

**COORDINACION DE LA IMPOSICION  
GENERAL A LOS CONSUMOS  
ENTRE NACION Y PROVINCIAS  
(ARGENTINA)**

**Juan C. Gómez Sabaini**

**PROYECTO REGIONAL DE DESCENTRALIZACION FISCAL  
CEPAL - GTZ**



**NACIONES UNIDAS**

**COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE**

**Santiago de Chile, 1993**

LC/L.796  
Noviembre de 1993

El presente documento fue elaborado por Juan C. Gómez Sabaini, Profesor del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) de la OEA con sede en Buenos Aires.

Las opiniones expresadas en este trabajo, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de la exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización.

## INDICE

	Pág.
PREFACIO .....	5
RESUMEN .....	7
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	13
II. INDICADORES CUANTITATIVOS .....	15
2.1. Situación nacional .....	15
2.2. Situación provincial .....	15
III. CARACTERISTICAS TECNICAS DE LA IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO .....	23
IV. OBJETIVOS DE LA COORDINACION IMPOSITIVA .....	29
V. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO .....	31
VI. LOS PROBLEMAS QUE PLANTEA LA COORDINACION INTERJURISDICCIONAL .....	35
IV.1. La aplicación del principio de origen .....	36
IV.2. La aplicación del principio de destino .....	38
i. El sistema de pago diferido .....	40
ii. El sistema del mecanismo compensador .....	41
VII. EL TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES A OTROS PAISES .....	43
VIII. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS FINALES .....	47
IX. DISTINTAS ALTERNATIVAS DE IMPOSICION GENERAL A LOS CONSUMOS A NIVEL PROVINCIAL .....	53
X. REFLEXIONES FINALES .....	59
BIBLIOGRAFIA .....	63

## **PREFACIO**

**La Serie Política Fiscal tiene el propósito de divulgar los resultados de trabajos impulsados por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD y por el Proyecto Regional sobre Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ**

**Ambos proyectos operan de manera coordinada, con objetivos y actividades que cubren una vasta gama de temas relativos a las finanzas públicas y a la política fiscal de los países de América Latina y el Caribe.**

**El trabajo aquí presentado se inscribe dentro del campo de actividades desarrolladas por el Proyecto Regional sobre Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ. El tema abordado es el de la imposición general a los consumos por parte de diferentes niveles de gobierno en Argentina y refuerza, en este sentido, el planteamiento de la conveniente armonización del sistema de imposición indirecta entre Nación y Provincias. En este país, el nivel central grava las transacciones a través del IVA y los gobiernos provinciales también gravan la misma base a través del Impuesto a los Ingresos Brutos (IIB). Este sistema tiene efectos distorsionadores sobre la actividad económica que han sido ampliamente reconocidos con sus posibles ventajas y/o desventajas en el contexto de la revisión de algunas experiencias internacionales en esta temática. Por ello el objetivo del presente estudio y frente a un desafío, aún no resuelto, es analizar diferentes alternativas de coordinación, entre ellas la misma sustitución y/o transformación de este impuesto dentro de la actual normatividad tributaria que rige en Argentina.**

**Creemos que los elementos que aquí se aportan permitirán tener elementos de juicio acerca del proceso de federalismo fiscal que se vive en la Argentina y sus desafíos futuros al complementar los trabajos anteriores sobre el mismo país desde la perspectiva de una deseable y eficiente coordinación tributaria entre los distintos niveles de gobierno.**

**Es de esperar que la presente publicación contribuya a una amplia divulgación de estas materias, tanto entre autoridades responsables por la formulación, diseño e implementación de la política de descentralización fiscal, como entre investigadores, docentes y especialistas en finanzas públicas del sector público y privado.**

## RESUMEN

1. Argentina recauda por impuestos generales que gravan el consumo y/o la producción de bienes y servicios una suma de recursos que oscila en torno al 8% del PBI (20.000 millones de pesos para 1992). Mientras que las 3/4 partes de los mismos provienen del impuesto al valor agregado (IVA) aplicado a nivel del gobierno nacional, 1/4 parte restante es obtenida por el conjunto de las 24 jurisdicciones provinciales (incluyendo la MCBA) a través del impuesto sobre los ingresos brutos (IIB).
2. La concurrencia de potestades tributarias entre nación y provincia, y la aplicación de un tributo fuertemente distorsivo a nivel provincial plantea la necesidad de armonizar el sistema de imposición indirecta desde dos ópticas. Por una parte coordinar, a nivel vertical, dos gravámenes al consumo o producción aplicado a distintos niveles de gobierno y por la otra, coordinar en sentido horizontal un determinado tributo entre todas las jurisdicciones provinciales.
3. Los problemas que causa la concurrencia de fuentes tributarias sobre un mismo hecho económico -el consumo o la producción-, se ven agravados en Argentina por las características técnicas del tipo de impuesto que es empleado por las provincias (IIB). Por otra parte, su posible sustitución por otra alternativa más aceptable constituye, en el campo de las finanzas públicas argentinas, uno de los desafíos más grandes, el que durante muchas décadas no ha podido tener una adecuada solución si bien se han ensayado en el pasado distintas opciones.
4. En lo que respecta a la composición de la estructura tributaria provincial, el impuesto a los ingresos brutos representa, en promedio para los años 80/92 cerca del 53% del total de la recaudación, mientras que el impuesto inmobiliario el 23% y el impuesto a los de automotores y sellos cerca del 10%, cada uno de ellos. Asimismo el IIB ha mantenido a lo largo de los años una importancia constante respecto al total de la recaudación provincial, ya que las cifras indican un mínimo del 48% 1980 y un máximo de 57% en 1992.
5. En cuanto a la importancia recaudatoria de cada una de las jurisdicciones, surge la fuerte concentración existente en unas pocas provincias, ya que sólo cuatro jurisdicciones (MCBA, Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe) generan cerca del 80% del total del impuesto a los ingresos brutos y casi el 88% del impuesto inmobiliario. En el extremo opuesto tenemos que doce provincias aportan al total de la recaudación de ingresos brutos, cada una de ellas, menos del 1% del total.

6. Una forma de caracterizar al impuesto a los ingresos brutos, es indicar que el mismo pertenece a la categoría de tributos plurifásicos, es decir que grava más de una vez la transferencia del bien o sus insumos a lo largo de las distintas fases del proceso productivo, al igual como lo hace el IVA. Sin embargo, se diferencia de este último en su carácter acumulativo, ya que la carga tributaria final que recibe el producto implica una reiterada imposición sobre el bien o sus insumos. Como consecuencia de este proceso de acumulación, por una parte, resulta una múltiple imposición de la misma base imponible o de parte de ella, y una aplicación del impuesto sobre el propio impuesto incorporado en fases o etapas anteriores del circuito. Por la otra, de la aplicación reiterada del impuesto sobre un mismo bien, el mismo se encarece para el consumidor final en una cifra superior al monto recaudado por el impuesto, efecto éste que se ha llamado de piramidación.

7. Ciertamente que su gran ventaja ha sido siempre la capacidad, que él mismo tiene de producir una sustancial masa de recaudación con una alcuota baja o moderada. En ese sentido, los datos muestran que el impuesto a los ingresos brutos produjo en promedio para el período 80/92 casi el 50% de la recaudación del IVA, (este valor se redujo al 31% para 1992 dado el gran avance de la recaudación del IVA), con una relación de alcuotas entre ambos tributos que, en promedio, podría estimarse en un séptimo.

8. Cualquier posible combinación de opciones de política en materia de imposición general a los consumos, entre nación y provincias, debe partir del planteamiento de los objetivos que deben perseguirse. No sólo definir con claridad los objetivos es importante, sino que deberá asignarse a cada uno de ellos un peso relativo que permita dar un orden de prioridad a los mismos. Sin esta prioridad será muy difícil poder optar por la combinación de instrumentos más adecuada. Ciertamente que el conjunto de todos los posibles objetivos pueda difícilmente ser logrado con alguno de los esquemas tributarios conocidos, y por ello el peso relativo que pueda tener cada uno de los mismos será un elemento determinante en la selección de las alternativas técnicas que se analizan seguidamente.

9. Un enfoque posible para encontrar soluciones al problema planteado consiste en analizar la experiencia internacional actual en esta materia. Para ello se ha analizado, por una parte la situación de los países del continente americano y europeo, para los cuales existe mayor cantidad de información, limitando obviamente el análisis a aquellos países que tienen una estructura federal de gobierno, y en los que tanto el nivel de gobierno federal como los niveles de gobierno estatales o provinciales tienen facultades propias de imposición a los bienes y servicios. Una extensión valiosa del campo de análisis se refiere al tratamiento dado a estos tributos en el marco de los mercados económicos ampliados y, en ese sentido, la experiencia que puede brindar la Comunidad Económica Europea es sumamente valiosa, ya que la misma plantea problemas de coordinación tributaria que en esencia contienen elementos muy semejantes a los tratados en este informe.

10. Desde el punto de vista de sus efectos sobre el movimiento de las mercaderías entre distintas jurisdicciones provinciales o internacionales, los impuestos sobre los bienes pueden aplicarse siguiendo dos principios. Si el bien es gravado en el lugar en que fue consumido, se dice que está gravado en base al principio del destino o del consumo. Alternativamente, si el bien es gravado en el lugar en que fue producido, se dice que el mismo está gravado

en base al principio del origen o de la producción. Para asegurar que un bien es gravado solamente en el lugar en que éste es consumido, los bienes exportados deben dejar su lugar de producción libre de impuestos y, al mismo tiempo, un impuesto compensador debe ser aplicado sobre las importaciones en su lugar de destino, de manera que éstas compitan en igualdad de condiciones con los bienes producidos domésticamente. La aplicación de este principio requiere, por lo tanto, un ajuste en frontera, para lo cual se ha entendido que el mismo sólo podría ser llevado a cabo a través de la existencia de controles aduaneros.

11. Por el contrario el principio del origen (exportaciones gravadas, importaciones exentas) permitiría la libre circulación de los bienes entre las distintas jurisdicciones, libre de cualquier ajuste en frontera y de la necesidad de tener que efectuar controles aduaneros. Esta simple razón explica porque, casi sin excepción, los impuestos generales a las ventas siguen el criterio del destino en relación con el movimiento internacional de los bienes, mientras que respecto al movimiento de mercaderías, dentro de un gobierno federal en el cual los estados o provincias tienen facultades tributarias propias se suele seguir el criterio del origen.

12. Debe tenerse presente que si bien el principio del origen presenta la ventaja indudable de evitar la necesidad de controles aduaneros, requiere para su aplicación que las distintas jurisdicciones (naciones o provincias) apliquen un tributo que sea uniforme, tanto en cuanto a los criterios que determina su base imponible, como en los niveles de las alícuotas. Con niveles de tasas distintas entre países, la aplicación del principio del origen introduciría desigualdades en los niveles de competencia, ya que productores de un país con una tasa p.e. del 10% estarían en condiciones más favorables para satisfacer las demandas de un consumidor de otro país en que su tasas sean p.e. del 15%.

13. Cuando el principio del destino es aplicado en relación con las ventas interestaduais, en las que no existe la posibilidad (ni la conveniencia) de efectuar controles fronterizos internos, surge la pregunta si es posible la aplicación práctica de este criterio. Según la doctrina la respuesta es simple: consiste en divorciar los ajustes tributarios de los controles aduaneros. Si bien los controles de aduana son asociados con la verificación física de las mercaderías, los ajustes en frontera, para efectos del IVA, pueden ser efectuados a través de registraciones en los libros de contabilidad del contribuyente por alguno de los sistemas que se analizan seguidamente, sin tener que requerir del control físico de los bienes.

14. ¿Cuáles son los enfoques que permiten trasladar los controles fronterizos a ajustes en los libros de contabilidad? Esencialmente se reconocen dos alternativas:

- a) gravar a la tasa cero las ventas interjurisdiccionales y diferir la responsabilidad del pago del impuesto al primer responsable de la jurisdicción compradora, razón por la cual se lo conoce como sistema de pago diferido. Esta alternativa es la elegida por la CE desde enero de 1993.
- b) gravar las ventas interjurisdiccionales, pero otorgar al importador ubicado en la jurisdicción compradora la posibilidad de tomar el crédito correspondiente a esas

compras y establecer un mecanismo compensador para controlar y consolidar las ventas efectuadas entre las distintas jurisdicciones.

15. Un aspecto que por su importancia requiere de algunas precisiones es el que se refiere al tratamiento que se le daría a las operaciones de exportación a otros países. En el contexto de un impuesto al valor agregado aplicado a nivel nacional, la aplicación de la tasa cero para el exportador y la consiguiente devolución de los créditos a esos sujetos no ofrece ningún tipo de problemas ya que se trata de una misma y única jurisdicción. Por el contrario, en el caso de la aplicación por parte de los gobiernos provinciales de un impuesto general a las ventas sobre el principio del destino, pueden presentarse distintas circunstancias.

16. En caso de tratarse de un impuesto monofásico a nivel de consumidor final, y en la medida en que por distintas circunstancias no se haya producido ninguna acumulación de la carga en el valor de los bienes, la exportación se producirá libre de impuestos, por el solo hecho de eximir a estas operaciones del gravamen correspondiente. El impuesto, si bien se va generando en etapas anteriores, sólo se incorpora en el precio final de los bienes, y por ello en el momento de su venta al exterior no será necesario contemplar ningún mecanismo de devolución, ya que no habría impuesto contenido en el valor de los insumos y/o de los bienes de capital utilizados.

17. Cuando la técnica utilizada, como impuesto general a las ventas, es de un impuesto plurifásico no acumulativo tipo valor agregado, la aplicación internacional del principio de destino ofrece algunas dificultades en cuanto a la consideración de los créditos. Puesto que en todos los casos, el acto de la exportación estará sujeta a tasa cero a fin de liberar de impuesto a la etapa exportadora, pero resta considerar la devolución de los créditos correspondientes a los insumos y bienes de capital.

18. Los impuestos a las ventas minoristas son conocidos como impuestos de etapa única, aplicados en la última etapa de la cadena de distribución y tienen como propósito gravar el consumo final de bienes y servicios. El impuesto que llega finalmente al consumidor se encuentra, por así decirlo, en suspenso durante las transacciones correspondientes a etapas anteriores del proceso productivo, hasta llegar finalmente a la etapa final. Por ello las transacciones efectuadas entre contribuyentes inscriptos, que puede ser el sector manufacturero, mayorista o minorista, se efectúan sin dar lugar a la generación del impuesto, hasta el momento en que cualquiera de éstos efectúa una venta a un consumidor final o incluso a un pequeño minorista no inscripto. Es en ese momento que surge la obligación impositiva a cargo del último contribuyente inscripto de facturar el tributo e ingresar el mismo al fisco.

19. Como se ha indicado el impuesto está diseñado para ser aplicado sólo a compradores finales, pudiendo ser éste una persona física que actúa como consumidor final o bien una empresa que compra para su propio uso y no para su reventa. Asimismo, debe tenerse presente que el impuesto se aplica técnicamente a las ventas al por menor y no a las ventas a los minoristas, marcando la diferencia de que las ventas al por menor pueden ser efectuadas directamente por empresas manufactureras o bien por mayoristas. Es por ello que

el destino de la venta adquiere en este tributo una importancia crucial, más que el propio carácter del comprador.

20. El conjunto de características precedentes le confiere a este tipo de impuesto, grandes ventajas respecto a otras formas de imposición general a los consumos, sin embargo debe señalarse su principal inconveniente. El mismo está centrado en las dificultades planteadas para administrar un gran número de pequeños contribuyentes y que aportan individualmente un escaso monto de impuesto. A su vez estos contribuyentes no llevan registros contables, la documentación de sus operaciones es de difícil control y, la omisión de ventas a los consumidores finales no deja huellas fáciles de seguir para efectuar una eficiente fiscalización. Cuando la actividad comercial está organizada a través de grandes cadenas de distribución, la existencia de los pequeños negocios minoristas puede ser, en parte, atenuada en sus complejidades administrativas, eximiendo a los mismos de la obligación de facturar el tributo en sus ventas y gravando a las compras que los mismos efectúan a los contribuyentes con mayor volumen de ventas y mayor nivel de organización.

21. Plantea problemas, por otra parte, en dos ordenes distintos. En su aspecto técnico, surgen serias dificultades, en primer lugar, para incorporar a los servicios en forma amplia y generalizada en su base imponible, si es que al mismo tiempo no se quieren perder las ventajas económicas del tributo. En segundo lugar, plantea dificultades concretas para evitar gravar con el tributo a los bienes de capital, los que muchas veces quedan incorporados en el precio final de los bienes.

22. Argentina plantea un desafío, aún no resuelto luego de muchos años y de algunos intentos de solución, que se refiere a la forma de coordinar la imposición general al consumo de bienes y servicios entre la nación y la provincias. Este problema no es ciertamente original ni exclusivo del país, ya que el mismo ha sido analizado en la literatura y, en parte, solucionado en la experiencia concreta a nivel internacional, cuando se estudian por ejemplo, los casos de Canadá, Brasil y la Comunidad Económica Europea. En esas tres circunstancias, paradójicamente, se optaron por tres soluciones diferentes, lo cual muestra el grado de complejidad y la cantidad de elementos que deben ser tomados en consideración, al tiempo de analizar cada una de las posibles vías de solución.

23. ¿Qué opciones técnicas -que aportando la misma recaudación- se abren ante estas perspectivas? Básicamente, si bien con distintas variantes, los instrumentos tributarios disponibles se circunscriben a la sustitución del IIB por un impuesto a la ventas al consumidor final o por un impuesto al valor agregado. El primero, es un impuesto monofásico que para evitar los problemas de acumulación de la carga tributaria debe ser aplicado directamente a las ventas efectuadas por cualquier agente económico al consumidor final, ya que el mismo no ofrece la posibilidad de reconocer créditos en concepto de impuestos una vez que estos han pasado a formar parte del precio de los bienes vendidos. El segundo, es un impuesto plurifásico no acumulativo, que por su mecánica de determinación del tributo, como diferencia entre débitos y créditos, arriba a casi los mismos resultados económicos, únicamente que a través de un proceso de pagos fraccionados producidos a lo largo del ciclo económico, sin por ello producir acumulación de la carga impositiva.

24. Las grandes diferencias entre ambos se plantean entonces, no en los problemas de neutralidad y grado de competitividad que ambos en su forma pura respetan igualmente, sino básicamente en sus posibilidades de administración. El impuesto a las ventas al consumidor final, tiene por un lado, la gran ventaja de que aplicado a nivel provincial reduce -si bien no elimina- gran parte de los problemas de coordinación interjurisdiccional y, por otra parte, la desventaja de presentar grandes dificultades para gravar a los servicios, liberar de impuestos a los bienes de capital, y tener que enfrentarse a los problemas evasivos que plantea la administración de un gran número de contribuyentes de un peso económico reducido. Por otra parte, el impuesto al valor agregado, presenta la gran ventaja de su pago fraccionado que permite ir ingresando la recaudación a medida que el producto va aumento de valor, así como también el aplicar el tributo sobre una base imponible mucho más amplia, ya que su mecanismo de débito y crédito permite eliminar los problemas acumulativos de la imposición plurifásica. Por el contrario, su desventaja está dada en la necesidad que plantea tener que coordinar a nivel interprovincial provincial la administración del mismo, en función tanto de los flujos de comercio interprovincial como internacional.

25. ¿Cuál de ambos inconvenientes, controlar a los contribuyentes o coordinar a las administraciones tributarias provinciales, presenta mayores dificultades o bien mejores perspectivas de éxito?

26. Para responder a esa pregunta el documento señala, en sus distintas secciones, las posibilidades técnicas por las que puede optarse, así como las ventajas e inconveniente de las mismas. ¿Es posible volcarse a una u otra forma de imposición? Si lo es, pero sólo después de un concienzudo análisis de los problemas que aquí se plantean y que van a tener que enfrentar las administraciones tributarias de las provincias.

## **I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

Argentina recauda de impuestos generales que gravan el consumo y/o la producción de bienes y servicios una suma de recursos que oscila en torno al 8% del PBI (20.000 millones de pesos para 1992).

Mientras que las 3/4 partes de los mismos provienen del impuesto al valor agregado (IVA) aplicado a nivel del gobierno nacional, 1/4 parte restante es obtenida por el conjunto de las 24 jurisdicciones provinciales (incluyendo la MCBA) a través del impuesto sobre los ingresos brutos (IIB).

Como es sabido, de acuerdo con la Constitución Nacional, tanto el Gobierno Nacional como los Gobiernos Provinciales, tienen facultades propias para aplicar impuestos "indirectos" y, por ello, esta concurrencia de facultades tributarias se manifiesta en la utilización, a nivel nacional, de un impuesto general al consumo que sigue la técnica de determinación conocida como del valor agregado (IVA), a la vez que los gobiernos provinciales emplean un tributo general en cascada denominado impuesto sobre los ingresos brutos (IIB).

La concurrencia de potestades tributarias entre nación y provincia, y la aplicación de un tributo fuertemente distorsivo a nivel provincial plantea la necesidad de armonizar el sistema de imposición indirecta desde dos ópticas. Por una parte coordinar, a nivel vertical, dos gravámenes al consumo o producción aplicado a distintos niveles de gobierno y por la otra, coordinar en sentido horizontal un determinado tributo entre todas las jurisdicciones provinciales.

Asimismo, debe tenerse presente que esta coordinación deberá darse en el contexto de un país que ya está utilizando otros mecanismos de coordinación financiera para regular las relaciones entre los distintos niveles de gobierno, tales como son el de separación de fuentes aplicado a la imposición al comercio exterior, el de coparticipación de recursos utilizados en relación a la mayor parte de los impuestos que recauda la Nación, y el de asignaciones globales a través de fondos especiales.

Por ello, este trabajo se limita solamente a una primera exploración de las posibles alternativas tributarias para sustituir el IIB, siempre exclusivamente dentro del campo de las opciones en relación con la imposición general sobre el consumo de bienes y servicios, sin explorar -como premisa- posibles alternativas de sustitución por otro tipo de impuestos.

Los problemas que causa la concurrencia de fuentes tributarias sobre un mismo hecho económico -el consumo o la producción-, se ven agravados en Argentina por las características técnicas del tipo de impuesto que es empleado por las provincias (IIB). Por otra parte, su posible sustitución por otra alternativa más aceptable constituye, en el campo de las finanzas públicas argentinas, uno de los desafíos más grandes, el que durante muchas décadas no ha podido tener una adecuada solución si bien se han ensayado en el pasado distintas opciones.

Discutir y analizar este problema constituye el punto central de este trabajo, para lo cual, en primer lugar, se pasará una rápida revista a los aspectos cuantitativos de la situación actual, así como de las distintas modalidades de imposición a nivel nacional y provincial y, en segundo lugar, se estudiarán las posibles alternativas que brinda el instrumental tributario, señalando en cada caso sus principales ventajas e inconvenientes.

La conclusión central, que se adelanta, es que todas las posibles combinaciones plantean pros y contras, y que sólo una muy clara explicitación de los objetivos y del peso relativo que se puede asignar a cada uno de ellos, podrá permitir seleccionar la combinación más apropiada de impuestos generales al consumo para el país, a nivel nacional y provincial.

## **II. INDICADORES CUANTITATIVOS.**

### ***II.1. Situación Nacional.***

Desde enero de 1975, el Gobierno Nacional aplica un impuesto general a las ventas que sigue la técnica del valor agregado, el que grava actualmente la casi totalidad de los bienes y servicios con una tasa básica del 18%.

Este tributo, desde su origen, se ha convertido, casi sin excepción, en el impuesto individual de mayor importancia recaudatoria de todo el sistema tributario argentino, a punto tal que durante el año 1992, en términos del PBI, representó casi 6% del mismo.

En términos de su contribución en la estructura tributaria, el IVA representó, en ese mismo año, el 36% del total de la recaudación tributaria nacional y el 30% del total, cuando se suma a la misma los ingresos del sistema de seguridad social y los ingresos provinciales propios.

Junto con los impuestos selectivos a los consumos (impuestos internos) y los impuestos a los combustibles, forman el trípode sobre el que se asienta la imposición indirecta a los consumos a nivel nacional, que constituye, por lejos, el rubro de mayor importancia recaudatoria, ya que durante el año 1992 ésta representó 8,7% del PBI y el 53% del total de la presión tributaria nacional.

El Cuadro 1 ilustra, desde el año 1980 en adelante, la importancia recaudatoria (medida en términos del PBI) de la estructura de los impuestos que gravan los bienes y servicios, así como la evolución de la presión tributaria nacional y total.

### ***II.2. Situación Provincial.***

En lo que respecta a la tributación provincial propia, cabe señalar que la misma está estructurada en torno a cuatro tributos principales (ingresos brutos, inmobiliarios, sellos y automotores) y un conjunto numeroso de impuestos menores de escasa recaudación individual.

En el Cuadro 2 se puede observar la presión tributaria del conjunto de las provincias, así como la correspondiente al impuesto a los ingresos brutos y a los demás tributos que componen la estructura tributaria provincial. Asimismo del mismo cuadro surge la escasa importancia que tienen los impuestos provinciales propios cuando se los compara con los recursos nacionales.

Respecto a este último punto, el mismo Cuadro 2 indica que, mientras la presión tributaria del conjunto de las provincias representa el 2,5% del PBI para el período 80/92, la suma de los impuestos nacionales -incluyendo las contribuciones de seguridad social- asciende al 13% del PBI, es decir que el peso relativo de las provincias está en promedio en torno al 20% del total.

Más adelante será de interés analizar en detalle este aspecto, debido a la importancia que están tomando las jurisdicciones provinciales en cuanto al número creciente de funciones que las mismas deben asumir.

Durante el año 1992 esta relación creció al 28%, en función de la rápida evolución que tuvieron los recursos provinciales, ya que comparando el año 1992 respecto a 1990, surge que los ingresos propios de las provincias crecieron el 40%, mientras que la recaudación nacional (incluyendo seguridad social) sólo lo hizo en el 34%.

En lo que respecta a la composición de la estructura tributaria provincial, del Cuadro 3 surge que el impuesto a los ingresos brutos representa, en promedio para los años 80/92 cerca del 53% del total de la recaudación, mientras que el impuesto inmobiliario el 23% y el impuesto a los de automotores y sellos cerca del 10%, cada uno de ellos.

Del mismo Cuadro surge que el IIB ha mantenido a lo largo de los años una importancia constante respecto al total de la recaudación provincial, ya que las cifras indican un mínimo del 48% 1980 y un máximo de 57% en 1992.

En cuanto a la importancia recaudatoria de cada una de las jurisdicciones, surge del Cuadro 4 la fuerte concentración existente en unas pocas provincias, ya que sólo cuatro jurisdicciones (MCBA, Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe) generan cerca del 80% del total del impuesto a los ingresos brutos y casi el 88% del impuesto inmobiliario.

**Cuadro 1**  
**Argentina: Evolución de la Recaudación de Algunos Impuestos: 1980-1992**  
(en porcentaje del PBI)

Código	Denominación del Concepto	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
01	- INTERNOS S/ BIENES, SERV. Y TRANSACCIONES.	6.58	7.39	6.45	5.42	5.57	6.73	7.07	6.24	5.89	5.22	5.73	7.21	8.66
01.1	- IVA bruto	3.18	3.77	3.03	2.28	1.93	2.40	2.46	2.42	1.84	1.63	2.31	3.45	5.89
01.2	- Internos unificados	1.16	1.23	1.07	0.84	0.72	1.00	1.14	1.15	0.90	0.77	0.84	1.03	1.01
01.3	- Combustible líquidos bruto	0.92	1.46	1.50	1.48	2.12	2.07	2.10	1.33	1.44	0.97	1.41	1.26	1.06
01.4	- Consumo energía eléctrica	0.17	0.17	0.12	0.10	0.05	0.15	0.18	0.18	0.13	0.07	0.10	0.10	0.06
01.5	- Consumo gas natural	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.07	0.06	0.04	0.14	0.13	0.14	0.04	0.04
01.6	- Producción de petróleo crudo	0.12	0.13	0.12	0.16	0.13	0.15	0.06	0.25	0.11	0.09	0.01	0.00	0.00
01.7	- Débitos bancarios	0.00	0.00	0.00	0.06	0.19	0.32	0.41	0.32	0.71	0.66	0.30	0.91	0.29
01.8	- Sellos	0.30	0.25	0.20	0.14	0.10	0.14	0.20	0.15	0.11	0.10	0.12	0.15	0.18
01.9	- Otros	0.69	0.37	0.38	0.33	0.29	0.43	0.45	0.40	0.51	0.80	0.51	0.28	0.12
	SUBTOTAL	9.91	10.57	9.38	8.49	7.97	10.67	10.69	10.2	9.06	10.41	8.63	9.69	11.56
02	SALARIOS Y CONTRIB. A SEG. SOCIAL	4.53	1.95	1.52	1.52	2.22	3.82	3.93	3.77	3.16	2.71	3.62	4.29	4.83
03	IMPUESTOS PROVINCIALES	3.22	2.71	2.24	1.67	2.14	2.54	2.85	2.48	2.17	1.92	2.31	2.58	3.24
04	RECAUDACION TOTAL BRUTA	17.66	15.23	13.14	11.68	12.33	17.04	17.47	16.44	14.39	15.04	14.56	16.57	19.62

1/ Relación en base a los nuevos valores de cuentas nacionales, publicados en abril de 1993

2/ Datos preliminares

Fuente: Elaboración propia en base a datos suministrados por la Secretaría de Ingresos Públicos y la Secretaría de Hacienda de la Nación

**Cuadro 2**  
**Argentina: Evolución y Estructura de la Presión**  
**Tributaria Provincial: 1980-1992**  
**(En porcentaje del PBI)**

Año	Total	Ingresos Brutos	Inmobiliario	Automotores	Sellos	Otros
1980	3.22	1.55	0.64	0.26	0.52	0.24
1981	2.71	1.35	0.61	0.24	0.38	0.13
1982	2.24	1.18	0.51	0.19	0.26	0.10
1983	1.67	0.92	0.37	0.15	0.20	0.03
1984	2.14	1.11	0.57	0.23	0.19	0.03
1985	2.54	1.30	0.63	0.31	0.24	0.05
1986	2.85	1.55	0.64	0.26	0.34	0.06
1987	2.48	1.42	0.48	0.21	0.30	0.07
1988	2.17	1.19	0.50	0.20	0.21	0.06
1989	1.92	1.04	0.48	0.19	0.16	0.04
1990	2.31	1.14	0.60	0.25	0.18	0.11
1991	2.58	1.38	0.60	0.26	0.28	0.07
1992	3.24	1.85	0.63	0.27	0.33	0.16
<b>PROMEDIO 80/92</b>	<b>2.46</b>	<b>1.30</b>	<b>0.56</b>	<b>0.23</b>	<b>0.28</b>	<b>0.09</b>

Fuente y notas: idem cuadro 1

En el extremo opuesto tenemos que doce provincias aportan al total de la recaudación de ingresos brutos, cada una de ellas, menos del 1% del total.

Respecto a los otros tres impuestos (inmobiliario, automotores y sellos) surgen problemas para efectuar una comparación de su concentración, ya que por ejemplo, en el caso de sellos por operaciones efectuadas en la ciudad de Buenos Aires el tributo es administrado por la DGI y respecto a los impuestos inmobiliarios, en algunas provincias el impuesto inmobiliario urbano es de jurisdicción municipal, al igual que el impuesto a los automotores.

Estos factores le restan fuerza a la comparación si bien, del mismo Cuadro 4, surge claramente el peso sustancial que tienen las cuatro provincias indicadas, que oscila en torno al 80% del total.

Por otra parte, y a fin de completar de manera global el panorama que presenta la imposición provincial, es interesante analizar la estructura de la recaudación de las distintas jurisdicciones. Para ello, el Cuadro 5 brinda información, correspondiente al año 1992, de la composición de la recaudación de cada una de las 24 jurisdicciones (incluida la MCBA).

En ese sentido cabe destacar que, para las cuatro mayores jurisdicciones, el impuesto a los ingresos brutos representa en promedio el 55% del total de sus ingresos tributarios.

Es por ello, que dada la importancia que el impuesto a los ingresos brutos tiene en relación con estas cuatro grandes jurisdicciones, cualquier modificación deberá tomar en consideración esta circunstancia de una manera muy particular.

Asimismo, deberá merecer una consideración especial el hecho de que más del 60% de la recaudación del impuesto a los ingresos brutos corresponde a la MCBA y a la provincia de Buenos Aires lo que representa, para el año 1992, cerca de 1,12 del PBI, es decir un monto cercano a los 2.600 millones de pesos anuales (a precios promedio del año).

Esta circunstancia pone un peso sustancial en los efectos que cualquier modificación impositiva podría tener sobre el financiamiento de los gastos de estas dos jurisdicciones, dada la alta concentración existente en las mismas.

**Cuadro 3****Argentina: Recursos Tributarios Provinciales**  
(Participación porcentual de cada tributo respecto del total anual)

<b>Año</b>	<b>Ingresos Brutos</b>	<b>Inmobilia rio</b>	<b>Automotores</b>	<b>Sellos</b>	<b>Otros</b>	<b>Total</b>
1980	48.1	20.0	8.3	16.1	7.5	100.0
1981	49.5	22.6	8.9	14.1	4.9	100.0
1982	52.3	22.9	8.4	11.7	4.8	100.0
1983	54.8	22.1	9.4	11.8	1.9	100.0
1984	51.9	26.8	11.0	8.7	1.6	100.0
1985	51.2	25.1	12.1	9.4	2.2	100.0
1986	54.4	22.5	9.0	12.0	2.1	100.0
1987	57.4	19.3	8.5	12.1	2.7	100.0
1988	55.1	23.0	9.4	9.7	2.8	100.0
1989	54.1	25.0	10.0	8.7	2.2	100.0
1990	49.6	26.3	11.1	8.1	4.9	100.0
1991	53.4	23.4	10.1	11.0	2.1	100.0
1992	57.0	19.6	8.3	10.2	4.8	100.0
<b>PROME DIO 80/92</b>	<b>52.8</b>	<b>22.8</b>	<b>9.3</b>	<b>11.4</b>	<b>3.6</b>	<b>100.0</b>

Fuente y notas: idem cuadro 1

**Cuadro 4**

**Argentina: Estructura de los Recursos Tributarios Provinciales  
Año 1992**  
(En porcentaje sobre el total de cada jurisdicción)

	Ing. Brutos	Inmobilia rio	Automo tores	Sellos	Otros	Total
MCBA	65.2	21.1	11.7	----	2.1	100.0
BUENOS AIRES	50.8	17.7	11.2	11.3	8.9	100.0
CATAMARCA	60.7	9.5	11.7	15.9	2.2	100.0
CÓRDOBA	53.1	33.9	----	10.6	2.4	100.0
CORRIENTES	65.7	18.2	----	16.1	----	100.0
CHACO	66.6	3.1	----	10.7	19.6	100.0
CHUBUT	75.2	0.1	----	20.3	4.5	100.0
ENTRE RÍOS	44.1	26.6	7.3	20.4	1.5	100.0
FORMOSA	66.6	8.1	----	22.5	4.7	100.0
JUJUY	74.2	11.7	----	13.4	----	100.0
LA PAMPA	45.1	19.5	12.4	22.0	0.9	100.0
LA RIOJA	72.2	4.6	4.9	17.4	0.9	100.0
MENDOZA	58.0	11.2	10.8	17.8	2.1	100.0
MISIONES	69.2	12.0	2.3	15.1	1.4	100.0
NEUQUÉN	62.1	6.6	----	31.2	----	100.0
RÍO NEGRO	62.3	9.9	10.7	16.6	0.4	100.0
SALTA	65.2	6.0	----	20.7	8.1	100.0
SAN JUAN	46.1	8.9	8.3	23.2	13.5	100.0
SAN LUIS	70.5	14.9	0.7	13.1	15.9	100.0
SANTA CRUZ	76.0	0.1	----	21.5	3.4	100.0
SANTA FE	54.0	25.9	1.0	18.0	1.1	100.0
STGO DEL ESTERO	47.6	10.4	9.6	14.0	18.3	100.0
TUCUMÁN	50.7	12.0	10.9	16.8	9.6	100.0
TIERRA DEL FUEGO	79.7	1.0	----	11.0	8.3	100.0

Fuente: Elaborado en base de datos de la Secretaría de Hacienda

### **III. CARACTERISTICAS TECNICAS DE LA IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO.**

#### ***III.1. El Impuesto al Valor Agregado.***

Como se ha mencionado, desde el año 1975, Argentina aplica a nivel federal el IVA, estructurado sobre los patrones clásicos de impuesto contra impuesto, tipo consumo respecto al tratamiento a los bienes de capital, siguiendo el principio del destino para los ajustes en frontera, y, actualmente, alcanzando en su base imponible a la casi totalidad de los bienes y servicios con una tasa única del 18%.

Si bien el tributo sufrió varias reformas, desde el momento inicial de su aplicación, las mismas han venido enfatizando las características mencionadas buscando consolidar un impuesto al consumo, que no solamente produzca una gran recaudación, como ya se ha indicado, sino que también evite las alteraciones en materia de precios relativos, y provoque distorsiones en las condiciones de competencia, tanto a nivel nacional como en relación con el comercio internacional.

Por otra parte, la aplicación del IVA se ve complementada por un conjunto de impuestos selectivos a la producción y al consumo, los que actualmente están agrupados, por una parte en los llamados impuestos internos unificados, y por la otra en los impuestos sobre la energía y combustibles. Respecto al primero de ellos, podemos decir que el mismo está compuesto por una serie de gravámenes de tipo monofásico aplicados a nivel de productor, que gravan básicamente a los cigarrillos y tabacos, a las bebidas alcohólicas y gaseosas y a otros bienes considerados suntuarios, es decir que tienen una base imponible restringida a algunos bienes, así como a algunos servicios, tales como es el de la actividad aseguradora.

Por último, a nivel nacional tienen importancia los impuestos específicos a los combustibles en sus distintas formas y a la energía eléctrica.

En lo que concierne al espectro de tributos provinciales, el impuesto sobre los ingresos brutos tiene un larga trayectoria en todas las provincias, ya que si bien ha modificado su denominación cambiando su original denominación de impuesto a las actividades lucrativas, ha continuado con sus características básicas del tipo de los tributos conocidos como de alcabala, o como se los denominaba también en algunos países de impuesto a la cifra de negocios, gravando el ejercicio habitual, y a título oneroso, del comercio, industria, profesión, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios de cualquier otra actividad, lucrativa o no.

### **III.2 El Impuesto a los Ingresos Brutos.**

Una forma de caracterizar al impuesto a los ingresos brutos, es indicar que el mismo pertenece a la categoría de tributos plurifásicos, es decir que grava más de una vez la transferencia del bien o sus insumos a lo largo de las distintas fases del proceso productivo, al igual como lo hace el IVA.

Sin embargo, se diferencia de este último en su carácter acumulativo, ya que la carga tributaria final que recibe el producto implica una reiterada imposición sobre el bien o sus insumos.

Como consecuencia de este proceso de acumulación, por una parte, resulta una múltiple imposición de la misma base imponible o de parte de ella, y una aplicación del impuesto sobre el propio impuesto incorporado en fases o etapas anteriores del circuito.

Por la otra, de la aplicación reiterada del impuesto sobre un mismo bien, el mismo se encarece para el consumidor final en una cifra superior al monto recaudado por el impuesto, efecto éste que se ha llamado de piramidación.

Estos dos últimos efectos, el de acumulación de la carga y de piramidación del impuesto, no se encuentran presentes en el IVA, dado el carácter de tributo plurifásico pero no acumulativo, aspecto este último que lo diferencia sustancialmente en cuanto a sus consecuencias económicas del impuesto a los ingresos brutos.

¿Cuáles serían entonces las principales ventajas e inconvenientes del impuesto a los ingresos brutos?

Ciertamente que su gran ventaja ha sido siempre la capacidad, que él mismo tiene de producir una sustancial masa de recaudación con una alícuota baja o moderada. En ese sentido, los datos del Cuadro 6 muestran que el impuesto a los ingresos brutos produjo en promedio para el período 80/92 casi el 50% de la recaudación del IVA, (este valor se redujo al 31% para 1992 dado el gran avance de la recaudación del IVA), con una relación de alícuotas entre ambos tributos que, en promedio, podría estimarse en un séptimo.

Esta formidable característica típica de la imposición a las ventas en cascada, no se logra sin producir serias distorsiones económicas que Due (1970) en su libro, clásico en la materia, señala con gran precisión, a saber:

- a. Distorsión de la asignación de los recursos económicos, ya que el impuesto no es neutral, desde el punto de vista de eficiencia económica a causa de la alteración de precios relativos que introduce entre el productor y el consumidor.
- b. Distorsión en el precio de los bienes según las posibilidades de integración vertical que tenga cada sector, ya que dada la característica acumulativa del tributo se producirá un ahorro de costos en la medida en que puedan integrarse verticalmente los procesos productivos.

- c. Desestímulo a la exportación, ya que si bien puede eximirse al exportador no se puede devolver el impuesto contenido en los insumos y bienes de capital incorporados en el valor exportado. De esta forma el impuesto opera más como un impuesto al productor que como un tributo al consumidor. En otras palabras, el impuesto a

**Cuadro 5**

**Argentina: Distribución de Recursos Tributarios Provinciales Año 1992**  
(En porcentos sobre el total de cada impuesto)

	Ing. Brutos	Inmobi liario	Automotores	Sellos	Otros	Total
MCBA	30.9	28.9	37.7	---	11.3	27.0
Buenos Aires	30.9	31.3	46.5	38.3	64.2	34.6
Catamarca	0.3	0.1	0.4	0.4	0.1	0.3
Córdoba	8.4	15.6	---	9.3	4.4	9.0
Corrientes	0.9	0.7	---	1.2	0.0	0.7
Chaco	1.0	0.1	---	0.9	3.6	0.9
Chubut	0.8	0.0	---	1.2	0.6	0.6
Entre Ríos	1.7	2.9	1.9	4.2	0.7	2.1
Formosa	0.4	0.1	---	0.5	0.3	0.3
Jujuy	0.7	0.3	---	0.6	---	0.6
La Pampa	0.7	0.9	1.4	2.0	0.2	0.9
La Rioja	0.3	0.1	0.2	0.4	0.1	0.3
Mendoza	3.4	2.2	5.0	6.7	1.7	3.9
Misiones	1.6	0.8	0.4	2.0	0.4	1.3
Neuquén	1.3	0.4	---	3.7	0.0	1.2
Río Negro	1.6	0.7	1.9	2.4	0.1	1.5
Salta	1.1	0.3	---	2.0	1.6	1.0
San Juan	0.7	0.3	0.8	1.8	2.3	0.8
San Luis	0.8	0.5	0.1	0.9	0.1	0.7
Santa Cruz	0.7	0.0	---	1.2	0.3	0.5
Santa Fe	8.7	12.1	1.1	16.1	2.1	9.2
Stgo. del Estero	0.4	0.3	0.5	0.6	1.8	0.5
Tucumán	1.5	1.0	2.2	2.8	3.4	1.7
Tierra del Fuego	0.6	0.0	---	0.5	0.8	0.5
<b>TOTAL</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

Fuente: idem cuadro 4

los ingresos brutos no permite la aplicación de un ajuste en frontera en base al criterio del destino, sino que se ve limitado a la aplicación del principio de origen.

- d. Estímulo a la importación de bienes, especialmente terminados, ya que el tributo alcanza solamente a la etapa final de los mismos, mientras que los bienes producidos domésticamente quedarían alcanzados en todas sus etapas.
- e. Incrementan el precio de los bienes por sobre el monto de impuestos que obtiene el fisco, como consecuencia del efecto de piramidación del tributo.
- f. Desde el punto de vista de su administración, el IGB implica la necesidad de controlar un gran número de contribuyentes, ya que quedan alcanzados los distintos sectores productores de bienes y de servicios, pero sin ningún tipo de vinculación tributaria entre los mismos.

En ese sentido, la omisión de la declaración de ventas no tiene ninguna repercusión hacia adelante, ni hacia atrás en la cadena de control del tributo, tal como ocurre con el IVA.

En lo que muestra la experiencia internacional, en la aplicación de este tipo de tributos, muestra claramente que ha existido una tendencia a su sustitución en casi todos los países que lo utilizaban. Actualmente, a nivel federal, ya no existe ningún país de América Latina y Europa que utilice este tipo de gravamen, mientras que el mismo era de amplia difusión hace un par de décadas.

Vale señalar también, que en casi todos los países, la sustitución operó hacia la adopción del impuesto tipo valor agregado.

Por último, cabe indicar que en el caso de Argentina, existe desde hace ya varios años una marcada tendencia a la aplicación de alícuotas de una magnitud y estructura muy semejante en casi todas las provincias (Entre Ríos es quizás una de las pocas excepciones a esta regla), lo que en parte atenúa los elementos negativos de este tributo.

De todas maneras, los inconvenientes mencionados son tan significativos que obran como un limitante para obtener un nivel de recaudación superior, y como un freno a la conveniencia de efectuar incrementos en sus alícuotas en caso de ser ésta requerida para mejorar el financiamiento de las provincias, lo cual limita el buoyancy del mismo.

Si a los efectos económicos negativos, propios de la imposición en cascada, se agregan aquellos que surgen cuando este tipo de gravamen se aplica a niveles secundarios de gobierno (provincias, estados, municipios) los inconvenientes indicados se ven agravados.

**Cuadro 6**

**Argentina: Evolución de la Importancia Recaudatoria de Algunos  
Tributos Provinciales Respecto al Impuesto al Valor Agregado  
1980-1992  
(en porcentos)**

	<b>INGRESOS BRUTOS IVA</b>	<b>ING.BRUTOS + SELLOS IVA</b>
1980	48.7	65.1
1981	35.8	45.9
1982	38.9	47.5
1983	40.3	49.1
1984	57.5	67.3
1985	54.2	64.2
1986	63.0	76.8
1987	58.7	71.1
1988	64.7	76.9
1989	63.8	73.6
1990	49.3	57.1
1991	40.0	48.1
1992	31.4	37.0
80/92	49.7	60.0

**Fuente:** Elaboración propia en base a datos de los cuadros 1 y 2

En ese sentido debe tenerse presente que el IIB atribuye la potestad tributaria a la jurisdicción en la que se ejerce la actividad, aplicando un criterio territorial, y gravando a los bienes y servicios producidos en la jurisdicción y consumidos dentro o fuera de su territorio.

La aplicación de este criterio objetivo, por parte de cada una de las provincias, implica la concurrencia de facultades tributarias, cuando el ejercicio de una actividad abarca más de una jurisdicción y abre las puertas a una doble imposición sobre un mismo bien o servicio producido.

Atenuar los efectos de tipo interjurisdiccional, cuando cada una de ellas se atribuye la potestad tributaria para gravar los bienes producidos y/o consumidos en su territorio, ha sido en Argentina materia de grandes controversias y discusiones que buscaron canalizar una solución, que si bien puede no ser perfecta trató de atenuar las consecuencias negativas, a través de un Convenio Multilateral y de la constitución de una Comisión Arbitral que dirima los conflictos surgidos del mismo.

Básicamente, el mismo consistió en el establecimiento de criterios aceptados por todas las provincias para limitar su potestades tributarias en lo que hace a las actividades interjurisdiccionales, distribuyendo a esos efectos la base imponible del tributo que surge de una determinada transacción entre todas las jurisdicciones participantes.

#### IV. OBJETIVOS DE LA COORDINACION IMPOSITIVA.

Cualquier posible combinación de opciones de política en materia de imposición general a los consumos, entre nación y provincias, debe partir del planteamiento de los objetivos que deben perseguirse.

No sólo definir con claridad los objetivos es importante, sino como se ha mencionado en la introducción, deberá asignarse a cada uno de ellos un peso relativo que permita dar un orden de prioridad a los mismos. Sin esta prioridad será muy difícil poder optar por la combinación de instrumentos más adecuada.

A fin de contribuir a esta clarificación, se pueden extraer de Poddar (1990) algunos de los objetivos básicos que, la imposición general que apliquen las provincias, deberán tener en consideración.

- a. **Recaudación.** El esquema seguido deberá procurar un monto de ingresos tributarios que no sea inferior a los recursos del mismo origen producidos conjuntamente por la Nación y las Provincias, y a la vez deberá tender a evitar modificaciones sustanciales en el monto de ingresos propios obtenido por cada una de las provincias o bien proveer la solución técnica que permita recomponer la situación actual.
- b. **Simplicidad.** El tipo de tributo adoptado deberá ser factible de ser controlado por parte de la administración tributaria sin excesivas complicaciones, aspecto éste que se deviene del objetivo anterior, ya que un tributo con altas posibilidades de evasión no es garantía de producir la misma recaudación. Asimismo, el impuesto no deberá requerir excesivas reglas y normas para su cumplimiento por parte de los contribuyentes, ni requerir medidas discrecionales de la administración.
- c. **Comercio internacional.** El criterio de ajuste en frontera deberá estar basado únicamente en el principio del destino (exportaciones libre de gravamen e importaciones gravadas). Este objetivo plantea un cambio fundamental respecto al IIB que, intrínsecamente, incorpora impuestos en el valor de los bienes exportados, lo que conlleva un aumento de los costos para el exportador.
- d. **Asignación de recursos.** El impuesto no deberá alterar el precio relativo de los bienes y servicios y será neutral en cuanto a la localización de los recursos económicos. Esto implica la necesidad de evitar la acumulación de la carga tributaria y la piramidación del tributo, propia de los tributos en cascada, así como también evitar las alteraciones en los precios de los bienes de capital.

- e. **Federalismo**. El esquema tributario adoptado deberá tener el grado de flexibilidad suficiente, a fin de que cada provincia pueda establecer con independencia sus propias prioridades económicas y sociales y sus propias necesidades fiscales. Esto implica que el sistema tributario deberá ser armonizado entre todas las jurisdicciones, pero no uniformado, aunque un cierto grado de convergencia en materia de alícuotas y bases imponibles será altamente beneficioso.
- f. **Comercio interprovincial**. El impuesto no deberá requerir ningún tipo de control en las fronteras interprovinciales a fin de determinar el monto del impuesto correspondiente a cada transacción. La norma de orden constitucional que establece que no podrán existir aduanas interiores deberá ser respetada, a cuyos efectos el país en su conjunto deberá considerarse como una zona de libre comercio con un arancel externo común, respecto al resto del mundo.

Ciertamente que el conjunto de todos estos objetivos pueda difícilmente ser logrado con alguno de los esquemas tributarios conocidos, y por ello el peso relativo que pueda tener cada uno de los mismos será un elemento determinante en la selección de las alternativas técnicas que se analizan seguidamente.

## **V. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO.**

Un enfoque posible para encontrar soluciones al problema planteado consiste en analizar la experiencia internacional actual en esta materia.

Para ello se ha analizado, por una parte la situación de los países del continente americano y europeo, para los cuales existe mayor cantidad de información, limitando obviamente el análisis a aquellos países que tienen una estructura federal de gobierno, y en los que tanto el nivel de gobierno federal como los niveles de gobierno estatales o provinciales tienen facultades propias de imposición a los bienes y servicios.

Una extensión valiosa del campo de análisis se refiere al tratamiento dado a estos tributos en el marco de los mercados económicos ampliados y, en ese sentido, la experiencia que puede brindar la Comunidad Económica Europea es sumamente valiosa, ya que la misma plantea problemas de coordinación tributaria que en esencia contienen elementos muy semejantes a los tratados en este informe.

En ese sentido, y tal como la literatura reconoce en la materia, los problemas de coordinación vertical (entre gobiernos federales y provinciales) son también susceptibles de ser analizados en el contexto de la problemática relacionada con la coordinación horizontal (entre naciones independientes).

En el área del continente americano, cinco son los países que siguen un esquema político federal si bien no en todos los casos, existen potestades tributarias propias en ambos niveles de gobierno. Estos son los siguientes: Canadá, Estados Unidos, México, Brasil y Argentina.

El caso de los Estados Unidos, si bien es interesante para analizar por su vasta experiencia en la aplicación del impuesto a las ventas minoristas, escapa del marco de referencia ya que el país siguió en su trayectoria histórica el criterio de separación de fuentes, quedando confinada la imposición a las ventas al nivel de los gobiernos estatales, si bien existen una gran variedad de sobretasas aplicadas por niveles inferiores de gobierno.

De los 52 estados, 46 aplican la forma técnica de imponer a las ventas minoristas (IVM) con alícuotas que oscilan entre el 4,25% y el 7,50 %.

México tampoco plantea problemas de coordinación tributaria ya que, mientras que el gobierno federal emplea el impuesto al valor agregado como esquema general de

imposición a los bienes y servicios, los estados coparticipan de la recaudación de ese tributo, sin aplicar ningún esquema tributario propio.

Canadá aplica actualmente, desde enero de 1992, un impuesto general al consumo sobre la técnica del impuesto al valor agregado a nivel del gobierno federal, tributo éste que sustituyó al anterior impuesto a las ventas a nivel de industria manufacturera debido a los serios inconvenientes que el mismo tenía (Chisari, 1993), mientras que a nivel provincial se aplica un impuesto a las ventas minoristas (con excepción de la provincia de Alberta), con alícuotas que varían entre el 5 al 12%.

En relación al caso canadiense es conveniente resaltar que la reforma impositiva analizó fundamentalmente tres aspectos:

- a) la sustitución del tributo federal por otra forma de imposición general al consumo, ya que el impuesto a las ventas minoristas a nivel provincial que ya tiene muchos años de vigencia, no planteaba problemas en su aplicación.
- b) el grado de eficiencia administrativa que poseen los gobiernos provinciales para administrar un impuesto que concentra la recaudación de un gran número de contribuyentes, si bien debe tomarse en cuenta que existe una considerable concentración de ventas a los minoristas a través de grandes redes de distribución comercial.
- c) la influencia que puede ejercer el impuesto a las ventas minoristas aplicado por los gobiernos estatales de los Estados Unidos, en función del amplio comercio existente entre ambos países.

Brasil aplica un impuesto general a las ventas tipo IVA al nivel de los estados y que se denomina impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), alcanzando a las cosas muebles en el momento de la salida del establecimiento, a los servicios de transporte y comunicaciones a cualquier título y a las importaciones.

Por otra parte en relación con los servicios, se utiliza un impuesto generalizado a nivel municipal y que se denomina impuesto sobre los servicios (ISS).

El ICMS, que se aplica a nivel estadual, no desgrava totalmente las exportaciones porque: i) se gravan exportaciones primarias y ii) no se deducen los impuestos pagados por compras de bienes de capital.

En cuanto al nivel de las alícuotas, éstas son variables según los estados, siendo la tasa del 18% la más común para las operaciones internas del estado, a la vez que se utiliza la tasa del 7% en relación con las transacciones de los estados del Norte y del Noreste, del 12% para las transacciones con los estados del Sur y del Sureste y del 13 % para las exportaciones agrícolas.

A nivel federal el país utiliza el impuesto sobre productos industrializados (IPI) que grava de manera selectiva ciertos bienes y constituye un tributo plurifásico no acumulativo

(tipo IVA), pero aplicado únicamente sobre las importaciones y transferencias de algunos bienes, considerando como hecho imponible a tal efecto la salida del establecimiento industrial.

La gran cantidad de bienes gravados, ya sea bienes de consumo final no duradero, así como la gran lista de productos industrializados, limita las posibilidades de brindar un panorama en cuanto al nivel de las alícuotas, ya que éstas varían desde el 0% al 365%. (González Cano, 1992).

En relación con el continente europeo, el proceso de armonización tributaria al que llegó necesariamente la Comunidad Económica, determinó el tipo de imposición aplicada a los bienes y servicios.

Como es sabido, como resultado de los trabajos realizados tanto por el Comité Neumark de 1963, como por el Comité Jansen del mismo año, se propusieron reemplazar los impuestos en cascada o a la cifra de negocios existentes, por un impuesto al valor agregado, el que ya se encontraba en vigencia en Francia y bajo gran consideración en Alemania.

En 1967, las propuestas de estos Comités, fueron aceptadas por el Consejo de Ministros de la CE, la que aprobó la Primera Directiva, a través de la cual los países debían introducir desde el 1° de enero de 1970 un impuesto general a las ventas, en etapas múltiples y no acumulativos, quedando los Estados en libertad de forjar sus propias alícuotas y en menor medida sus propias exenciones.

En forma simultánea fue sancionada, también la Segunda Directiva que especificó la estructura básica del tributo y definió otros conceptos importantes, así como el tratamiento de las importaciones y exportaciones. En esencia, y como es sabido, las opciones técnicas se inclinaron por un sistema de determinación en base a la facturación utilizando el sistema de impuesto contra impuesto, aplicando el principio del destino para las operaciones internacionales, y el tipo consumo para el tratamiento a los bienes de capital, aunque dando alguna posible opción respecto a este último aspecto.

Fue recién en 1977, y con vigencia para 1979, en que la Sexta Directiva de la Comunidad acordó sustancialmente las definiciones legales, las exenciones, las normas respecto a la agricultura y a la etapa de comercio minorista, así como el tratamiento a los servicios, definiendo con precisión tres elementos: los sujetos gravados, las operaciones alcanzadas y las bases imponibles. (Cnossen y Shoup, 1987).

Debe tenerse presente, por otra parte, que la mayor parte de los países que integran la CE tiene un régimen unitario de gobierno, con excepción de Alemania, y que en los mismos no se aplican conjuntamente con otros impuestos generales a las ventas.

Por último, y a título informativo, puede señalarse que tanto Australia como Suiza aplican, un impuesto general a las ventas a nivel federal en etapa única, en la etapa mayorista de comercialización, aunque en el este último país también se aplica a algunas actividades minoristas, con alícuotas que varían en torno al 10% para Suiza, y el 20 % Australia.

## **VI. LOS PROBLEMAS QUE PLANTEA LA COORDINACION INTERJURISDICCIONAL.**

Desde el punto de vista de sus efectos sobre el movimiento de las mercaderías entre distintas jurisdicciones provinciales o internacionales, los impuestos sobre los bienes pueden aplicarse siguiendo dos principios.

Si el bien es gravado en el lugar en que fue consumido, se dice que está gravado en base al principio del destino o del consumo. Alternativamente, si el bien es gravado en el lugar en que fue producido, se dice que el mismo está gravado en base al principio del origen o de la producción.

Para asegurar que un bien es gravado solamente en el lugar en que éste es consumido, los bienes exportados deben dejar su lugar de producción libre de impuestos y, al mismo tiempo, un impuesto compensador debe ser aplicado sobre las importaciones en su lugar de destino, de manera que éstas compitan en igualdad de condiciones con los bienes producidos domésticamente.

La aplicación de este principio requiere, por lo tanto, un ajuste en frontera, para lo cual se ha entendido que el mismo sólo podría ser llevado a cabo a través de la existencia de controles aduaneros.

Por el contrario el principio del origen (exportaciones gravadas, importaciones exentas) permitiría la libre circulación de los bienes entre las distintas jurisdicciones, libre de cualquier ajuste en frontera y de la necesidad de tener que efectuar controles aduaneros.

Esta simple razón explica porque, casi sin excepción, los impuestos generales a las ventas siguen el criterio del destino en relación con el movimiento internacional de los bienes, mientras que respecto al movimiento de mercaderías, dentro de un gobierno federal en el cual los estados o provincias tienen facultades tributarias propias se suele seguir el criterio del origen.

Asimismo, y por razones obvias de imposibilidad de control aduanero en las fronteras, cuando los impuestos a las ventas gravan, no a los bienes, sino a los servicios el principio generalmente aplicado es el de origen, con excepción de algunos servicios especiales, tal como podrían ser los de transporte.

La CE ha aplicado el principio del destino con respecto al comercio intracomunitario, pero las indudables ventajas de eliminar los controles fronterizos ha

llevado, en una primera instancia, a darle una fuerte consideración a la posibilidad de cambiar hacia el principio del origen si bien la decisión que finalmente se adoptó desde el 1º de enero de 1993, consistió en continuar con el principio del destino, pero eliminando los controles aduaneros y llevando el control impositivo al nivel de la contabilidad de los contribuyentes.

Debe tenerse presente que si bien el principio del origen presenta la ventaja indudable de evitar la necesidad de controles aduaneros, requiere para su aplicación que las distintas jurisdicciones (naciones o provincias) apliquen un tributo que sea uniforme, tanto en cuanto a los criterios que determina su base imponible, como en los niveles de las alícuotas.

Con niveles de tasas distintas entre países, la aplicación del principio del origen introduciría desigualdades en los niveles de competencia, ya que productores de un país con una tasa p.e. del 10% estarían en condiciones más favorables para satisfacer las demandas de un consumidor de otro país en que su tasa sea p.e. del 15%.

Debido a que el principio del origen grava a los bienes según el lugar en que estos han sido elaborados, y por ello constituye un impuesto a la producción, la recaudación del tributo fluiría al fisco del país productor. Por el contrario, los impuestos a la venta que siguen el criterio del destino dirigen la recaudación hacia los fiscos de los países donde se encuentran los consumidores.

Como se observa ambos criterios, origen y destino, tienen cada uno de ellos, simultáneamente, evidentes ventajas y desventajas, ya que mientras que el origen facilita el movimiento interno de bienes, sin la necesidad de controles aduaneros tiene como inconveniente que requiere uniformidad en las bases y las alícuotas de los impuestos y, por otra parte el destino, si bien admite esquemas tributarios que sólo sean armónicos, y respeta las condiciones de competitividad, lleva a la necesidad de tener que establecer ajustes fronterizos.

Shibata (1967), analizó estas circunstancias y planteó la posibilidad de un sistema mixto, denominado principio de origen restringido, por el cual el movimiento interno de mercaderías entre las provincias de un mismo país o entre estados miembros en el caso de una unión económica, seguiría el principio de origen a fin de evitar la aplicación de ajustes en fronteras, y por otra parte se aplicaría el principio del destino respecto al comercio efectuado con terceros países o en forma amplia para toda actividad de comercio internacional.

### ***VI.1. La Aplicación del Principio del Origen.***

Si bien la aplicación del criterio de origen restringido estudiado por Shibata, aparenta brindar solución general a la aplicación de un tributo general a las ventas a nivel de gobiernos estatales o provinciales, un análisis más detallado del mismo muestra que

este no logra desembarazarse de los problemas que tiene el principio puro de origen, algunos de los cuales son los siguientes:

- a. Un problema típico de este principio es la necesidad de tener que valorar el comercio interprovincial a fin de evitar manejos entre empresas vinculadas que puedan afectar tanto el monto total de la carga tributaria, como la asignación entre los fiscos participantes de esa recaudación.

Por ejemplo, en el caso de provincias con tasas impositivas diferentes, es claro el posible traslado de bienes de una empresa ubicada en una provincia con tasas elevadas, a otra empresa vinculada de otra provincia que tenga tasas menores.

Aun con tasas de imposición iguales, y como señala McLure (1980), si las empresas son indiferentes respecto a la distribución de la base imponible del impuesto entre los distintos fiscos, estos no lo son, razón por la que será necesario establecer un conjunto de normas que permita la asignación de la recaudación entre los mismos.

- b. Un problema adicional surge cuando una empresa brinda servicios o vende bienes en todo el país. Por ejemplo, como señala Poddar(1990) las ventas de una empresa de electricidad a toda la nación producida por un conjunto de plantas generadoras instaladas en distintas jurisdicciones. Si bien, en ese caso, puede conocerse con certeza el lugar de consumo del bien en función del lugar de residencia del comprador, no existe una forma sencilla de determinar el origen de la producción.

En buena medida el ejemplo de Brasil refleja los problemas que se plantean con la aplicación del principio del origen para el caso de ventas interestadales.

A fin de minimizar los problemas existentes, los grados de libertad de los estados han sido restringidos a través de un conjunto de directivas constitucionales, así como en el establecimiento de límites para el nivel de las alícuotas máximas e incluso se establecieron tasas menores a las ventas, en ciertas regiones del país, a fin de favorecer el flujo de recursos tributarios a las mismas.

En cierta medida podríamos señalar que, las soluciones de Brasil a los problemas enunciados, han sido poco convencionales y han transformado al ICMS en uno de los impuestos tipo valor agregado más difíciles de administrar que se conocen.

Por ejemplo, el impuesto a las ventas interestadales o las transacciones entre empresas vinculadas es calculado, con referencia a una lista de precios oficiales, respecto a ciertos productos primarios y otros bienes con precios determinados, y se aplican reglas que determinan que en relación con las ventas minoristas asignan el 75% del valor de las mismas a los estados de origen. (Poddan, 1990).

Todas estas complicaciones surgen de la necesidad de evitar los problemas de distribución en la recaudación entre los distintos estados, y son propios de la aplicación del principio del origen y por ello, si bien el mismo tiene el atractivo inicial de que no requiere

efectuar ajustes en frontera, su aplicación en el caso de las ventas interprovinciales no lo hacen aconsejable.

## ***VI.2. La Aplicación del Principio del Destino.***

Mientras que el principio de destino puede ser aplicado bajo distintas alternativas técnicas de imposición general al consumo, como por ejemplo en el IVA o en el IVM, el principio del origen solo admite su aplicación en el IVA, ya que el mismo no es susceptible de ser utilizado en el IVM, con excepción de las ventas efectuadas a compradores radicados en otras jurisdicciones.

En relación con el principio del destino es sabido que sus grandes ventajas consisten en que este criterio no distorsiona la localización de la producción ni del comercio, y que el producido del tributo ingresa al fisco donde se encuentran radicados los consumidores.

Como se ha indicado con anterioridad por este principio se grava a las exportaciones, interestadales o internacionales, a la tasa cero y además se concede la devolución de los créditos tributarios correspondientes a esas operaciones, y al mismo tiempo la jurisdicción compradora aplica un impuesto compensador sobre el valor de los bienes que ella importa.

Por otra parte, dentro del conjunto de sus ventajas se encuentra la de respetar los criterios de federalismo, en el sentido de que cada provincia o estado puede imponer sus propias alcuotas del tributo y al mismo tiempo respetar los fundamentos básicos de neutralidad económica.

Dos tipos de transacciones deben ser analizadas para poder comprender las posibilidades de aplicación del principio del destino: por un lado, las ventas efectuadas entre empresas ubicadas en distintas jurisdicciones, y por el otro, las ventas efectuadas a un consumidor final.

Comenzando por estas últimas, la doctrina y la legislación positiva de los países que utilizan este tipo de impuestos a niveles secundarios de gobierno (EEUU y Canadá), optan por gravar las mismas en base al criterio del origen, es decir que las compras de un habitante de la provincia A efectuadas en la provincia B serán gravadas exclusivamente por esta última y el producido del tributo irá a manos del fisco de esta última jurisdicción.

Las dificultades prácticas para gravar las compras efectuadas directamente por los consumidores finales en otras jurisdicciones, generalmente denominadas ventas en el mostrador, son de tal magnitud que los países se han limitado a imponer, siguiendo el principio del destino, sólo a los bienes de consumo final susceptibles de registración, como por ejemplo automotores, barcos y aquellos bienes de consumo cuyas ventas se efectúan a través del sistema de catálogos o ventas por correo en las que pueda detectarse con precisión el destino de la operación.

Ciertamente que, cuanto menor son los desniveles de las alícuotas entre las jurisdicciones, los problemas de las ventas interprovinciales efectuadas directamente por consumidores finales se atenúan sustancialmente, ya que salvo aquellos ítems de gran valor unitario para el resto de los artículos la diferencia de impuestos resultantes puede no compensar los costos de traslado de una a otra jurisdicción.

Definitivamente éste no es el caso de las operaciones interprovinciales entre empresas, que si bien son poco relevantes en relación con el impuesto a las ventas minoristas (IVM) si se dan ciertas condiciones que se especificarán en las secciones siguientes, adquieren una gran magnitud en los impuestos plurifásicos, como es el caso del IVA.

Como señala Cnossen y Shoup (1987), cuando el principio del destino es aplicado en relación con las ventas interestaduais, en las que no existe la posibilidad (ni la conveniencia) de efectuar controles fronterizos internos, surge la pregunta si es posible la aplicación práctica de este criterio. Según los autores la respuesta es simple: consiste en divorciar los ajustes tributarios de los controles aduaneros.

Si bien los controles de aduana son asociados con la verificación física de las mercaderías, los ajustes en frontera, para efectos del IVA, pueden ser efectuados a través de registraciones en los libros de contabilidad del contribuyente por alguno de los sistemas que se analizan seguidamente, sin tener que requerir del control físico de los bienes.

Esta solución ha sido adoptada por los países de la Comunidad Económica a partir del 1º de enero del corriente año, a fin de posibilitar la eliminación de las aduanas interiores en la CE de forma tal que, los bienes producidos en el país A puedan ser consumidos en el país B sin tener a lo largo de su recorrido ningún control de tipo aduanero.

De hecho, el avance logrado en la formulación técnica del principio del destino posibilitó lograr los indudables beneficios del criterio del origen que propiciaba el Comité Neumark como objetivo de largo plazo para la CE.

¿Cuáles son los enfoques que permiten trasladar los controles fronterizos a ajustes en los libros de contabilidad? Esencialmente se reconocen dos alternativas:

- a) gravar a la tasa cero las ventas interjurisdiccionales y diferir la responsabilidad del pago del impuesto al primer responsable de la jurisdicción compradora, razón por la cual se lo conoce como sistema de pago diferido. Esta alternativa es la elegida por la CE desde enero de 1993.
- b) gravar las ventas interjurisdiccionales, pero otorgar al importador ubicado en la jurisdicción compradora la posibilidad de tomar el crédito correspondiente a esas compras y establecer un mecanismo compensador para controlar y consolidar las ventas efectuadas entre las distintas jurisdicciones.

*i. El Sistema de Pago Diferido.*

El sistema de pago diferido (o sistema holandés, ya que ese país lo tiene en efecto desde la introducción del IVA), implica la desaparición de los controles aduaneros a la importación y exportación de mercaderías efectuadas entre los Estados miembros de la CE, aunque al mismo tiempo los bienes son gravados exclusivamente por el fisco del país donde esta ubicado el comprador.

La diferencia radica en que la tributación no ocurrirá en virtud de la entrada física de los bienes al país, al cruzar las aduanas como ocurría hasta la entrada en vigencia de esta nueva norma, sino que las mercaderías serán gravadas ahora en el lugar de llegada o de destino del contribuyente cuando éstas son transportadas de un Estado a otro. Obviamente, que ello requiere que tanto el vendedor ubicado en un país como el comprador ubicado en el otro país, sean ambos sujetos pasivos del IVA. (Wilmott, 1993).

Para poder efectuar el control de este sistema, la administración tributaria de cada país o provincia deberá expedir a los sujetos que se dedicarán al comercio interjurisdiccional un número de identificación del IVA, a fin de que el comprador de una jurisdicción pueda beneficiarse de la exención del impuesto correspondiente a las mercaderías compradas en otras jurisdicciones, informándole al vendedor de su número de inscripción, ya que en caso contrario éste deberá efectuar esa venta como si fuese a un comprador local, sin descargarle el tributo.

Con esta información el vendedor presentará una declaración jurada a su autoridad tributaria indicando los números del IVA de sus clientes en otras jurisdicciones, a efectos de que esta transacción sea incorporada en el sistema de control de la administración tributaria de la jurisdicción de llegada, a fin de indicar que la misma corresponde a una adquisición que debe ser gravada en el lugar de destino.

Si el vendedor efectuase una operación a un contribuyente de otra provincia, pero omite informar el número de contribuyente respectivo, la misma será considerada como una venta gravada por la autoridad tributaria de la provincia vendedora, y sujeta al impuesto correspondiente. Por ello, este sistema traslada la carga de la prueba al vendedor de cada provincia, quien tendrá que mantener prueba documental que muestre que se efectuó el transporte a un sujeto pasivo ubicado en otra jurisdicción.

Por otra parte, las ventas a otra jurisdicción efectuadas bajo estas condiciones quedan sujetas a la tasa cero y el vendedor podrá solicitar al fisco de su país la recuperación de los créditos correspondientes a esas operaciones.

Excepciones a esta norma general constituyen las ventas en el mostrador que se continúan gravando en base al principio del origen y la locación de servicios, que salvo los de transporte de mercaderías intracomunitarias, también se siguen efectuando en base a este último criterio.

Evidentemente tanto este sistema, como el que se comentará seguidamente, requieren, como condición fundamental, de un amplio sistema de colaboración entre las administraciones tributarias, ya que en este caso se requiere el intercambio mutuo de información entre los distintos fiscos respecto a las compras efectuadas por contribuyentes radicados en otras jurisdicciones.

En el caso de Argentina ello no es nuevo ya que esta presente en la aplicación del Convenio Multilateral y, por otra parte, la oposición de intereses entre vendedores y compradores a fin de utilizar el crédito respectivo contribuye a facilitar el cumplimiento de la norma.

Una ventaja indudable de este sistema es que el mismo evita tener que establecer un mecanismo compensador de recursos entre las jurisdicciones, ya que este sistema no introduce ninguna modificación respecto a la aplicación del principio de destino tradicional que estaba siendo aplicado por todos los países de la CE.

Si bien un análisis completo y detallado del sistema escapa al marco de este trabajo, el mismo ha sido desarrollado en extenso en la literatura técnica y, además, la experiencia concreta de su empleo, por todos los países de la CE, respecto a las ventas intracomunitarias brindan un valioso material de consulta.

## *ii. El Sistema del Mecanismo Compensador.*

El otro de los sistemas, que posibilita la aplicación del principio del destino sin tener necesidad de recurrir al control físico de los bienes en su paso por las fronteras, se lo conoce como el mecanismo de compensación de créditos tributarios.

De acuerdo con este sistema las ventas interjurisdiccionales están sujetas a impuesto por parte del país exportador, tal como si fuese una venta local, y la jurisdicción compradora concede el crédito tributario correspondiente a esas compras.

Evidentemente ello produce una transferencia de recursos a favor del fisco de la jurisdicción vendedora y en contra del fisco de la provincia compradora, debido al reconocimiento del crédito, el que deberá ser compensado entre los mismos. Para ello, la empresa compradora identificará los impuestos pagados en sus compras a cada una de las otras jurisdicciones y un mecanismo central de compensación deberá reconciliar o consolidar los cargos interjurisdiccionales y establecer los saldos netos correspondientes a cada provincia.

Si bien ambos sistemas requieren de un cierto grado de coordinación y acuerdo entre los fiscos provinciales, se considera que el sistema de compensación de créditos es el que necesita de un acuerdo más amplio entre jurisdicciones, así como también el que demanda mayor cantidad de información para procesar.

Por una parte, los vendedores deberán informar por separado las ventas realizadas en cada jurisdicción y el monto del impuesto correspondiente a cada una de ellas, a fin de que el mismo sea debidamente acreditado a favor de la jurisdicción de destino.

Asimismo, será altamente conveniente que exista un cierto grado de uniformidad en algunos aspectos, tales como por ejemplo, la amplitud de la base imponible del tributo, el plazo para ingresar el impuesto por parte de los contribuyentes, los períodos de pago y algunas normas adicionales sobre formas de determinación.

Si bien esto puede parecer, en una primera instancia, sumamente complejo deben tenerse presente algunas ventajas del sistema.

Una de ellas, y ciertamente muy importante, es que los fiscos, en forma amplia y general, se aseguran la recaudación en el momento en que se produce la venta a otra jurisdicción, cosa que no ocurre en el sistema de pago diferido ya que el ingreso del impuesto se pospone hasta el momento en que se produce la primera venta efectuada por los compradores.

En este segundo sistema, por el contrario, si bien podrían llegar a producirse conflictos entre las jurisdicciones en relación a la transferencia de recursos entre las mismas, debe tenerse presente que el impuesto ya ha sido ingresado por alguna de ellas, y que -en principio- estos conflictos debieran ser más fáciles de resolver que procurar normas para controlar la evasión impositiva a que puede dar lugar el sistema de pago diferido.

Por otra parte, la experiencia argentina en relación con la aplicación del Convenio Multilateral, es sumamente valiosa para la aplicación de este sistema, ya que el universo de las operaciones alcanzadas es el mismo que el cubierto actualmente por el Convenio, al igual que los contribuyentes involucrados en las distintas jurisdicciones.

Asimismo una cantidad de normas, actualmente en aplicación en ese mecanismo, como unificación de las fechas de vencimiento, discriminación de las ventas por jurisdicción y otras normas adicionales son un avance indudable que facilitarfa la aplicación de este segundo sistema.

Debe tenerse presente, en ese sentido, que en el momento en que la CE optó por la adopción del sistema de pago diferido no tenía ningún mecanismo de colaboración intracomunitaria en la aplicación del IVA, mientras que el país ya tiene en marcha desde hace muchos años experiencias concretas en esa materia a través del mencionado Convenio.

Ciertamente que, el gobierno federal, puede jugar un papel sumamente valioso estableciendo patrones comunes que reglen el comercio interprovincial y en supervisar la aplicación del mecanismo de la compensación de créditos, aunque ello también podría quedar conferido al ámbito de la Comisión Arbitral. De toda maneras, como señala Poddar(1990) es improbable que las provincias inicien, por sí solas, este tipo de acuerdos y por ello el papel del gobierno nacional en brindar orientaciones e iniciativas parece ser fundamental en esta materia.

## **VII. EL TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES A OTROS PAISES.**

Un aspecto que por su importancia requiere de algunas precisiones es el que se refiere al tratamiento que se le daría a las operaciones de exportación a otros países.

En el contexto de un impuesto al valor agregado aplicado a nivel nacional, la aplicación de la tasa cero para el exportador y la consiguiente devolución de los créditos a esos sujetos no ofrece ningún tipo de problemas ya que se trata de una misma y única jurisdicción.

Por el contrario, en el caso de la aplicación por parte de los gobiernos provinciales de un impuesto general a las ventas sobre el principio del destino, pueden presentarse distintas circunstancias.

En caso de tratarse de un impuesto monofásico a nivel de consumidor final, y en la medida en que por distintas circunstancias no se haya producido ninguna acumulación de la carga en el valor de los bienes, la exportación se producirá libre de impuestos, por el solo hecho de eximir a estas operaciones del gravamen correspondiente. El impuesto, si bien se va generando en etapas anteriores, sólo se incorpora en el precio final de los bienes, y por ello en el momento de su venta al exterior no será necesario contemplar ningún mecanismo de devolución, ya que no habría impuesto contenido en el valor de los insumos y/o de los bienes de capital utilizados.

Por ello no importa el origen jurisdiccional de los bienes exportados, ya que la provincia exportadora lograra una correcta aplicación del principio de destino por el solo hecho de considerar a las exportaciones como ventas exentas.

En cuanto al control de las mismas, será necesario que dichas ventas se encuentren avaladas por la documentación aduanera correspondiente, a fin de que no se simulen ventas locales como si hubiesen sido destinadas al mercado exterior.

Cuando la técnica utilizada, como impuesto general a las ventas, es de un impuesto plurifásico no acumulativo tipo valor agregado, la aplicación internacional del principio de destino ofrece algunas dificultades en cuanto a la consideración de los créditos.

Desde ya que, en todos los casos, el acto de la exportación estará sujeta a tasa cero a fin de liberar de impuesto a la etapa exportadora, pero resta considerar la devolución de los créditos correspondientes a los insumos y bienes de capital.

Si el bien exportado ha sido producido íntegramente en una misma jurisdicción, no se presentarán dificultades, como sería el caso más factible de las exportaciones agropecuarias, ya que la misma jurisdicción que exporta es la que en su momento ha ingresado el tributo por los débitos generados por los insumos gravados.

En caso que el producto sea exportado por una jurisdicción, pero producido por otra surgirán problemas en cuanto a la devolución del crédito, ya que el fisco de la jurisdicción exportadora deberá devolver un crédito de impuesto, sin que hubiera ingresado previamente el tributo.

Si bien la literatura no brinda una solución a esta cuestión, creemos que la misma se encuentra en el contexto de las alternativas analizadas para el caso de las operaciones interprovinciales.

En ese sentido, de los dos sistemas considerados, el mecanismo de compensación de créditos brinda solución al problema aquí planteado, ya que en este caso el Fisco de la jurisdicción exportadora procedería a la devolución del crédito al exportador, pero esta devolución haría surgir a favor de dicho fisco un crédito contra otras jurisdicciones que podría liquidarse en el contexto del mecanismo de compensación de créditos y débitos entre las distintas provincias.

Para que esta compensación de créditos entre jurisdicciones pueda ser llevada a cabo el exportador deberá indicar, en el momento de solicitar la devolución de los créditos tributarios existentes a su favor y emergentes de la aplicación de la tasa cero, el origen de los créditos por jurisdicción, tal como actualmente lo efectúan los contribuyentes del convenio multilateral en relación con el lugar donde fueron efectuados sus gastos.

Las complicaciones que surgen de la compensación de créditos, entre jurisdicciones exportadores y jurisdicciones productoras, limitan en cierta medida las posibilidades técnicas de la compensación de créditos y débitos para un mismo contribuyente que vende al mercado exportador y, asimismo al mercado interno, como también la transferencia de créditos fiscales a otros contribuyentes.

Las posibilidades de compensar o transferir los créditos tributarios, si bien brindan una aparente solución, oscurecen la información necesaria que es requerida a fin que la jurisdicción exportadora no sufra una pérdida de recursos por esos motivos.

Si en lugar de utilizarse el mecanismo de la compensación de créditos para las ventas interprovinciales, se hubiese optado por la aplicación del sistema de pago diferido el problema del tratamiento al exportador adquiere una menor dimensión.

En esta opción, la tasa cero va a tratar a las ventas internacionales de la misma manera que se trataría a las ventas interprovinciales. La empresa exportadora no generará débito fiscal por esas operaciones y, al mismo tiempo, no requerirá ninguna compensación o devolución de sus créditos desde el momento en que los bienes, por la propia esencia del sistema de pago diferido, no incluirá impuesto originado en otras jurisdicciones.

De esa forma la jurisdicción exportadora solo deberá devolver al exportador los créditos originados en su misma jurisdicción , sin tener que llegar a efectuar ninguna compensación a otros fiscos debido a que el sistema utilizado evita que los mismos lleguen a producirse.

Por ello, si el bien se utiliza en una actividad sujeta a la tasa cero, tal como lo es la exportación, el sistema de diferimiento del impuesto permitirá exportar el bien libre de gravamen y al mismo tiempo evitar los problemas de transferencia de ingresos entre fiscos.

Indudablemente ambos sistema ofrecen ventajas e inconvenientes y, por lo tanto, la elección del mismo deberá estar acorde con los propósitos perseguidos.

En ese sentido se puede observar, que si el criterio adoptado para la selección está basado en asegurar la recaudación fiscal, el sistema de compensación de créditos es el más conveniente ya que éste genera la recaudación por anticipado en la jurisdicción vendedora, mientras que el sistema de tasa cero difiere el ingreso del tributo hasta el momento en que se produce la adquisición del bien por un comprador ubicado en otra jurisdicción.

Si en cambio la elección del sistema se basa en la menor complejidad administrativa posible, pensando que el intercambio de información entre las jurisdicciones no sería factible, debe considerarse que desde ese punto de vista, el sistema de pago diferido es más conveniente, especialmente cuando las alícuotas entre los distintos estados no difieren fuertemente. Por otra parte, el sistema de compensación de créditos requiere no sólo intercambiar información entre las jurisdicciones, sino también consolidar débitos y créditos entre las mismas lo cual podría dar lugar a mayores complicaciones.

Finalmente, respecto a las ventas efectuadas al mercado internacional, parecería ser que el sistema de pago diferido por el hecho de gravar a la tasa cero las operaciones de ventas interprovinciales plantea menos problemas de devolución de créditos por parte de las jurisdicciones exportadoras.

## **VIII. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS FINALES.**

Debido a que dentro de las posibles alternativas técnicas de aplicación de un impuesto general a las ventas de bienes y servicios se encuentra la posibilidad de utilizar a nivel provincial un impuesto con estas características, así como también por el hecho de que sólo unos pocos países emplean esta técnica de imposición general al consumo, se analizarán algunos aspectos técnicos relativos al mismo.

Como señala Crossen (1988), los impuestos en etapa única a nivel de consumidor final son actualmente aplicados en Canadá, E.E.U.U. y Suiza, aunque en este último país el tributo combina en su estructura las etapas mayoristas y minoristas.

Por otra parte, mientras que en Suiza es utilizado a nivel del gobierno federal, en Canadá y en los E.E.U.U. el tributo es utilizado a nivel de los gobiernos provinciales o estatales.

Como se ha mencionado, Canadá utiliza esta forma de imposición provincial en 9 de las 10 provincias y, en los E.E.U.U. se utiliza en 46 de los 52 estados. Además en este último país los gobiernos locales aplican sobretasas sobre el impuesto establecido a nivel estatal.

Los impuestos a las ventas minoristas son conocidos como impuestos de etapa única, aplicados en la última etapa de la cadena de distribución y tienen como propósito gravar el consumo final de bienes y servicios.

El impuesto que llega finalmente al consumidor se encuentra, por así decirlo, en suspenso durante las transacciones correspondientes a etapas anteriores del proceso productivo, hasta llegar finalmente a la etapa final. Por ello las transacciones efectuadas entre contribuyentes inscriptos, que puede ser el sector manufacturero, mayorista o minorista, se efectúan sin dar lugar a la generación del impuesto, hasta el momento en que cualquiera de éstos efectúa una venta a un consumidor final o incluso a un pequeño minorista no inscripto. Es en ese momento que surge la obligación impositiva a cargo del último contribuyente inscripto de facturar el tributo e ingresar el mismo al fisco.

Como se ha indicado el impuesto está diseñado para ser aplicado sólo a compradores finales, pudiendo ser éste una persona física que actúa como consumidor final o bien una empresa que compra para su propio uso y no para su reventa. Asimismo, debe tenerse presente que el impuesto se aplica técnicamente a las ventas al por menor y no a las ventas

a los minoristas, marcando la diferencia de que las ventas al por menor pueden ser efectuadas directamente por empresas manufactureras o bien por mayoristas.

Es por ello que el destino de la venta adquiere en este tributo una importancia crucial, más que el propio carácter del comprador, tal como señala Due (1970).

De ahí que para un buen control de este tributo se requiere la inscripción de todos aquellos potenciales vendedores, ya sean agropecuarios, industriales o mayoristas, aspecto este último que plantea alguna confusión ya que, al contrario de lo que muchas veces suele suponerse, para poder administrar eficientemente el tributo se requiere administrar un gran número de contribuyentes.

Un punto de interés es el que se refiere al tratamiento de los servicios. Tanto en Canadá, como en Suiza los servicios se encuentran exentos, mientras que en los E.E.U.U. existe una amplia variedad en su tratamiento a lo largo de los Estados. Por ejemplo, el Estado de New México prácticamente grava la totalidad de los servicios, mientras que California y Nevada los exime totalmente. Otros Estados, como Massachusetts, New Jersey, Pennsylvania y Rhode Island aparentemente tienen una larga lista de servicios exentos.

Tal como se ha mencionado, el tributo se aplica cuando un contribuyente inscripto efectúa una venta a una persona no inscripta, pero también cuando un contribuyente inscripto vende a otro inscripto en el caso de que este realice la compra, no con propósitos de reventa, sino para su propio consumo.

Usualmente las compras con propósito de reventa están definidas de forma tal que incluyen a las compras de materiales, o partes de bienes que estén físicamente incorporadas al proceso productivo.

Este aspecto plantea algún inconveniente en relación con el tratamiento a los bienes de capital, ya que al quedar estos gravados se introduce un elemento distorsivo en el proceso económico, debido a la acumulación de la carga tributaria que los mismos imponen.

Esta dificultad ha llevado a darle a los bienes de capital un tratamiento disímil, según los Estados que aplican el tributo en los E.E.U.U., ya que mientras que en algunos éstos quedan alcanzados por el tributo, en otros se han buscado formas de atenuar la imposición sobre estos bienes.

Por su carácter de impuesto sobre el consumo final de bienes, este tributo queda bien encuadrado dentro del principio de destino en relación con el tratamiento que el mismo tiene respecto a las exportaciones e importaciones. En materia de importación, y debido al hecho de que los consumidores finales no importan directamente magnitudes significativas, la aplicación del principio de destino origina pocos problemas.

En ese sentido, se observa que los bienes importados son tratados en igual forma que los bienes producidos domésticamente, en el momento de su venta al consumidor final.

Respecto a las exportaciones de bienes, en principio, la exención o la no imposición de las mismas, resulta suficiente para aplicar el principio de destino, si bien esta norma

general puede llegar a complicarse, por la incorporación de impuestos contenidos en el precio de los bienes exportados, a consecuencia de la extensión de la base imponible del mismo a los servicios intermedios y a los bienes de capital.

Por otra parte, cuando estos tributos son utilizados por niveles inferiores de gobiernos dentro de una estructura federal, como es el caso de Canadá y E.E.U.U., el tributo encuentra algunas dificultades para la aplicación estricta del principio de destino.

La principal dificultad surge de gravar las ventas a consumidores radicados fuera de la jurisdicción del vendedor, y si bien la aplicación estricta del principio del destino requeriría gravar las mismas a la alícuota de la jurisdicción del lugar de destino, esta norma encuentra, tanto dificultades legales de tipo constitucional para ser aplicada en los E.E.U.U., así como dificultades administrativas para ser implementada.

Tanto en E.E.U.U. como en Canadá la justicia ha determinado que es inconstitucional aplicar, por parte de un Estado, el impuesto a las ventas sobre una operación interestadual, pero al mismo tiempo se ha admitido como válida la posibilidad de utilizar impuestos suplementarios, aplicados sobre el bien en la jurisdicción en que éste será utilizado.

De todas formas las posibilidades concretas de aplicar estas normas, si bien son de práctica común, en caso todos los Estados de los E.E.U.U. y en las provincias de Canadá, resultan ser en la práctica muy difíciles de imponer.

Un aspecto en el que existe reconocimiento, en cuanto a la imposibilidad de aplicar el principio del destino, es el relacionado con las ventas directas efectuadas a consumidores de otras jurisdicciones, conocido como ventas en el mostrador, y en ese sentido, es común aceptar el criterio del origen para las mismas.

Respecto a otro tipo de bienes, por ejemplo, bienes registrables como vehículos, es más factible administrativamente poder imponer a los mismos en base al destino de los bienes, siendo ése el criterio seguido en los E.E.U.U. y en Canadá.

En esencia, la aplicación de un impuesto al consumidor final, no elimina la totalidad de los problemas interjurisdiccionales que se presentan, si bien éstos son sustancialmente, menores que los que ocurren con impuestos de tipo plurifásico. En los E.E.U.U. la necesidad de coordinar, entre los diferentes estados, éste tipo de problemas hace que los mismos sean canalizados a través de la ACIR (Advisory Commission on Intergovernmental Relations), la que analiza permanentemente las posibles soluciones.

El conjunto de características precedentes le confiere a este tipo de impuesto, grandes ventajas respecto a otras formas de imposición general a los consumos, sin embargo debe señalarse su principal inconveniente.

El mismo está centrado en las dificultades planteadas para administrar un gran número de pequeños contribuyentes y que aportan individualmente un escaso monto de

impuesto. A su vez estos contribuyentes no llevan registraciones contables, la documentación de sus operaciones es de difícil control y, la omisión de ventas a los consumidores finales no deja huellas fáciles de seguir para efectuar una eficiente fiscalización.

Cuando la actividad comercial está organizada a través de grandes cadenas de distribución, la existencia de los pequeños negocios minoristas puede ser, en parte, atenuada en sus complejidades administrativas, eximiendo a los mismos de la obligación de facturar el tributo en sus ventas y gravando a las compras que los mismos efectúan a los contribuyentes con mayor volumen de ventas y mayor nivel de organización.

Esta medida atenúa, en parte, los problemas que surgen de tener que administrar un gran número de contribuyentes, pero ello puede introducir, asimismo distorsiones en los efectos económicos provocados por el tributo.

Un aspecto de gran relevancia, en cuanto a los efectos recaudatorios de este tributo, está dado por el carácter de impuesto monofásico en la etapa final, ya que en esas circunstancias la evasión registrada en esa etapa implica una pérdida definitiva de recaudación que no es recuperada posteriormente, a contrario de lo que ocurre con la evasión en el IVA cuando ella tiene lugar en etapas anteriores a las ventas al consumidor final.

Desde el punto de vista de sus efectos económicos podemos señalar que, este tipo de tributos, tiene indudables ventajas, en el sentido de que atenúa sustancialmente los problemas de acumulación de la carga tributaria y de la piramidación del tributo en los precios, así como también por el hecho que no modifica los precios relativos de los bienes y respeta las condiciones de neutralidad.

Plantea problemas, por otra parte, en dos ordenes distintos. En su aspecto técnico, surgen serias dificultades; en primer lugar, para incorporar a los servicios en forma amplia y generalizada en su base imponible, si es que al mismo tiempo no se quieren perder las ventajas económicas del tributo, indicadas en el párrafo anterior. En segundo lugar, plantea dificultades concretas para evitar gravar con el tributo a los bienes de capital, los que muchas veces quedan incorporados en el precio final de los bienes.

Si bien estos inconvenientes podrían atenuarse o considerarse de menor envergadura, su principal escollo, que ha llevado a que pocos países en el mundo utilicen actualmente esta forma de imposición, está dado por sus dificultades de control y su facilidad para ser evadido sin dejar rastros fáciles de seguir.

Por lo pronto existen un gran número de potenciales contribuyentes que ni siquiera están inscriptos, que realizan actividades que podríamos llamar de economía negra o subterránea y que operan totalmente fuera del circuito controlado por la administración tributaria, y que realizan actividades como cuentapropistas, profesionales, ambulantes y otros de mayor envergadura pero que se manejan fuera de la economía formal.

Por otra parte, aun dentro del sector de los contribuyentes inscriptos la pura omisión de ventas conforma una evasión difícil de ser detectada, ya que la misma no guarda ninguna relación con sus operaciones de compras.

En ese sentido, se pierde la gran ventaja de los impuestos al valor agregado que no sólo plantea la oposición de intereses entre el comprador y el vendedor, sino que está en el interés del mismo vendedor poder acreditar el impuesto contenido en sus compras a fin de reducir su carga tributaria final.

Por ello en aquellos en países que tienen un alto porcentaje de economía negra o oculta, la situación se agrava más allá de las posibilidades de la propia administración tributaria, ya que en estos casos la evasión de estos será total y representará una pérdida de recaudación con escasas posibilidades de ser detectada.

Respecto a los mismos, si bien podrían concebirse algunas formas técnicas para establecer un mecanismo de control, las mismas no dejan de presentar dificultades.

Por ejemplo, una posibilidad consistiría en adelantar el cobro del tributo correspondiente a los contribuyentes minoristas, a través de retenciones que podrían efectuarse en la etapa anterior, es decir en aquellos sectores proveedores del ámbito minorista.

Esto plantea, en principio, no menos de dos problemas. Desde la óptica del fisco la necesidad de tener que remitir, la parte del impuesto retenido, a la jurisdicción de destino donde se encuentra radicado el consumidor final, ya que el sujeto que efectuó dicha retención puede estar ubicado en una jurisdicción distinta.

En cuanto a sus efectos económicos, una vez que el impuesto ha sido incorporado al precio del bien, éste no podrá ser posteriormente descargado y ello llevará a producir acumulación de la carga tributaria, si el mismo es posteriormente vendido a un contribuyente inscripto.

Asimismo, la retención anticipada del tributo podría hacer surgir el fenómeno de la piramidación, toda vez que la etapa comercializadora estaría aplicando su margen de utilidad sobre el impuesto incorporado en el precio del bien.

La necesidad de tener que establecer un mecanismo redistribuidor de la recaudación, entre las distintas provincias, y las posibilidades de que surjan nuevos problemas de acumulación y piramidación, limitan sustancialmente la posibilidad de aplicar una retención anticipada del tributo a fin de trasladar el peso de la prueba al comerciante minorista.

De hecho, el sistema tiene una gran semejanza con el aplicado al pequeño contribuyente en el impuesto al valor agregado y conocido como el sistema del contribuyente sustituto, que si bien tiene el mérito de contribuir a cerrar la cadena de débitos y créditos hasta el nivel minorista, ha producido como resultado mejorar más el

nivel de recaudación del contribuyente retenedor que del sector a quien se le aplica la retención.

Por ello deberán considerarse, muy especialmente, los objetivos que se persiguen con la aplicación de este tributo. Si los mismos están orientados a evitar la acumulación de la carga tributaria y a lograr la aplicación de un impuesto neutral sobre la asignación de los recursos, el empleo de esos mecanismos resulta conflictivo y no conducente al logro de los mismos. Si, por el contrario, el objetivo es asegurar la recaudación por sobre todas las cosas, sin importar las posibles alteraciones en precios relativos, el mismo podría ser interesante para ser considerado, pero ante esa posibilidad consideramos que los impuestos en cascada pueden lograr, en igual nivel de alícuota, una mayor recaudación.

## **IX. DISTINTAS ALTERNATIVAS DE IMPOSICION GENERAL A LOS CONSUMOS A NIVEL PROVINCIAL.**

Dentro del ámbito de las alternativas técnicas de imposición a los consumos, en relación con su aplicación a la esfera nacional y provincial, existen un conjunto de posibilidades que merecen ser examinadas en detalle.

Planteada la necesidad de derogar -por una parte- el impuesto en cascada aplicado a nivel provincial, en función de los efectos económicos negativos que el mismo tiene, y -por otra parte- de continuar con el empleo del IVA a nivel nacional, surge un conjunto de esquemas alternativos de coordinación entre ambos niveles de gobierno.

¿Cuáles serían las posibles combinaciones de impuestos generales al consumo que podrían conformar un sistema coordinado de imposición a nivel nacional y provincial?

Mc Lure (1988) plantea ese posible universo de alternativas, señalando sus principales ventajas y desventajas en relación con su empleo en los EEUU, algunas de las cuales serían las siguientes.

a. Una primera alternativa podría consistir en el empleo de un impuesto a las ventas minoristas a nivel federal, en adición al ya existente desde ya hace muchos años a nivel estadual. Es decir, que se aplicaría la misma estructura técnica tanto a nivel federal como estadual.

Las principales ventajas de esta alternativa sería el conocimiento que se tiene, en cuanto a la aplicación del IVM, y la posibilidad de que los estados mantengan su soberanía fiscal en cuanto al control de la alícuota y de la base imponible del tributo.

Sus principales desventajas, tal como será analizada en mayor detalle en la sección siguiente, consiste en que se duplicarían las dificultades en evitar la acumulación de la carga tributaria que tienen los impuestos a las ventas minoristas, y los complejos problemas para lograr su efectivo cumplimiento, así como su alta vulnerabilidad a la evasión, que serían crecientes cuanto mayor sea la alícuota del mismo.

Asimismo, en relación con sus inconvenientes señala las dificultades en materia de ventas interprovinciales, que constituye en los E.E.U.U. uno de los problemas de más compleja solución.

b. Una segunda alternativa, consistiría en una combinación de IVA a nivel nacional y de impuesto a las ventas minoristas a nivel estadual. Dentro de esta alternativa, Mc Lure analiza tanto las opciones posibles de determinación del IVA, ya sea por el método de base contra base, así como el del impuesto contra impuesto, señalando, en esta combinación posible, los siguientes aspectos.

En materia de ventajas el conocimiento que tienen los estados del impuesto a las ventas minoristas, le confiere una indudable ganancia, a la vez que el IVA a nivel federal evita los problemas de la cascada y permite a ese nivel un buen ajuste en frontera.

Los inconvenientes de esta alternativa se centran en realidad, casi en su totalidad, en la aplicación del impuesto a las ventas minoristas a nivel estadual, señalándose en ese respecto tres problemas centrales:

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

En relación con el punto ii., Mc Lure señala que según estudios efectuados por el Departamento del Tesoro de los E.E.U.U. (1984), se ha estimado que cerca del 20% de la base imponible del impuesto a las ventas minoristas de los estados incluye insumos o bienes productivos, en lugar de bienes y servicios finales vendidos a familias.

c. Una tercera alternativa, que también explora el autor, implica el empleo del IVA, tanto a nivel federal como estadual. En este caso se plantean dos posibilidades, según se refiera a una tasa suplementaria aplicada sobre el IVA a nivel federal o bien en la aplicación de un IVA a nivel estadual, pero administrado por el gobierno federal.

Evidentemente una tercera posibilidad será la de aplicar un tributo independiente a nivel estadual, y en ese sentido deberán analizarse las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas.

Respecto a la primera opción, la sobretasa aplicada por las provincias sobre una base imponible determinada a nivel federal, puede presentar grandes problemas administrativos en la medida en que no se actúe en una forma totalmente coordinada con el gobierno federal, y aun así no da una solución acabada para el tratamiento de las ventas interjurisdiccionales.

Por ello esta alternativa, sólo sería posible si se aplicase en forma conjunta con el nivel nacional.

Por otra parte, las ventajas del mismo son las generales relacionadas con el IVA, en el sentido de evitar el efecto de acumulación de la carga, las posibilidades de efectuar los ajustes en frontera, así como la alternativa de poder mantener un cierto grado de soberanía fiscal por parte de los estados al fijar éstos el nivel de sus propias alícuotas.

En lo que hace a la segunda opción, tanto Mc Lure como Poddar asignan a la misma, características positivas que tornan muy viable la aplicación de este sistema, en el que los estados imponen sobre el consumo general de bienes y servicios como parte de un impuesto conjunto a nivel nacional.

En esencia el sistema señalado por los autores consiste de dos componentes: un impuesto federal con una tasa uniforme para todo el país y una tasa estadual que puede ser variable para los estados.

Si bien este sistema implica menores costos de cumplimiento por parte de los contribuyentes, así como de menores gastos de administración por parte de los estados, tiene el inconveniente principal de la pérdida parcial de soberanía tributaria, no en lo que hace al nivel de recaudación que necesita cada provincia, sino en lo concerniente a la administración independiente de un cierto número de contribuyentes y, por otra parte, en lo relativo a la definición de la base imponible, ya que ésta estará determinada por los criterios fijados a nivel federal.

El empleo de un IVA conjunto, a nivel nacional y provincial, requiere que aquellos contribuyentes que realizan actividades interprovinciales, que es el mismo grupo de sujetos que están actualmente alcanzados por el Convenio Multilateral, compute en cada venta el IVA correspondiente a cada jurisdicción, a la alícuota del lugar de destino de la operación, así como la de nivel nacional, debiendo presentar en cada una de las liquidaciones el monto total de impuesto que corresponde a cada provincia.

Desde la óptica del contribuyente el sistema no implica mayores complicaciones, ya que la obligación tributaria del período será la diferencia entre el impuesto correspondiente a la totalidad de sus ventas, menos los créditos que surjan de todas sus compras, si bien el mismo deberá ahora proveer a la administración tributaria de mayor información.

Básicamente ésta consistiría, para aquellas operaciones de ventas y compras efectuadas fuera de su jurisdicción, del detalle de las mismas en forma desagregada a fin de poder posteriormente imputar a cada provincia los débitos y créditos correspondientes a las mismas.

Esta liquidación deberá presentarse a una administración tributaria centralizada, la que a su vez efectuará los débitos y créditos correspondientes a cada una de ellas, y establecerá los saldos en las cuentas de cada jurisdicción en forma periódica.

Este sistema de aplicación conjunta del IVA requiere, como señala Poddar (1990), algunas explicaciones adicionales.

Por una parte, aquellos contribuyentes que no efectúan ventas ni tienen compras fuera de su jurisdicción, que en principio son el mayor número, tendrán sólo que presentar una liquidación con dos tasas por sus ventas, una para el IVA nacional y otra para el correspondiente a su provincia, al igual que en los que hace a sus compras. Esta

circunstancia abarca el mayor número de casos de actividades comerciales y de servicios, así como parte del sector productor de bienes.

Aquellos contribuyentes de mayor envergadura que tienen actividades fuera de su jurisdicción deberán informar, como se ha indicado, el monto de impuesto correspondiente a las ventas efectuadas a cada provincia en forma discriminada.

En lo que respecta a sus créditos, debido a que el impuesto contenido en las compras corresponde a la alcuota de la jurisdicción del comprador, debido al impuesto compensatorio que se aplican sobre las importaciones en función del principio del destino ya analizado anteriormente, el comprador deberá informar de los créditos correspondientes a nivel nacional por una parte, y del correspondiente al conjunto de las otras jurisdicciones por la otra.

En la medida en que las ventas por correspondencia, o a través de catálogos, son gravadas también en función de su lugar de destino, el tributo sólo se aplicaría sobre la base del origen, a aquellas ventas efectuadas directamente en los locales de los vendedores a los compradores provenientes de otras jurisdicciones, ya que en estos casos es prácticamente imposible la aplicación del criterio de destino.

Ciertamente que este sistema requiere para las ventas interestaduais de bastante información, pero las dificultades que ello presenta son menores que las dificultades administrativas que plantean el control y el cumplimiento de otras formas de imposición general a las ventas.

Por otra parte, del lado de los beneficios, es indudable que aplicar un impuesto conjunto, a nivel nacional y provincial, plantea ventajas en materia de control y fiscalización del tributo, en el ámbito de los contribuyentes y hechos imposables gravados y en la aplicación de criterios de administración que facilitan el cumplimiento del mismo.

Asimismo, un esquema de este tipo permitiría a las provincias administrar directamente a todos los contribuyentes que no tienen operaciones interjurisdiccionales, que en principio abarca a la gran cantidad de casos, y delegar a un órgano central de administración los referidos al resto de los casos.

Por último, y ya para finalizar antes de concluir con una reseña y algunas observaciones sobre posibles alternativas técnicas de sustitución del impuesto a los ingresos brutos, cabe señalar que en particular en el caso de Argentina esta modificación impositiva consiste en cambiar el criterio de ajuste en frontera pasando de origen a destino, a fin de aliviar de carga impositiva a los bienes exportados.

En esas circunstancias cualquiera de las posibilidades analizadas podrá llegar a producir una alteración en el monto de los recursos que obtiene cada jurisdicción, resultado que si bien no buscado estará presente en todas las alternativas analizadas, en la medida en que al pasar de la imposición en base al origen, es decir en el lugar en que se han producido los bienes, al lugar de destino donde estos han sido consumidos, se alterara el

monto de ingresos fiscales que cada jurisdicción obtiene según sean su características económicas propias.

Este resultado, si bien no buscado, estará presente en todos los casos en la medida en que justamente, uno de los objetivos de este cambio impositivo consiste en modificar el criterio de ajuste en frontera, a fin de aliviar de carga impositiva a los bienes exportados, y además por los argumentos señalados a lo largo de este trabajo, que claramente privilegian la aplicación del principio del destino, bajo ciertos supuestos técnicos, en relación con las ventas interprovinciales.

## **X. REFLEXIONES FINALES**

Argentina plantea un desafío, aún no resuelto luego de muchos años y de algunos intentos de solución, que se refiere a la forma de coordinar la imposición general al consumo de bienes y servicios entre la nación y la provincias.

Este problema no es ciertamente original ni exclusivo del país, ya que el mismo ha sido analizado en la literatura y, en parte, solucionado en la experiencia concreta a nivel internacional, cuando se estudian por ejemplo, los casos de Canadá, Brasil y la Comunidad Económica Europea.

En esas tres circunstancias, paradójicamente, se optaron por tres soluciones diferentes, lo cual muestra el grado de complejidad y la cantidad de elementos que deben ser tomados en consideración, al tiempo de analizar cada una de las posibles vías de solución.

En Argentina existen dos elementos que perturban la posible solución, aunque no por ello limitan las posibilidades de alcanzar una decisión satisfactoria.

Un elemento central, lo constituye la enorme importancia que a nivel del gobierno central, ha adquirido en los últimos años el impuesto al valor agregado como mecanismo de recaudación fiscal. Por ello, en el juego de las posibles alternativas deberá pesar este factor de forma tal que la solución obtenida no implique riesgos en cuanto a la marcha futura de este tributo.

El otro elemento está dado por la magnitud que tiene el impuesto a los ingresos brutos en el financiamiento de los fiscos provinciales, especialmente en el grupo de las cinco jurisdicciones más importantes del país. En ese sentido, cualquiera sea el camino adoptado, el mismo deberá garantizar que no se producirá pérdida de recursos con la sustitución impositiva.

En ese sentido, se hace notar que la suma de los recursos tributarios que aportan conjuntamente el IVA más el IIB no debe ser disminuida, por ejemplo 7,75% del PBI para 1992, ya que la sustitución planteada se entiende que se debe efectuar a igual nivel de recaudación.

Surge así entonces, que tanto por parte de la nación como de las provincias, el objetivo recaudatorio tiene una especial prioridad, si bien, evidentemente, no es el único que debe tomarse en consideración, ya que si así fuese, la solución actual brinda una respuesta

adecuada, aunque no por ello satisfactoria por los efectos fuertemente distorsivos en el plano económico.

Por ello, el documento analiza en su sección 4, los distintos objetivos o criterios que deben tenerse en consideración al efectuarse la sustitución impositiva, de los cuales el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento que firmó la Nación con un grupo mayoritario de provincias el 12 de agosto de 1993, enfatiza en la necesidad de que "la imposición del impuesto a los ingresos brutos sea sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía".

Justamente son los criterios indicados en el Pacto Federal los que reflejan los mayores inconvenientes que ocasionan actualmente el impuesto a los ingresos brutos, que como tributo plurifásico de tipo acumulativo, distorsiona los precios relativos de los bienes y servicios, y lesiona la competitividad internacional del país al incorporar una carga tributaria en el precio de los bienes exportados sin posibilidad de poder proceder a su devolución.

¿Qué opciones técnicas -que aportando la misma recaudación- se abren ante estas perspectivas? Básicamente, si bien con distintas variantes, los instrumentos tributarios disponible se circunscriben a la sustitución del IIB por un impuesto a la ventas al consumidor final o por un impuesto al valor agregado.

El primero, es un impuesto monofásico que para evitar los problemas de acumulación de la carga tributaria debe ser aplicado directamente a las ventas efectuadas por cualquier agente económico al consumidor final, ya que el mismo no ofrece la posibilidad de reconocer créditos en concepto de impuestos una vez que estos han pasado a formar parte del precio de los bienes vendidos.

El segundo, es un impuesto plurifásico no acumulativo, que por su mecánica de determinación del tributo, como diferencia entre débitos y créditos, arriba a casi los mismos resultados económicos, únicamente que a través de un proceso de pagos fraccionados producidos a lo largo del ciclo económico, sin por ello producir acumulación de la carga impositiva.

Las grandes diferencias entre ambos se plantean entonces, no en los problemas de neutralidad y grado de competitividad que ambos en su forma pura respetan igualmente, sino básicamente en sus posibilidades de administración.

El impuesto a las ventas al consumidor final, tiene por un lado, la gran ventaja de que aplicado a nivel provincial reduce -si bien no elimina- gran parte de los problemas de coordinación interjurisdiccional y, por otra parte, la desventaja de presentar grandes dificultades para gravar a los servicios, liberar de impuestos a los bienes de capital, y tener que enfrentarse a los problemas evasivos que plantea la administración de un gran número de contribuyentes de un peso económico reducido.

Por otra parte, el impuesto al valor agregado, presenta la gran ventaja de su pago fraccionado que permite ir ingresando la recaudación a medida que el producto va aumentando de valor, así como también el aplicar el tributo sobre una base imponible mucho más amplia, ya que su mecanismo de débito y crédito permite eliminar los problemas acumulativos de la imposición plurifásica. Por el contrario, su desventaja está dada en la necesidad que plantea tener que coordinar a nivel interprovincial provincial la administración del mismo, en función tanto de los flujos de comercio interprovincial como internacional.

Resulta entonces, que son los problemas de administración que presentan una u otra forma de imposición, los que plantean las mayores divergencias, ya que mientras que en el impuesto al consumidor final los problemas de administración se refieren a las posibilidades que tienen los fiscos provinciales para lograr un efectivo control de los contribuyentes a fin de evitar los altos riesgos de evasión, en el impuesto al valor agregado las dificultades de administración surgen por la necesidad de tener que coordinar a los distintos fiscos provinciales a fin de lograr una correcta aplicación del tributo.

¿Cuál de ambos inconvenientes, controlar a los contribuyentes o coordinar a las administraciones tributarias provinciales, presenta mayores dificultades o bien mejores perspectivas de éxito?

Definitivamente, este trabajo analizó algunos de los puntos técnicos relativos a esta sustitución impositiva, si bien, no todos ellos con el grado de detalle suficiente como para efectuar una recomendación concreta, la que sólo podrá ser adoptada, luego de una evaluación cuidadosa de la capacidad que tienen las provincias argentinas en el campo concreto, así como también, luego del análisis de un proyecto concreto en esta materia.

Para responder a esa pregunta el documento señala, en sus distintas secciones, las posibilidades técnicas por las que puede optarse, así como las ventajas e inconveniente de las mismas.

¿Es posible volcarse a una u otra forma de imposición? Si lo es, pero sólo después de un concienzudo análisis de los problemas que aquí se plantean y que van a tener que enfrentar las administraciones tributarias de las provincias.

## BIBLIOGRAFIA

- Bálbi R., *Impuestos Generales al Consumo: tipos y métodos de determinación. Guía de clases*. DOC - CIET N° 1054, CIET/OEA, Buenos Aires.
- Bálbi R., *Principales Características Técnicas de los Impuestos a los Ingresos Brutos*, DOC - CIET N° 1034, CIET/OEA, Buenos Aires.
- Berglas E. (1981), *Harmonization of Commodity Taxes: Destination, Origen and Restricted Origen Principles*, *Journal of Public Economics*, Vol 16, No.3.
- Boskin M.y McLure Ch., (ed.) (1990) "World Tax Reform, case studies of developed and developing countries", *International Center for Economic Growth, California*, capítulo 5, Whalley J. *Recent Tax Reforms in Canadá*.
- CIAT (1992), "La Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica", *Conferencia Técnica, Benalmadena, España*, tema 3.3, Wilmott P., *La armonizacion del IVA y sus implicaciones administrativas*, pág 129.
- Cnossen S., (ed) (1982), "Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode", capítulo de Due J., *The Retail Sales Tax: The United States Experience*, North Holland, Amsterdam.
- Cnossen S., *Key questions in considering a VAT for Central and Eastern European Countries*, *Staff Papers, IMF*, Vol. 39, N° 2, pág 211.
- Cnossen S., (ed.) (1987), "Tax Coordination in the European Community", *Netherlands, Kluver*; Capítulo 2 Cnossen S y Shoup C, *Coordination of Value Added Taxes*.
- Cnossen S. (1988), "Taxing Consumption", *OECD*, Capítulos 4,5,6,7. *OECD, París*.
- Cnossen S. (1987), "Value Added Tax and Retail Sales Tax: a comparison", *Canadian Tax Journal*, Vol 35 - N° 3, may/june 1987, pág 559.
- Cnossen S. (1987), "What Rate Struture for a Goods and Service Tax? The European Experience". *Canadian Tax Journal*, Vol 37 - N° 5. sept/october, pág. 1067.
- Chisari O. (1993), "Canadá: Una Revisión de su Experiencia en los Temas de Estructura Impositiva y Asistencia Social", *Ministerio de Economfa de la Pcia. de Buenos Aires*.

- Due, J. (1970), "Indirect Taxation in Developing Economies", capítulos 4,5 y 6, John Hopkins Press, Baltimore.
- FIEL (1991), "El Sistema Impositivo Argentino", Editorial Manantial, 1991.
- FIEL (1992), "Hacia una nueva organización del federalismo fiscal en la Argentina", ADEBA.
- Gillis M. (1985), "Federal Sales Taxes: Six Decades of Experience", *Canadian Tax Journal*, Vol 33 No.1, jan-february 1985, pag. 68.
- Gillis M. y Shoup C., Sicut G., (ed.) (1990), "Value Added Taxation in Developing Countries"; World Bank, Washington DC, Capítulo 4, Cnossen S., Interjurisdictional Coordination of Sales Taxes; Capítulo 9, Poddar S., Options for a VAT at the State Level; y Capítulo 11, Longo C. The VAT in Brazil.
- González Cano, Hugo (1992), Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el MERCOSUR, DOC-CIET N° 1057, CIET/OEA, Buenos Aires.
- Longo C., "Restricted Origin Principle under Triangular Trade Flows", *Journal of Development Economics*, N° 10: 103 -12.
- McLure Ch., "State and Local Implications of a Federal Value-Added Tax", Hoover Institution Reprint Series, N°113, Stanford University, California, U.S.A.
- McLure Ch. (1990), "State-Federal Relations in the Taxation of the Value Added", *The Journal of Corporation Law*, Vol 6, N° 1, fall 1990, pág 127.
- Shoven J.y Whalley J,(ed,) (1992), "Canadá - US Tax Comparisons", National Bureau of Economic Research, 1992, USA.