

Solicitud de evaluación de		Código de la Especialización
TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN		
Nombre y apellido del alumno Viviana Escande		Tipo y N° de documento de identidad 32.764.767
Año de ingreso a la Especialización – Ciclo 2017	Fecha de aprobación de la última asignatura rendida	
Título del Trabajo Final Distorsiones en la eficiencia del impuesto al valor agregado		
Solicitud del Tutor de Trabajo Final Comunico a la Dirección de la Especialización que el Trabajo Final bajo mi tutoría se encuentra satisfactoriamente concluido. Por lo tanto, solicito se proceda a su evaluación y calificación final. Firma del Tutor de Trabajo Final Aclaración.....		
Datos de contacto del Tutor		
Correo electrónico saratelias@yahoo.com.ar		Teléfonos 11 6152 6963
Se adjunta a este formulario: <ul style="list-style-type: none"> • Trabajo Final de Especialización impreso (indicar cantidad de copias presentadas) • CD con archivo del Trabajo Final en formato digital (versión Word y PDF) • Certificado analítico 		
Fecha 10 de Diciembre de 2018	Firma del alumno : Escande Viviana	



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



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

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

Distorsiones en la eficiencia del Impuesto al Valor Agregado

“The Ruler should act like a bee which collects honey without causing pain to the plant” Mahabharata

AUTOR: VIVIANA BELÉN ESCANDE

DOCENTE DEL TALLER: SARA TELIAS

DICIEMBRE 2018

Resumen

En este trabajo se analizan los aspectos que distorsionan la eficiencia del Impuesto al Valor Agregado y erosionan su neutralidad. Partiendo del supuesto que todos los impuestos generan una carga, la neutralidad se logra haciendo mínima la carga excedente, estos son los costos adicionales que se sustraen del sector privado pero que no llegan a las arcas del Estado (Kaplan, 2003).

Se inicia el siguiente trabajo analizando los principios tributarios, pautas rectoras de todos los tributos, y luego, incursionando en la estructura propia del impuesto se estudian los distintos factores que repercuten negativamente en su rendimiento.

La utilización de exenciones y de alícuotas diferenciales, producen efectos nocivos en los contribuyentes de hecho y/o de derecho, en función de la posibilidad de traslación que tenga el responsable del ingreso del tributo. También la acumulación de saldos a favor y las múltiples obligaciones tributarias, que entorno al impuesto exige la administración fiscal, impactan en la eficiencia del tributo.

Finalmente, se concluye con recomendaciones para atenuar las ineficiencias analizadas en el impuesto, sugiriendo la restructuración del gravamen en miras de alcanzar neutralidad y equidad.

Palabras clave:

Tributación (Código JEL H2)

Finanzas Públicas (Código JEL H30)

Leyes impositivas (Código JEL K34)

Tabla de contenido

1. Resumen	3
2. Introducción	5
3. Los principios de la tributación.....	6
Principios de equidad.....	7
Principios de optimización.....	9
Legalidad	11
4. El Impuesto al Valor Agregado	12
Características	12
Estructura	12
5. Efectos económicos del IVA	14
El efecto del IVA en los precios	16
Carga excedente	16
La traslación.....	18
6. Distorsiones en la Traslación del Impuesto	22
Repercusión del uso de exenciones en las distintas etapas	23
Utilización de tasas diferenciales	27
Inutilización de saldos a favor	31
Obligaciones formales relacionadas con el IVA.....	33
Conflictos de la utilización del método del devengado- El caso de México.....	34
7. Conclusiones.....	36
8. Referencias bibliográficas	38
Jurisprudencia	40
Páginas Web.....	40

Introducción

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se ha convertido en el impuesto a las ventas más utilizado en el mundo. La exigencia de adoptar el impuesto como condición previa para la adhesión a la Unión Europea ha impulsado su expansión en los países desarrollados de dicha región, incluidos los países que no son miembros, como es el caso de Noruega y Suiza.

En las economías en transición se evidenció un aumento significativo de su implementación durante los años noventa, debido a que los impuestos indirectos son un importante elemento en los paquetes de impuestos de estabilización que tienen como objetivo aumentar los ingresos en el corto plazo (Lans Bovenberg, 1987).

En nuestro país fue implementando el 1° de enero de 1975 a efectos de sustituir el Impuesto a las ventas y el impuesto a las actividades lucrativas. Con el transcurso del tiempo se produjo un cambio sustancial en la forma de estructurar el gravamen, y su base imponible se fue ampliando hasta incluir a la totalidad de bienes y servicios, con una restringida lista de excepciones. En la actualidad, según los informes publicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), es el impuesto con mayor recaudación¹.

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que grava el consumo de todos los bienes y servicios a una alícuota uniforme, todo aquel que consume se ve incidido en la misma proporción, lo que implicaría que se cumpla el principio de equidad horizontal. Irving Fisher citado por Musgrave resalta que “resulta más equitativo gravar a un individuo en función de lo que “retira” del sistema económico, en forma de consumo, que gravarlo en relación a lo que “aporta” a la sociedad, medido por su renta” (Musgrave, 1992).

A pesar de que es un impuesto diseñado para recaudar grandes cantidades de ingresos sin crear distorsiones económicas, en la práctica, muchos países debido a presiones políticas utilizan el sistema tributario para corregir desigualdades sociales incorporando exenciones y tasas múltiples que producen una erosión en la neutralidad del IVA. Estas complicaciones también generan que el impuesto sea más complejo y costoso de administrar, así como también aumentan las oportunidades de evasión (Tait, 1988).

Quienes se encuentran a favor del IVA, afirman que se trata de un impuesto efectivo, que reduce los costos de recaudación y facilita una mayor movilización de ingresos, por lo que se

¹ Según informe de AFIP sobre la recaudación del primer trimestre 2018.

aplica en países donde esto es un objetivo esencial de la política (Keen, Michael; Lockwood, Ben, 2006).

Sin embargo, algunos autores consideran a este impuesto como una máquina de hacer dinero, ya que su implementación pone a disposición de los Estados una significativa cantidad de recaudación, lo que podría traer aparejado un incremento del tamaño del Estado (Keen, Michael; Lockwood, Ben, 2006).

Rosen remarca que es necesario considerar las implicancias políticas que se derivan de la introducción de un IVA, debido a que cada punto porcentual de incremento en un IVA global aumentaría la recaudación en aproximadamente cuarenta mil millones de dólares². Este potencial recaudatorio, para quienes consideran que los intereses del gobierno no coinciden totalmente con los de los ciudadanos, puede resultar inquietante.

Los principios de la tributación

Los principios fundamentales de la imposición se desplazan del impuesto particular al Sistema. De esta forma la igualdad, así como también la progresividad no deben únicamente observarse en cada uno de los impuestos, sino también en el conjunto. Stiglitz identifica cinco características deseables que debe tener un sistema tributario:

- 1- Eficiencia económica: El sistema tributario no debe ser distorsionador, lo que implica que no interfiera en la asignación de recursos.
- 2- Sencillez administrativa: los costos de administración y de cumplimiento del sistema tributario deben ser bajos.
- 3- Flexibilidad: El sistema tributario debe poder adaptarse fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas.
- 4- Responsabilidad pública: el sistema tributario debe ser transparente.
- 5- Justicia: El sistema tributario debe ser justo, es decir que trata de forma similar a los que se encuentran en circunstancias semejantes, obligando al pago de impuestos a quienes pueden soportar la carga tributaria.

Todos los impuestos deben estructurarse considerando los principios de la tributación. Éstos son postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración (Jarach, 1996). Son un

² Estimación de la Congressional Budget office 1997.

conjunto de concepciones teóricas referidas a cómo distribuir la carga pública en el sector privado, o sea, de qué manera deben contribuir los ciudadanos de un país para solventar los gastos del Estado. Implica identificar qué criterios deben utilizarse para establecer impuestos más justos, que produzcan la menor interferencia en la economía y sean más sencillos de recaudar.

Los principios de tributación pueden clasificarse en dos clases: los relacionados con la equidad, es decir los que indican cómo distribuir con justicia la carga pública entre los ciudadanos, y aquéllos que se refieren a la optimización, es decir, como hacerlo produciendo la menor cantidad de efectos negativos en el sector privado (Fenochietto, 2007).

Principios de equidad

En cuanto a los principios de equidad e igualdad, éstos buscan establecer criterios científicamente sustentables que gocen del consenso de la sociedad para la distribución justa de la carga tributaria. Los mismos se pueden analizar desde dos perspectivas: la equidad horizontal y la vertical.

La equidad horizontal implica que las personas en igualdad de condiciones deben ser tratadas de igual manera, mientras que la equidad vertical establece el tratamiento tributario a dispensar a los desiguales, con la finalidad de que soporten la carga tributaria en forma igualitaria. Cabe señalar que tanto la equidad como la igualdad son principios que consagrados en nuestra Carta Magna:

“El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de prosperidad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...(Art. 4 CN)”

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas (Art. 16 CN)”.

Los economistas fiscales suelen expresar el principio de equidad en función de dos reglas:

- La regla del beneficio: Implica que cada uno debe aportar al Estado en función de los beneficios que recibe de este. Esta regla es la utilizada para justificar la aplicación de tasas retributivas de servicios.
- La regla de la capacidad contributiva: Se fundamenta en que cada uno debe aportar al Estado para sufragar sus gastos en función de su capacidad de contribución, reconociéndose ésta a través de sus manifestaciones: la renta, el patrimonio y el consumo (Schindel, 2009).

El principio de capacidad contributiva fue introducido por primera vez por Griozitti Benvenuto, quien sostenía que las finanzas públicas se componían de la integración de elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos. Según este autor, es la capacidad contributiva el fundamento del impuesto, como indicio de la participación de los beneficios generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia del Estado.

Tarsitano afirma que la capacidad contributiva es un principio que se encuentra implícito en nuestra Constitución Nacional y que tiene como objetivo legitimar la distribución del gasto público, así como también establecer un límite al ejercicio de la potestad tributaria del Estado (Tarsitano, 1994). Vale señalar, que el mismo no se encuentra establecido explícitamente en nuestra Constitución Nacional como si fue incorporado en países tales como Italia³, España⁴ y Venezuela⁵ entre otros.

Sin embargo, diversas provincias han incorporado este principio en sus respectivas constituciones, como es el caso de Santa Fe, cuyo artículo 5 segundo párrafo expresa: “todos los habitantes de la Provincia están obligados a contribuir a los gastos públicos según su capacidad contributiva”. Por su parte, la constitución de Córdoba establece en su artículo 71 que “el sistema tributario se fundamenta en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza”. De igual forma este principio es contemplado en las constituciones de las provincias de Santiago del Estero, la Ciudad de Buenos Aires y Tierra del Fuego.

3 Art. 53 de la Constitución Italiana: “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva.

4 Art. 31 inciso 1 de la Constitución Española: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

5 Art. 316 de la Constitución Bolivariana de Venezuela: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

Villegas por su parte, sostiene que la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

- Todas las personas que cuenten con los medios para hacer frente a los impuestos deben contribuir con los mismos, quedando al margen de esta imposición aquellas personas que no cuenten con un nivel económico mínimo.
- Las personas con más capacidad económica deben tener una mayor participación en el sistema tributario.
- No pueden considerarse hechos imponibles situaciones que no reflejen capacidad de pago.
- El tributo o conjunto de tributos que afronta un contribuyente, no pueden exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, caso contrario se estaría atentando contra la propiedad (Villegas, 2001).

No obstante lo expuesto, Giuliani Fonrouge disiente con esta corriente del derecho tributario considerando que este concepto introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación que no puede ser establecido como dogma jurídico. Considerando que sólo las normas constitucionales o los valores de la sociedad en un momento específico pueden actuar como límites del poder tributario.

En relación a la capacidad contributiva, la CSJN ha dicho que: “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen” (Navarro Viola de Herrera c/ Estado Nacional, 1989). No obstante, también sostuvo que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (Lopez Lopez Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero, 1991).

Principios de optimización

Los principios de optimización por su parte, se refieren a que los impuestos deben ser diseñados para producir el menor efecto negativo posible al sector privado. Suponiendo que el sistema económico del sector privado esté en equilibrio, y este equilibrio se verifica en un punto óptimo Paretiano, donde son iguales las tasas marginales de transformación en la producción, la tasa marginal de sustitución en consumo y la tasa marginal de intercambio,

resulta que los impuestos individualmente considerados y el sistema fiscal en su conjunto, no deben alterar este equilibrio óptimo (Rodríguez Usé, 2005).

Newmark por su parte, sostenía que a los efectos de garantizar una eficaz asignación de los recursos económicos, los impuestos deberían:

- Evitar el dirigismo fiscal, es decir no discriminar en razón del sector, región o provincia.
- Minimizar las intervenciones tributarias en la economía privada.
- Evitar distorsiones a la competencia, lo que implica garantizar la neutralidad de los impuestos.

Puede afirmarse que un impuesto es neutral cuando no modifica las decisiones de los individuos ni altera las decisiones de los factores productivos. Aunque ningún impuesto es completamente neutral debe procurar interferir lo menos posible en las decisiones de los agentes económicos.

En relación al principio de economicidad, este se vincula con los gastos que trae aparejado un impuesto tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes. Dino Jarach citando a A. Smith señala que este consiste en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco. Adicionalmente Jarach indica que también debe incluirse bajo este principio a las dificultades que genera la confección de las liquidaciones y la necesidad de asesoramiento fiscal para el cumplimiento de las obligaciones fiscales (Jarach, 1996).

En cuanto al principio de comodidad en el pago, refiere a que preferentemente los impuestos deben recaer sobre sujetos que cuentan con el flujo de fondos necesarios para pagarlos. Adicionalmente, deben ser recaudados en el tiempo y en el modo en que sea más conveniente para el contribuyente pagarlo. Este principio, según enseña Jarach implica atenuar los efectos del impacto o percusión del impuesto.

La percepción del impuesto en el tiempo y modo que disponga la administración fiscal, produce una sustracción de dinero al contribuyente quien precisará de financiación, esto es, proveerse de la liquidez necesaria para el cumplimiento de su obligación fiscal. Disponer del efectivo acarrea un costo para el contribuyente que deberá ser reducido al mínimo a efectos

de no generar una carga excedente, en desmedro de la eficiencia de la asignación de los recursos y del principio de economicidad.

Legalidad

Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el principio de legalidad, también denominado de reserva de ley. Este principio implica que todo gravamen, al igual que sus exenciones, debe surgir de una ley aprobada por el Congreso y no puede hacerlo por una norma de inferior categoría o por un decreto del Poder Ejecutivo.

La legislación debe contener todos los elementos que hacen al hecho imponible y a la obligación tributaria. Debe identificar a los sujetos alcanzados, especificar el objeto sobre el que recae el impuesto, determinar el ámbito espacial y temporal, explicitar cómo se conforma la base imponible y establecer la alícuota a la que se encontrará alcanzado. Este principio se encuentra consagrado en diversos artículos de nuestra Constitución Nacional.

“(…) Sólo el Congreso impone las contribuciones que se establecen en el artículo 4. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley (Art. 17 CN).”

“(…) Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ello no prohíbe (Art. 19 CN)”.

La Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida al Congreso para crear tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y es el objeto del régimen representativo republicano de gobierno (La Martona S.A. c. Provincia de Buenos Aires , 1938); y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad. Asimismo, también ha dicho que es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por ley (Roch SA c/ DGA s/ recurso, 2014) .

El Impuesto al Valor Agregado

Características

Las principales características de este tributo radican en que es un impuesto al consumo, general, plurifásico y no acumulativo, esto significa que se aplica a todas las etapas del proceso productivo, permitiendo deducir en cada liquidación el impuesto pagado en la etapa anterior.

Desde el punto de vista de la eficiencia económica, los impuestos generales son preferibles a los específicos debido a que son más neutrales. Esto se debe a que no modifica los precios relativos de los bienes así como tampoco altera decisiones de contratación u oferta de los factores productivos. Sin embargo, esta neutralidad se pierde cuando un bien es alcanzado por el impuesto y otro no, o lo hace a una alícuota diferente (Fenochietto, 2006).

Los impuestos plurifásicos, es decir, que se aplican en más de una etapa del ciclo productivo, otorgan ciertas ventajas para la administración tributaria ya que permiten anticipar la recaudación, como así también efectuar un control cruzado entre los distintos sujetos, debido a que el adquirente para poder computarse el crédito fiscal le exigirá al vendedor la emisión de la factura con su correspondiente débito fiscal.

Adicionalmente, se identifica al IVA como un impuestos indirecto, en función de que el mismo no sólo es aplicado sobre una indirecta y mediata capacidad contributiva sino también, porque es soportado por un contribuyente distinto a los asignados por la ley, surgiendo así la figura del contribuyente de facto en correlación al contribuyente de iure.

Se produce de esta forma una distinción entre el sujeto que se encuentra percutido, que es a quien las leyes le imponen las obligaciones correspondientes, con el sujeto incidido, refiriendo a los sujetos que por el fenómeno de traslación han tenido que soportar la carga del tributo. Esto hace que resulte proporcional al consumo toda vez que no se tienen en cuenta las características particulares de cada sujeto en relación con su capacidad contributiva.

Estructura

El IVA, como rige en nuestro país, puede definirse como un impuesto al consumo, que para su determinación utiliza el método de deducción financiera, y que aplica un principio jurisdiccional sustentado en el concepto del destino, lo que implica gravar las importaciones y aplicar una tasa del cero por ciento a las exportaciones.

Existen dos mecanismos distintos para determinar el IVA: el método de la adición y el método de la sustracción. El primero de ellos, fue propuesto por la misión Shoup en 1949 para Japón, este consiste en sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor agregado representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo tales como salarios, intereses y beneficios netos obtenidos en la empresa.

El mecanismo de liquidación por sustracción consiste en determinar el valor agregado de una actividad mediante la diferencia entre el valor bruto de producción y el valor de los bienes y materias primas utilizados. Puede ser utilizado con dos métodos distintos, el de base contra base y el de impuesto contra impuesto. Este último es el utilizado en la mayoría de los países.

El IVA es un impuesto porcentual sobre el valor añadido en cada una de las etapas del proceso de producción. Su base imponible preferentemente debe incluir la generalidad de bienes y servicios. En la medida en que no lo hace, se produce una doble imposición, denominada “efecto cascada” que erosiona la neutralidad del IVA. Es importante resaltar, que a mayor amplitud de la base menor es la tasa utilizada.

No obstante, algunos sectores son difíciles de gravar, por lo que los pequeños comerciantes no deberían tener que registrarse; ya que el tiempo y los problemas incurridos para monitorear sus operaciones no son compensados por los ingresos que generan.

En relación a la alícuota del gravamen, se admiten tres alternativas distintas de acuerdo a la cantidad que de ellas se establezcan, puede ser una alícuota única, una alícuota general con determinadas operaciones alcanzadas a una tasa diferente o pueden ser alícuotas múltiples.

Utilizar una única alícuota es la alternativa más neutral de todas si no admite la utilización de exenciones, aunque esta situación es de aplicación prácticamente nula. La modalidad más usual es la de una alícuota general que posee excepciones, como es el modelo utilizado por nuestro país. Por último, la utilización de alícuotas diferenciales, únicamente cobra sentido cuando estas se aplican respecto a las ventas efectuadas a un consumidor final, ya que no producirán el efecto deseado si se aplican en una etapa distinta.

En materia de comercio internacional rigen dos criterios para definir cuál de los dos estados deber gravar los impuestos al consumo: el principio de destino y el de origen. De acuerdo

con el primer concepto, se grava el consumo o utilización en el interior del país de los bienes y servicios producidos en este o en el exterior, eximiendo del gravamen el consumo efectuado en el exterior de los bienes elaborados localmente, facilitando de esta forma las exportaciones y evitando distorsiones en la competencia. Por el contrario, el principio de origen determina que los impuestos deben ser pagados al país donde se fabricó el bien, eximiéndose en el lugar de consumo. Esto implica que sea el país de origen quien retiene la potestad tributaria dejando a los países de los compradores sin posibilidad de aplicar tributos.

Efectos económicos del IVA

El IVA no es sólo una fuente importante de ingresos fiscales, sino que además, por ser un impuesto al consumo, también tiene ventajas económicas valiosas sobre otros impuestos. No gravar de forma diferenciada los suministros intermedios evita distorsiones en el proceso de producción.

El estudio de los efectos de la imposición según la doctrina tradicional se puede analizar indagando en las diversas etapas por las que se transfiere la carga económica del tributo, observando el cambio que genera en el comportamiento de los agentes económicos.

Por el principio de legalidad, las leyes tributarias deben establecer todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, entre ellos los sujetos pasivos o deudores, aunque la realidad económica no siempre sigue a las leyes aprobadas en el Congreso. Desde el punto de vista económico el sujeto indicado por la ley como deudor de la obligación tributaria se denomina contribuyente de derecho o “percutido” y el momento o etapa del ciclo económico tributario “percusión”.

La percusión constituye el principal efecto financiero del tributo pues quien es designado contribuyente de iure debe poseer la liquidez monetaria necesaria para hacer frente a la obligación tributaria en el momento en que la ley establece su vencimiento, aunque luego pueda transferir la carga económica del impuesto a otro sujeto (Enrico, Federico; Rodríguez Usé, Guillermo, 2005).

La segunda etapa significativa en la imposición es la traslación, en donde el contribuyente de hecho tratará de transferir la carga del impuesto a través de los precios en el mercado que actúa.

La siguiente etapa en la circulación del impuesto se denomina incidencia, y es el fenómeno por el cual ciertos sujetos que han sufrido la traslación del impuesto y se ven imposibilitado de trasladarlo, soportan la carga del mismo, es decir abonan efectivamente el impuesto junto con la adquisición del bien o producto adquirido, o ven disminuido el precio de venta de los bienes o servicios que ofrecen en el mercado.

Por último se encuentra la difusión del impuesto, donde se analizan las modificaciones que se producen en el comportamiento de los agentes económicos a raíz de estar incididos por un impuesto. A pesar de que en la etapa de incidencia no hubo posibilidad de alterar los precios en el mercado de los bienes y/o servicios o de los factores de producción, esto no excluye la posibilidad de que existan efectos posteriores, los cuales se conocen en su conjunto como difusión del impuesto.

La incidencia produce una disminución del ingreso del sujeto incidido, o si el ingreso es menor que la carga impositiva que se le transfiere, una reducción de su patrimonio. Las consecuencias de dichas disminuciones pueden ser: a) el sujeto incidido disminuye su consumo; b) disminuye su ahorro; c) enajena parte de su patrimonio para cubrir el impuesto que se le ha transferido d) incrementa su oferta de trabajo para compensar las disminuciones del ingreso debido a la incidencia del impuesto.

En una situación ideal, el impuesto incide sobre el consumidor final y representa una proporción de sus gastos en consumo. Al recaer el impuesto sobre una de las aplicaciones que puede realizar con su renta, se puede concluir que destinará una mayor parte de sus ingresos disponibles al ahorro.

Si por determinadas circunstancias el impuesto no puede ser trasladado hacia adelante, en principio el IVA es soportado por el contribuyente de derecho, quien en caso de existir condiciones favorables para su traslación hacia atrás, restringirá su demanda de factores para obtener así una reducción de sus precios. De existir rigidez en el mercado de factores por el lado de la oferta será posible que logre la traslación.

El efecto del impuesto sobre la distribución del ingreso dependerá del sujeto incidido. Si la carga del mismo recae sobre los consumidores finales, el porcentaje que destinan al impuesto será mayor en los individuos de menores recursos, generando una mayor desigualdad en la distribución del ingreso. Si en cambio, el impuesto impacta en los factores de producción, lo

que se modificará es la distribución funcional del ingreso en detrimento de los factores de producción de oferta inelástica. De no existir posibilidad de traslación se producirá una modificación en la distribución del ingreso.

En el caso que sea una empresa la incidida, ésta buscará optimizar su estructura productiva y racionalizará sus procesos con el fin de disminuir sus costos y compensar, de esta manera, la reducción de sus ingresos o de su capital. Estos procesos se denomina remoción del impuesto (Jarach, 1996)

El efecto del IVA en los precios

Una preocupación común en muchos países que contemplan la introducción de un IVA es que puede producir un impacto inflacionario, incluso cuando se diseña para reemplazar uno o más impuestos existentes, de manera que se neutralicen los ingresos. Esta preocupación se deriva de que generalmente el IVA tiene una base mucho más amplia que los impuestos que reemplaza, por lo que muchos artículos no sujetos a impuestos bajo el sistema existente serán gravados bajo el IVA. La validez de esta preocupación se puede examinar bajo dos interpretaciones alternativas del término "impacto inflacionario".

Si se considera que el impacto inflacionario significa un aumento sostenido de la tasa de inflación, la preocupación sería conceptualmente equivocada. La introducción de un IVA (o cualquier otro impuesto) nunca puede por sí solo, producir un aumento sostenido de la tasa de variación en el nivel de precios; tal cambio en la tasa de inflación sólo puede ser producido por una política monetaria expansiva en todas las circunstancias.

Sin embargo, si el término se interpreta como un aumento en el nivel de precios, entonces determinar que el IVA es inflacionario dependerá de una serie de factores económicos como son las etapas del ciclo económico, la elasticidad de la demanda, costos, etc... Si estos son favorables para la traslación hacia adelante, el impuesto general a las ventas constituye un factor adicional al aumento del nivel de precios, incrementando la brecha inflacionaria.

Carga excedente

Según enseña Rosen todos los impuestos conllevan un exceso de gravamen. Este concepto refiere a las distorsiones en las decisiones económicas que generan los impuestos e implica una pérdida de bienestar que supera la cuantía recaudada por la Autoridad fiscal. Es decir, que si no existe ningún cambio en la demanda de un bien cuando resulta gravado, podríamos concluir que no existe exceso de gravamen.

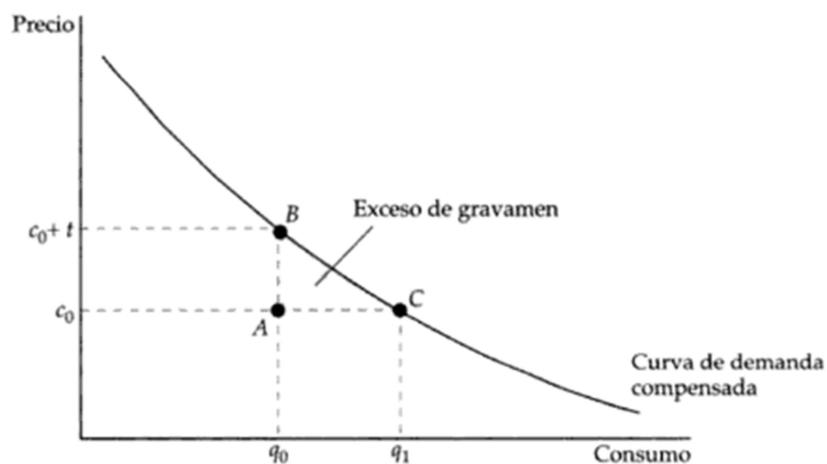
Se conoce como carga excedente o pérdida de bienestar a la carga adicional que se produce como consecuencia del costo que todo tributo genera a los agentes económicos por modificar sus decisiones iniciales. La existencia de un impuesto implica dos cargas para el sector privado, una es el importe del gravamen pagado al estado y la segunda es la modificación en las decisiones de los sujetos que ya no consumirán el bien que deseaban sino otro.

La reducción en el bienestar de un consumidor, relacionado únicamente con la pérdida de ingresos por la inclusión de un impuesto, se relaciona con el costo de la eficiencia. Un impuesto es eficiente cuando minimiza la pérdida de bienestar por unidad de ingreso recaudado. La pérdida de bienestar se genera por el cambio en los precios relativos entre las materias primas no gravadas y gravadas en una situación posterior, comúnmente se utiliza el "triángulo de Harberger" para medir el exceso de la carga.

Arnold Harberger enseña que todo impuesto crea una brecha entre el precio de la demanda, que mide el valor de una unidad adicional del bien para el consumidor, y el precio de oferta, que representa el valor de una unidad más para el oferente.

El concepto de exceso de gravamen puede interpretarse utilizando las curvas de demanda (compensadas). Esta interpretación se basa en gran medida en la noción de excedente del consumidor: la diferencia entre lo que las personas estarían dispuestas a pagar por un bien y la cantidad que realmente pagan (Rosen, 2002).

En el siguiente gráfico se puede observar el efecto que genera la inclusión del impuesto:



Considerando C_0 el costo de producir un producto y que el impuesto eleva el precio de C_0 a $C_0 + t$, donde t representa el tributo, el gráfico refleja que de no existir dicho impuesto el individuo consumiría una cantidad mayor, q_1 en lugar de q_0 .

El precio nos indica el valor de la última unidad consumida; es decir en q_0 el individuo está dispuesto a intercambiar $p_0 = c_0 + t$ unidades “renta” (con los que podría comprar otros bienes) por una unidad adicional. Cuando tiene $q_0 + 1$ unidad adicional, valora menos tener una unidad más que cuando tiene q_0 , por lo que disminuye el precio que está dispuesto a pagar (Stiglitz, 2000)

El beneficio recibido por los compradores en un mercado se mide por medio del excedente del consumidor, esto es la cantidad que los compradores están dispuestos a pagar por el bien menos la cantidad que efectivamente pagan por éste. El beneficio recibido por los vendedores en un mercado se mide por medio del excedente del productor, es decir la cantidad que los vendedores reciben por el bien menos sus costos. La tercer parte involucrada en este intercambio, es el Estado, quien establece los impuestos, cuya recaudación equivale a $t * q_0$.

El área ABC mide el exceso del gravamen, es decir la pérdida de eficiencia, que se produce cuando el exceso del gravamen para quien consume y para quien vende es mayor que el impuesto recaudado por el Estado.

Incluso un impuesto neutral es también distorsivo, aunque en menor medida que uno no neutral, ya que modifica el comportamiento del agente económico de no haberse introducido el impuesto.

La traslación

Desde el punto de vista económico la traslación implica el traspaso de la carga económica del tributo del contribuyente de derecho al contribuyente de hecho o incidido. El primero, es el sujeto que la ley designa responsable del ingreso tributo mientras que el segundo es quien efectivamente sufre la disminución de su riqueza en favor del Estado. Puede ocurrir que un mismo sujeto sea el contribuyente de hecho y el incido, en cuyo caso no se ha verificado la traslación.

La traslación puede ser “hacia adelante”, o “hacia atrás”, según en la etapa en que se encuentre el agente económico incidido. Se traslada “hacia atrás” cuando impacta sobre un factor de producción y cuando repercute en los precios decimos que se traslada hacia

adelante. También puede producirse la denominada traslación “oblicua”, cuando el bien sobre cuyo precio se adiciona el tributo no es el gravado sino otro producido o comercializado por el mismo contribuyente con costos conjuntos o compartidos.

Es comúnmente aceptado que los cambios impositivos indirectos se transfieren completamente a los precios al consumidor. Sin embargo, a pesar de que el fenómeno de traslación hacia adelante puede ser la voluntad explícita del legislador, este dependerá también de las características específicas del mercado en el que actúe el contribuyente, es decir, de la elasticidad, la demanda y la magnitud del gravamen entre otros. Esto puede implicar que la carga del tributo no sea soportada por los consumidores sino que exista traslación hacia otros factores de producción.

El factor más importante del que depende la incidencia, es el grado de competitividad de la economía. Si el mercado donde actúa el contribuyente es de competencia perfecta o siendo de competencia imperfecta posee numerosas empresas, el precio será fundamentalmente, el resultado de la demanda y oferta global, sin que el productor individual pueda aumentar el precio de venta.

Nuestra Corte Suprema ha dicho “Que si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía (Fallos: 297:500), existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente” (Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires, 1986).

También se ha expresado indicando que no procede la repetición del impuesto intentada, (se trataba del reclamo por la restitución de las sumas que se consideraron indebidamente abonadas en concepto del tributo “Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales”), toda vez que el contribuyente de derecho pretendió repetir un tributo que se había trasladado a los consumidores. Adicionalmente Zaffaroni en su voto indica que si bien es cierto que la traslación del impuesto impide al titular del pago formal reclamar su devolución en justicia, ello no obsta a que la acción de repetición sea ejercida por el contribuyente de hecho, lo que si bien es difícil en el caso, como en el de cualquier otra contribución que se traslade a los consumidores, el remedio no puede ser nunca el

enriquecimiento sin causa del contribuyente de derecho (Nobleza Piccardo SAIC c/EN (DGI), 2004)

También se ha manifestado en una causa referida a la procedencia del pago del IVA sobre los honorarios regulados al profesional que actuó en juicio por parte de la condenada en costas. A tal efecto señaló “Que lo decidido por el a quo -al no admitir que el importe del impuesto al valor agregado integre las costas del juicio, adicionándose a los honorarios regulados- implica desnaturalizar la aplicación del referido tributo, pues de acuerdo con el criterio en que se sustenta el pronunciamiento recurrido, la gabela incidiría directamente sobre la renta del profesional, en oposición al modo como el legislador concibió el funcionamiento del impuesto” (Recurso de hecho deducido por Aristides Horacio M. Cortien la causa Compañía General de Combustibles S.A. s/ recurso de apelación, 1993).

Según menciona Jarach, los efectos que condicionan el fenómeno de traslación de los impuestos en general son:

- **El monto del impuesto:** Se relaciona con la justificación o no de las modificaciones de la oferta o de la demanda y de los precios. Cuando el impuesto es de escaso monto, en relación con la magnitud de las operaciones económicas o con la renta del patrimonio del contribuyente de derecho, puede ocurrir que éste, aun cuando tenga a algún poder monopólico para aumentar el precio de sus ventas o disminuir el de sus compras, no considere la carga fiscal lo suficientemente importante como para modificar su posición en el mercado mediante ajustes que tienen un costo operativo y que pueden involucrar riesgos o desventajas que neutralizan el beneficio de la traslación.
- **Régimen de competencia:** Dependiendo los diferentes regímenes de mercado (competencia perfecta, monopolio, oligopolio, etc...) surge que cuanto más imperfecta es la competencia mayor es la traslación. La diferencia fundamental entre los efectos del impuesto en el régimen de competencia perfecta y en los demás regímenes, es la imposibilidad que tiene el contribuyente, es decir la empresa percutida, de alterar el precio de venta, ya que su conducta no tiene significación alguna en el mercado por su infinitamente pequeña dimensión.

- **Régimen de costos de la industria:** La doctrina tradicional examina las variaciones de los costos como consecuencia de los impuestos, distinguiendo tres regímenes: costos constantes, cuando el aumento del precio es igual al monto del impuesto; costos crecientes, en los que el aumento del precio debido al impuesto se neutraliza en parte por la disminución de los costos y por último los costos decrecientes, cuando el aumento del precio debido al impuesto se suma al mayor costo correspondiente a las menores cantidades vendidas.
- **Elasticidad de la demanda o de la oferta,** dependiendo si se trata de traslación hacia delante o hacia atrás respectivamente. En el primer supuesto, cuánto menos elástica sea la demanda menor será la disminución de la cantidad demandada, el impuesto recaerá mayormente en el adquiriente y en menor medida en el productor. En relación a la elasticidad de la oferta, cuanto más inelástica sea la oferta de los factores o de los insumos mayor será la posibilidad de su retrotraslación, siendo mayor el sacrificio que soporta la oferta de los factores o de los bienes intermedios y menor el de la empresa percutida.
- **Factor tiempo:** La traslación implica la modificación de los equilibrios anteriormente alcanzados por los mercados, lo que requiere un período de tiempo. En consecuencia, en el plazo brevísimo es muy difícil que se verifique la transferencia del impuesto al contribuyente de hecho, pero por el contrario en el largo plazo es altamente probable que se modifiquen las condiciones de mercado como para favorecer la traslación en alguna de sus modalidades.
- **Situación coyuntural:** Dependerá si se trata de una economía en expansión, acercándose a situaciones de plena ocupación y precios crecientes, o a una economía en recesión y tendencias hacia la depresión y disminución de los precios. En el primer caso, la traslación hacia adelante se verá facilitada por cuanto los aumentos de precios de los productos por el impuesto, se esconderán en los aumentos debido al alza general. Sin embargo, en el segundo supuesto, al aumentar la elasticidad de la demanda de los productos y la rigidez de la oferta de los factores, menor será la demanda de los consumidores frente al aumento del precio debido al impuesto y también será mayor la oferta de los factores frente a la disminución de la demanda, generando que se dificulte la traslación hacia adelante.

- **Elasticidad o rigidez de la oferta de dinero por el sistema bancario:** La necesidad de hacer frente al pago del impuesto, implica para el contribuyente de derecho la necesidad de proveerse de la liquidez necesaria para hacer frente a dicha erogación. La financiación puede ser suministrada por la propia oficina recaudadora, o bien por algún banco comercial (Jarach, 1996).

Distorsiones en la Traslación del Impuesto

El IVA está diseñado para recaudar grandes cantidades de ingresos, generalmente entre el 5% y el 10% del producto interno bruto. Sin embargo, en la práctica, muchos países por presiones políticas utilizan el sistema impositivo para corregir desigualdades sociales otorgando exenciones y alícuotas diferenciales que erosionan la neutralidad del impuesto. Tales complicaciones hacen que el IVA sea más complejo y costoso de administrar y aumentan las oportunidades de evasión (Tait, 1988).

Según el Instituto de estudios fiscales de España (García- Margallo, 1980) existen cuatro circunstancias que dificultan la estricta aplicación del impuesto:

- La decisión política de favorecer a sectores deprimidos o evitar el encarecimiento de los bienes y servicios de primera necesidad,
- La dificultad de controlar de forma eficaz y económica sectores que incluyen un excesivo número de contribuyentes
- Los problemas técnicos inherentes a la determinación del valor añadido en determinados sectores económicos.
- La irracionalidad de exigir a los contribuyentes más pequeños el cumplimiento de las obligaciones formales y contables imprescindibles para liquidar correctamente el impuesto.

El primer ítem se encuentra estrechamente vinculado con la utilización de exenciones y de tasas diferenciales, las cuales requieren de la administración fiscal mayores controles y obliga a los contribuyentes a contar con registros más detallados de sus operaciones, especialmente cuando realiza conjuntamente actividades con distinto tratamiento impositivo, no sólo respecto de sus ventas sino también de sus compras, por los principios de vinculación y de prorrateo.

Los restantes incisos se relacionan con la necesidad que tiene la mayoría de los estados de requerir que sólo algunos de los contribuyentes que realizan actividades económicas dentro del estado sean sujetos a impuestos. Esto normalmente se logra estableciendo un umbral de actividad comercial y requiriendo que solo aquellas personas con niveles de actividad por encima del mínimo sean sujetos a impuestos. Aquellos con niveles de actividad por debajo de dicho valor suelen incluirse en regímenes simplificados sin necesidad de inscribirse en el IVA.

Otra problemática que afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes es el saldo a favor que surge por acumulación del “Saldo técnico”, el cual se genera cuando los créditos fiscales computables son mayores a los débitos. Como el mismo sólo puede ser computado únicamente contra futuros débitos fiscales, puede suceder que se produzca una acumulación que nunca sea recuperada.

A diferencia del “saldo de libre disponibilidad”, el cual surge de un exceso de retenciones y/o percepciones sufridas, es decir, ingresos directos, el saldo técnico no puede utilizarse ni para compensar otros impuestos nacionales ni transferirse a otro contribuyente, así como tampoco para pedir su devolución. Esto puede ocurrir en los casos en que exista una asimetría de tasas de IVA, es decir que el contribuyente grave sus operaciones a una alícuota inferior a la que adquiere bienes y servicios.

No obstante lo expuesto, y a pesar que las retenciones y percepciones conformen un saldo de libre disponibilidad, que puede ser solicitado o utilizado para compensar otros tributos nacionales, las dificultades impuestas por la autoridad tributaria para su devolución, así como también el uso abusivo de los regímenes de retención y percepción pueden conducir a situaciones de inequidad como es la acumulación de saldos excesivos.

A pesar que existen mecanismos para la devolución/compensación o transferencia de los saldos de libre disponibilidad, en la actualidad los mismos son altamente burocráticos e implican importantes demoras para su efectivo cobro, previo requerimiento e inspección por parte del organismo como sucede con las empresas exportadoras.

Repercusión del uso de exenciones en las distintas etapas

Todos los estados han considerado necesario, al introducir el IVA, crear excepciones que morigeren la amplitud del alcance potencial del impuesto. Las exenciones son los actos, bienes o hechos que están alcanzados por el impuesto, pero que han sido expresamente

exonerados por el legislador por diferentes motivos. En general se ha optado por establecer exenciones sobre determinados suministros que de no hacerlo quedarían sujetos al gravamen. Por el contrario, algunos estados han adoptado la práctica de enumerar aquellos suministros que están sujetos al IVA, en lugar de adoptar el enfoque antes señalado.

Las consideraciones generales de política fiscal, incluida la facilidad de administración, los niveles de ingresos producidos por el IVA (en comparación con otros impuestos), la vinculación entre la estructura de tasas del impuesto y la base sobre la cual se aplican las mismas, la equidad y la neutralidad económica del impuesto abogan por un uso mínimo de las exenciones.

La teoría de la tributación óptima toma como referencia el caso en el cual los impuestos al consumo son uniformes en todos los bienes de consumo final y cero en todos los bienes intermedios. No gravar los insumos de producción⁶, es decir los intermedios, evita distorsiones en la asignación de factores, mientras que gravar el consumo final a una tasa uniforme evita la distorsión de las opciones de consumo. Sin embargo, las consideraciones políticas y, en particular, la percepción política de los conflictos sociales se han utilizado para introducir o preservar las exenciones. Además de distorsionar las opciones de consumo, las exenciones del IVA tergiversan la competencia, y crean un sesgo hacia el autoabastecimiento y hacia las importaciones.

A menudo se presupone que la exención da lugar a la reducción de la carga del IVA de un producto o servicio, sin embargo, esto es cierto si la persona que lo adquiere es un consumidor final pero no es así si quien lo recibe es un sujeto pasivo del impuesto. La aplicación de exenciones a un negocio genera un incremento en la carga del IVA del bien o servicio adquirido, esto se debe a que el impuesto abonado puede ser utilizado como crédito a favor del IVA cobrado, no obstante, si el suministro está exento deberá trasladar el impuesto como parte de su precio (Thuronyi, 1996).

La persona que provee el suministro exento probablemente haya tenido que pagar el IVA en alguno de los productos o servicios adquiridos y, por lo tanto, tendrá que transferir los mismos al precio. Es decir, que el IVA puede recuperarse si el suministro es sujeto a impuestos, pero no puede ser recuperado si está exento. Si bien existen sólidos argumentos

⁶ El IVA se aplica en todas las etapas de producción, pero el negocio tiene el derecho de deducir el impuesto abonado en sus compras.

políticos para minimizar las exenciones, ningún estado logró eliminar todas las exenciones de la ley. Incluso Nueva Zelanda, que ha sido la más exitosa en la reducción del alcance de las exenciones, ha mantenido algunas (Williams, 1996).

Las exenciones pueden ser aplicadas por diversos motivos, con la intención de fomentar una industria o actividad o para realizar una distribución de la renta más igualitaria, eximiendo bienes que las personas de bajos recursos consumen más. Sin embargo cuando se quiere alcanzar la igualdad de esta manera pueden surgir diversos problemas, por ejemplo que los sectores de altos ingresos gocen de un beneficio de reducción impropio ya que, en valores absolutos, pueden consumir aún más bienes considerados de primera necesidad. Consecuentemente, como mecanismo contra la pobreza resultaría ineficiente y atentaría contra la igualdad.

Contrariamente a lo expuesto, Spisso señala que la institución tributaria no puede ser ajena al programa constitucional, remarcando que la doctrina europea considera inexcusable la exención en los impuestos al consumo de aquellos productos considerados de primera necesidad; distinguiendo que la contribución de cada uno debe ser en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica (Spisso, Derecho Constitucional Tributario, 2011).

Quienes se encuentran a favor del uso de exenciones argumentan que éstas son necesarias para dar vigencia al principio de equidad, atenuando la regresividad del gravamen; y también para resolver problemas de administración del gravamen, especialmente cuando se trata de pequeños contribuyentes. En la legislación comparada existe consenso con relación a la exención de bienes y servicios vinculados con la educación, la salud y los servicios financieros. A ellos se agregan en varios casos los productores agrícolas y ciertos insumos críticos del sector, bienes de capital y servicios religiosos.

Las consecuencias negativas que produce la utilización de exenciones son la distorsión de los precios relativos; la piramidación del impuesto, lo cual implica el cálculo de impuesto pagado más de una vez sobre igual base imponible; acumulación, la cual refiere al cálculo de utilidades sobre impuesto pagado en etapas anteriores, y la necesidad de clasificar y discriminar las mercaderías y los servicios.

Las exenciones pueden ser consideradas puras o impuras. Las primeras implican un reconocimiento o devolución del impuesto pagado en las etapas anteriores, mientras que las

impuras importan sólo liberar del tributo a una fase pero no a las anteriores. La consecuencia de utilizar exenciones impuras produce una discontinuidad, una ruptura en la cadena del IVA, y en función de la etapa en la que se aplique, puede también producir efectos nocivos como son la acumulación y la piramidación (Kaplan, 2003).

Los efectos que producen las exenciones dependerán del ciclo productivo en que se establezcan. Si se exime la primera etapa del ciclo productivo, el impuesto se comienza a ingresar en la etapa posterior sin afectar el nivel de recaudación, distinto efecto se produce cuando la exención se encuentra en las etapas intermedias del ciclo, como se visualiza en el ejemplo D, Mayorista exento, del cuadro a continuación:

	Fabricante	Mayorista	Minorista	Total IVA	Venta al Consumidor final con IVA
A) Todas las fases sujetas a impuesto:					
1)- Ventas netas	100	200	300		
2)- Compras netas	0	-100	-200		
3)- IVA débito fiscal [10% (1)]	10	20	30		
4)- IVA Crédito fiscal [10% (2)]	0	-10	-20		
5)- Posición neta IVA [(5)-(4)]	10	10	10	30	330
B) Minorista gravado al 0%					
1)- Ventas netas	100	200	300		
2)- Compras netas	0	-100	-200		
3)- IVA débito fiscal [10% (1)]	10	20	0		
4)- IVA Crédito fiscal [10% (2)]	0	-10	-20		
5)- Posición neta IVA [(5)-(4)]	10	10	-20	0	300
C) Minorista exento					
1)- Ventas netas	100	200	320		
2)- Compras netas	0	-100	-220		
3)- IVA débito fiscal [10% (1)]	10	20	0		
4)- IVA Crédito fiscal [10% (2)]	0	-10	0		
5)- Posición neta IVA [(5)-(4)]	10	10	0	20	320
D) Mayorista exento					
1)- Ventas netas	100	200	310		
2)- Compras netas	0	-110	-210		
3)- IVA débito fiscal [10% (1)]	10	0	31		
4)- IVA Crédito fiscal [10% (2)]	0	0	0		
5)- Posición neta IVA [(5)-(4)]	10	0	31	41	341

El mayorista exento del IVA, no puede reclamar el impuesto de 10 que pagó al fabricante, por lo tanto dicho impuesto se incluye dentro del precio de sus ventas como un costo, incrementando el mismo a 210. Adicionalmente, debido a que el mayorista no determina impuesto en sus ventas al minorista, este último tampoco tiene crédito fiscal para computar. Por lo tanto, el minorista simplemente cobra un IVA de 31 del consumidor, que es el 10 por ciento (%) de sus ventas de 310 (210 más su valor agregado de 100).

A través de este ejemplo teórico se puede comprender la incidencia del uso de exenciones en etapas intermedias. Si se compara el supuesto A) donde todas las etapas se encuentran alcanzadas por el gravamen y el supuesto D) analizado precedentemente, se puede ver una diferencia de 11 en el IVA ingresado. Esto sucede porque, rompiendo la cadena del crédito fiscal, la exención no solo permite el valor agregado del comerciante exento que se recupere en una etapa posterior (la etapa minorista en el ejemplo) donde sí se grava, pero también genera que se grave nuevamente el impuesto al valor agregado del comerciante en la etapa anterior (la etapa fabricación en el ejemplo).

Si bien teóricamente la exoneración en la primer etapa no genera en principio efectos nocivos, si el productor realiza adquisiciones por las que paga el impuesto, acumulará dichos créditos fiscales y al no poder computarlos contra el débito fiscal, los trasladará como parte del precio.

Cuando la exención se produce en la última etapa, o sea en la venta al consumidor final, hay que considerar que únicamente se está dejando de ingresar el impuesto correspondiente al último eslabón de la cadena, ya que el IVA ingresado en las etapas anteriores representa un costo para el minorista.

La resultante doble imposición del valor añadido de todos los comerciantes situados antes del comerciante exento a lo largo de la cadena de producción-distribución, genera el mismo efecto que produce un impuesto sobre el volumen de negocios en cascada (Zee, 1995). En el ejemplo, el valor agregado del fabricante es gravado dos veces, lo que representa los 10 del IVA adicional recaudado.

Otro problema importante que se genera con el uso de exenciones, se presenta cuando un contribuyente realiza operaciones exentas y gravadas, se produce una dificultad conceptual y práctica de determinar qué entradas son atribuibles a los suministros exentos. Los insumos para los bienes o servicios exentos causan un problema adicional; es decir, crean un incentivo para que el sujeto que los adquiere prefiera suministrarse a través de sus propios empleados, en lugar de comprarlos a terceros.

Utilización de tasas diferenciales

Las prácticas de los países para establecer las tasas del IVA han variado ampliamente desde que se introdujo por primera vez el impuesto. Algunos países han impuesto seis o más tasas

efectivas al mismo tiempo, lo que ha derivado en cierta confusión en cuanto a la finalidad del impuesto y en una gran complejidad administrativa.

Esto llevó a que se reconociera la importancia de tener una única alícuota general y, en caso de precisarse, alguna alícuota diferencial de menor porcentaje. La determinación de la tasa general del impuesto es una política fiscal en cualquier estado y el valor de esta puede variar significativamente en función del estado⁷.

La Sexta directriz de IVA de la Unión Europea permite a los estados miembros introducir hasta dos tasas reducidas, las cuales no podrán ser inferiores al 5%. La principal razón para la existencia de tasas reducidas es la búsqueda de equidad, esto aplica especialmente a bienes utilizados en hogares de bajos ingresos que gastan una fracción mayor de sus sueldos por ejemplo en alimentos (European Commission, 2013).

Cuanto mayor sea la tasa principal, mayor será la coacción de los grupos de presión para aplicar una o más tarifas reducidas para artículos específicos, especialmente en bienes socialmente importantes. No obstante, en la práctica, hay que recordar que ningún objetivo social se logra a largo plazo estableciendo tarifas distintas a la general.

Las alícuotas diferenciales, para que puedan lograr el objetivo que buscan, deben aplicarse en la última etapa, es decir en la venta al consumidor final, ya que si se establecen en una etapa intermedia, no producirán efecto ni en el precio del producto, ni tampoco en el nivel de recaudación.

De acuerdo a la *Copenhagen Economics* del 2007 las razones para la utilización de alícuotas reducidas se pueden categorizar en tres grupos:

- Preocupaciones de equidad, con la intención de aliviar la naturaleza potencialmente regresiva de los impuestos al consumo.
- Eficiencia, contrarrestar los efectos adversos del sistema tributario.
- Externalidades positivas de producción/consumo e “internalidades”, efectos positivos del consumo de un bien o servicio en los consumidores mismos, que no se tienen en cuenta al tomar decisiones de consumo.

⁷ La unión Europea acordó en la Sexta directriz de IVA establecer una alícuota general mínima del 15%.

El primer punto, preocupaciones de equidad, se relaciona con la regresividad asociada a los impuestos al consumo. Los sectores de menores ingresos gastan una mayor proporción de sus ingresos en consumo, en relación con los más ricos, los cuales tienen una tasa mayor de ahorro. Como consecuencia, los pagos del IVA sobrecargan desproporcionadamente a los hogares en la parte inferior de la distribución del ingreso. Gravar los bienes y servicios que se consideran que cubren necesidades básicas, como alimentos, agua o viviendas sociales, a una tarifa reducida tiene como objetivo aliviar esta carga.

Una segunda razón para gravar impuestos a algunos bienes y servicios a una tasa más baja es mitigar las distorsiones que surgen en otras partes del sistema tributario. Esto se aplica a los servicios de mano de obra que pueden ser sustituidos por la producción doméstica (libre de impuestos), como la limpieza del hogar, las reparaciones menores (*Do-It-Yourself*) o la preparación de alimentos.

Las personas pueden optar por realizar las tareas por sí mismas (libre de impuestos) en lugar de comprar el mismo servicio en el mercado y tener que trabajar horas adicionales para afrontar dicho gasto (gravado por impuestos) si el precio del servicio, incluidos los impuestos, supera el costo que les genera hacerlo ellos mismos. Si los mismos servicios se hubieran comprado en el mercado en ausencia de impuestos a las ganancias y al consumo, el resultado es una pérdida de bienestar. Por lo tanto, existe un argumento económico para gravar los servicios que pueden ser sustituidos por la producción doméstica a una tasa más baja, porque la subvención de su consumo de hecho contrarresta las ineficiencias causadas por el sistema tributario.

Otra razón para imponer impuestos a los sectores de trabajo intensivo a una tasa más baja es promover el empleo mediante la promoción de productos y servicios proporcionados por trabajadores poco calificados. Este argumento se basa en la afirmación de que el desempleo estructural de los trabajadores poco calificados se debe, al menos en parte, a las regulaciones restrictivas del mercado laboral, los altos salarios mínimos y los costos laborales que han afectado de manera desproporcionada a los trabajadores poco calificados.

La tercera razón se relaciona con productos de consumo deseable que no están completamente internalizados por los consumidores. Por ejemplo, algunos bienes pueden tener externalidades positivas de producción y / o consumo para la sociedad que no son

tomadas en cuenta por los consumidores individuales, como es la utilización del transporte público u otros productos amigables con el medio ambiente.

Otros suministros pueden ser más beneficiosos para los consumidores de lo que ellos mismos creen, como actividades deportivas, libros y otros eventos culturales o educativos, y, por lo tanto, deben promoverse mediante un tratamiento favorable del IVA. El conflicto aquí radica en que si una subvención a través del sistema de tasas de IVA es la mejor política para impulsar el consumo de estos bienes y servicios. El primer problema es que, dado que el IVA se calcula como una fracción del precio del producto, las tasas de IVA reducidas proporcionan un subsidio mayor a los productos más caros que a los más baratos.

No obstante lo expuesto, se considera que existe un costo excluido del IVA al permitir una tasa más baja, ya que esto genera que la tasa principal del IVA sea más alta de lo que sería de otra manera, o que otros impuestos sean mayores, en función de los ingresos fiscales totales. Algunos estados han decidido que es preferible tener una alícuota única y, a efecto de hacer frente a las presiones sociales, otorgar subsidios o ajustes, mientras que otros han optado por utilizar tasas reducidas.

Distinto efecto produce la utilización de una tasa de cero por ciento, la cual difiere sustancialmente de una exención, ya que garantiza que un bien salga libre de impuestos. A pesar de que no se calcule el impuesto al suministro, el proveedor sigue teniendo derecho a reclamar cualquier impuesto incurrido al realizar esa oferta y, por lo tanto, tiene derecho a un reembolso del impuesto abonado en etapas anteriores, lo que permite que no haya un traslado del impuesto en el precio.

Existen diferentes modalidades para devolver el impuesto abonado al productor, a través del cómputo del crédito fiscal contra los débitos de otros productos alcanzados por el impuesto, solicitando una devolución en efectivo previa presentación de los comprobantes que respaldan la solicitud efectuada o a través de la entrega de bonos o títulos públicos transferibles.

“Si bien desde el punto de vista técnico existe consenso en cuanto a que el uso de la tasa cero debe quedar reservada exclusivamente para las exportaciones, este no ha sido el comportamiento seguido por varios países, en los que se ha aplicado dicha tasa a las actividades internas con el fin de atenuar así el efecto del gravamen sobre los estratos

inferiores de renta. Estos mecanismos ciertamente no son recomendables y se considera que su uso no debe ser estimulado” (Cetrángolo, Oscar; Gómez-Sabaini, Juan Carlos, 2016).

Su principal uso es en el tratamiento de las exportaciones de bienes y servicios, debido a que el principio de destino exige no solo eliminar un cargo directo al IVA de las exportaciones, sino también eliminar cualquier impuesto incluido en los suministros. Sólo efectivizándose el reintegro de impuestos incluido en la mercadería o servicio esta saldrá libre de IVA.

Por último, cabe señalar que las tasas múltiples crean un margen para el fraude, a través de la clasificación errónea de la operación. Además, cuando las diferencias de tasas son lo suficientemente grandes, también pueden dar lugar a derechos de reembolso para algunos comerciantes, aquellos que utilizan insumos con impuestos a una tasa alta para producir productos sujetos a una baja tasa de IVA, lo que, a su vez, también crea oportunidades de abuso fraudulento.

Inutilización de saldos a favor

Otra problemática que incide en la eficiencia del impuesto es la acumulación de saldos a favor. Estos se pueden generar por diversos motivos, exceso de ingresos directos, debido a los regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta; por la acumulación de inventario, de inversiones en bienes de uso, por el exceso de compras respecto de los ingresos o por el uso de alícuotas diferenciales en las operaciones de compra y venta.

A diferencia del saldo de libre disponibilidad, el saldo técnico no puede utilizarse ni para compensar otros impuestos nacionales ni transferirse a otro contribuyente, así como tampoco para pedir su devolución. Esto puede ocurrir en los casos en que exista una asimetría de tasas de IVA, es decir que el contribuyente grave sus operaciones a una alícuota inferior a la que adquiere bienes y servicios o se trate de una empresa que está iniciando su actividad económica.

La CSJN ha expresado en relación a los saldos técnicos “que el denominado crédito fiscal por impuesto al valor agregado no reviste el carácter de un verdadero crédito del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya satisfacción pueda reclamar en todo supuesto al organismo recaudador. (...) Que en tales condiciones el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el

adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquél en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no sólo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones” (Alcalis de la Patagonia S.A.I.C. s/apelación por denegatoria de repetición, 1986).

No obstante lo expuesto, es importante resaltar que la reciente reforma introducida por la Ley 27.430 dispuso la devolución de saldos técnicos a favor originados en inversiones que no hayan sido absorbidas durante un período de seis meses. Esta modificación permite atenuar los efectos financieros nocivos que genera la acumulación de saldos técnicos.

En relación a los saldos de libre disponibilidad, a pesar que existen mecanismos para la devolución, compensación o transferencia de los mismos, éstos son altamente burocráticos e implican importantes demoras para su efectivo cobro. La administración tributaria frecuentemente impone numerosas formalidades para desincentivar y dificultar su recupero.

Un ejemplo de esta situación se vislumbra en el fallo de Bufete Industrial Argentina SA c/AFIP, donde el fisco denegó la solicitud de transferencia de un crédito fiscal a un exportador por un supuesto incumplimiento formal, que radicaba en la existencia de declaraciones juradas rectificativas en los períodos involucrados. Afortunadamente, la CSJN se expidió a favor del contribuyente pues las circunstancias fácticas del caso no permitían advertir qué perjuicio, dificultad o impedimento le causaba al Fisco Nacional la existencia de tales declaraciones juradas rectificativas (Bufete Industrial Argentina SA c/ AFIP, 2014).

En teoría, las devoluciones de IVA deben pagarse inmediatamente después de que la autoridad fiscal haya recibido la solicitud de devolución que justifique exceso de crédito. Esa es la práctica de la mayoría de los países desarrollados, donde los reembolsos generalmente se pagan dentro de las cuatro semanas posteriores a la solicitud de reembolso. Sin embargo, la situación es diferente en los países en desarrollo, donde generalmente lleva varios meses, y en ocasiones más de un año, procesar las solicitudes de reembolso. En los países orientados a la exportación, tales prácticas pueden perjudicar gravemente la competitividad del sector exportador (Harrison, Graham, Krelov, Russell, 2005).

Las administraciones tributarias aseveran que la principal razón en la demora de los reembolsos de impuestos se debe a la existencia de solicitudes fraudulentas. Sin embargo,

los retrasos en el procesamiento de los reembolsos también ocurren cuando no se cumplen los objetivos de recaudación de impuestos.

Cuando las autoridades fiscales niegan el pago de solicitudes de reembolsos legítimas, la naturaleza del IVA se altera indefectiblemente, transformándose de un impuesto sobre el consumo final a un impuesto sobre la producción.

Otro agravante de saldos de libre disponibilidad es la multiplicidad de regímenes de retención y percepción del impuesto, la implementación de los mismos en forma abusiva, puede conducir a situaciones de inequidad y de acumulación de saldos a favor de los contribuyentes. En concordancia con lo expuesto, Shindel señala que la delegación impropia de facultades recaudatorias sobre hechos imposables hipotéticos o conjeturales, con la consiguiente carga administrativa para los sujetos obligados a cumplir con las referidas obligaciones adjetivas, son el reflejo de una imperiosa necesidad de recaudación (Schindel, 2009).

Obligaciones formales relacionadas con el IVA

Los diseñadores del IVA intentaron crear un impuesto que gravara al consumidor final. Por tanto, la adquisición de bienes o servicios por parte de un sujeto que desarrolla actividades económicas, no tendría que tener impacto del impuesto porque lo trasladaría a sus consumidores, bien directamente repercutiendo y deduciendo el IVA en las compras de bienes o servicios, o bien indirectamente incrementando el precio para cubrir el coste del IVA que haya pagado por las mercancías usadas para producir bienes y servicios que estén exentos.

Sin embargo, la administración del sistema fiscal tiene elevados costos. Según señala Stiglitz estos pueden ser clasificados en directos, relacionados con los costos de gestionar la oficina de recaudación de impuestos y en indirectos, que son los pagados por los contribuyentes. Los costos indirectos pueden adoptar distintas formas: los correspondientes al tiempo que conlleva el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los costos de archivo de la información y los relacionados con servicios de asesores fiscales y contables entre otros.

Sobre estos costos de cumplimiento influyen tanto las características de la legislación tributaria, a mayor complejidad mayor costo para el contribuyente, como también las facilidades que pueda ofrecer la Administración Tributaria. Existe en la actualidad una tendencia del Fisco a desplazar ciertas tareas que le son propias hacia los contribuyentes, y de

esta forma aumentar sus costos. Por ejemplo, los esquemas de retención/percepción por los cuales se les obliga a ciertos contribuyentes a retener el impuesto. Estos costos de cumplimiento son regresivos, en el sentido que su incidencia aumenta cuando disminuye el tamaño del contribuyente.

En este sentido se genera un exceso de tareas administrativas que complejizan la determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias, atentando contra los principios de optimización y economía.

Musgrave (1992) hace un análisis de los costos de administración y de cumplimiento a efectos de lograr una buena estructura impositiva, resaltando que la administración fiscal no debe ser derrochadora y los costos de cumplimiento de la normativa fiscal para los contribuyentes no deben ser innecesariamente elevados. En dicho estudio identifica que los costos de cumplimiento pueden incluso llegar a ser mayores que los costos de administración.

En el caso particular del IVA, su correcto cumplimiento requiere importantes obligaciones en materia de documentación y registración de operaciones así como también en la confección y presentación de declaraciones juradas al entre de contralor. En Argentina, esto se agrava por la existencia de una compleja red de pagos a cuenta, retenciones y percepciones así como de regímenes de información a cargo del contribuyente y de terceros, lo cual incrementa el costo de cumplimiento para el sector privado.

[Conflictos de la utilización del método del devengado- El caso de México](#)

En la actualidad el IVA no cumple con el principio de la comodidad en el pago del impuesto al que hacía referencia Adam Smith. Este principio, pregona que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente, siendo preferibles los impuestos que recaen sobre sujetos que cuentan con la disposición de efectivo necesario para abonarlos. Para ello será necesario hacer coincidir el momento en que se verifica el hecho imponible con el aquél elegido para el pago, eligiendo la forma más accesible para que los responsables puedan realizarlo.

En nuestro país se considera que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega del bien, la prestación del servicio o la emisión de la factura correspondiente, el que fuera anterior; y a efectos de efectuar la Declaración jurada donde constará el importe a pagar, se considerará por el método de devengado los débitos fiscales por las facturas

confeccionadas en el mes menos los créditos fiscales por los comprobantes emitidos por los proveedores en el mes en curso. Esto puede generar que el obligado a la presentación y pago de la Declaración Jurada de IVA anticipe al fisco un impuesto que aún no ha cobrado.

El IVA ocasiona un costo financiero en las empresas, generando distorsiones en las inversiones. Teniendo en cuenta la alta tasa de interés e inflación existente en nuestro país, esta distorsión ocasionada por el IVA, es mucho mayor en Argentina que en el resto de los países. Por tal motivo, es necesario buscar soluciones a estos problemas, con el fin de mejorar la eficiencia del sistema tributario (Modificaciones sobre los Impuestos no distorsivos, 2008).

La particularidad que tiene el sistema impositivo de México⁸, es que considera que “se efectúa la enajenación en el momento que efectivamente se cobren las contraprestaciones” y para el caso de los servicios, “se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas”. El uso del método de percibido para el cálculo del impuesto evita que se produzca esta disociación entre el momento de cobro del impuesto y el ingreso del mismo al fisco, permitiendo que los contribuyentes no se van perjudicados financieramente en el momento de cumplir con la obligación tributaria.

⁸ Art. 11 y Art. 17 Ley del IVA, México

Conclusiones

Considerando que el IVA es uno de los impuestos más importantes a nivel recaudatorio, de fácil administración y que permite a la administración tributaria efectuar controles cruzados entre los contribuyentes, lo que dificulta la posibilidad de evasión, es predecible suponer que este impuesto nunca será derogado.

Adicionalmente, al ser un impuesto que se encuentra incluido dentro del precio final de los bienes, es relativamente poco visible para el consumidor final. Es por ello que hay quienes afirman que los políticos se sienten atraídos por el mismo así como también que puede ser utilizado para aumentar el tamaño del sector público ya que, al ser recaudado por las empresas, no es fácilmente percibido como una carga impositiva por el sujeto incidido (Rosen, 2002).

La complejidad del actual sistema de IVA genera importantes costos de cumplimiento para las empresas y puede perjudicar especialmente a los contribuyentes, que por la dimensión de su estructura o las circunstancias propias del mercado, no pueden trasladar la totalidad de la carga. Es indispensable una revisión fundamental de la estructura del impuesto hacia un diseño más simple y unificado.

Asimismo, y con el objetivo de disminuir el costo de financiamiento de los contribuyentes, sería importante analizar la implementación de un impuesto basado en el método de lo percibido. A pesar de la complejidad que acarrea una modificación semejante, evitaría que los contribuyentes tengan que endeudarse para cumplir con sus obligaciones fiscales cuando aún no han cobrado los impuestos correspondientes.

Por otro lado, se deberían agilizar los sistemas de devolución de saldos de libre disponibilidad, a efectos de no atentar contra la capacidad contributiva de las empresas al dejar inmovilizado importantes sumas de dinero por largos plazos. Respecto a los saldos técnicos, la reforma introducida por la L. 27.430 morigera los efectos nocivos pero no considera todos los supuestos que los conforman.

Para lograr la mayor neutralidad, el IVA debe alcanzar todas las ventas, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes y servicios a una tasa general. Todos los operadores que intervienen en la cadena de producción-distribución deben ser sujetos gravados. Las excepciones constituidas por las exenciones de carácter objetivo o subjetivo deben ser

mínimas, e incluir las exportaciones, lo que implica en realidad aplicar el principio de país de destino (Kaplan H. , 2016).

Es recomendable que exista una única alícuota general a efectos de evitar la pérdida de neutralidad. La aplicación de alícuotas reducidas, las cuales atentan contra la eficiencia del impuesto, debe ser exclusiva de productos considerados de primera necesidad con el objeto de reducir la incidencia en los sectores de bajos recursos.

La posibilidad de complementar un impuesto general sobre las ventas, como es el IVA, con impuestos selectivos sobre los consumos es considerado más propicio que la introducción de tasa múltiples. La ventaja de esto radica en que los mecanismos de recaudación se mantienen separados y esto permite la simplicidad en el control del impuesto con una única alícuota.

Sea para atenuar la regresividad implícita del tributo, o por dificultades en su administración, es que históricamente se ha ahuecado su base eximiendo o excluyendo una serie de bienes y actividades. Generalmente las exenciones son entendidas como una ventaja fiscal porque se presuponen son una menor carga económica a la hora de tributar. No obstante, la existencia de una exención, al menos en las operaciones interiores, implica que no se van a poder deducir las cuotas del IVA soportadas. Consecuentemente se convierte así en un mayor coste que, en la medida que se lo permita el mercado, procurará recuperar el vendedor a través del precio.

La aplicación de exenciones “impuras” en etapas intermedias del proceso económico trae como consecuencia la distorsión de los precios relativos, la piramidación y acumulación del impuesto, así como también la necesidad de clasificar y discriminar las mercaderías y los servicios. Esto deriva en mayor complejidad en la administración y en un aumento de los costos de recaudación.

Es importante remarcar que si un impuesto modifica aunque sea mínimamente las decisiones de los productores y/o consumidores, se generará una carga excedente, que implicará que el sacrificio realizado por el sector privado sea superior al nivel de impuesto ingresado a la autoridad fiscal. Se presenta de esta forma la disyuntiva de si es necesario darle cierta progresividad a este impuesto o bien buscar que sea lo más neutral posible, lo que presupone ampliar totalmente las base del impuesto, y dejar ese papel a la imposición a la renta y al patrimonio.

Referencias bibliográficas

Doctrina

- Blázquez Lidoy, Alejandro; Bokobo Moiche, Susana. (2007). Las organizaciones no gubernamentales en el impuesto al valor añadido. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. 30/07, 10.
- Bodin, Jean-Paul Liam, Ebril, Liam, Keen, Michael, Summers, Victoria. (2002). El atractivo del IVA. Finanzas y Desarrollo, 44-47.
- Bullit Goñi, E. (2009). Constitución Nacional y Tributación Local. Buenos Aires: 2009.
- Cetrángolo, Oscar; Gómez-Sabaini, Juan Carlos. (2016). Tributación en América Latina. En búsqueda de una nueva agenda de reformas. Santiago de Chile: Naciones Unidas. CEPAL.
- Crawford, Ian; Keen, Michael; Smith, Stephen. (2010). Value added tax and excises. En J. Mirrlees, Dimensions of tax design (págs. 275-316). Nueva York: Oxford University Press.
- Enrico, Federico; Rodriguez Usé, Guillermo. (2005). Análisis del Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires: La Ley.
- European Commission, T. (2013). A study on the economic effects of the. La Haya.
- Fenochietto, R. (2006). Economía del sector público. Análisis integral de las finanzas públicas y sus efectos. Buenos Aires: La Ley.
- Fenochietto, R. (2007). El impuesto al valor agregado. Buenos Aires: La Ley.
- García- Margallo, J. M. (1980). Régimen de las pequeñas empresas en el Impuesto sobre el valor añadido. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Giuliani Fonrouge, C. (2010). Derecho Financiero (9 na. ed., Vol. I). Buenos Aires: La Ley.
- Harrison, Graham, Krelov, Russell. (2005). VAT Refunds: A Review of Country Experience . International Monetary Fund.
- Harvey, R. (2002). Hacienda Pública. Barcelona: Ariel.
- Jarach, D. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Kaplan, H. (2016). Lineamientos para una reforma fiscal en el impuesto al valor agregado. En A. Shindel, & A. Tarsitano, Lineamientos y propuestas para la reforma fiscal Argentina (págs. 535-562). Buenos Aires: Errepar.
- Kaplan, H. E. (2003). Imposición general al consumo. En V. O. Diaz, Tratado de Tributación. Política y Economía Tributaria (Vol. II). Buenos Aires: Astrea.

- Keen, Michael; Lockwood, Ben. (2006). Is the VAT a Money Machine? *National Tax Journal*, 905-928.
- Lans Bovenberg, A. (1987). Indirect taxation in developing countries. Working paper: International Monetary Fund.
- Margallo, J. M. (1980). Regimen de las pequeñas empresas en el Impuesto sobre el valor Añadido. XII Conferencia Técnica C.I.A.T., 1.
- Musgrave, R. M. (1992). Hacienda pública. Teórica y aplicada. Madrid: McGraw-Hil.
- Perez de Ayala, José, Gonzalez, Eusebio. (1983). Curso de Derecho Tributario. Madrid: Editoriales de Derecho reunidas.
- Recurso de hecho deducido por Aristides Horacio M.Cortien la causa Compañía General de Combustibles S.A. s/ recurso de apelación, 316:1533 (CSJN 16 de 06 de 1993).
- Rodriguez Usé, G. (2005). Teoría de la Imposición a los Consumos. En F. R. Enrico, Analisis del Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires: La Ley.
- Rosen, H. (2002). Hacienda Pública. Madrid: Mc. Graw Hill.
- Schindel, A. (2009). Contribuciones: Principios constitucionales de la tributación. En Constitución de la nación Argentina y normas complementarias. Analisis doctrinal y jurisprudencial (pág. 705 y ss). Buenos Aires: DePalma.
- Schindel, A. (2009). Irrupción nuevo pseudo principio tributario. *Revista Derecho Fiscal*, No. 5, 57.
- Spisso, R. R. (2011). Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- Stiglitz, J. (2000). La economía del sector público. Barcelon: Antoni Bosch, editor S.A.
- Tait, A. (1988). Value-added tax. Washington DC: International Monetary Fund.
- Tarsitano, A. (1994). El principio constitucional de capacidad contributiva. En E. Beltrán, E. Bulit Goñi, O. Casás, A. Corti, H. Garcia Belsunce, R. Spisso, . . . H. Villegas, Estudios de Derecho Constitucional y tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Tarsitano, A. (1994). Estudios de Derecho Constitucional y Tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Thuronyi, V. (1996). The law design and drafting. Washington: International Monetary Fund.
- Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Williams, D. (1996). Value-added tax. En V. Thuronyi, Tax law design and drafting. International Monetary Fund.

Zee, H. (1995). Value-added tax. En P. Shome, Tax Policy handbook. Washington DC: Internationally Monetary Fund.

Jurisprudencia

Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires, 308:2153 (CSJN 13 de 11 de 1986).

Alcalis de la Patagonia S.A.I.C. s/apelación por denegatoria de repetición, 308:673 (CSJN 06 de 05 de 1986).

Bufete Industrial Argentina SA c/ AFIP, 337:123 (CSJN 06 de 03 de 2014).

La Martona S.A. c. Provincia de Buenos Aires , 182:411 (CSJN 07 de 12 de 1938).

Lopez Lopez Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero, 314:1293 (CSJN 15 de 11 de 1991).

Navarro Viola de Herrera c/ Estado Nacional, 1638:1653 (CSJN 19 de 12 de 1989).

Nobleza Piccardo SAIC c/EN (DGI), 327:4023 (CSJN 05 de 10 de 2004).

Recurso de hecho deducido por Arístides Horacio M.Cortien la causa Compañía General de Combustibles S.A. s/ recurso de apelación, 316:1533 (CSJN 16 de 06 de 1993).

Roch SA c/ DGA s/ recurso (CSJN 03 de 06 de 2014).

Páginas Web

www.afip.gob.ar. (1er trimestre de 2018). Obtenido de

<http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/archivos/Informe.1.trimestre.2018.pdf>

Modificaciones sobre los Impuestos no distorsivos. (01 de 04 de 2008). Obtenido de [Econlink:](https://www.econlink.com.ar/impuestos-distorsivos-iva/modificaciones-impuestos-no-distorsivos)

<https://www.econlink.com.ar/impuestos-distorsivos-iva/modificaciones-impuestos-no-distorsivos>