Artana, Auguste, Cristini, Moskovits y Templado, 2012)¹, lo que significó un retroceso respecto a lo acordado por las Provincias en el “Pacto Fiscal II”.

¹Los autores destacan que la alícuota promedio para actividades primarias pasó de ser en promedio del 33% de la alícuota promedio de IIBB en 2003 a ser, en promedio, el 36% de la alícuota promedio de IIBB en 2010. Para la industria manufacturera, las alícuotas promedio fueron del 50% en 2003 al 60% en 2010.

Durante las últimas décadas las distorsiones negativas del impuesto se han potenciado ante la avanzada de los fiscos provinciales para aumentar su recaudación. Las principales acciones implementadas por los organismos de recaudación tuvieron por objeto primariamente aumentar la presión sobre los contribuyentes en cumplimiento o alcanzados por el sistema pero han fallado en incorporar al régimen a los contribuyentes que se mantienen totalmente al margen. También se ha fallado en revalorizar la importancia del cumplimiento tributario como un mecanismo para el desarrollo de la comunidad. Entre las principales prácticas distorsivas se destacan:

Discriminación interjurisdiccional. Prácticamente la totalidad de las provincias han incorporado normas por las cuales aplican una alícuota mayor a los productos de aquellas industrias radicadas en otra jurisdicción, lo que es entendido como una violación a la prohibición constitucional de establecer aduanas interiores. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha rechazado esta práctica², pero por el momento las Provincias continúan con su aplicación.

Abuso de los regímenes de retención y percepción. El sistema de percepciones y retenciones se ha constituido en el principal mecanismo de recaudación de los fiscos provinciales al transferir el costo de recaudación y el riesgo de incumplimiento al agente designado. Sin embargo, la multiplicidad de regímenes³ ha derivado en una retención excesiva sobre los contribuyentes, muchos de los cuales cuentan con saldos a favor virtualmente irrecuperables dado que la mayoría de las provincias no conceden la devolución ni compensación de los saldos a favor mediante trámites simples y rápidos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en reiteradas oportunidades que las provincias sólo pueden ejercer sus potestades tributarias en su ámbito territorial y que todas las circunstancias, hechos o cosas que ocurran, se produzcan o se ubiquen fuera de ese ámbito están más allá de sus facultades puesto que no cumplen con el requisito de territorialidad exigido tanto por la Ley de Coparticipación Federal como por los Códigos Fiscales de cada jurisdicción. La Comisión Arbitral reguló en el artículo 58 de la

²CSJN; "*Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia del Chaco*", sentencia del 24/02/2015; "*Droguería del Sud S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, s/ acción declarativa de certeza*", sentencia del 2/06/2015. Adicionalmente, medidas cautelares concedidas en el mismo sentido en autos "*Telecom Argentina c/ Santa Fe, provincia de s/ Acción declarativa de certeza*", resolución de fecha 1/09/2015, y en autos "*Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*" de fecha 23/02/2016.

³Entre otros regímenes, se destacan el que obliga a tarjetas de crédito a retener el 3% de los pagos hechos a los comercios y aquel por el cual las entidades financieras retienen un porcentaje de los depósitos practicados en las cuentas bancarias de los contribuyentes cuando se presume que el origen del dinero proviene de una actividad gravada. En este último caso, las entidades financieras suelen asumir que todos los movimientos de las cuentas corresponden a operaciones gravadas y por tanto practican la retención sobre cualquier movimiento.

Resolución Genera 2/2017 los lineamientos básicos a los que deben adaptarse los regímenes de recaudación de las Provincias con particular énfasis en el requisito de sustento territorial del sujeto pasivo. Sin embargo, la mayoría de las jurisdicciones hace caso omiso a la exigencia de sustento territorial.

Diversidad de alícuotas y eliminación de exenciones. Al momento de la firma del Pacto Fiscal II, las Provincias acordaron eximir del IIBB a las actividades primaria, industria y construcción hasta tanto se sustituyera el impuesto y con el fin de atenuar sus efectos distorsivos. Con el paso del tiempo la mayoría de dichas exenciones fueron dejadas sin efecto o bien perdieron aplicación en virtud de la interpretación de sus alcances. La diversidad de alícuotas entre las jurisdicciones para una misma actividad o servicio agrava la falta de neutralidad del impuesto afectando la adquisición de insumos según la localización y alícuota aplicable al proveedor.

Imposibilidad de ajustes de fronteras. Tratándose de un impuesto plurifásico y en cascada, el mismo influye significativamente en el precio final de los productos. Sin embargo, al incorporarse al costo se desconoce qué porción del precio es impuesto y por tanto no es posible su reintegro al momento de la exportación, afectando la competitividad de los productos argentinos en los mercados internacionales.

Como se advierte, varias de las distorsiones que se comentan resultan de la excesiva presión recaudatoria ejercida por los fiscos sobre los contribuyentes registrados agravando los efectos distorsivos con los que ya cuenta el sistema actual. Si bien la política recaudatoria no es objeto de este trabajo, y más allá de la propuesta que aquí se formula, se entiende que valdría la pena reducir el costo de cumplimiento de las obligaciones tributarias (tanto el costo administrativo para su cumplimiento como la alícuota del impuesto) y aumentar las sanciones por su incumplimiento, que a la fecha es bastante bajo considerando la existencia de constantes moratorias disponibles para el incumplidor.

Falta de neutralidad. Se entiende que los tributos deben ser neutrales en el sentido de que su aplicación debe distorsionar lo menos posible las decisiones de los individuos. Si bien se reconoce que todo tributo tiene algún tipo de incidencia en las decisiones económicas de los sujetos involucrados, este principio nos guía a buscar aquellos tributos que tiendan a minimizar la interferencia en las decisiones económicas de los mercados que, en otro caso, serían eficientes. Por el contrario, el IIBB ha sido desde sus orígenes criticado por la fuerte incidencia en la toma de decisiones de los agentes económicos al fomentar la integración vertical en situaciones que sólo se justifican por el ahorro fiscal.

2. Alternativas para la tributación subnacional

Superar las distorsiones del IIBB ya comentadas no sólo implica pensar un nuevo tipo de tributo en su reemplazo, sino que requiere afrontar el desafío de su implementación en un país federal, con las dificultades de coordinación y eventuales fraudes que ya se han visto en otros lugares del mundo. La armonización no implica el paralelismo absoluto en la legislación tributaria sino la eliminación de disposiciones legales que interfieran en la igualdad de condiciones de la competencia (Vicchi, 2004). Sin embargo, cualquier modificación que se pretenda implementar al régimen actual deberá mantener en términos generales la capacidad de recaudación de las provincias y no generar acumulación de la carga tributaria que afecte la competitividad de los productos locales; tampoco debería imponer una carga administrativa superior para los contribuyentes (Aquino, 2004). Los dos primeros aspectos parecen a primera vista contradictorios por cuanto parte de la recaudación actual de muchas provincias resulta de la inapropiada implementación del impuesto.

Coincidimos con Bird (1999) cuando afirma que los impuestos subnacionales deben tener dos características básicas; primero, deben garantizar una recaudación tal que otorgue autonomía a las unidades subnacionales más ricas (en el caso argentino, deberían otorgar a las provincias más ricas una recaudación que les otorgue autonomía financiera) y, segundo, deben generar responsabilidad fiscal de parte de los gobiernos locales. Los gobiernos provinciales han incrementado exponencialmente su gasto público, por sobre su capacidad de recaudación, lo que se refleja en la constante necesidad de acudir al gobierno nacional para cancelar sus compromisos. Recuperar la racionalidad del gasto y su correlación con la recaudación propia resulta primordial para avanzar en un sistema que sea menos nocivo para la economía en general.

En este apartado analizaremos las principales alternativas para el reemplazo del IIBB sin considerar los asuntos de coordinación y comercio interjurisdiccional, aspectos que son analizados en el apartado 4.

El IVA Subnacional

Esta es probablemente una de las alternativas más difundidas y revisadas tanto para el caso argentino como para otras jurisdicciones organizadas en forma federal aún cuando existen múltiples críticas respecto a su aplicación en gobiernos subnacionales.

McLure(1993) por ejemplo ha dicho que no es apropiado que el IVA lo impongan los gobiernos subnacionales. Hay varias razones por las que la doctrina ha considerado que no es viable ni deseable un IVA a nivel subnacional. Sin embargo Bird (1999) señala al menos tres razones por las que en la práctica no se tiene en cuenta ese rechazo doctrinario del IVA Subnacional:

Primero.- Porque parece existir una tendencia mundial hacia la descentralización de ciertas funciones gubernamentales relacionadas con el gasto público, lo que hace recomendable descentralizar también las funciones de recaudación.

Segundo.- Porque un impuesto que grave a las ventas es totalmente lógico para ciertos gobiernos regionales, principalmente en aquellos países donde los impuestos sobre la renta no juegan un gran rol.

Tercero.- Porque en muchos países este tipo de impuestos está vigente y constituye un significativo ingreso para los gobiernos subnacionales.

Como advierte Bird, este tipo de impuestos es una fuente importante de financiamiento de los gobiernos subnacionales. En el caso argentino no existe actualmente un IVA subnacional, pero el IIBB presenta los mismos efectos disvaliosos que el IVA, con lo cual instaurar el IVA no agravará la situación actual. Por el contrario, el IVA corrige el efecto cascada o piramidación, que es una de las principales distorsiones producidas por el IIBB. Los antecedentes muestran que si bien el régimen cuenta con diversos y múltiples defectos, en la práctica las jurisdicciones que lo aplican no lo han reemplazado justamente por su capacidad recaudatoria y no tan complejo costo de administración.

Tipos de IVA.

Tal ha sido el estudio de esta alternativa y de la búsqueda de su perfección que existen diversos tipos y subtipos, los cuales se reseñan a continuación sólo a modo de recordatorio:

IVA origen puro. Se gravan las ventas en la jurisdicción del vendedor. La “exportación” a otra jurisdicción está gravada y la “importación” no otorga crédito fiscal en la jurisdicción del comprador. Sólo funciona el sistema de créditos y débitos para las operaciones locales dentro de una misma jurisdicción.

IVA origen modificado. Se gravan las ventas en la jurisdicción del vendedor, sea una venta local o interjurisdiccional, y se reconocen crédito fiscal por los débitos generados en la jurisdicción del contribuyente y en otras jurisdicciones. Como se reconocen los créditos de otras jurisdicciones es necesario prever un sistema de “*clearing house*” que remita los débitos depositados en la jurisdicción de origen hacia la de destino.

IVA destino pago diferido. El criterio de destino suele ser preferido para este impuesto por cuanto garantiza un trato igualitario a los productos locales frente a los importados y genera menores distorsiones en la toma de decisiones comerciales. El IVA provincial tendría la misma base imponible que el IVA nacional. Dado que la alícuota aplicable es la del destino de la transacción, pueden coexistir alícuotas distintas en cada jurisdicción sin que ello afecte la toma de decisiones ya que la alícuota aplicable será la misma con independencia del origen del producto. La característica de “pago diferido” implica que el bien sale de la jurisdicción de origen sin abonar impuesto y éste se ingresa únicamente en la jurisdicción de destino. Piffano (1999) destaca que es una alternativa con alta complejidad administrativa al depender exclusivamente de las declaraciones del contribuyente, lo que además requiere de coordinación sistemática e informática entre las jurisdicciones. Esta alternativa ha dado lugar a un tipo de fraude conocido como “paseo de facturas” en el cual se simulan las ventas como originarias de la jurisdicción de mayor tasa, de modo de obtener un mayor crédito fiscal o, en su versión inversa, se simulan ventas a las jurisdicciones con menores tasa, de modo de reducir el impacto impositivo. El fraude se denomina paseo de facturas por cuanto la mercadería no “sigue” el camino de la facturación.

IVA dual. Esta alternativa fue propuesta primeramente por Varsano (1999) y por Silvani y Dos Santos (1996) para Brasil y revisada por Bird y Gendron (1998) en base a la experiencia canadiense, y plantea la posibilidad de coexistencia entre el impuesto nacional y el local, ambos con igual base imponible pero cada jurisdicción conserva la posibilidad de fijar las alícuotas. El objetivo es evitar el fraude de paseo de facturas y los inconvenientes relacionados con el comercio interjurisdiccional que sufre la opción de IVA pago diferido.

Varsano considera que diferenciar al extremo la alícuota aplicable a las operaciones locales de la alícuota para operaciones interjurisdiccionales (que es menor al promedio de alícuotas) sólo llevará a aumentar los casos de fraude en los destinos al hacer más rentable

la evasión. Ante esto y también para evitar los casos de “*cross border shopping*” (Piffano, 1999) es que Varsano propone establecer un porcentaje máximo de variación entre las alícuotas de las jurisdicciones en cuestión.

En la alternativa analizada por Bird y Gendron, la recaudación del impuesto nacional es encomendada al organismo recaudador provincial (Quebec) a cuyo efecto la administración nacional establece ciertos lineamientos para la auditoría de los contribuyentes. Como la base imponible es igual para el impuesto provincial que para el nacional, el organismo local tiene interés en controlar a los contribuyentes tanto para el impuesto local como para el nacional. Si bien la experiencia canadiense parece practicable, en Argentina debería (i) trabajarse fuertemente en la homogeneización de los sistemas informáticos de la Nación y las provincias, (ii) resolver cómo se van a emplear a los empleados de la AFIP y/o de Rentas provinciales que actualmente están destinados a esas funciones.

IVA Integrado Viable (VIVAT). Esta alternativa fue propuesta por Keen y Smith (1996), y se diferencia de las demás alternativas porque es indiferente al origen y destino de las prestaciones. Se contempla una alícuota para las operaciones entre sujetos registrados que es uniforme en todo el territorio y otra para operaciones con sujetos no registrados que fija cada provincia. El razonamiento se basa en que en términos generales las operaciones entre sujetos registrados son operaciones intermedias entre comerciantes, mientras que los sujetos no registrados suelen ser consumidores finales.

IVA Partilhado (Barquinho). Esta alternativa fue propuesta por Varsano (1999) y es un tipo de IVA dual. Consiste en igualar las bases imponibles del IVA nacional y del Provincial, y aplicar ambos impuestos juntos. Cuando se trate de operaciones locales, la transacción estará gravada por un IVA local y otro nacional; cuando se trate de operaciones interjurisdiccionales, tributa el IVA nacional a una alícuota especial y el IVA local a tasa cero. En las operaciones interjurisdiccionales la alícuota del IVA nacional es equivalente a la alícuota de la jurisdicción de origen.

IVA compensatorio (CVAT). Esta es una variante del IVA Partilhado y propone que las transacciones interjurisdiccionales se gravan con un impuesto federal que se añade al IVA existente a nivel nacional. La alícuota que se añade al IVA nacional sería el promedio ponderado de las alícuotas vigentes en las jurisdicciones provinciales. El CVAT

sólo opera cuando existen transacciones interjurisdiccionales, las transacciones dentro de una misma jurisdicción quedan sujetas a la legislación de ese estado, y evita la creación de “*clearing houses*” así como las tareas de coordinación entre las provincias. El adquirente del bien o servicio gravado por CVAT recibe un crédito fiscal en el impuesto nacional. No se ha especificado si el crédito sólo es computable contra débitos generados por el CVAT o contra cualquier débito generado en el IVA Nacional. Sin embargo, ambas alternativas podrían generar inconvenientes por acumulación de crédito fiscal puesto que, si sólo se computa contra el CVAT, el impuesto aumentará los costos de aquellos contribuyentes que adquieran insumos de otras jurisdicciones y vendan en forma local (esto suele ocurrir con el comercio alimenticio, en el cual los focos de producción no suelen estar en las principales jurisdicciones de consumo). De igual modo, si el crédito de CVAT se computa contra cualquier débito del IVA, debemos analizar cómo evitar mayores perjuicios a aquellas actividades que ya cuentan con altos montos de crédito fiscal acumulado en virtud de exenciones o alícuotas reducidas (como es el caso de los servicios de salud); sin contar que existirá una reducción de recaudación nacional. Bird (1999) agrega que al momento de la venta a consumidor final por parte del comprador interjurisdiccional, será aplicable el IVA local de la jurisdicción de destino y que por lo tanto, el resultado impositivo es el mismo que el de un impuesto a las ventas minoristas. Entendemos que esta afirmación sería correcta en un escenario en el que no existieran créditos fiscales acumulados o donde fuera sencillo compensar el crédito generado por el CVAT a nivel nacional. Sin embargo, la realidad en Argentina es diferente y un impuesto de estas características podría terminar incorporándose al costo de los productos, con las consecuencias disvaliosas que ello implica.

IVA prepago. Poddar (1990) propone que el vendedor ingrese el impuesto en su jurisdicción salvo que el comprador acredite que lo ingresó en su propia jurisdicción. El vendedor ingresa el impuesto tanto en ventas locales como interjurisdiccionales salvo que el comprador acredite el pago del impuesto en su propia jurisdicción. En ese último caso, la operación queda gravada a tasa cero en la jurisdicción de origen. El incentivo para adelantar el impuesto en la jurisdicción de destino radica en que el comprador podría computar el pago como crédito contra sus demás operaciones en dicha jurisdicción, mientras que si el impuesto se ingresa en la jurisdicción de origen el monto no constituirá crédito computable para el comprador. Como se advierte, esta alternativa requiere de

extrema coordinación entre las jurisdicciones para garantizar la correcta acreditación de los pagos entre jurisdicciones.

Tratamiento del comercio exterior.

En el caso de las exportaciones, el sistema de crédito fiscal que plantean todas las alternativas de IVA permite separar el componente impositivo del costo de los productos y obras, locaciones y prestaciones de servicios y habilita al ajuste en frontera mediante el reintegro del impuesto abonado hasta el momento sin incurrir en casos de dumping. El desafío radica en determinar cómo se realizará la devolución cuando se trate de productos cuyo proceso de producción ocurrió en varias jurisdicciones.

En la alternativa de “origen puro”, quien debe reintegrar el impuesto es el fisco de origen de cada insumo. Sin embargo, esta alternativa sólo permite ir un paso hacia atrás en la cadena de producción. La solución resulta de difícil implementación para los contribuyentes porque requiere que reclamen un reintegro en una jurisdicción donde probablemente no tengan asiento y porque si se trabaja con insumos de múltiples jurisdicciones, la carga administrativa se multiplica exponencialmente.

En la alternativa “origen modificado” quien debe reintegrar el impuesto también es la jurisdicción del vendedor del insumo (allí se pagó el impuesto). Sin embargo, y dado que existe un “*clearing house*” y que el comprador no ha podido tomar el crédito por la compra porque no revendió el producto, podría pensarse en que todos los reintegros se tramiten ante el fisco del exportador y éste luego compense la erogación en el “*clearing house*”. Igual mecanismo es recomendable para la alternativa “VIVAT”, donde existe redistribución de los créditos entre los fiscos subnacionales. Este es el mecanismo más razonable, pero entendemos que existen razones de política fiscal y financieras por las cuales las provincias exportadoras serán reticentes a aceptarlo.

La alternativa de “destino-pago diferido” requerirá del reintegro del impuesto sólo cuando se traten de insumos provenientes de otra jurisdicción. En ese caso, el impuesto debió haberse pagado en la jurisdicción del exportador y será allí donde se gestione el reintegro. Lo mismo ocurre en el caso del “IVA Dual”, donde el impuesto se paga en la jurisdicción de destino y el crédito que se hubiera acumulado por insumos provenientes de otras jurisdicciones debió haber sido alocado a la jurisdicción de destino.

Respecto a las alternativas de IVA “Partilhado” o de “CVAT”, el Fisco local deberá realizar el reintegro cuando se trate de insumos provenientes de la misma jurisdicción y el

Fisco nacional cuando provengan de otra jurisdicción. Finalmente, en el IVA “prepagado” deberá tramitarse el reintegro ante el fisco que se haya ingresado el impuesto.

Adicionalmente, existen casos de exportación parcial de la producción donde los insumos se incorporan parcialmente a los productos de venta local y parcialmente a los productos exportados. Será necesario un acuerdo entre las jurisdicciones respecto al mecanismo para determinar el porcentaje de crédito recuperable. Podríamos pensar nuevamente en el mecanismo vigente en el IVA nacional.

En cuando a las importaciones, y salvo la alternativa de origen puro, los productos o locaciones y prestaciones de servicios importados estarán gravados. En los casos de alícuotas diferenciales para operaciones interjurisdiccionales, es recomendable que se aplique esa alícuota a la importación.

El Impuesto A Las Ventas

El Impuesto a las Ventas (“IV”) es una de las primeras alternativas en la que se suele pensar frente al IVA. Actualmente este tipo de impuesto se aplica en países como Estados Unidos y suele gravar una amplia gama de bienes y servicios, por lo que su base imponible es similar a la del IVA.

El IV puede aplicarse en forma monofásica o plurifásica, pero en este último caso se genera el efecto de piramidación, con los efectos negativos ya comentados anteriormente. Descartada la aplicación plurifásica del IV, deberá seleccionarse en qué etapa del proceso de producción y/o comercialización se implementará.

Tipos de Impuesto a las Ventas.

Etapa industrial. La implementación en esta etapa es probablemente la que conlleve mayores consecuencias negativas por cuanto el impuesto se incorpora al costo de las etapas subsiguientes que en muchos casos aplican porcentajes de margen bruto sobre el precio de compra. Al calcular el margen sobre una mayor base, el precio final del producto o servicio aumenta. Mientras más etapas existan entre la recolección del impuesto y el consumidor final, más distorsión se producirá.

Aquino (2004) destaca que la recolección del impuesto en esta etapa afecta financieramente a los agentes de retención dado que el momento de pago suele ser posterior al vencimiento para el ingreso del impuesto. Esta situación altera el

financiamiento de las industrias desviando al fisco recursos que deberían dedicarse a la producción y, por tanto, incentivarían a los agentes a reducir el costo financiero del impuesto mediante la elusión o evasión.

Las distorsiones señaladas por Aquino resultan acertadas pero siendo que no existe un sistema perfecto al momento de seleccionar un reemplazo para el actual IIBB, deberán sopesarse los riesgos y aspectos negativos de cada alternativa. Las alteraciones en el financiamiento de las empresas, así como la evasión y mecanismos de elusión derivados de esas circunstancias, son situaciones con las que tanto los contribuyentes como los organismos de recaudación están acostumbrados a lidiar. La eventual pirimidación en los costos sí parece ser una consecuencia ya conocida y con la que el nuevo sistema no debería convivir.

Etapas mayorista. Los inconvenientes derivados de esta instancia son los identificados para la etapa industrial, pero esencialmente morigerados por las características propias del negocio. En primer lugar, porque los mayoristas suelen cobrar sus ventas en un plazo más corto que los actores de la etapa industrial y, en segundo lugar, porque al encontrarse más cerca de la venta al consumidor final se reduce el eventual efecto de pirimidación. Aquino (2004) agrega además que, en esta etapa, se alivia el impacto a la financiación porque aquí se requiere menos inversión.

Etapas minorista. Desde el punto de vista teórico, esta es la mejor etapa para la aplicación del impuesto neutralizando el riesgo de efecto pirimidación y la alteración del financiamiento en las etapas productivas (las operaciones suelen ser al contado o canceladas dentro de los 30 días). Sin embargo, en jurisdicciones como Argentina donde una porción significativa de las ventas minoristas se encuentra atomizada en pequeños establecimientos y en su amplia mayoría no son registradas, resulta difícil el control por parte de los Fiscos.

ITS. Esta alternativa fue propuesta por McLure (2009) y es una modificación al IV en etapas minoristas. La propuesta es que las operaciones entre sujetos registrados se gravan a tasa cero y las operaciones con sujetos no registrados si estén alcanzados por una alícuota positiva. Esta propuesta fue planteada para aquellas jurisdicciones que ya contaban con un IV y querían modificarlo hacia un modelo basado en el criterio de destino. Sin embargo, su mayor inconveniente es que podría dar lugar a situaciones fraudulentas en las que se

registren como operaciones entre sujetos registrados aquellas que lo fueron con consumidores finales. Asimismo, esta alternativa olvida que un mismo sujeto puede ser consumidor final de ciertos productos e intermedio de otros.

McLure (2005) apoya la selección de un impuesto en la etapa minorista y afirma al respecto que un impuesto de aplicación subnacional y que percute sobre las ventas o el consumo debe tener cinco características básicas para que sea exitoso:

- a. Las ventas a consumidores finales en una determinada jurisdicción deben ser gravadas a una única alícuota.
- b. Las ventas a los comercios e industrias (sujetos que no sean consumidores finales) deben estar exentas del impuesto.
- c. Las ventas deben gravarse en función del criterio de destino, lo que importa que las “exportaciones” desde una provincia a otra serán libres de impuestos y las “importaciones” de cada una de éstas soportarán el mismo impuesto que los productos locales.
- d. Los primeros tres objetivos deben poder cumplirse sin excesivos costos de cumplimiento.
- e. Cada nivel de gobierno tendrá el poder (y la responsabilidad) de establecer su alícuota.

Identificación de los contribuyentes.

Sin importar la etapa en la que se prefiera implementar el impuesto, la identificación del adquirente de los servicios y/o productos resulta un desafío en sí mismo (McLure, 2009)⁴. Muchos productos pueden resultar un insumo para determinados sujetos y un producto final para otros; debe discriminarse entre ambas situaciones para no generar casos de doble imposición que potenciarán el efecto piramidación en las etapas posteriores.

Piffano (2003) expone dos métodos para evitar gravar el consumo intermedio o la no gravabilidad de consumos que deberían estar gravados. El primer método consiste en diferenciar los comerciantes registrados de los no registrados y permitir a los registrados computar un crédito por el impuesto abonado en la adquisición de los insumos. Esta alternativa en verdad transforma al IV en un régimen similar al IVA. El segundo método

⁴McLure expone los principales defectos que suelen sufrir los Impuestos a las Ventas y todos ellos están vinculados con la identificación del contribuyente, a saber: se eximen del impuesto muchas ventas a consumidores finales, se gravan muchas ventas a comerciantes y no se cumple con el principio de destino.

propuesto por Piffano consiste en identificar el uso del bien o servicio y no gravar las ventas destinadas a consumos intermedios. Entendemos que este mecanismo es el apropiado, aunque deberían establecerse ciertas presunciones para evitar casos de fraude.

Tratamiento del comercio exterior.

Las importaciones deberían estar sujetas al impuesto en los mismos términos que los productos locales. Los sujetos mayoristas son los que suelen comerciar en nuestro país con productos finales importados. Los industriales no operan comúnmente con importaciones para la venta a consumidor final sino que sus importaciones en términos generales corresponden a insumos o bienes de capital. Los bienes de capital no se incorporan físicamente al producto y por lo tanto deberían estar gravados por el impuesto a las ventas siendo el adquirente su consumidor final. Este tipo de bienes está gravado en el IVA a una tasa preferencial, lo que hace más sencilla su identificación pero existen casos intermedios donde se importan partes o repuestos de bienes de capital que no califican para la reducción de alícuota en el IVA y que igualmente deberían estar gravados.

Una alternativa a esta encrucijada es gravar al momento de la importación a todos los bienes que no acrediten ser para reventa o insumos del importador. Se considerarán para reventa aquellos bienes que importe un sujeto destinados a la comercialización en el mercado interno. Se considerarán insumos aquellos productos cuyo destino sea la incorporación al proceso productivo del importador. Ambas circunstancias son, en última instancia, una cuestión de hecho y prueba caso por caso, pero podrían establecerse lineamientos que permitan parametrizar la generalidad de las situaciones. Por ejemplo, podrían relacionarse los códigos de actividad registrados según la codificación de la AFIP por cada sujeto con la posición arancelaria correspondiente a la importación y requerirse cauciones especiales para los casos en los que el importador afirme que se trata de un insumo pero el sistema no lo reconozca como tal.

Los comentarios precedentes sólo son aplicables en el caso de importación de bienes con control de frontera. Por otro lado, la utilización en el país de servicios prestados en el exterior deberá analizarse por separado. En términos generales, los servicios que son provistos en el exterior y se utilizan económicamente en el país –de acuerdo con los criterios ya sentados para el IVA- por consumidores finales de los mismos, aunque podemos pensar en casos de subcontratación de asesoría técnica donde el consumidor final del servicio no es el locatario sino un tercero. Para la determinación de la base imponible

del IV deberá tenerse en cuenta lo resuelto por la CSJN en autos “*Puentes del Litoral S.A.*”, sentencia del 20/08/2014.

Respecto a las exportaciones, existe consenso en que una política fiscal adecuada permitirá que las exportaciones de cualquier país salgan de aquel con el menor contenido impositivo posible y coincidimos con esta postura. La exportación de productos argentinos libres de impuestos los hará más competitivos en el mercado internacional garantizando más empleo a nivel local.

Dado que las etapas intermedias del proceso productivo y comercial no están gravadas en esta alternativa, resulta imprescindible una correcta identificación de los consumidores finales para evitar la exportación de impuestos.

El Impuesto De Alícuota Fija (“Flat Tax”)

A diferencia del IVA y del IV, esta alternativa plantea un tipo de imposición directa que no grava el consumo sino los ingresos pero que se basa en los niveles de consumo. El “Flat Tax”, como fue denominado originariamente por sus creadores Hall y Rabushka (Hall, Rabushka 1995), parte del razonamiento de que la renta debe gravarse una vez y lo más cerca posible de su generación, lo que no ocurre en los regímenes vigentes ya sea porque hay rentas que nunca se gravan o porque se gravan en múltiples ocasiones. Asimismo, estiman necesario mantener una única alícuota para todo tipo de renta a los efectos de evitar conductas estratégicas de los contribuyentes que busquen encuadrar en las menores tasas. El Flat Tax trae un sistema simple, progresivo y eficiente. La simpleza del sistema proviene de la aplicación de una única alícuota para todo tipo de renta y de la definición amplia de la base imponible, de modo que básicamente todo lo no gastado esté gravado por el impuesto a una única alícuota.

Entienden que las personas humanas no deberían pagar impuestos por lo que gastan –que a entender de los autores es un aporte a la economía- sino por lo que no aportan a la economía (renta). El impuesto es progresivo para las personas humanas, porque contempla un mínimo no imponible que permite a las familias más pobres no pagar el impuesto y, respecto a las familias que sí abonan el impuesto, el monto a pagar crece según el mayor ingreso que perciban. El concepto de “ingreso” es sumamente amplio de modo de evitar elusiones al tributo y porque además una mayor base permite mantener una alícuota baja que facilite el cumplimiento. Los autores afirman que no se grava el ahorro porque de hecho proponen dejar fuera del impuesto a ciertos ahorros como los aportes a los fondos de

retiro. Afirmar que el ahorro no está gravado porque existen tipos de ahorro que quedarían fuera del impuesto parece un poco ambicioso.

La progresividad vendría dada por la implementación de un mínimo no imponible de tal envergadura que sólo las personas humanas con más altos ingresos estarían alcanzadas. Los autores destacan que eximir del impuesto a los que tienen menos ingresos no implica necesariamente que aquellos que están alcanzados tributen bajo un sistema de alícuota creciente para que el sistema se considere progresivo. Por el contrario, afirman que quienes están alcanzados son aquellos sujetos con capacidad económica, para quienes es más redituable evitar el impuesto y que además tienen acceso a asesoramiento a esos efectos. Una alícuota fija elimina los incentivos a buscar una alícuota menor y el control sólo se centra entre quienes están alcanzados o no por el impuesto.

Para el caso de los sujetos que no sean personas humanas, el impuesto se determina restando de la facturación los pagos de salarios, de insumos y la inversión en bienes de capital, lo cual garantiza una base imponible amplia. Como se advierte, el Flat Tax sobre sujetos que no sean personas humanas no permite la deducción de intereses de financiamiento, pago de dividendos ni de ningún otro concepto que no sean salarios, insumos o bienes de capital. Esto busca que la renta se grave lo más cerca posible de su fuente y una sola vez. Dado que toda la renta que se genere por la actividad comercial estará gravada en el momento que se genera, no hay que preocuparse por el tratamiento posterior de los dividendos o intereses pagados.

El Flat Tax, además de novedoso, nos hace repensar la complejidad que tienen hoy en día los sistemas tributarios. Su implementación implica un cambio de paradigma tanto para los mecanismos de recaudación como para los propios contribuyentes. Incluso su implementación en Argentina para reemplazar al actual régimen tributario subnacional implica un desvío en las alternativas que suelen barajarse y que está principalmente centradas en tributos sobre el consumo generalmente cercanos al IVA. Sin embargo, creemos que los dos grandes beneficios que trae esta alternativa por sobre las demás consisten en (i) la eliminación de los problemas de coordinación en las operaciones interjurisdiccionales puesto que la liquidación del impuesto se basa en las características particulares del sujeto y no en el tipo de operaciones y (ii) la eliminación de cualquier efecto piramidación.

Para implantarlo en Argentina deberíamos pensar en la eliminación del Impuesto a las Ganancias nacional que sería reemplazado por este impuesto y en el mantenimiento del IVA. La pregunta entonces es si la mayor recaudación de este impuesto, que los autores

pronosticaron para los Estados Unidos también ocurriría en nuestro país y, de hacerlo, si será suficiente para reemplazar a la recaudación del actual IIBB. Valdría la pena ensayar el cálculo.

Asumiendo que todo lo anterior ocurre en la práctica, la siguiente pregunta es quién controlaría la recaudación. A esta altura no podemos olvidar que tanto el gobierno nacional como los gobiernos provinciales cuentan con grandes estructuras burocráticas para el control de la recaudación tributaria, sería ingenuo pensar que cualquiera de los gobiernos renunciará a esa masa de empleados públicos. Podemos pensar en la reasignación de parte de la planta a otras funciones y la implementación de un sistema mixto donde los grandes contribuyentes sean controlados por el gobierno nacional y los demás contribuyentes por el gobierno provincial correspondiente a su domicilio fiscal.

Nos preguntamos cuál sería el criterio de asignación de la recaudación. Podría calcularse cuál es el ingreso actual de cada jurisdicción por coparticipación del impuesto a las ganancias y por recaudación propia de IIBB y asignar de esa forma los porcentajes de cada provincia sobre la masa recaudada. Este sistema es sencillo, dado que se basa en información disponible, aunque cuestionable. Téngase en cuenta que los porcentajes de coparticipación son fuertemente discutidos por varias de las jurisdicciones y que la recaudación de varias provincias esta distorsionada por la aplicación, al menos irrazonable e infundada, de regímenes de retención y percepción. Otra alternativa consiste en fijar el porcentaje a cada provincia en un 50% según los contribuyentes domiciliados allí y en 50% según algún criterio redistributivo similar al régimen de coparticipación.

Tratamiento del comercio exterior.

El Flat Tax reduce el ajuste en frontera porque los productos o servicios exportados no traen más carga tributaria que el IVA, que ya cuenta con un mecanismo a esos efectos. No parece correcto proponer la exención o desgravación de los ingresos provenientes de las exportaciones porque ello iría contra el principio del Flat Tax que contempla una amplia base imponible y evita las exenciones y/o desgravaciones como mecanismo para evitar la elusión del impuesto. Adicionalmente, la exención o desgravación de esos ingresos implicaría –en una razonable implementación– que los salarios, insumos e inversiones en bienes de capital vinculados con la exportación no puedan ser descontados de otros ingresos, lo que traería gran complejidad al sistema por cuanto requiere establecer

un mecanismo para alocar esos conceptos directamente a la exportación, con las posibilidades de elusión y fraude que conlleva.

En igual orden de ideas, las importaciones no estarían gravadas por sí mismas más allá del ingreso que puedan generarle al importador.

El Impuesto Al Valor Comercial (“BVT”: Business Value Tax)

El BVT trabaja sobre una base imponible similar a la del IVA pero con efectos económicos totalmente distintos porque no es un impuesto al consumo sino a la inversión y al consumo. Si bien el mecanismo es completamente distinto, el BVT busca también gravar el valor agregado a los productos por los hombres de negocios, es decir que la base imponible es el valor agregado.

Bird (2014) plantea que el comercio agrega valor combinando la mano de obra con otros insumos. El valor agregado por la mano de obra es el costo laboral (salarios) mientras que el valor agregado por los insumos es el costo de capital (deuda y aportes de capital). Así, la base del BVT podría calcularse por sustracción restando del valor de la venta, el costo de los insumos y de los bienes de capital (menos depreciación). Si todas las inversiones en capital pudieran restarse de la base, ésta sería esencialmente análoga a la del IVA. La base del BVT también puede calcularse en forma inversa, por adición, sumando los salarios a la base del impuesto a la renta.

Como se advierte, este tipo de impuestos gravaría tanto la renta como los salarios con los cual no constituye un tributo sobre el consumo sino sobre la renta. Bird destaca además que al aplicarse en origen y no en destino, es más bien un impuesto sobre la producción.

Desde el punto de vista de las relaciones entre jurisdicciones, el tributo sería aplicable en origen a las “exportaciones” beneficiando de esa forma a las provincias productoras. La exportación a terceros países debería quedar fuera del alcance del impuesto contemplando la exención de estas operaciones o bien el reintegro del impuesto abonado. Sin embargo, dado que este impuesto se incorporaría al costo de los productos en cada etapa que agregue valor, resultará difícil aplicar el reintegro o exención más allá de la etapa en la cual se realiza la exportación. Siguiendo con el criterio de origen, los productos importados de otras jurisdicciones locales o desde el exterior no estarían gravados en destino.

Por último, la determinación de una base imponible homogénea en todo el país y de, al menos, un rango de alícuotas con poca dispersión, resulta esencial para evitar casos de fraude donde se simule la venta desde una jurisdicción con menor imposición.

Al igual que el Flat Tax, este tipo de impuesto representa un desafío para su implementación en Argentina. Principalmente porque requiere de un cambio de paradigma en los fiscos locales, que pasarán de recaudar un tributo sobre el consumo a recaudar un tributo sobre la producción con una lógica en su implementación totalmente distinta a la actual. Ello, sin considerar la necesaria modificación del artículo 9, inciso b) de la Ley de Coparticipación.

Un razonable estudio de la propuesta nos indica que el tributo sería plurifásico y no se contemplarían créditos fiscales. Así las cosas, parece tan nocivo como el actual IIBB aunque con una base imponible menor a la actual, reduciendo de esa forma la distorsión del efecto piramidación. Bird plantea que el gran beneficio de este sistema consiste en que las jurisdicciones productoras tendrán una mayor recaudación y que son ellas mismas las que deben realizar mayores inversiones en infraestructura para facilitar el desarrollo de la producción. También indica que este sistema traerá mayor responsabilidad en el gasto público de las jurisdicciones, dado que ellas serán también responsables por su recaudación. Si bien es razonable el primer argumento de Bird (correlación entre gasto en infraestructura y producción) con cierto límite⁵, falla al afirmar que esta propuesta traerá mayor responsabilidad en el gasto de las provincias. Las provincias más pobres del país son estructuralmente deficitarias porque carecen de actividad económica relevante y eso genera a su vez que exista más dependencia de los individuos con el Estado. Por tanto, no es necesariamente cierto que necesiten afrontar menores gastos sino por el contrario podría entenderse que justamente son esas las jurisdicciones que necesitan mayor inversión para igualarse a las demás.

⁵Bird olvida que las jurisdicciones con menor producción deberían hacer grandes inversiones para fomentar la inversión y la creación de focos de producción.

3. La Experiencia en Otras Jurisdicciones

A efectos de un mejor estudio en la aplicación de las alternativas arriba reseñadas, se analiza a continuación la experiencia en otras jurisdicciones líderes en la materia como son Canadá, Europa y Brasil, para luego se revisan las razones por las que las demás alternativas fueron descartadas.

Argentina no es la única jurisdicción federal que busca o ha buscado implementar un sistema tributario coordinando facultades locales y nacionales de tributación. Muy por el contrario, existen antecedentes como los de Brasil, Canadá y la Unión Europea que valen la pena considerar a efectos de evitar caer en errores ya vividos por esas jurisdicciones y al mismo tiempo intentar aplicar en Argentina aquellas alternativas que han sido exitosas.

Canadá.

Canadá está organizado de acuerdo con un régimen federal. El tributo nacional a las ventas que rige actualmente es denominado el “Impuesto sobre los bienes y servicios” (“GST” por sus iniciales en inglés) y fue incorporado en 1991. Al momento de su implementación las provincias canadienses contaban en su mayoría con tributos locales a las ventas minoristas, lo que generó una fuerte reticencia política y social a la implementación del GST que devino en el constante trabajo y concesiones de parte del gobierno federal para fomentar su coordinación y evitar distorsiones relacionadas con la doble imposición. Tal era la tensión que, en su momento, las provincias de Alberta, Ontario y British Columbia interpusieron acciones judiciales contra el gobierno federal en el entendimiento de que al introducir el IVA federal el mismo se había excedido en el ejercicio de sus poderes constitucionales.

Paradójicamente y pese al primer rechazo que produjo la incorporación del tributo a nivel nacional, Canadá representa una de las pocas jurisdicciones a nivel mundial en la que el sistema funciona de forma razonablemente bien. Tal como afirman Smart y Bird (2012), la experiencia en Canadá demuestra que el IVA a nivel federal puede funcionar perfectamente en un país en el que las unidades subnacionales cuentan con sus propios IVAs, con su propio Impuesto a las Ventas Minoristas o incluso sin ningún tipo de impuesto a las ventas.

Al día de la fecha, 5 provincias canadienses ya han reemplazado su propio impuesto a las ventas por el “Impuesto a las Ventas Armonizado” (“HST” por sus iniciales en inglés) que administra el gobierno federal y cuya base imponible es esencialmente análoga a la del GST. Quebec cuenta con un sistema particular que, si bien es esencialmente análogo al HST y al GST en cuanto a la base imponible, la administración del mismo está en manos provinciales.

El HST.

El HST es un tributo sobre el consumo provincial creado para armonizar el GST federal con los impuestos sobre las ventas provinciales y que actualmente se encuentra vigente en cinco provincias (New Brunswick, Newfoundland y Labrador, Nova Scotia, Ontario y en la Isla Prince Edward). La particularidad de este tributo es que, si bien tiene un componente provincial, la administración y control está a cargo exclusivamente del gobierno federal sin costo para las provincias adherentes.

El tributo es plurifásico y funciona con un sistema de créditos y débitos que son cargados en cada etapa de comercialización en las jurisdicciones que lo aplican. Adviértase sin embargo, que existen diferencias entre la base imponible del componente provincial y del componente federal en transacciones vinculadas con la venta de viviendas a estrenar, con entidades financieras y con el cómputo de créditos fiscales. Las provincias mantienen la facultad de fijar la alícuota aplicable sobre el componente provincial, lo que en la práctica se refleja en una variación de las alícuotas de más del 2%.

Un aspecto que resulta importante a la luz del caso argentino es el mecanismo de distribución de la recaudación entre las provincias adherentes, que se basa en el criterio destino. Para ello no se rastrea el camino de los créditos y débitos generados en cada jurisdicción. Por el contrario, existe una fórmula de distribución de la base imponible entre todas las provincias (no solo las adherentes al HST); en función de esa fórmula, se determina el volumen de base imponible que corresponde a cada provincia y luego se aplica la alícuota correspondiente a la provincia. El resultado será el monto a distribuir a esa provincia.

El mecanismo tiene dos particularidades principales. En primer lugar, la fórmula de distribución se fija por adelantado y en base a la recaudación estimada para el año en cuestión, cálculo a cargo de un comité especial. En segundo lugar, si bien la fórmula de distribución está fijada, cuenta con múltiples variables que afectan el resultado y que

principalmente consisten en la forma en la que se constituye la base imponible de cada provincia y sus alícuotas. Es decir que, aunque la fórmula no sea objeto de negociación, la determinación de la porción de base imponible imputable a cada provincia dependerá de sus propios actos y de los actos de las otras provincias y no de una negociación entre las partes. Este aspecto es de suma relevancia considerando la imposibilidad que demostraron los líderes políticos de nuestro país en ponerse de acuerdo respecto a la distribución de la masa coparticipable.

El Impuesto a las Ventas de Quebec (“QST”).

El QST y la Provincia de Quebec merecen especial atención debido a las particularidades en su creación y sobre todo en su administración. El QST nació en 1991 y vino a reemplazar al impuesto a las ventas minoristas que en ese momento regía en la jurisdicción. El principal cambio que trajo el QST consiste en que éste es un tipo de IVA, mientras que el anterior tributo consistía en un impuesto a las ventas minoristas en los términos descritos más arriba para este tipo de tributos. En este sentido, el QST permite el cómputo de créditos fiscales documentados en las facturas que acompañan las transacciones.

La Provincia de Quebec celebró en 1991 un convenio muy conveniente con el gobierno Federal y por el cual se encarga a la provincia la recaudación y facultades de control del GST federal (el “Acuerdo Federal-Quebec”). El Acuerdo Federal-Quebec dispone el pago de una compensación a la provincia en virtud de las tareas de recaudación y control del GST. Los términos del acuerdo sólo se justifican por el contexto político vigente al momento de la firma y el acérrimo rechazo que había generado la implementación del GST.

Por último, el QST cuenta con la particularidad de basarse en el criterio de destino por lo que los bienes y servicios que se producen y consumen localmente en Quebec así como los que se “importan” de otras jurisdicciones o bien desde el exterior están alcanzados por el impuesto. Así las cosas, las importaciones que no tienen por objeto la comercialización del bien importado están gravadas tanto por el QST como por el GST y ambos impuestos los recauda la Agencia Canadiense de Seguridad de Límites (Aduana). Si se trata de una “importación” proveniente de otra provincia de Canadá, el “importador” residente en Quebec debe ingresar el QST por auto-liquidación. Si el “importador” está registrado en el QST y los bienes importados son para uso comercial, exclusivamente,

entonces la “importación” no está gravada por el QST siempre que esa operación hubiera generado el derecho del contribuyente a reclamar un crédito fiscal en el GST.

Este criterio torna al QST en un sistema poco común, principalmente si consideramos que el mismo se aplica en forma exitosa. No podemos dejar de destacar que la cultura tributaria propia de las sociedades sajonas juega un papel importante en el éxito de la medida por cuanto el mismo depende principalmente de la contabilidad del comerciante.

Principales conclusiones de la experiencia canadiense.

La experiencia canadiense resulta de especial experiencia en cuanto al mecanismo de distribución de la recaudación y a la administración del impuesto en la Provincia de Quebec.

Respecto al mecanismo de recaudación, resulta novedosa la implementación de una fórmula que se negocia una sola vez y cuyo dinamismo está dispuesto en función de las acciones particulares de cada provincia (al fijar su base imponible y alícuota) y no por una negociación posterior que, en la experiencia argentina, nunca llegan a definición alguna.

Respecto a la administración del tributo en la Provincia de Quebec vale la pena su consideración para el caso argentino por cuanto un sistema de esas características permitiría conservar las estructuras administrativas provinciales, permitir la especialización del fisco nacional en otros tributos, grandes contribuyentes y transacciones complejas así como mejorar la coordinación y retroalimentación entre provincia y nación.

Brasil.

Brasil ha implementado una fuerte descentralización de sus impuestos a partir de la vuelta de la democracia en 1988 liderando desde entonces la implementación de medidas de coordinación entre los gobiernos subnacionales y para con el gobierno federal. En términos generales la constitución sancionada en 1988 ayudó significativamente a este proceso al expandir la base imponible del ICMS, principal ingreso de los estados subnacionales, e incrementar el porcentaje de los impuestos federales que se redistribuyen a los gobiernos locales. De igual forma, los tributos que tienen por objeto financiar el sistema de seguridad social han sido reservados exclusivamente al Estado Federal.

En particular, el sistema tributario de Brasil nos resulta interesante respecto al régimen de distribución de los fondos federales y a su experiencia en la coordinación entre jurisdicciones y eventuales fraudes.

En este sentido, el ICMS grava el valor agregado en la producción de bienes y ciertos servicios en base a un sistema mixto entre destino y origen. Las operaciones interestaduais se gravan a una alícuota del 12% en la jurisdicción de origen -reducida al 7% para ventas desde estados del sur a estados del norte- y el estado del comprador otorga un crédito fiscal por el impuesto de origen pero grava el objeto de importación a su propia alícuota. Esta alternativa, si bien busca redistribuir parte de los ingresos de los estados es una fuente de fraudes por el mecanismo de “paseo de facturas” ya comentado y “*cross-border shopping*”, así como a la guerra de alícuotas entre jurisdicciones (Ter-Minassian, 2012).

Paralelamente, existen fuertes diferencias en las bases imponibles de las jurisdicciones, lo que aumenta el costo administrativo de cumplimiento de los sujetos que operan en varias jurisdicciones. Ello ha dado lugar a la implementación del mecanismo de “*substitución tributaria*” creado con el objeto de garantizar el cumplimiento en toda la cadena y que, sin embargo, es una fuente de ineficiencias y una de las principales amenazas a la neutralidad. El sistema requiere que en las primeras etapas de la cadena de agregado de valor se calcule e ingrese el impuesto que se estima se va a generar en el resto de la cadena. De esa forma la administración se garantiza la pronta recaudación del impuesto en desmedro de los contribuyentes, tanto por la afectación financiera derivada del adelantamiento del impuesto como por la eventualidad de que el impuesto calculado no sea el finalmente generado.

Finalmente y respecto al sistema de redistribución de la recaudación federal, el régimen brasilero cuenta con tres principales sistemas de redistribución con parámetros objetivos (FPE, FPM y el régimen de distribución del ICMS) y muchos otros están vinculados con programas educativos o son de carácter compensatorios. El FPE distribuye el 21% de la recaudación del impuesto a la renta y del IPI (un cierto tipo de IVA) a los estados en función de porcentajes fijados en la *Lei Complementar N° 62* del año 1989 luego de una larga negociación en la que se determinó que el 85% de la masa distribible sería atribuida a los estados menos desarrollados del norte, noreste y centro-oeste. Los criterios de distribución a cada estado se fijaron en función de los ingresos per capita y el territorio de cada estado en ese año y no han sido modificadas a la fecha, aún cuando las variables han sufrido fuertes cambios. Este mecanismo es el más similar al régimen de

coparticipación vigente en Argentina. El FPM distribuye el 23% de la recaudación del impuesto a la renta y del IPI a los municipios y se divide en tres partes: el 10% del fondo se asigna a las ciudades capitales, el 3,6% se entrega a grandes ciudades no capitales y el resto es distribuido entre los demás municipios. Al igual que el FPE, la distribución entre ciudades está fijada en función de la población de las mismas en 1989 pese a las importantes migraciones demográficas que ocurrieron desde entonces. Tanto el ingreso per cápita de los estados como la población de cada ciudad son datos disponibles en forma regular mediante los estudios económicos y censos poblacionales, respectivamente, lo cual torna absurdo mantener valores tan desactualizados.

Finalmente, el mecanismo de distribución del ICMS es el que distribuye el mayor volumen de recaudación, a los municipios, correspondiente al 25% de la recaudación de todos los estados por ese impuesto. Tres cuartos de estas transferencias se distribuyen según un criterio de “devolución” –en función del valor agregado por cada ciudad- y un cuarto en función de otros criterios que fija cada estado.

Unión Europea.

La Unión Europea ha sido líder en la implementación, principalmente, de políticas de homogeneización y coordinación de sistemas tributarios, dos aspectos cruciales en el escenario argentino. Si bien la Unión Europea no es un Estado federal coordinando unidades subnacionales, se trabaja en la coordinación de estados independientes que no han renunciado a sus potestades tributarias. Asimismo, lo destacable es que en verdad no existe un IVA Europeo como tal, sino que cada Estado miembro adopta su propio IVA, adecuado a los standards y lineamientos de la Unión Europea.

Las operaciones sujetas a las normativas de la UE incluye la provisión de bienes y servicios dentro de un Estado miembro por parte de un “sujeto imponible” (“taxable person”), la adquisición de bienes y servicios entre jurisdicciones de la comunidad -con independencia de los sujetos- y la importación de bienes. Se define como “sujeto imponible” a cualquier sujeto que en forma independiente lleve adelante en cualquier lugar cualquier tipo de actividad económica. Los “sujetos imposables” generalmente deben recolectar el impuesto aplicable sobre sus ventas aunque pueden computar los créditos de IVA documentados. Al igual que en Argentina respecto a los Responsables inscriptos y a los monotributistas, los Estados miembros de la UE establecen montos mínimos de

actividad para calificar como “sujeto imponible”. Los sujetos que estén por debajo de ese monto no deben inscribirse pero tampoco pueden computar los créditos.

Las normativas vigentes en la UE aplican el criterio destino, por lo que las exportaciones no están gravadas o, en otros casos, están gravadas al cero por ciento. Esto permite que los contribuyentes puedan computar el crédito acumulado por los productos finalmente exportados contra los débitos de otras operaciones o bien solicitar su reintegro.

En cuanto a las alícuotas, de acuerdo con la Directiva 2206/112/CE actualmente en vigor, los Estados miembro tienen libertad para legislar respecto a la alícuota pero no respecto a la conformación de la base imponible (incluyendo exenciones) ni sobre la localización del hecho imponible. Respecto a la alícuota, la Directiva establece un piso del 5% para, entre otras cosas, evitar que se recurra a alícuotas cercanas al cero generando guerra de tasas entre jurisdicciones y eludiendo la imposibilidad de disponer exenciones. Así, a la fecha, las alícuotas generales aplicables en Europa tienen una variación del 9% correspondiendo la mayor alícuota vigente al 27% (Holanda) y la menor al 18% (Malta). Sólo se permite una alícuota reducida y menor al 5% para determinadas transacciones previstas en la propia directiva por razones sociales. Tal como señala Vicchi (2004) un aspecto práctico a tener en cuenta es que los sujetos pasivos que se dediquen a efectuar transacciones intracomunitarias deben obtener un número de inscripción en el gravamen que otorga la administración fiscal de la jurisdicción en la que desarrollen su actividad e informarlo al momento de la transacción, caso contrario el vendedor tratará a la operación como local.

Como se advierte el régimen europeo presenta varias similitudes, desde la normativa, al régimen nacional argentino. Sin embargo, la UE cuenta con experiencia en la armonización de jurisdicciones, sobre lo que Hellerstein y Gillis (2010) destacan que la armonización de las bases imponibles fue necesaria para asegurar que los bienes gravados en origen sean gravados en destino de igual forma. Si no fueran gravados en destino y bajo el mismo criterio, eso afectaría el principio de destino que funda el IVA de la UE y generaría incentivos para proveer bienes y servicios desde los Estados miembros que no los gravan. Agregan que, por las mismas razones, se necesitó una igualación sustancial de las alícuotas, porque de lo contrario el impuesto aplicado en el origen podría no reflejar el impuesto en destino. Finalmente, destacan que el sistema de “*clearing house*” era necesario para asegurar que este impuesto que grava el consumo terminara en las arcas de la jurisdicción donde se efectiviza o presume el consumo. Vicchi (2004) coincide respecto a que el sistema de clearing es una alternativa que permite superar las maniobras de

evasión y el efecto “carrousel” de un impuesto bajo el criterio destino, pero hace notar que su implementación conlleva dificultades.

4. Propuesta Para El Caso Argentino

En esta sección se expone la alternativa propuesta a la luz de los principales efectos disvaliosos que se buscan superar (piramidación, falta de neutralidad del tributo y falta de ajuste en frontera) y detallando los ajustes que se deberían practicar para su implementación en Argentina así como las razones por las que se descartan las demás alternativas estudiadas.

La Alternativa Seleccionada

La propuesta es la implementación del IVA Dual en reemplazo del actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se propone la creación de un impuesto “mochila” sobre el IVA nacional ya vigente igualando de esa forma las bases imponibles con criterio mixto, destino para operaciones entre sujetos inscriptos –con tasa cero para operaciones intermedias- y origen para adquisiciones de consumo. Previo a todo análisis de la propuesta se analiza a continuación las razones por las que se deben descartar las demás alternativas.

Porqué se descartan las otras alternativas

Respecto a los demás tipos de IVA.

IVA origen puro. Este sistema no soluciona el efecto piramidación en las transacciones interjurisdiccionales y resulta discriminatorio por cuanto el mismo bien podría tener un tratamiento fiscal distinto según donde se produzca. Adicionalmente, no resuelve cómo tratar a los contribuyentes con presencia territorial efectiva en más de una jurisdicción. Sin embargo, la simplicidad de su implementación permite considerarlo para las operaciones de menor complejidad y de más engorroso control como son las operaciones con consumidores finales.

IVA origen modificado. Este régimen evita el efecto piramidación en las operaciones interjurisdiccionales y podría generar distorsiones si no se limita el cómputo

de los débitos generados en otras jurisdicciones cuando existe dispersión de alícuotas. Pensemos el caso en que la jurisdicción A grava la venta del producto X al 10% y la jurisdicción B aplica una alícuota del 20% sobre el producto, el precio del producto X es del \$100, más impuestos, tanto en A como en B. Si un sujeto en A vende el producto X a un sujeto en B, éste último abonará en B \$20 y tendrá un crédito de \$10 que fueron depositados por el vendedor en A. En el caso inverso, si un sujeto en B vende el producto X a un sujeto en A, el comprador debería depositar \$10 y tendrá un crédito por \$20 depositados en B. Para desincentivar la adquisición de insumos de las jurisdicciones con tasas más altas y una tendencia a la suba de alícuotas, el comprador del producto debería recibir un crédito igual o menor a su obligación tributaria (en este caso, \$10). Las sumas en más depositadas en la jurisdicción de origen no deberían quedar en esa jurisdicción para evitar que los gobiernos locales tengan incentivos a aumentar las tasas y beneficiarse con la diferencia de alícuota frente a las demás jurisdicciones; por el contrario, la diferencia de alícuota debería (i) dividirse en partes iguales entre las jurisdicciones intervinientes o (ii) ser un recurso coparticipable. El principal inconveniente de esta alternativa es que tiende a generar distorsiones si no se limita el cómputo de los débitos generados en otras jurisdicciones cuando existe dispersión de alícuotas.

IVA destino pago diferido. Este sistema aparenta gran simplicidad al no requerir ningún tipo de compensación entre las jurisdicciones –“clearing house”-, permitir el ingreso del impuesto en una sola jurisdicción y simplicidad en las operaciones interjurisdiccionales. Sin embargo, implica un gran desafío para el control de cumplimiento: la jurisdicción de origen debe constatar que el bien objeto de la transacción tiene por destino una tercera jurisdicción. Adicionalmente, este mecanismo perjudica a las provincias netamente productoras y que registran poco consumo propio, como es el caso de Tierra del Fuego; provincias que además, al ser productoras, requieren de alta inversión pública en infraestructura. Los inconvenientes vinculados con el pase de facturas y, al igual que en Brasil, la conducta poco responsable de ciertos contribuyentes hacen de esta alternativa impracticable en Argentina.

IVA Integrado Viable (VIVAT). Esta alternativa cuenta con dos principales inconvenientes. En primer lugar, su racional se funda en la presunción de que los consumidores finales operarán como no registrados, cuando en Argentina (i) miles de personas humanas han tramitado su CUIT debido a las retenciones practicadas hace

algunos años en las operaciones con moneda extranjera y (ii) existen múltiples micro emprendimientos en los que suele confundirse los asuntos personales de los comerciales, y en virtud de los cuales podría canalizarse el consumo de sus miembros bajo la figura de sujeto registrador. Las empresas familiares o pequeños contribuyentes bajo el régimen simplificado del monotributo tendrán incentivos para realizar compras bajo esa figura beneficiándose con la alícuota preferencial. En este sentido, el VIVAT requiere reformularse para trabajar no sólo respecto al registro o no de los sujetos sino también sobre el tipo de producto o servicio adquirido.

Si la alícuota diferencial para sujetos no registrados fuera significativamente mayor a la de entre sujetos registrados, podría pensarse en una masiva inscripción de consumidores finales para beneficiarse de la rebaja de alícuota. En segundo lugar, porque debe trabajarse en un mecanismo para distribuir entre las provincias la recaudación de las operaciones con sujetos no registrado. Utilizar los mismos parámetros vigentes para la coparticipación parece ser una herramienta fácilmente disponible y aceptada por las jurisdicciones en cuestión.

Finalmente, al igual que en el CVAT, sería necesario establecer algún sistema de compensación entre jurisdicciones para distribuir la recaudación intermedia. El VIVAT permite mantener una autonomía importante por parte de los gobiernos provinciales, sin romper la cadena del IVA en las operaciones locales y sin discriminar según la ubicación geográfica del adquirente.

IVA Partilhado (Barquinho). Esta alternativa resuelve el problema de “paseo de facturas” por cuanto la carga impositiva es igual con indiferencia del destino del producto, sin embargo y tal como señala Varsano (1999), será necesario acordar cierta banda de tasas porque de lo contrario se podrían generar abultados créditos fiscales contra el gobierno nacional. Desde el punto de vista teórico, la determinación de las bases y alícuotas son facultades propias y exclusivas de las Provincias. Consideramos que sería factible acordar lineamientos generales en ambos aspectos sin afectar sensiblemente las facultades provinciales, pero no creemos que sea posible llegar a una base imponible exactamente igual entre el IVA nacional y las provincias. De esa forma no será posible avanzar con esta alternativa. Adicionalmente resultan aplicables los inconvenientes prácticos comentados a continuación para el CVAT.

IVA compensatorio (CVAT). El CVAT tiene varios aspectos complejos desde el punto de vista práctico que lo tornan en cierto punto impracticable. En primer lugar, porque es el gobierno nacional quien pasa a recaudar el impuesto sobre las operaciones interjurisdiccionales, con el costo financiero que ello implica para las provincias. En segundo lugar, porque requiere la plena cooperación entre fiscos locales y el nacional para controlar la efectiva interjurisdiccionalidad de las operaciones. Finalmente, aunque se elimina el “*clearing house*”, subsiste la necesidad de un mecanismo de redistribución de la recaudación.

IVA prepago. Esta alternativa es de difícil implementación puesto que el comprador debería primero pagar el precio sin impuestos, luego ingresar el impuesto en su jurisdicción para finalmente acreditar el pago al vendedor. El mecanismo transfiere todo el riesgo al vendedor, puesto que si no recibe la constancia de pago en tiempo y forma será responsable por el pago en su jurisdicción. Por tanto, lo esperable es que el vendedor incorpore el impuesto a su costo para cubrirse del eventual incumplimiento del comprador y/o de los cuestionamientos que el fisco de origen pueda realizar respecto al pago hecho ante el fisco de destino. Esta alternativa parece impracticable porque el vendedor probablemente no estará dispuesto a confiar en el comportamiento del vendedor, sino más bien reclamará el pago del precio más el impuesto de su jurisdicción o bien lo incorporará a sus costos. Con lo cual, en la práctica terminaremos en un IVA origen más piramidación.

Respecto al Impuesto a las Ventas Minoristas.

El Impuesto a las Ventas minoristas no es una opción viable por el alto costo de control e informalidad en esa etapa. Este impuesto funciona exitosamente en países como Estados Unidos donde existe un alto registro de las operaciones debido a la masiva utilización de medios electrónicos de pago y también por una cultura tributaria responsable. Ninguna de las dos circunstancias ocurren en nuestro país. Piffano (1999) ha dicho que “*las dificultades derivan básicamente no poder evitar gravar insumos intermedios, incentivar turismo tributario entre jurisdicciones vecinas, de no gravar ciertos servicios y productos intangibles y la imposibilidad de gravar el comercio electrónico. Ello genera distorsiones de precios e inequidades horizontales (por ejemplo, entre comerciantes que usan la red informática y los vendedores locales tradicionales) y verticales (entre familias ricas que utilizan sistemas de compras, o de pagos de sus*

compras, no gravables y las pobres que compran bienes tangibles gravados), al tiempo que va minando la potencial capacidad de imponer de los estados subnacionales”.

Respecto al Impuesto de tasa fija.

Si bien el Flat Tax es una alternativa interesante, entendemos que está concebida para una jurisdicción con otra organización económica y social. En primer lugar, asume que todos los sujetos personas humanas reciben un ingreso ya sea mediante un salario o proveniente del ejercicio formal del comercio. Sin embargo, en nuestro país existe un volumen significativo de la economía organizada en forma informal, que escapa a la organización del impuesto. Es cierto que un impuesto con bajo costo de cumplimiento y baja alícuota favorecerá al cumplimiento y a la incorporación de sujetos al sistema, pero no es menos cierto que requiere de un constante esfuerzo de control sobre un universo de agentes acostumbrados a la informalidad, mientras que los impuestos plurifásicos aumentan las chances de recaudación en algún momento de la cadena de comercialización.

Por otra parte, no está claro el impacto que este impuesto pueda tener sobre las exportaciones. Es sabido que los impuestos se trasladan al costo de los productos por lo que aunque no sean gravados antes de su exportación, en la práctica el monto del impuesto a pagar influirá en la conformación del precio final. Adicionalmente, a primera luz parece complejo prever un mecanismo para eximir tales ingresos, sin contar que constituiría una desviación de los principios básicos del tributo.

Respecto al Impuesto al Valor Comercial.

Entendemos que las deficiencias reseñadas en el apartado 2 vinculadas con su gran similitud frente al IIBB hacen que no valga la pena su implementación. Esta alternativa no resuelve las principales deficiencias del impuesto que se reemplaza (piramidación, imposibilidad de ajuste en frontera, falta de neutralidad) y su implementación implicará un alto costo en la puesta en marcha, que no justifica el reducido beneficio como contrapartida.

Lineamientos generales de la alternativa propuesta.

El impuesto sería recaudado o bien por el gobierno nacional junto con el IVA nacional o bien por un organismo creado *Ad Hoc*, y en ambos casos recolectado por la jurisdicción de origen en que el producto o servicio sea transferido a consumidores finales, toda vez que las operaciones entre sujetos inscriptos, al estar gravadas a tasa cero, no generan recaudación intermedia aunque sí requieren su control.

Esta alternativa también elimina las distorsiones generadas por los actuales regímenes de retención y percepción por cuanto las operaciones interjurisdiccionales están gravadas a tasa cero, reduciendo el impacto de la eventual acumulación de crédito. La homogeneidad en la base imponible entre jurisdicciones permite que el tributo resulte neutral reduciendo los posibles fraudes por ficticia ubicación de los vendedores a consumidores finales. Del igual modo, la aplicación de tasa cero que se documente junto con el IVA de orden nacional otorga trazabilidad al impuesto y evita todo tipo de ajuste en frontera puesto que el producto llegaría al momento de exportación sin carga de impuesto.

Alícuota y recaudación.

Teniendo en cuenta lo enseñado por Vicchi (2004) respecto a que los procesos de armonización requieren la eliminación de aquellos elementos que interfieran con la competencia entre jurisdicciones, es fundamental para el correcto funcionamiento del impuesto mantener un mínimo de homogeneidad en las alícuotas del impuesto a efectos de evitar acumulación de créditos fiscales y tendencia al paseo de facturas. Algunos autores sostienen que un correcto federalismo fiscal requiere total independencia de las Provincias para fijar las alícuotas y que limitar esta facultad resulta en una afectación indebida al sistema federal. Piffano (2006), con quien coincidimos, afirma que la descentralización fiscal no debería significar anarquía fiscal y que todas las federaciones requieren de una significativa coordinación fiscal vertical y financiera. La falta de esa coordinación generará externalidades negativas verticales y la falta de coordinación entre los gobiernos también afectará la toma de decisiones sobre inversiones. Agrega además que la cuando existen políticas fiscales sobre bases imponibles concurrentes, la acumulación de alícuotas puede llevar a una significativa carga impositiva que no afecte de igual forma a todas las actividades; todo lo cual hace concluir que la falta de armonización generará ineficiencia y desigualdad horizontal.

Si bien no resultan aplicables directamente a la propuesta porque consideran un impuesto plurifásico que se recaude en cada etapa –en vez de tasa cero para operaciones

entre sujetos inscriptos-, existen estudios (Artana et al., 2012) que indican que una alícuota fija del 6,5% adicional al IVA garantizaría una recaudación similar a la que actualmente reciben las provincias por IIBB. Destacan además que algunas provincias podrían trabajar con una alícuota del 5% y que otras requerirían una tasa superior al 8,5%. En principio las jurisdicciones que podrían aplicar una alícuota menor son, paradójicamente, las provincias más pobres, que reciben un mayor volumen de transferencias por coparticipación, mientras que las jurisdicciones que necesitarán una mayor alícuota son las petroleras, que pierden base imponible por trasladarse a los centros de consumo. Un escenario similar es esperable para nuestra propuesta toda vez que la recaudación se concentrará no en el lugar de producción sino en la jurisdicción de puesta a consumo de los productos. En la Tabla 1 puede verse la estimación de alícuotas para reemplazar el IIBB por un IVA provincial adicional al actual IVA a nacional.

Como se advierte en la Tabla 1, la dispersión supera el 10%, superior a cualquier rango razonable de alícuotas. Lo apropiado parecería ser relocalizar fondos coparticipables a aquellas jurisdicciones que más base pierden. De esa forma, se reduce su alícuota de equilibrio de estas últimas y se aumenta la alícuota requerida por las provincias que actualmente reciben mayor coparticipación, apuntando a trabajar con una banda de alícuotas de hasta el 3%. Dados los niveles de eficiencia recaudatoria del fisco argentino, para alcanzar una alícuota efectiva sobre el consumo de 6,5% que permita recaudar el mismo monto que el actual esquema de IIBB, los autores afirman que es necesario una alícuota provincial de 11,4%.

La recaudación anual del IIBB en el año 2016 según informan las direcciones de rentas de cada provincia ascendió a la suma de \$310.570.270.914,44. El Ministerio de Economía de la Nación informa para igual período una recaudación de IVA correspondiente a \$583.216.936.000, lo que nos lleva a una alícuota promedio del 8,97% que equipararía la recaudación de ingresos brutos. Sin embargo, esa conclusión resulta simplista por cuanto podría generar una mayor recaudación en algunas jurisdicciones y menor recaudación en otras según la cadena de comercialización que sigan los productos y servicios y la localización de los centros de consumo, sin considerar que la propuesta computa un sistema mixto de destino para operaciones entre sujetos inscriptos gravadas a tasa cero y de origen para consumidores finales. Según puede advertirse en la Tabla 2, existe una dispersión de alícuotas de equilibrio superior al 13%. Asimismo, especial atención deberá prestarse a las jurisdicciones con importantes exportaciones dado que

actualmente están recaudando IIBB por las etapas de producción previo a la exportación y en el régimen propuesto ese impuesto no sería recaudado.

Queda pendiente revisar el régimen de exenciones y alícuotas diferenciales que rigen en el IVA nacional. Como es conocido, tanto las exenciones como las alícuotas diferenciales alteran el normal funcionamiento del sistema de débitos y créditos en el IVA. Sin embargo, la implementación de tasa cero para las operaciones intermedias y en las que no intervenga un consumidor elimina el impacto negativo de las exenciones por no existir crédito fiscal acumulado.

Es posible que un ajuste de este tipo no arroje un resultado perfecto en cuanto a garantizar la misma recaudación, pero debemos entender que modificar un régimen tributario en pos de la eficiencia tributaria y el desmantelamiento de distorsiones siempre implicará asumir ciertos costos.

Ahora bien, la propuesta requiere distinguir las operaciones entre sujetos inscriptos de aquellas con consumidores y, en este último caso, las que se realicen con consumidores ubicados en una jurisdicción distinta a la del vendedor. En este sentido, las operaciones entre sujetos inscriptos estarán gravadas a tasa cero y bajo el criterio de destino, siguiendo igual suerte que el IVA y que los estudios referidos arriba. Las operaciones formuladas con consumidores de la misma jurisdicción están alcanzadas por el criterio origen, pero en la práctica es equivalente al destino del bien y por tanto también sigue la suerte del IVA y de los estudios comentados. Finalmente, las operaciones con consumidores de una jurisdicción distinta a la del vendedor sí requieren una identificación específica para analizar su impacto en la recaudación de las jurisdicciones, ya sea porque existen provincias que concentran sujetos vendedores bajo esas condiciones así como por el desmedro que ello pueda implicar para la recaudación de las provincias donde residen los compradores.

La tecnología nos ha llevado a que las operaciones a distancia con consumidores finales se realicen, en su amplia mayoría, por comercio electrónico lo que permite tomar como referencia ese tipo de compras a efectos de estimar el impacto de las compras a distancia sobre la alícuota de equilibrio para cada jurisdicción. De acuerdo con el Informe Anual para 2016 preparado por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico, en ese año se facturaron \$102.700.000.000 por ventas electrónicas, resultando el 7% imputable a las provincias de Salta, Jujuy, Santiago del Estero, Tucumán, La Rioja y Catamarca, el 8% a Chaco, Formosa, Misiones, Corrientes y Entre Ríos, el 4% a Mendoza, San Luis y San Juan, el 6% a Neuquén, Río Negro, Chubut, Santa Cruz y Tierra del Fuego, el 30% a La

Pampa, Córdoba, Santa Fe y Provincia de Buenos Aires –excepto zona metropolitana- y el 44% a la CABA y zona metropolitana de la Provincia de Buenos Aires. Adicionalmente, la Cámara Argentina de Comercio Electrónico informa que el 55% de las ventas se envían a domicilio o se retiran en el local comercial de la empresa de transporte, mientras que sólo el 45% se retira del local comercial del vendedor. Así las cosas, a modo de referencia podemos razonablemente asumir que el 55% de las ventas son realizadas a distancia y que el 45% son compras locales. Los cálculos actualizados que se exponen en la Tabla 2 contemplan el ajuste de la alícuota en virtud de los datos comentados arriba y arrojan una alícuota promedio menor, pero se advierte que provincias como Buenos Aires, Neuquén o Misiones, donde la alícuota de equilibrio es alta, tienen jurisdicciones vecinas con alícuotas de equilibrio significativamente menores, con lo que existirán incentivos en las zonas de frontera entre dichas provincias para que los consumidores se trasladen o bien adquieran a distancia productos en dicha jurisdicción. El riesgo de evasión se mantiene presente aunque bajo otro supuesto, el de fraude en el origen y destino de los productos, similar al pase de facturas ya visto en Brasil. Ambos escenarios requieren de un fuerte escrutinio tanto sobre los sujetos registrados como contribuyentes como sobre aquellos que se encuentran totalmente al margen del sistema.

Base imponible.

Como se comentó anteriormente, la experiencia en Canadá demuestra que es fundamental para un buen funcionamiento y control del impuesto la coordinación de los intereses del gobierno nacional y provincial. Esto se logra con una base imponible armónica a nivel “vertical” en ambas facetas del impuesto. El tratamiento de las exenciones y alícuotas especiales ya referido en el punto anterior es un asunto esencial para garantizar la homogeneidad.

Paralelamente, la experiencia europea también muestra que la armonización de las bases imponibles a nivel “horizontal” (entre jurisdicciones) es necesaria para garantizar el criterio de destino (Hellerstein, Gillis; 2006). Si un producto o servicio se grava en el origen pero no en destino, se altera el criterio de destino y además se generan incentivos para vender productos o servicios en las jurisdicciones que no gravan esos productos o servicios.

Una aplicación razonable del IVA eliminaría los problemas de delimitación de base imponible entre jurisdicciones provinciales porque ya no se grava el desarrollo de una

actividad económica en una o más jurisdicciones sino el consumo final en cierta jurisdicción. El desafío que nace con esta alternativa es la determinación de cuál es la jurisdicción de destino y qué hacer con las etapas intermedias. Ambas cuestiones se tratan a continuación.

Criterio mixto.

Uno de los principales inconvenientes en la implementación de un IVA subnacional y con criterio destino radica en la coordinación de las jurisdicciones a efectos de evitar (i) la elusión del impuesto y (ii) la tributación en etapas intermedias.

McLure (2005) estima que debería ser relativamente sencillo administrar el impuesto en un escenario con IVA nacional y con un IVA provincial bajo el criterio de destino, que trabajen sobre la misma base imponible y cuyas alícuotas sean determinadas por cada jurisdicción. El autor plantea que el sistema de créditos permitirá que sólo se grave el consumo final y compensar lo pagado durante las etapas intermedias de producción y comercialización. Bajo ese orden de ideas, las exportaciones a terceros países no estarían alcanzadas por el impuesto y las importaciones estarían gravadas por ambos impuestos; el desafío radica en las operaciones interjurisdiccionales, donde no existen fronteras.

La Unión Europea ha trabajado fuertemente en la implementación del IVA destino entre jurisdicciones sin fronteras, luego de reemplazar los impuestos sobre las actividades económicas por un régimen de tributación sobre el valor agregado bajo el criterio destino. El sistema europeo actual contempla dos tipos de sujetos, aquellos que superan un volumen mínimo de ventas (en Argentina serían los “Responsables inscriptos”) y aquellos que no (equiparables al “Monotributista” de Argentina). Los primeros gravan la venta y computan el crédito acumulado por compra de insumos; los segundos no gravan las operaciones con IVA pero tampoco pueden computar el crédito acumulado.

Ahora bien, para las operaciones intra-comunitarias la normativa europea distingue las operaciones entre comerciantes de las operaciones con consumidores finales. Las primeras se tratan de aquellas celebradas entre sujetos registrados en el impuesto en el estado miembro de su domicilio y el objeto de la compra no debe ser para el consumo personal sino para la reventa o utilización como insumo en el estado miembro del comprador. En ese caso la venta desde el estado miembro de origen no está gravada –se aplica tasa cero con derecho al cómputo de créditos provenientes del estado miembro de

origen- pero el comprador ingresa el impuesto en su estado miembro. Cuando el comprador revende el producto declarará el débito correspondiente y computa el crédito que él mismo ingresó al momento de la compra.

En las operaciones con consumidores finales, las directivas de la Unión Europea prevén una regla para las ventas a distancia en virtud de la cual los vendedores que vendan a consumidores finales o a otros sujetos no inscriptos en el impuesto (Monotributistas) radicados en otro estado miembro, y que en virtud de esas ventas superen el volumen mínimo de facturación, deben inscribirse en el estado miembro de destino e ingresar el impuesto directamente por las ventas en ese estado. En ese orden de ideas, Vicchi (2004) destaca que a las adquisiciones para consumo privado se les aplica el criterio de origen. Esta dualidad permite resolver, entre otras cosas, las ventas a distancia que son tan comunes en nuestros días debido a los avances tecnológicos.

La diferenciación entre sujetos registrados y no registrados/consumidores parece ser una salida sencilla y practicable en nuestro país. Sin embargo, la alícuota cero sobre operaciones interjurisdiccionales entre sujetos registrados sólo será viable si el vendedor se libera de responsabilidad respecto a la conducta del comprador. En nuestro ordenamiento existe cierta tendencia a crear responsabilidades solidarias de diversos sujetos como mecanismo de control de las obligaciones impositivas. En este caso, la responsabilidad conjunta del vendedor sólo hará que éste busque cubrirse del riesgo cargando el eventual monto de impuesto y multas a pagar al costo del producto.

Por otra parte es necesario trabajar en el concepto de jurisdicción de destino. Sobre este punto defendemos la postura en virtud de la cual, para las operaciones con bienes, se considera el destino de los productos a aquella jurisdicción donde se entrega el bien (sea que lo retire el comprador o se envíe por transporte) sin importar el domicilio del comprador y, para las operaciones con servicios, será jurisdicción de destino el domicilio del adquirente, salvo que acredite su utilización efectiva en otra jurisdicción. El criterio es de sencilla aplicación y control y no plantea situaciones de extrema injusticia o grandes distorsiones.

Tratamiento del comercio exterior.

Superada la controversia respecto al criterio de destino en operaciones interjurisdiccionales entre sujetos incryptos, cabe determinar qué jurisdicción estará

habilitada para recaudar el impuesto sobre las importaciones y cómo operaría el impuesto respecto a las exportaciones.

Como se comentó oportunamente las operaciones entre sujetos inscriptos estarían sujetas a tasa cero lo que implica que el producto debería llegar al momento de la exportación sin IVA provincial acumulado, haciendo innecesario tramitar reintegro alguno por este impuesto. Podemos pensar en la exportación de productos elaborados que, generalmente, incorporan insumos de distintas jurisdicciones. Pensemos el caso de una empresa de mermeladas que tiene su fábrica en la Provincia de Buenos Aires, compra la fruta fresca en la Provincia de Río Negro y el azúcar de la Provincia de Tucumán. Según la regla vigente en la Unión Europea y que recomendamos adoptar, el industrial de mermeladas no debería ingresar ningún impuesto toda vez que las adquisiciones de materia prima entre sujetos inscriptos estaría gravada a tasa cero y la exportación de los productos tampoco estaría sujeta a impuesto.

En cuanto a las importaciones, la jurisdicción recaudadora debería ser la del domicilio del sujeto que pone los bienes para la venta a consumidores. Así las cosas, las importaciones de bienes que no sean para consumo, ya sea bienes de capital o insumos para la producción no estarían alcanzados por el impuesto provincial.

Su Implementación

Desde el punto de vista formal, la implementación del nuevo sistema requiere derogar el IIBB y/o sobre las actividades económicas y readecuar el régimen de Coparticipación Federal permitiendo a las provincias gravar la misma base que el IVA. El Convenio Multilateral pasaría a ser obsoleto por lo que se recomienda su derogación. Sin embargo, en la práctica existe un sinnúmero de asuntos no menores que deben ser atendidos en el nuevo régimen. En esta sección se analizan los principales aspectos a tener en cuenta.

Procedimiento de control.

De acuerdo con Artana et al. (2015) la alícuota total del IVA nacional y provincial, sólo considerando el criterio destino, que mantenga los niveles de recaudación actuales rondaría los 32,4%, haciendo muy rentable la elusión del impuesto. En la alternativa propuesta la rentabilidad de la elusión es menor porque se limita a la alícuota nacional, pero existirán incentivos para documentar ventas a consumidores como ventas a sujetos

inscritos evitando de esa forma la imposición provincial. Ello requerirá una especial atención en la naturaleza de las operaciones para desincentivar que consumidores utilicen los ropajes de un sujeto inscripto evitando la imposición en las compras para consumo.

Es posible que en la práctica existan diferencias de criterios entre el fisco nacional y los provinciales. En el régimen canadiense es el gobierno federal el que emite los lineamientos de control de su impuesto y el gobierno de Quebec ejecuta el control de acuerdo con esos criterios. En Argentina será difícil la implementación de un sistema similar por cuanto parte del ejercicio de las potestades tributarias en un ordenamiento federal consiste en la independencia al momento de interpretar los alcances de la ley. La situación se presenta más gravosa si consideramos que en nuestro país contamos con 24 jurisdicciones subnacionales más el gobierno nacional, cada uno con sus propias autoridades administrativas y poder judicial que no dependen ni tienen vinculación entre sí. Sin embargo, en un impuesto con tasa cero para operaciones interjurisdiccionales entre sujetos inscriptos la discusión debería centrarse principalmente en evitar la creación ficticia de sujetos inscriptos y en si las operaciones son para consumo o no, más que en distintas interpretaciones respecto a la naturaleza de la base.

En lo que respecta a la interpretación en instancia administrativa, y siendo que la discusión de los tributos locales y nacionales tienen reservadas esferas de discusión separadas es que tal como ocurre actualmente, la interpretación formulada por los organismos responsables en cada jurisdicción deberá ser vinculante para la aplicación del tributo en su jurisdicción. Sin perjuicio de ello, parece viable que las provincias acuerden cierta homogeneidad mínima en el procedimiento administrativo, como puede ser que todas cuenten con la posibilidad de formular consultas vinculantes ante las respectivas direcciones de rentas, otorgando de esa forma previsibilidad al contribuyente.

En cuanto a la instancia judicial, la jurisprudencia⁶ ha entendido que las contiendas sobre tributos locales, en tanto no impliquen una afectación de normas de carácter federal, deben resolverse en los juzgados provinciales. La principal consecuencia de este sistema frente a un tributo con idéntica base imponible a nivel provincial y nacional es que podríamos encontrarnos con calificaciones diversas y hasta contrarias respecto a un mismo hecho imponible por parte de las autoridades de cada nivel de gobierno. La jurisdicción federal es de excepción y en principio no es posible incorporar nuevas materias a su competencia sin alterar el régimen constitucional vigente. Sin embargo, existen

⁶CSJN, “Papel Misionero S.A.I.F.C. C/Misiones, Provincia de s/acción declarativa”.

antecedentes en el derecho penal donde se “desfederalizó” la competencia de los juzgados federales en razón de la materia (ley de estupefacientes)⁷. En igual orden de ideas, podría considerarse la “des-federalización” de las contiendas sobre el IVA como alternativa para evitar el escándalo jurídico derivado. En materia penal la instancia judicial consiste en determinar el encuadramiento, o no, de circunstancias fácticas en un tipo penal determinado previamente por el código de fondo. En materia impositiva los hechos fácticos deben ser analizados a la luz de un hecho imponible.

Sin perjuicio de los beneficios que traería la unificación de la competencia en instancia provincial, la alternativa cuenta con limitaciones tales que la tornan prácticamente inviable en la práctica:

1.- No parece viable que el gobierno nacional esté dispuesto a depender de juzgados provinciales para su recaudación y, menos aún, para fijar criterios de interpretación sobre un tributo a su cargo.

2.- La alternativa no resuelve las diferencias de criterios que pudieran existir entre los juzgados de las distintas provincias lo que, aunque implique un ejercicio legítimo de federalismo, afectará la eficiencia del tributo propuesto.

3.- El fundamento para la desfederalización de los delitos de micro tráfico radica en la inmediatez con la que pueden actuar los juzgados locales en esta materia además de que ese tipo de delitos suele estar vinculado a otros delitos de orden local. Son fundamentos de eficiencia y economía procesal que no se advierten ni en forma paralela ni análoga en la materia impositiva. Por el contrario, la desfederalización de la materia tributaria podría llevar a la AFIP a tener que otorgar distinto tratamiento a los contribuyentes en función de su lugar de residencia o desarrollo de actividades.

Así las cosas, el único escenario viable en el actual régimen constitucional parece ser el sistema vigente lo que posiblemente generará en la conducta de los particulares la pretensión de federalizar sus reclamos, tal como ocurrió con las discusiones sobre tasas municipales, evitando discutir un mismo asunto en dos instancias paralelas.

También es esperable que algunos argumenten que, al tratarse de un solo hecho imponible, se trata de un solo impuesto con materia federal y que por tanto la discusión debe llevarse ante la instancia federal, sin siquiera invocar la afectación de otra norma de carácter federal. Los juzgados deberán decidir entonces si estamos frente a un solo tributo con dos facetas o si se trata de dos tributos que se aplican sobre un mismo hecho y que sólo tienen la particularidad de recaudarse juntos.

⁷Ley 26.052, B.O. 30/08/2005.

Sería conveniente trabajar en un convenio formal de cooperación entre los fiscos locales y el nacional al momento de realizar inspecciones de IVA o bien inspecciones integrales. De lo contrario, la homogenización de las bases imponibles pierde sentido.

Efectos secundarios

La aplicación de criterio destino a operaciones interjurisdiccionales entre sujetos inscriptos ha dado lugar en la Unión Europea al conocido efecto Carrusel o paseo de facturas principalmente en las operaciones triangulares donde el comprador de los bienes no los recibe sino que manda remitirlos a un tercer sujeto o jurisdicción. Vicchi (2004) presenta los dispositivos de seguridad implementados por la Unión Europea para evitar este tipo de fraude y destaca que la administración fiscal del país de origen de la venta informa a la administración fiscal del país de destino respecto a la venta realizada a tasa cero y, con esa información, la jurisdicción de destino adquiere la potestad de gravar la operación salvo que el comprador acredite que canceló el impuesto en una tercera jurisdicción de destino de los bienes. Estimamos bajas las posibilidades de que ocurra este efecto ante la alternativa propuesta porque en el mercado interno argentino no es común que el comprador de los bienes los remita directamente a una tercera jurisdicción.

Sin embargo, es esperable que las empresas de mayor envergadura se vean tentadas a localizar sus centros de ventas telefónicas u online en jurisdicciones con menor alícuota provincial (recordamos que existe una dispersión de alícuotas del 13,5%), lo que no necesariamente implicará que trasladen los centros de acopio de los productos. Si ese fuera el caso, es esperable que se discuta cuál es la jurisdicción de origen de la venta.

Por último, advertimos que será crucial para la viabilidad de la propuesta un control unificado por parte de las distintas autoridades fiscales respecto a la existencia de usinas de documentos comerciales falsos u apócrifos.

Traslado de créditos fiscales y clearing house

La aplicación de tasa cero en las operaciones entre sujetos inscriptos, sean de la misma o distinta jurisdicción y el criterio origen para ventas de consumo neutraliza la discusión respecto al traslado de créditos fiscales entre jurisdicciones.

La alternativa evita la necesidad de contar con un clearing house puesto que, como se comenta en el apartado anterior, no existe traslado de créditos fiscales.

5. Conclusiones

El estudio realizado nos muestra que no existe una solución que resuelva el crisol de distorsiones existentes actualmente. Muy por el contrario, la alternativa elegida dependerá del peso que se le otorgue a cada distorsión por los sujetos que tomen la decisión y del costo de implementación de cada alternativa frente al beneficio provisto.

En el extremo están quienes consideran que modificar el régimen actual será más gravoso y traumático que los beneficios de cualquier nuevo sistema. Bird (1999) ha dicho que *“si bien el IVA pueda ser en términos generales la mejor alternativa de todos los impuestos sobre los consumos, existen de todos modos argumentos para mantener dos bases imponibles diferentes en los estados federales en los que ambos niveles de gobierno cobran el impuesto. Esa solución es probablemente desprolija y costosa, pero podría decirse que ese costo es el precio de tener un sistema federal”*. Nos hace pensar que tal vez ni siquiera sea necesario modificar todo el régimen tributario, sino sólo contemplar la posibilidad de cómputo de créditos fiscales en IIBB de acuerdo con los parámetros antes propuestos (crédito en destino y *“clearing house”* por coparticipación) y armonizar las bases imponibles en forma horizontal entre las provincias. No creo que esta sea la solución, lo que se necesita es un cambio significativo que corte con las prácticas que hemos visto hasta el momento. Mejorar el régimen existente no evita que en el futuro los fiscos vuelvan a caer en las mismas conductas en busca de recaudación, tal como ocurrió con el fracasado Pacto Fiscal.

Inicié la preparación de este trabajo en el entendimiento de que un Impuesto a las Ventas Minoristas, mejorado en los aspectos de control, sería la solución. Sin embargo, concluyo que la alternativa del IVA dual es mejor por cuanto ataca el efecto piramidación, avanza hacia la neutralidad y permite el ajuste en frontera que son, a mi entender, las principales distorsiones desde el punto de vista teórico del impuesto.

Hemos repasado otras distorsiones nacidas de la deformación del IIBB por la necesidad recaudatoria de los fiscos. Podemos concluir que las principales acciones distorsivas son el abuso de los regímenes de retención y percepción y las fijación de alícuotas (tanto por su dispersión como por la eliminación de exenciones). Ambas conductas deberán ser atendidas en el eventual acuerdo entre las jurisdicciones que modifique el régimen actual.

Sin perjuicio de las mejoras significativas que traería la implementación de un IVA dual no debemos olvidar que el IVA nacional tiene sus propios efectos disvaliosos –como

los generados por la acumulación de créditos en las actividades exentas- sobre los que deberá trabajarse oportunamente a efectos de evitar su acrecentamiento.

Hemos visto con la firma del Pacto Fiscal II y con la incorporación de la disposición transitoria sexta en la reforma del año 1994 de la Constitución Nacional, que los compromisos de llegar a acuerdos futuros no se cumplen en nuestro país. El eventual acuerdo que se concrete para la reforma del régimen actual deberá ser completo, incluyendo como mínimo:

- Los lineamientos y límites para las bases imponibles, a fin de reducir las disputas entre jurisdicciones por la asignación de base que hoy suelen ocurrir con graves consecuencias para el contribuyente y, por tanto, para la economía en general. Además, la homogeneización de las bases imponibles es un elemento esencial para el correcto flujo de créditos que evita los efectos negativos ya reseñados. Si bien el sistema mixto, destino y origen, evita las principales discusiones respecto a la distribución de base, la controversia se mantendrá vigente respecto a las ventas a consumidores.
- Rango de alícuotas. Teniendo en cuenta los cálculos expuestos es evidente que no será posible ni conveniente avanzar con una alícuota única a nivel nacional. Considerando que la implementación del nuevo régimen requerirá necesariamente un acuerdo entre todas las provincias y la Nación, es de esperar que se sume a la negociación el régimen de coparticipación. Así las cosas, vale la pena considerar una nueva redistribución de recursos coparticipables que reduzca la dispersión de alícuotas entre jurisdicciones y evite la tendencia al fraude que ese tipo de circunstancias suele generar.

Podría afirmarse que la igualación de bases y delimitación de alícuotas constituyen un quebrantamiento a las potestades tributarias de las provincias bajo el régimen federal. Sin embargo, coincido con McLure (2005) cuando afirma que los costos causados por la falta de uniformidad y cooperación superan significativamente los beneficios de una soberanía fiscal de tipo federal.

Por último, el régimen tributario provincial actual está agotado, una reforma fiscal comprensiva ocurrirá en el país en el corto o mediano plazo dependiendo de la voluntad política y del mayor impacto que con el paso del tiempo conlleve sobre la economía. Sin duda existen posiciones disímiles y criterios hasta contradictorios, pero el primer paso para mejorar la situación actual es acordar las razones por las que debemos superar el régimen

actual y sobre ello toda la doctrina parece estar de acuerdo en que el efecto piramidación, la falta de competitividad de las exportaciones por imposibilidad de ajuste en frontera y la falta de neutralidad en la organización empresarial son efectos que deben erradicarse.

En igual orden de ideas, toda propuesta que se haga deberá apuntar a un volumen ideal de recaudación. Podemos discutir si el nivel de gasto de algunas provincias es razonable y eficiente, pero la capacidad de cumplir con ciertos objetivos de recaudación es un elemento esencial para lograr el acompañamiento político y el éxito de su instauración. Ninguna jurisdicción acompañará un proyecto que la termine desfinanciando.

6. Referencias bibliográficas

- Artana, Daniel, Auguste, Sebastián, Cristini, Marcela, Moskovits, Cynthia, Templado, Ivana (2012). Sub National Revenue Mobilization in Latin American and Caribbean Countries: The case of Argentina. *IDB Working Papers Series No. IDB-WP-297*
- Artana, Daniel, Guardarucci, Isidro, Lavigne, Pablo, Puig, Jorge, Susmel, Nuria (2015). El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo. FIEL.
- Aquino, Miguel A. (2004). Agenda de Propuesta sobre el IVA provincial. En www.iefer.org.ar/trabajos/ivaprovincialjunio2004.htm
- Bird, R.M. & Gendron, P.P. (1998). Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?. *International Tax and Public Finance* 5: 429. doi:10.1023/A:1008646613637
- Bird, Richard M. (1999). Rethinking Subnational Taxes: A new look at Tax Assignment. *IMF Working Paper, WP/99/165*.
- Bird, Richard M. (2014), A Better Local Business Tax: The BVT. *IMFG Papers on Municipal Finance and Governance*, 18.
- Bulit Goñi, Enrique, (1992). *Convenio Multilateral*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Balbo, Elvira (2016). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Propuestas para atenuar sus efectos distorsivos en la transición hacia su posible sustitución*. CPCECABA en http://www.consejo.org.ar/noticias16/files/iibb_0109.pdf
- Di Mascio, Miguel, Balbo, Elvira, Cavalli, César, Carballude, Gisela. *Impacto de una eventual sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial*. CPCECABA en <http://www.consejo.org.ar/noticias16/files/ArchivoDigital.pdf>.

- Hall, Robert E., Rabushka, Alvin (1995). *The Flat Tax*. Stanford University: Hoover Institution.
- Hellerstein, Walter, Gillis, Timothy (2010). The VAT in the European Union. *Tax Notes* 127: 461.
- McLure, Charles Jr. (1993) The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints; en *AREforma Fiscal no Brasil*, 45- 71; San Pablo: International Symposium on Fiscal Reform.
- McLure, Charles Jr.,(2005). *Coordinating State Sales Tax with Federal VAT: Opportunities, Risk, and Challenges*. Stanford University: Hoover Institution Press.
- McLure, Charles Jr.(2010).How to coordinate State and Local Sales Tax with a federal Value Added Tax.*Tax Law Review*, Vol. 63, No. 3. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=1669534>
- Piffano, Horacio L.P. (1999).*El IVA Subnacional*. La Plata: Universidad Nacional de La Plata. Disponible en: http://www.aaep.org.ar/espa/anales/pdf_99/piffano.pdf
- Piffano, Horacio L.P. (2003). *Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible?*. La Plata: Universidad Nacional de La Plata. Disponible en: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed9.pdf>
- Poddar, Satya (1990). Options of a VAT at the State Level.En Malcolm Gillis, Carl S., Shoup, Gerardo P. Sicat (eds.).*Value Added Taxation in developing Countries*. 104-12. Washington, D.C.: The World Bank.
- Silvani, C., Dos Santos, P. (1996).Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil. Washington D.C: FMI - Mimeo.
- Smart, Michael, Bird, Richard (2012). VAT in a federal system: Lessons from Canada. University of Toronto. DOI: 10.1111/pbaf.12052

Ter-Minassian, Teresa (2012). Reform Priorities for Sub-national Revenues in Brazil. IDB Working Paper No. IDB-PB-157.

Disponible en <https://ssrn.com/abstract=2102141>

Varsano, R (1999). Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and Proposed Solutions. Mimeo

Vicchi, Juan Carlos (2004). *La Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica*. Buenos Aires: La Ley.

7. Anexos

Tabla 1

| | Consumo | IVA Encuesta | IVA Escalado en base a recaudación | Recaudación IIBB | IIBB Prom Efec [4]/[1] | IVA Average Rate [2]/[1] | IVA Efectivo [3]/[1] |
|---------------------|-------------------------|-----------------------|------------------------------------|-----------------------|------------------------|--------------------------|----------------------|
| | [1] | [2] | [3] | [4] | [5] | [6] | [7] |
| CABA | 220,141,871.23 | 32,918,771.14 | 18,816,194.71 | 30,527,843.52 | 13.9% | 14.95 | 8.55 |
| Buenos Aires | 878,644,848.48 | 146,172,752.27 | 83,551,568.70 | 49,524,800.00 | 5.6% | 16.64 | 9.51 |
| Catamarca | 12,016,477.69 | 1,992,675.33 | 1,139,002.63 | 584,790.29 | 4.9% | 16.58 | 9.48 |
| Córdoba | 166,308,051.19 | 27,152,467.20 | 15,520,206.01 | 10,141,164.00 | 6.1% | 16.33 | 9.33 |
| Corrientes | 39,606,310.46 | 6,570,011.16 | 3,755,383.48 | 1,083,877.00 | 2.7% | 16.59 | 9.48 |
| Chaco | 24,898,141.77 | 4,215,226.78 | 2,409,401.24 | 1,486,104.89 | 6.0% | 16.93 | 9.68 |
| Chubut | 33,165,478.42 | 5,631,582.08 | 3,218,982.40 | 1,944,051.13 | 5.9% | 16.98 | 9.71 |
| Entre Ríos | 49,315,624.43 | 8,272,135.59 | 4,728,308.76 | 2,082,230.00 | 4.2% | 16.77 | 9.59 |
| Formosa | 17,015,332.40 | 2,907,298.96 | 1,661,796.64 | 512,775.12 | 3.0% | 17.09 | 9.77 |
| Jujuy | 26,628,514.55 | 4,334,394.20 | 2,477,516.70 | 798,020.00 | 3.0% | 16.28 | 9.30 |
| La Pampa | 9,997,709.44 | 1,648,039.09 | 942,010.39 | 875,450.00 | 8.8% | 16.48 | 9.42 |
| La Rioja | 11,151,291.29 | 1,898,212.16 | 1,085,007.99 | 314,510.00 | 2.8% | 17.02 | 9.73 |
| Mendoza | 75,944,138.98 | 12,691,851.27 | 7,254,594.76 | 5,535,100.00 | 7.3% | 16.71 | 9.55 |
| Misiones | 30,377,655.59 | 5,043,505.37 | 2,882,840.88 | 2,112,000.21 | 7.0% | 16.60 | 9.49 |
| Neuquén | 23,552,296.27 | 3,968,728.17 | 2,268,503.94 | 3,225,967.23 | 13.7% | 16.85 | 9.63 |
| Río Negro | 23,936,823.55 | 3,992,606.72 | 2,282,152.79 | 1,583,128.03 | 6.6% | 16.68 | 9.53 |
| Salta | 51,526,656.32 | 8,572,418.35 | 4,899,948.79 | 1,855,598.03 | 3.6% | 16.64 | 9.51 |
| San Juan | 26,243,987.27 | 4,274,684.09 | 2,443,386.72 | 1,083,149.41 | 4.1% | 16.29 | 9.31 |
| San Luis | 18,937,968.83 | 3,206,933.03 | 1,833,065.88 | 1,187,974.56 | 6.3% | 16.93 | 9.68 |
| Santa Cruz | 26,532,382.73 | 4,587,760.04 | 2,622,339.27 | 1,822,513.74 | 6.9% | 17.29 | 9.88 |
| Santa Fé | 168,230,687.62 | 27,688,703.54 | 15,826,715.86 | 9,102,139.27 | 5.4% | 16.46 | 9.41 |
| Santiago del Estero | 24,225,219.02 | 4,154,031.40 | 2,374,422.28 | 760,826.92 | 3.1% | 17.15 | 9.80 |
| Tucumán | 59,505,597.51 | 9,721,904.94 | 5,556,989.22 | 3,397,721.33 | 5.7% | 16.34 | 9.34 |
| Tierra del Fuego | 10,189,973.08 | 1,655,194.38 | 946,100.32 | 1,081,779.34 | 10.6% | 16.24 | 9.28 |
| Total | 2,028,093,038.11 | 333,271,887.27 | 190,496,440.35 | 132,623,514.02 | 6.5% | 16.43 | 9.39 |

Fuente: Daniel Artana (ccord.), Isidro Guardarucci, Pablo Lavigne, Jorge Puig, Nuria Susmel; "El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo"; (2005), Buenos Aires, FIEL

Tabla 2

| Jurisdicción | Total remuneraciones anuales / Consumo (*) | Recaudación IIBB | Alícuota efectiva |
|---|--|--------------------|-------------------|
| | 1 | 2 | (2) / (1) |
| Ciudad Autónoma de Buenos Aires | \$ 722.351.590.318,64 | 68.117.300.000,00 | 9,43% |
| Buenos Aires | \$ 893.294.463.303,86 | 115.234.363.000,00 | 12,90% |
| Catamarca | \$ 23.332.827.449,03 | 922.563.722,03 | 3,95% |
| Córdoba | \$ 196.433.767.301,83 | 22.923.576.000,00 | 11,67% |
| Corrientes | \$ 31.742.464.352,57 | 2.973.280.000,00 | 9,37% |
| Chaco | \$ 53.180.175.901,72 | 4.313.181.296,19 | 8,11% |
| Chubut | \$ 71.390.544.529,97 | 4.870.153.800,00 | 6,82% |
| Entre Ríos | \$ 67.094.237.029,82 | 5.828.363.549,00 | 8,69% |
| Formosa | \$ 24.043.800.140,40 | 1.325.052.757,31 | 5,51% |
| Jujuy | \$ 29.180.322.307,83 | 1.961.693.000,00 | 6,72% |
| La Pampa | \$ 21.541.518.919,64 | 1.997.306.200,00 | 9,27% |
| La Rioja | \$ 15.431.880.460,49 | 931.611.698,94 | 6,04% |
| Mendoza | \$ 103.935.137.906,37 | 12.797.859.632,00 | 12,31% |
| Misiones | \$ 49.335.529.181,93 | 6.780.124.546,67 | 13,74% |
| Neuquén | \$ 103.859.361.962,64 | 9.539.775.065,11 | 9,19% |
| Río Negro | \$ 51.581.888.023,29 | 289.216.539,26 | 0,56% |
| Salta | \$ 53.164.428.443,53 | 5.070.287.612,83 | 9,54% |
| San Juan | \$ 41.172.824.418,77 | 2.113.847.237,00 | 5,13% |
| San Luis | \$ 24.341.481.031,32 | 2.790.542.529,64 | 11,46% |
| Santa Cruz | \$ 35.745.126.562,30 | 4.695.494.725,66 | 13,14% |
| Santa Fe | \$ 215.387.836.503,47 | 21.397.624.152,00 | 9,93% |
| Santiago del Estero | \$ 24.716.274.660,64 | 1.719.600.280,00 | 6,96% |
| Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur | \$ 33.377.065.888,38 | 4.013.629.570,80 | 12,03% |
| Tucumán | \$ 61.749.460.865,02 | 7.963.824.000,00 | 12,90% |
| | \$ 2.947.384.007.463,45 | 310.570.270.914,44 | 8,97% |

(*) Incluye remuneraciones del sector privado informadas por INDEC en la Encuesta Permanente de Hogares y del sector público nacional, provincial y municipal informados por las correspondientes Administraciones ajustado por ventas a distancia.