



Escuela de Graduados  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de Córdoba

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**TRABAJO FINAL DE POSGRADO**

“Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a  
nivel provincial”

**Autor:** ERQUICIA, Hernán Javier.

**Tutor:** VALERI, Patricia Alejandra.

Córdoba, Mayo de 2016



Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial” por ERQUCIA, Hernán Javier se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).



**ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DEL TRABAJO**

La organización del presente trabajo se estructura de la siguiente manera:

En el primer capítulo, se trata de plasmar el contexto en que la eventual sustitución del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos está enmarcada, partiendo de las potestades tributarias que confiere la Constitución Nacional a los distintos niveles del Estado, donde se exige la instauración de un régimen de coparticipación, describiendo la importancia de los recursos recaudados por los estado subnacionales en forma directa y los objetivos propuestos por el Pacto Fiscal Federal de agosto de 1993 exponiendo las concreciones parciales del mismo.

En el segundo capítulo, en primer término, se analiza el I.S.I.B., la naturaleza del gravamen, la constitucionalidad del mismo y el por qué de la necesidad de su reemplazo, y se examina por qué algunas provincias podrían estar más interesadas que otras en la eventual sustitución del mismo.

En el tercer capítulo, se consideran dos de las alternativas más aceptadas por la escasa doctrina existente sobre el tema, consistiendo las mismas en la aplicación de un IVA provincial y/o un impuesto a las Ventas Minoristas. (IVM).

En lo que respecta al IVM, se considera la posibilidad de su implementación en forma pura, con la posibilidad de la inclusión de un sistema de percepciones en las etapas previas. Cuando se trata la propuesta del I.V.A. provincial se adopta como alternativa más conveniente la del método de destino con pago diferido, que se desarrollará diferenciándola del método de origen.

Por último, en el cuarto capítulo, se expondrán las conclusiones finales del trabajo y la elaboración de una propuesta fundada en el análisis realizado en el desarrollo del mismo.

**I - INTRODUCCIÓN A LA CUESTIÓN**

Es inherente a la existencia del Estado la facultad de exigir a los contribuyentes, siempre y cuando se verifiquen las circunstancias explícitamente previstas en la ley, los impuestos con los cuales habrá de sostener los gastos y necesidades públicas. Es por ello que se entiende que dicha potestad es indelegable, irrenunciable e ilimitada.

Distinto es, el uso que realiza el Estado de la mencionada facultad, que sí se encuentra sujeta a límites constitucionales.

En el ordenamiento jurídico consagrado por nuestro país, partiendo de la Constitución Nacional que se ubica en lo más alto de la pirámide jurídica, coexisten las limitaciones que surgen de su parte dogmática y las que resultan de su parte orgánica, desprendiéndose de allí las potestades tributarias de la nación y de las provincias, y recayendo en estas últimas el deber de reglamentar las atribuciones de los municipios que las conforman como modo de asegurar su autonomía (arts. 5°, 75 incs. 1), 2) y 30), 121 y 124 de la C.N.).

Es así que nuestro país adoptó para sí la forma federal de gobierno, de ese modo todos los niveles del Estado (Nacional, Provincial y Municipal) tienen facultades emanadas de la Constitución Nacional para instaurar tributos con determinadas limitaciones.

Con la mencionada estructuración estadual, toma especial importancia reseñar las potestades tributarias que la Constitución Nacional le ha conferido al nivel nacional, pudiendo destacarse:

a) que la Nación podrá aplicar de manera exclusiva impuestos aduaneros es decir, gravámenes que tengan como objeto el hecho de la importación o de la exportación. Ello así, surge de los arts. 4 y 75 inc. 1) de la Carta Magna.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

b) que la Nación podrá aplicar impuestos directos sólo por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio, y siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado así lo exijan (art. 4 y 75, inc.2), es decir, con limitantes de tiempo y circunstancias.

c) y que podrá aplicar impuestos indirectos en concurrencia con las provincias. Esta atribución no surgía de manera expresa del texto constitucional anterior, no obstante lo cual había sido pacíficamente admitida, produciéndose su incorporación en la reforma constitucional de 1994 dentro del art.75, inc.2.

d) las provincias, por su parte, como consecuencia de los principios ya recordados, carecen de toda potestad tributaria en materia aduanera, tienen potestad concurrente en materia de impuestos indirectos, y potestad primigenia en materia de impuestos directos, salvo que los haya establecido la Nación.

Además, entre las mencionadas restricciones que restringen las facultades del Estado, cabe resaltar la establecida por la ley nacional de coparticipación N° 23.548, según la cual las Provincias y sus Municipios, se obligan a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la citada ley. En 2016 se van a cumplir 20 años de morosidad en la no observancia a lo establecido por la Disposición Transitoria Sexta de la Constitución Nacional<sup>1</sup>, reformada en 1994. Allí se establece que antes de finalizar el año 1996 se debía sancionar un nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos, acorde a lo establecido en el art. 75 inc. 2).

Este régimen “transitorio” de distribución entre el organismo federal y los organismos subnacionales instaurado por la ley 23.548 (desde enero del año

---

<sup>1</sup> Disposición Transitoria Sexta: Un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación.

La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (corresponde al art. 75 inc. 2).

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

1988), se ha convertido en el más “permanente” de todos los regímenes conocidos a la fecha.

### **El sistema de coparticipación desde 1994 (la nueva Constitución)**

La Constitución Nacional que fue reformada en 1994 exigió que el Congreso de la Nación Argentina dicte en un período no mayor a un año una nueva ley de Coparticipación Federal de Impuestos, sin que hasta el momento se hayan logrado los consensos necesarios para formular un acuerdo de ese tipo que permitiera cumplir con dicho propósito.

El instituto se encuentra reglado en la Constitución de 1994 principalmente en el artículo 75, inc.2, cuando al establecer las atribuciones del Congreso de la Nación Argentina determina la potestad de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, por un lado, y por otro, la de imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, como ya se expresara anteriormente, estableciendo que ambas son coparticipables, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica.

De allí surge entonces que los recursos que se distribuyen son:

a) Las contribuciones indirectas internas que se establezcan por ley del Congreso de la Nación.

b) Las contribuciones directas que se establezcan por idéntico mecanismo, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y con el objeto de sostener la defensa, la seguridad o el bienestar general del Estado Federal.

Asimismo, el mencionado inc. 2 determina que una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de tales contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

Esta norma se complementa con la disposición de la ya citada cláusula transitoria sexta que impone que el régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal; serán establecidos antes de la finalización del año 1996; afirmando que la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de la reforma del régimen no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; como tampoco podrá modificarse, en desmedro de las provincias, la distribución de recursos vigente.

En cuanto a las pautas de distribución, la Constitución establece que deberán adoptarse criterios objetivos de reparto que expresen una relación directa entre las competencias, servicios y funciones a cargo del Gobierno Federal, los Gobiernos de Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y los recursos a percibir, debiendo además propender a una distribución igualitaria y solidaria tendiente a lograr un grado equivalente de desarrollo, de calidad de vida y de igualdad de oportunidades en toda la Nación.

En lo que hace al procedimiento parlamentario en sí, el mismo inciso constitucional establece que la ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no pudiendo ser modificada ni reglamentada en forma unilateral y debiendo ser aprobada por las provincias.

Es de destacar que el Senado de la Nación Argentina, cuenta entre sus comisiones permanentes con la de Coparticipación Federal, mientras que en la Cámara de Diputados —siempre como revisora—, la comisión competente es la de Presupuesto y Hacienda, no por la coparticipación en sí misma, sino por tratarse de materia impositiva.

También se impone en nuestra Constitución, en el inc. 3 del artículo 75, una mayoría especial distintiva para las leyes que establezcan y/o modifiquen asignaciones específicas de recursos coparticipables, debiendo ser aprobadas por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Por último, se establece que no habrá transferencia de competencias, servicios y funciones sin la respectiva reasignación de recursos y la aprobación



## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

por ley del Congreso, cuando correspondiere, y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires, en su caso.

No obstante todo lo hasta aquí expresado, lo cierto es que hasta la fecha no se ha cumplido con el mandato temporal que impone la cláusula transitoria sexta, lo que hace complejo el mecanismo de distribución de fondos coparticipables, dado que no se ha sancionado la ley convenio y rigen en su lugar un conjunto de normas y pactos con distintos criterios de reparto que en ocasiones resultan arbitrarios y generadores de desigualdades.

En síntesis, el gobierno nacional tiene la exclusividad en materia de impuestos aduaneros y asiste un amplio campo de potestades concurrentes entre la Nación y las Provincias en materia de impuestos directos e indirectos.

Es por ello que, para evitar una total dependencia del gobierno central y la posibilidad de un reparto discrecional de los recursos, existen en el sistema tributario argentino, gravámenes que directamente recaudan las provincias, como el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (en adelante I.S.I.B.), el impuesto inmobiliario, sellos, y otros de menor relevancia en cuanto a su incidencia recaudatoria conjuntamente con otros tributos que recauda el Estado Nacional; estos últimos pueden ser de afectación exclusiva y directa al Tesoro Nacional, como los provenientes del comercio exterior, o bien su producido compartido entre el Gobierno Federal y las Provincias. Entre los impuestos coparticipados se encuentran el IVA, el Impuesto a las Ganancias, Impuestos Internos, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, etc.

Dado que el esquema tributario actual no se concibe como el más apropiado para el impulso de la competitividad de los productores locales, el gobierno nacional invitó a las provincias a firmar el Pacto Fiscal del 12 de Agosto del año 1.993 conocido como Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, que ha sido suscripto por el Gobierno Nacional y la mayoría de las Provincias para intentar brindar una solución a este problema. Este pacto, tenía como objetivo central la eliminación de los gravámenes que provoquen distorsiones en la economía. Se trataba de eliminar o disminuir los efectos

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

distorsivos de los impuestos sobre los Ingresos Brutos, Sellos, los que graven los intereses de los depósitos a plazo, en caja de ahorro, débitos bancarios, y de los que afecten a la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y todos aquellos que graven la nómina salarial. Esta derogación estaba precedida de una serie de exenciones a determinadas actividades (producción primaria, prestaciones financieras, industria manufacturera, construcción de inmuebles, etc.).

Con la suscripción de dicho Pacto, las provincias se comprometían, a:

- Eximir del I.S.I.B. en forma progresiva y antes del 30-6-95 a las siguientes actividades: Producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes excepto las ventas a los consumidores finales, prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas excepto las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo y construcción de inmuebles. No quedando comprendidas en la exención las actividades hidrocarburíferas.
- Sustituir el I.S.I.B., en un plazo no mayor de tres años, superado el periodo de transición y logrado un mayor control de la evasión, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

En la práctica, la aplicación parcial del compromiso asumido por las Provincias en el Pacto Fiscal, solamente se redujo a la mera exención o disminución del I.S.I.B. en la etapa productiva. Esta situación implica, que en la mayoría de las provincias ha habido una readecuación de las alícuotas de este impuesto, que se materializó en una baja de la presión tributaria en las actividades primarias e industriales y un alza compensatoria en los rubros comerciales y de servicios; a punto tal que a la fecha actual, el citado reemplazo no se ha producido. En una primera etapa se realizó una readecuación de alícuotas, por la cual se disminuyó o se eximió del impuesto a las actividades productivas y se

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

incrementaron las alícuotas de los sectores comercio y servicios. Esto significó un alivio en las primeras en detrimento de las segundas, que vieron incrementados sus costos debiendo trasladar lógicamente dichos aumentos a los precios.

La etapa productiva que se comprometieron a desgravar las provincias incluyó tanto a la actividad primaria como la de producción de bienes. Se considera primaria además, a la actividad agrícola, ganadera, caza, silvicultura, pesca y explotación de minas y canteras.

En algunas jurisdicciones se gravaron estas actividades a la tasa del cero por ciento, lo que si bien implica que los sujetos pasivos no deben pagar el tributo, están obligados a presentar las DDJJ con la base imponible correspondiente. En cambio, la exención exime de la obligación formal de las presentaciones de DDJJ. Por otra parte, se debe aclarar que la exención no rige para las ventas realizadas a consumidores finales, es decir, que se busca no gravar toda la cadena productiva, quedando únicamente alcanzado el último eslabón de la misma.

Sin embargo, empujada por las necesidades recaudatorias del tesoro, la legislación de las distintas jurisdicciones<sup>2</sup> fue planteando nuevas tasas, cada vez mayores, introduciendo modificaciones en los ordenamientos tributarios de las mismas y eliminando exenciones en contraposición con lo definido en el Pacto Fiscal.

Ante tal situación, algunos contribuyentes comenzaron a presentar acciones judiciales para revertir la incertidumbre que les generaba que una ley provincial fuera en contra de un pacto firmado por la nación y las provincias, al que adjudicaban un rango constitucional superior a la norma que las contradecía, tildándola por tanto de inconstitucional.

---

<sup>2</sup> En la provincia de Córdoba, con la sanción de la Ley 9.505 en Agosto de 2008, se suspendió hasta el 31 de Diciembre de 2010 (hoy vigente mediante sucesivas prórrogas) la exención para la industria que no cumpliera con determinados requisitos y para la construcción, manteniéndola para las actividades primarias. Además se estableció el incremento de la alícuota general del impuesto del 3,5% al 4,00%.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

En la mayoría de las causas, los tribunales competentes, entendieron que no se violaba el principio de constitucionalidad, ya que el denominado Pacto Fiscal, al ser adherido por las provincias por ley emanada de su propio órgano legislativo, adquiere el mismo nivel de jerarquía constitucional que la ley que lo modifica, negando por lo tanto de plano la ilegitimidad de la norma que condicionaba o quitaba la exención impositiva.

En la causa VALOT S.A., El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, rechazó una demanda cuya finalidad era que se decretara la inconstitucionalidad de la Ley 2.997 que condicionaba la exención a la actividad industrial. La empresa consideraba que la actividad industrial debía estar exenta del pago de los ingresos brutos, conforme lo acordado en 1993 en el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. En su fallo el Tribunal rechazó ese planteo y sostuvo una postura unánime respecto de que dicho Pacto no tiene una jerarquía superior a las leyes locales.

Remarcó que: "...la fecha originalmente dispuesta por el referido Pacto Federal (suscripto el 12-08-1993) para el cumplimiento de las medidas consensuadas (esto es, al 30-06- 1995) fue objeto de sucesivas prórrogas (dispuestas por la Nación mediante Ley N° 24.468 -artículo 5-; Ley N° 24.699 - artículo 1-; Ley N° 25.063 -artículo 11-; Ley N° 25.239 - artículo 17- todas ellas acompañadas por la Provincia de Buenos Aires a través de la sanción de las respectivas normas de adhesión, ley n° 11.646 -artículo 1-; ley n° 11.904 - artículo 34-; ley n° 12.555 -artículos 1 y 2- y ley n° 12.575 -artículo 54-], que se extendieron hasta el 31 de diciembre de 2005. Al vencimiento de esta última, el Congreso Federal [art. 76, Ley N° 26.078) dispuso una nueva prórroga quinquenal a la que también adhirió la Provincia de Buenos Aires mediante ley 13.698. Tal esquema de sucesivas prórrogas para el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, a diferencia de lo aseverado por la accionada, no importa haber puesto en crisis la operatividad y vigencia del Convenio en aquellas parcelas de compromiso que tuvieron oportuna ejecución...".

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

Es sabido que entre los impuestos que perciben las provincias se destaca el I.S.I.B. por su importancia cuantitativa y su peso significativo en la recaudación de los tesoros subnacionales, pero las ineficiencias que se le endilgan a este tributo fueron las que llevaron a las provincias y a la nación a comprometerse a reemplazarlo por otro impuesto general al consumo que asegurara la neutralidad tributaria y la competitividad económica, intención que se viera reflejada en la suscripción del Pacto Fiscal.

A cambio de estas modificaciones tributarias en las provincias, la Nación hacía su parte, entre otras cosas, reduciendo el impuesto al trabajo, en las jurisdicciones y para las actividades, en las que se produjera la sustitución del I.S.I.B..

Según la escasa doctrina que se dedicó a escribir sobre el tema, existen diversas propuestas de sustitución del I.S.I.B. que deberían ser analizadas y puestas en práctica para sustituir el mismo. De todas ellas, se tomarán las dos que considero más factibles en cuanto a su posibilidad de implementación para proceder luego su análisis. Las mismas implican la aplicación de un:

- a) IVA provincial.
- b) Impuesto a las ventas minoristas.

Las distintas alternativas posibles serán analizadas considerando el impacto que pudieran causar sobre las autonomías provinciales, eficiencia económica, posibilidad de rápida y eficaz aplicación, su relación con la correspondencia fiscal y otros aspectos fundamentales propios de cada una de las propuestas.

Para llegar a analizarlas, se partirá primero de comprender las características del impuesto sobre los ingresos brutos, para así poder percibir las inequidades y dificultades que puedan generar en la economía, y el por qué de la necesidad de sustitución por un tributo que resulte más equitativo para todas las jurisdicciones subnacionales.

### **Relación con la ley de Coparticipación y el Convenio Multilateral**

La ley 23.548 de coparticipación establece en su artículo 9, inciso b), que las provincias signatarias se obligan a no aplicar por sí ni a través de los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación, no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a los que se refiere esta ley.

A la vez, la norma obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de dicha ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare.

Por su parte, y en línea con lo anterior, el artículo 32 del Convenio Multilateral para el impuesto sobre los ingresos brutos define que las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas alcúotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción.

En cuanto al primer aspecto, esto es, la competencia federal, tendrá que cuidarse el contribuyente que pretenda obtener una sentencia de inaplicabilidad de la norma del impuesto sobre los ingresos brutos, de no invocar la violación de la ley de coparticipación o el mencionado artículo 32 del Convenio Multilateral, debido a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que retomando una línea jurisprudencial anterior a la reforma Constitucional de 1994, y abandonando una saludable jurisprudencia construida luego de esta reforma, descartó que primero, el Pacto Federal y más tarde la Ley de Coparticipación y el Convenio Multilateral constituyeran materia federal, esto último en el conocido fallo "Papel

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

Misionero”. Esto obligaría a los contribuyentes afectados a agotar la instancia de la justicia local para recién luego acudir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con las implicancias en cuanto a recursos económicos y tiempo que ello conlleva.

A tales fines expresa Kalemkerian <sup>3</sup>: “Afortunadamente, y en general, la presencia de la cuestión constitucional fundada en la cláusula comercial y la prohibición de aduanas interiores torna innecesaria la invocación del derecho intrafederal, que fue reducido por la jurisprudencia comentada a un rango inferior”.

Vista de este modo, esta relación podría verse vulnerada o extinguida al intentar la sustitución del I.S.I.B., relegando al organismo rector y de contralor de la aplicación del Convenio Multilateral (Comisión Arbitral) a cambiar sus funciones y hasta incluso su estructura en virtud del tributo que lo reemplace.

---

<sup>3</sup> Kalemkerian, Fernando: “Ingresos brutos. Discriminaciones fundadas en la radicación del contribuyente. La vía procesal y el papel de la Corte Suprema” - XIV Seminario Internacional Sobre Tributación Local - 13 y 14/11/2014 - Bahía Blanca

**II - CARACTERÍSTICAS DEL ISIB – NECESIDAD DE SUSTITUCIÓN**

Para poder entender acabadamente el motivo de la idea de sustitución del impuesto, es necesario conocer como primera medida las características del mismo. En virtud de ello, se realiza un análisis desde el punto de vista de las características generales del gravamen, sin entrar en detalles acerca de los lineamientos particulares que el mismo pueda tener en cada jurisdicción en particular.

Desde su implantación con el nombre actual, allá por 1973 (y aún antes), tanto la doctrina como numerosos antecedentes jurisprudenciales han ido definiendo distintas aristas que marcan su inconveniencia tributaria como mínimo, y hasta su inconstitucionalidad en algunos casos, lo que nos puede llevar incluso a hablar de la ilegitimidad del tributo, para resumir un poco todos los reproches que se le endilgan. Esto es, señalar las críticas que se le efectúan desde el ámbito de los estudiosos de las finanzas públicas en virtud de sus efectos negativos a la actividad económica, junto con las correcciones que la justicia le ha intentado efectuar a lo largo de su vida.

Este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades desarrolladas en las jurisdicciones de las Provincias y de la C.A.B.A. (hecho imponible), cualquiera sea el sujeto que la realice. En general, y salvo disposición en contrario, el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad gravada obtenidos en el ejercicio anual (base imponible) pero sobre la cual se realizan anticipos mensuales. Los contribuyentes que perciban ingresos derivados de una actividad gravada son los denominados sujetos pasivos.

El I.S.I.B. es un impuesto que posee las siguientes características:

- Real: porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, como cargas de familia, mínimos, montos de ingresos, etc <sup>4</sup>. Para

---

<sup>4</sup> Jarach, Dino: "Finanzas públicas y derecho tributario" - Ed. Cangallo - 1983 - pág. 822 y ss.



## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

los contribuyentes, se trata de una alternativa sencilla, dado que la base imponible es fácil de determinar, ya que considera el ingreso bruto devengado en concepto de venta de bienes, remuneración total obtenida por los servicios, retribución por la actividad ejercida, intereses obtenidos por préstamos de dinero, etc. Por tratarse de un impuesto sobre los ingresos devengados, que dependen de las ventas de un período, su recaudación sufre las fluctuaciones del ciclo económico. Esto significa que en épocas de expansión aumenta notoriamente su recaudación y en los momentos de recesión disminuye sensiblemente.

- Plurifásico: Se aplica en todas las etapas de la actividad económica, es por ello que asume el carácter de impuesto acumulativo, o sea que grava más de una vez la transferencia del bien o sus insumos a lo largo de las distintas fases del proceso productivo, no pudiendo deducirse en cada etapa el impuesto pagado en las anteriores. Al funcionar como un impuesto en cascada, provoca los efectos de piramidación y acumulación, que se agravan a medida que aumenta el número de transacciones que afectan al mismo bien y/o sus insumos y/o servicios, generando importantes distorsiones en la actividad económica.

Como consecuencia del efecto “acumulación”, el importe de la carga tributaria aumenta en mayor proporción que un impuesto no acumulativo como el I.V.A.. Debido al efecto de piramidación, el encarecimiento para el consumidor final en el precio de los bienes resulta mayor que el monto de impuesto que recauda el Fisco.

- Proporcional: determina montos proporcionales del impuesto en función de la cuantía operada.

- Indirecto: el sujeto que lleva a cabo las operaciones gravadas, y quien por lo tanto debe liquidar e ingresar el gravamen, no resulta en definitiva quien lo termina soportando efectivamente, sino que traslada el mismo como mayor costo incidiendo entonces en el precio final que termina pagando el contribuyente de hecho o percutido. También es dable considerar de esta forma al impuesto en cuestión por cuanto grava al consumo de las personas, como manifestación mediata de la capacidad contributiva.

- Regresivo: no tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto de hecho sino solamente su consumo. La alícuota del impuesto resulta ser la misma para sujetos con distintos ingresos.

- De ejercicio fiscal: es un impuesto de liquidaciones por ejercicio fiscal. Los ingresos se van dando durante todo el ejercicio fiscal (en este caso anual), aunque se vayan efectuando anticipos mensuales.

A su vez, este tributo produce efectos sobre la asignación eficiente de los recursos económicos, porque el precio final del bien o servicio, depende de la existencia de la mayor o menor cantidad de etapas o fases gravadas en ciclo de producción y comercialización. A mayor cantidad de etapas o fases gravadas mayor será la carga tributaria y la alteración de la estructura de precios relativa. El I.S.I.B. perjudica a las empresas e industrias menos integradas en contra de las más integradas. Ello significa que el tributo, discrimina severamente aquellas empresas e industrias con mayor números de etapas que no posean posibilidades de integración.

También actúa como agente provocador de desestímulos a la exportación, si bien puede eximirse a los montos de las mercaderías exportadas, no se puede devolver el impuesto contenido en los insumos incorporados en el valor de la exportación. En contrapartida implicaría un estímulo a las importaciones, en especial de bienes finales, ya que sólo grava la última etapa del proceso; mientras que los producidos localmente están alcanzados en todas sus etapas. El I.S.I.B., aún cuando también tiene por objeto las ventas de bienes y servicios, siendo plurifásico, puede llegar en su continuidad, a superar la carga porcentual del IVA, y a través de ello, en razón de ser irrecuperable, dañar la posición internacional de los bienes transables. De allí que se suele decir que al momento de la salida de los bienes y servicios al exterior, se están exportando impuestos.

Se puede afirmar entonces que al gravar en origen la producción exportada, se estén inflando con tributos argentinos los precios de los bienes nacionales y se deteriore su competitividad en términos internacionales.

A su vez, produce efectos sobre la eficiencia administrativa, entendida la misma como la capacidad que tengan los fiscos para obtener la información necesaria que permita detectar, medir y controlar la base imponible de cada tributo. Con respecto a este tema, el I.S.I.B. presenta dificultades para la administración de las haciendas provinciales, ya que no existe vinculación tributaria entre los contribuyentes; caso contrario del IVA donde el débito fiscal de un contribuyente es el crédito de otro, existiendo oposición de intereses. Sin embargo y pese a que implica un número elevado de contribuyentes, su administración no presenta grandes inconvenientes.

Es decir, que el gravamen, al ser plurifásico, como grava cada etapa por el monto global de sus operaciones sin derecho a crédito fiscal alguno, va ganando presencia en el precio y sus efectos piramidales se ven incididos por tres conceptos distintos a saber:

Por el valor agregado.

Por la alícuota impuesta.

Por el número de etapas.

De lo analizado se desprende que, siendo los efectos más criticados del impuesto el denominado efecto piramidación, si se pretende evitar la cascada, lo correcto sería reducir el número de etapas, y concentrar la masa imponible en el extremo consumidor.

Como consecuencia del proceso de transformación social y económica que vivió la Argentina durante la última década del siglo pasado, el gobierno nacional transfirió a los gobiernos provinciales y/o municipales nuevas responsabilidades y funciones, sin haberse previsto la correspondiente asignación de recursos necesarios para el financiamiento de las mismas.

Por ello, y siendo el impuesto sobre los ingresos brutos una de las principales fuentes de ingresos propios de las provincias, es que las políticas tendientes a la eliminación del gravamen no prosperaron; por el contrario, y con el único fin de aumentar de cualquier manera la recaudación propia, se han

producido transgresiones locales que han creado un caos normativo e institucional de difícil solución, con aumento de medidas arbitrarias y sin fundamento jurídico.

Resulta así que, además de existir razones de naturaleza intrínseca para promover la eliminación del I.S.I.B., existen también a mi entender, razones para proclamar su inconstitucionalidad. Si bien todas las que se puedan esgrimir estarán relacionadas en torno a la materia imponible y la naturaleza del tributo, podemos hablar de:

### **a) Superposición de potestad tributaria.**

En ese sentido, si bien la ley 23.548, prohibió la superposición de potestades tributarias, como ya fuera expuesto, eximió de tal circunstancia al impuesto sobre los ingresos brutos. Ello no resulta justificativo suficiente para permitir la transformación de la naturaleza económica del presente tributo de indirecto a otro de naturaleza directa, al no poder transferir la carga tributaria el contribuyente de derecho.

Es que, aunque como impuesto indirecto, se prevé la traslación de su impacto, existen situaciones en donde ello no resulta posible, cuando el precio de venta está determinado, por ejemplo, por el Estado. En esos casos, el impuesto atenta contra la preservación del patrimonio pudiendo llegar a violentar el principio constitucional de proporcionalidad establecido en el aludido Art. 75 inc). 2, al obligar al contribuyente a ejercer una actividad con una rentabilidad que podría resultar menor a la que éste estima razonable o necesaria para la sustentabilidad de su negocio.

De ese modo, si el impuesto provincial a los ingresos brutos no es susceptible de traslación, por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del bien o servicio y cuya determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, ello excluye al caso de la previsión de la ley de Coparticipación, y lo encuadra en una situación que quebranta el principio básico que privilegió el legislador, consistente en “la

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a tributo nacional coparticipable”.

En casos como este, en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente, si se atiende a los datos que proporciona la realidad económica, su incidencia sobre la rentabilidad hace operar al tributo como de naturaleza directa, generando una doble imposición de característica idéntica sobre el mismo hecho.

En virtud de ello, en el caso “Aerolíneas Argentinas c/Provincia de Buenos Aires”, la CSJN ha dicho que la Constitución Nacional no invalida de modo absoluto los tributos locales sobre el comercio interprovincial, pero si preserva esa actividad de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento, dificultando la libre circulación territorial. En consecuencia, se concluyó que, por el hecho de encontrarse las rentas de Aerolíneas Argentinas sujetas al impuesto a las ganancias, la aplicación del tributo local a los ingresos brutos importa que se configure la hipótesis de doble imposición.

En igual sentido, se dijo en el caso “Sociedad Anónima Expreso Sudoeste c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa”, referido al transporte interjurisdiccional que, cuando la autoridad es la que fija el régimen tarifario y dentro del mismo no considera como costo al impuesto sobre los ingresos brutos, ello conduce inexorablemente a que sea soportado por el contribuyente y, por ende, se transforme en un tributo que afecta la renta del contribuyente.

### **b) Afectación de la libre circulación territorial (la cláusula comercial)**

La regulación del comercio interprovincial es atribución delegada al Gobierno Federal para ser ejercida por la Legislatura Nacional y queda, por tanto, excluida del acervo de las facultades originarias conservadas por las provincias, pero estas pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella trasponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales. Este principio no significa desconocer que las tarifas (al menos las de transporte de personas) las fija la autoridad nacional, por lo que la presión tributaria debe graduarse razonablemente para no quitar rentabilidad a las explotaciones que revisten indudable interés público.

También la Corte Suprema tuvo oportunidad de analizar la aplicación de la cláusula comercial con referencia al mercado eléctrico. Así, en la causa “Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires”, sostuvo que la Constitución Nacional establece clara y precisamente la facultad de la Legislatura Federal para regular el comercio interjurisdiccional.

Así, dijo: *“La jurisprudencia del Tribunal, aunque reivindicando las facultades reservadas por las provincias y las autonomías de estas dentro del sistema político federal, estableció que el Gobierno nacional puede legislar sobre aspectos internos de las actividades provinciales susceptibles de menoscabar el comercio interprovincial o exterior. Esta potestad (cabe agregar) se relaciona estrechamente con las restantes disposiciones de la ley fundamental destinadas a impedir obstáculos a la libre circulación económica (art. 9 y 10)”*.

En este punto, tratando de resultar prácticos y resumir las distintas consideraciones que se han obtenido al respecto, se pueden esquematizar las distintas conclusiones de la siguiente manera:

1. Los artículos 9 a 12 y el artículo 75, inciso 13) de la Constitución no niegan de manera absoluta la aptitud impositiva local para gravar el comercio interprovincial, reconociendo a este una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias, sino que la protección que dichas normas acuerdan solo alcanza a preservarlo de gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

2. Si el impuesto sobre los ingresos brutos se aplica a prestadores de servicios públicos cuya tarifa fijada por la autoridad nacional no contempló entre sus costos dicho gravamen y, en la medida que el actor sea contribuyente del impuesto a las ganancias, la pretensión fiscal de la provincia resulta inválida en tanto se configura una doble imposición incompatible con el régimen de coparticipación establecido por la ley 23.548.

3. Dicha doctrina no es aplicable cuando las empresas prestatarias del servicio debían proponer a la Autoridad de Aplicación el sistema tarifario. En este caso, y como dijo la Corte, *“no resulta impedimento para que los prestatarios incorporen, dentro del precio propuesto, la gravitación del impuesto a los ingresos brutos”*.

4. En los casos concretos judiciales, la falta de discriminación en lo que respecta a la carga impositiva que recaía sobre la actividad de transporte interjurisdiccional impidió el reconocimiento de la pretensión de la empresa de transporte y tornó sus agravios en meramente conjeturales.

### **c) Alícuotas diferenciales en función de la radicación del establecimiento.**

Como ya fuera expresado, todas las provincias, al cumplir con el Pacto Federal II, eximieron del gravamen a la industria manufacturera, pero no eximieron los bienes que, no siendo fabricados dentro del territorio provincial, (todas las normativas pusieron como condición de la exención la radicación en el territorio provincial de la industria a eximir) son vendidos dentro de su territorio, con el agravante (en diversos casos) de pasar a considerar tales operaciones como operaciones de comercialización a la tasa superior que se aplica a la actividad comercial, pese a ser un proceso económico único e indivisible. No sólo se limitó la exención comprometida en el Pacto, sino que se pasó a aplicar el impuesto a una tasa mayor que la aplicada al momento en que se firmó dicho Pacto, contrariando los motivos que llevaron a su propuesta. De esta manera, el impuesto podría estar operando como una verdadera aduana interior contradiciendo lo normado por la Constitución Nacional en sus artículos 9, 10 y

11, que prohíben la existencia de las mismas. Esta situación genera distorsiones de precios según el origen o procedencia del bien en cuestión.

En ese sentido, en recientes fallos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que resultan inválidas las normas fiscales que realizan discriminaciones como las señaladas anteriormente.

Ya en 2010, el Máximo Tribunal dio un paso hacia la declaración de inconstitucionalidad acerca de que las provincias cobren tasas diferenciales de gravámenes según si se posee o no establecimiento en la jurisdicción.

En la causa “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires” el Alto Tribunal consideró que el Fisco “genera una discriminación arbitraria”, fundando su decisión en la afectación a la garantía de igualdad y extralimitación de la provincia en sus facultades de promoción. Así, se declaró la inconstitucionalidad de las leyes bonaerenses que establecían alcúotas reducidas en el impuesto de sellos bajo la condición de que las entidades registradoras posean su sede social dentro del territorio provincial.

En línea con esta sentencia, el 24/2/2015 la C.S.J.N. concedió un recurso de amparo a la firma Harriet y Donnelly SA, que se presentó en acción declarativa de certeza contra la normativa de la provincia del Chaco, que le estableció a esa empresa alcúotas diferenciales más gravosas, por no tener la sede principal en esa jurisdicción. En tal sentido existen diversas manifestaciones de la violación a lo dispuesto por el artículo 75, inciso 13), de la Constitución Nacional, pero la más importante es la que se confronta prácticamente con la prohibición de establecimiento de aduanas interiores prevista por los artículos 9 y 10 de la misma Carta Magna. Nos referimos a la inconstitucionalidad de todo impuesto provincial que sea discriminatorio del comercio interjurisdiccional. Un antecedente remoto inaugura esta tendencia, recaído en los autos “Don Juan Antony y otros contra la Provincia de Santa Fe”. Allí, el Máximo Tribunal declaró inconstitucional una ley de esa provincia que establecía un tributo sobre la venta de cerveza, cuya alcúota se incrementaba cuando hubiera sido elaborada fuera de la provincia. Es,



probablemente, el antecedente que mayor analogía guarda con las disposiciones analizadas.

Además, resulta importante mencionar lo que fallara la Corte Suprema en autos "Droguería del Sud S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, s/ acción declarativa de certeza" el 02 de Junio de 2015, en tanto expresó que, la reducción de alícuota del I.S.I.B. establecida en la ley impositiva para los contribuyentes que comercializan sus productos desde los establecimientos domiciliados en la provincia de Buenos Aires y dejando fuera del beneficio a quienes lo hacían desde otra jurisdicción, contraría en consecuencia, el principio de igualdad receptado en el artículo 16 de la Constitución Nacional cuando expresa que "Todos los habitantes son iguales ante la ley" y específicamente en materia tributaria al enunciar: "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"<sup>5</sup>; y el principio de razonabilidad plasmado en el artículo 28 de la Carta Magna cuando reza: "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio"

En la Provincia de Córdoba, se produjo una situación aún más grave, ya que la exención a la actividad industrial -con excepción de las operaciones con consumidores finales, entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto- fue reconocida en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba (hoy art. 208 inc. 23), condicionada a que el establecimiento productivo se encuentre ubicado en la jurisdicción de la Provincia; pero lo que roza con lo inconstitucional, es que dicho condicionamiento fue impuesto mediante el dictado de un decreto (decreto 1037/2009), violándose a todas luces el principio constitucional de legalidad.

Con el dictado de la ley 9505 (BO 08/08/2008) se suspendía hasta el 31 de diciembre de 2010 inclusive la exención para la actividad industrial (hoy vigente con sucesivas prórrogas), exceptuándose a aquellos contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles declaradas o determinadas por la Dirección,

---

<sup>5</sup> En tal sentido, el principio mencionado no significa que todos los habitantes deban recibir el mismo tratamiento por parte de la ley, sino que todos los "iguales" deben ser considerados en forma idéntica por ella.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

correspondiente al año anterior al encuadramiento, atribuible a la totalidad de actividades desarrolladas -incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas-, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo, no supere la suma establecida por la ley impositiva anual. Cuando resulte de aplicación la excepción referida, el beneficio se aplicará con el alcance del aludido inciso 23) del artículo 208 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

Si no resultara comprendido en la excepción a la suspensión referida, se aplica a la actividad industrial una alícuota reducida del 0.50% (excepto la elaboración de pan y la industrialización de combustibles y gas natural comprimido) en tanto el establecimiento productivo se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba. De lo contrario, tributarán conforme las alícuotas establecidas para el comercio mayorista y/o minorista, según corresponda.

### **c) Cobro de retenciones y percepciones a sujetos no gravados**

El afán recaudatorio y las necesidades financieras de las diversas administraciones tributarias, llevó a las mismas a la conformación de sistemas de retención o percepción que alcanzan incluso a sujetos que, por no realizar actividades en la jurisdicción en cuestión, no son sujetos gravados y, por tanto, no deberían resultar pasibles de los regímenes de recaudación en la fuente.

Así, la potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación debe necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad y, para el caso de sujetos que no resultan contribuyentes en la jurisdicción, la potestad de las administraciones provinciales es ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad, al pretender que un contribuyente como sujeto pasivo del I.S.I.B., se encuentre obligado a actuar como agente de percepción del citado tributo a sujetos radicados en otras jurisdicciones por ventas realizadas también en extraña jurisdicción, ya que la percepción del tributo es una carga pública que presume un vínculo territorial, y que para el caso particular, la administración provincial no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

contribuyentes del tributo de que se trata. (causa “Maglione SRL c/Provincia de Tucumán -DGRs/ inconstitucionalidad”).

Por lo dicho hasta aquí, queda claro que sería imprescindible ya a esta altura, la sustitución de un impuesto que a todas luces resulta perjudicial para las actividades interjurisdiccionales, cuya naturaleza contiene características nocivas y que hasta incluso ha sido declarado inconstitucional por la justicia ante las constantes modificaciones sufridas por el afán recaudatorio de las provincias y de no dependencia del gobierno central.

Si por el contrario, lo que se desea es facilitar la percepción y control del tributo, la situación ideal pasaría por reducir el espectro plurifásico a una etapa anterior al consumo y hacer simultáneamente responsable por la percepción del tributo de la etapa posterior al comerciante mayorista o al productor.

Otro tema que produce distorsiones es la multiplicidad de alícuotas, situación que combinada con lo descrito en el párrafo anterior, puede llevar a los operadores económicos a realizar discriminaciones jurisdiccionales, es decir “vender” donde la alícuota sea más conveniente.

La otra fuente de asimetría comentada está constituida (como fuera expresado) también por la proliferación de regímenes de retenciones, percepciones y recaudaciones existentes, en la medida que no respeten el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones. Esto tiene su efecto más importante respecto de los sujetos de Convenio Multilateral y en especial con respecto a los regímenes de percepción y de recaudación.

En numerosas ocasiones el importe que se retiene, percibe y/o recauda excede lo que debe tributarse a la jurisdicción por la distribución de base que impone el Convenio, llevando a acumular créditos con las jurisdicciones, que se van incrementando período a período, y convirtiendo en ocasiones en contribuyente de una jurisdicción a quien no lo es en realidad.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

Dentro de las asimetrías de índole formal debe mencionarse también los diferentes nomencladores de actividades, prácticamente existen a la fecha uno por jurisdicción, lo que torna la liquidación del impuesto una tarea compleja para el contribuyente que realiza sus actividades en varias jurisdicciones.

En resumen, las asimetrías que más afectan la idea un mercado integrado, se refieren a las exenciones que afectan el proceso productivo, la dispersión de alícuotas y determinados regímenes de retenciones y percepciones. Es por ello que el impuesto que sea llamado a reemplazar al I.S.I.B., debe bregar por eliminar o reducir a una mínima expresión todas las asimetrías y características negativas expuestas.

Es importante tener en cuenta algunos aspectos que este cambio plantea, por una parte no debería limitar la capacidad de las provincias para obtener sus recursos tributarios, evitando que se puedan generar cuestiones políticas que obliguen a las mismas a tener que “mendigar” los recursos que le son propios al gobierno central y que se produzcan discrecionalidades en el reparto de los fondos; y por otra, la modificación aplicada no debería imponer una carga administrativa superior sobre los contribuyentes, sometiéndolos a la liquidación y pago de dos tributos similares en dos jurisdicciones.

Además, y atendiendo a las lineamientos establecidos en el Pacto Fiscal Federal, se debe evitar la acumulación de la carga tributaria a fin de mejorar las condiciones de competitividad internacional, interjurisdiccional y de eficiencia asignativa.

Al decir de Horacio L. P. Piffano (2006) para que un sistema de imposición a las ventas estatales sea considerado ideal debe poseer cinco características – tres económicas, una administrativa y una política – usualmente aceptadas por investigadores y expertos en tributación:

- 1) Todas las ventas a consumidores deben ser gravadas a una misma o única tasa.
- 2) Las ventas a negocios deben estar exentas.
- 3) Las ventas deben ser gravadas bajo el principio de destino.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

4) Estas tres características deben ser alcanzadas con costos de cumplimiento y administración razonables.

5) Cada nivel de gobierno debe tener el poder de establecer su propia tasa.

Ahora bien, ¿por qué a algunas provincias la sustitución del I.S.I.B. les podría interesar más que a otras?

El objetivo de la sustitución del I.S.I.B., exige convenir los intereses de las distintas provincias, tanto de aquellas cuya participación del impuesto sobre los ingresos brutos implica un aporte de significativa y crucial importancia en las finanzas provinciales, como la C.A.B.A. y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Mendoza y Santa Fe, de aquellas que se diferencian de éstas, por su dependencia prácticamente exclusiva de los recursos transferidos desde la Nación a las provincias.

Entonces, si algunas o muchas provincias, dependen en forma casi exclusiva de las transferencias nacionales significaría, que la supuesta caída de recaudación, debido al eventual reemplazo del I.S.I.B. por otro impuesto, de mayor eficiencia económica pero de menor eficacia recaudadora, les importaría menos que otras cuya participación del I.S.I.B. en el presupuesto provincial es trascendental.

Esto explica, porque las Provincias no estarían en condiciones de autofinanciarse sólo con recursos tributarios propios, dependiendo de los recursos coparticipables, algunas en mayor medida que otras.

Otro indicador, sobre la mayor preocupación de algunas provincias que otras, por la posible sustitución del I.S.I.B., puede observarse al relacionar los gastos corrientes con el I.S.I.B., esto es determinar en que porcentaje este impuesto colabora a financiar los gastos de personal, bienes de consumo y servicios.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

Se puede concluir con facilidad porque el eventual reemplazo de este impuesto, por otro de menor rendimiento tributario, pero de mayor neutralidad tributaria, interesaría a algunas jurisdicciones más que a otras. Esto implica que la sustitución del I.S.I.B., por un IVA provincial o por un impuesto a las ventas minoristas, que eliminaría sustancialmente los efectos distorsivos de la imposición en cascada, pero que ante la probable disminución del rendimiento recaudatorio, perjudicaría con mayor peso a la recaudación de Córdoba, Santa Fe, Buenos Aires y la C.A.B.A., que a otras jurisdicciones.

En virtud de lo explicado con anterioridad, nos abocaremos al desarrollo y análisis de dos de las alternativas que considero más acertadas para lograr la tan mentada y malograda sustitución del I.S.I.B., es decir, la opción de suplirlo por un Impuesto a las Ventas Minoristas, o la de reemplazarlo por un I.V.A. provincial. Además, cabe aclarar, que el tributo que sustituya al I.S.I.B. deberá aportar soluciones para corregir las asimetrías que el mismo produce en la economía.

**III – ALTERNATIVAS DE SUSTITUCIÓN DEL I.S.I.B.**

Como fuera oportunamente comentado en la introducción al trabajo y en el desarrollo del mismo, nos abocaremos a plantear dos alternativas de sustitución del I.S.I.B.. Estas alternativas son tomadas por la doctrina como las más convenientes a la hora de proponer soluciones a las distorsiones generadas por el impuesto provincial vigente de mayor participación en la recaudación de todas las provincias.

**1 – Impuesto a las ventas minoristas. (IVM)**

El IVM, como se desprende de su nombre y visto como sustituto del I.S.I.B. actual, se debe aplicar en la última etapa de la cadena de comercialización, con el objeto de gravar el consumo final de bienes y servicios. Por lo tanto, serán contribuyentes del IVM los comerciantes minoristas (en su mayoría), mayoristas y aún sectores manufactureros o productores primarios, en la medida en que vendan directamente a consumidores finales.

Esta alternativa presenta algunos problemas como la dificultad de control, ya que agranda la base de inspección en forma horizontal sin permitir el control por cruzamiento (como lo hace por ejemplo el I.V.A., que genera créditos fiscales y el correspondiente débito en la contraparte, admitiendo que se verifique la correspondencia de uno con el otro), requiere la inscripción y vigilancia de todos los potenciales vendedores a consumidores finales, y de la consecuente acumulación de la carga que tienen estos tributos. Implicaría el traslado a un gran número de contribuyentes del grueso de la recaudación, en lugar de concentrarla en grandes empresas con los respectivos costos para la administración tributaria.

Tampoco se puede afirmar que el IVM elimina el efecto acumulación en forma natural. Para garantizar la neutralidad tributaria se necesita diferenciar entre lo que es una venta mayorista y lo que es una venta a consumidor final, porque de lo contrario el impuesto podría formar parte del costo del producto con

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

el consecuente efecto de acumulación, criticado en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Esto podría llegar a ocurrir para el caso que un fabricante o un productor primario adquiriera insumos gravados en el comercio minorista, éste computará como parte del costo de su producto el precio del insumo más el impuesto abonado, y sobre esta suma aplicará su margen de utilidad, provocándose el indeseado efecto acumulación, que sería menor que el caso de ingresos brutos, pero no por ello menos despreciable. Por ejemplo, para evitar el efecto acumulación, basándose en la exención según destino, la compra de un rodado o combustible deberían estar alcanzados por el tributo en la medida que sean adquiridos por un consumidor final, no para una firma de transporte o una empresa que realice un uso de estos bienes como complemento del bien o servicio comercializado.

En la práctica resulta muy complejo determinar en los casos particulares si algún bien o servicio resultará insumido en el proceso productivo o consumido por el destinatario final, por lo que, para poder evitar la elusión del impuesto se hace forzoso que se puedan llegar a confundir algunos insumos por consumos con el consecuente impacto negativo ya mencionado.

Además, entre otras complicaciones que se pueden presentar, podemos mencionar que existirán un gran número de contribuyentes y en algunos casos no detectables, lo que conlleva a un aumento en el riesgo de evasión. También que una cantidad no menos despreciable de pequeños comerciantes minoristas no llevan anotaciones, ni registraciones contables que permitan determinar con mayor facilidad el verdadero nivel de ventas. Consecuentemente, existe una cantidad importante de pequeños comerciantes que tienen una vida muy corta, lo que no permite a la administración tributaria en muchas ocasiones llegar a tiempo para fiscalizar a los mismos.

Una alternativa que se considera apropiada para mitigar los efectos negativos en la etapa de recaudación que puede producir gravar la actividad minorista, es la de aplicar la figura de terceros responsables por deuda ajena, que



## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

tendrían por fin efectuar retenciones y/o percepciones del impuesto por cuenta de los contribuyentes de derecho, es decir, los adquirentes minoristas o consumidores finales. De este modo se podrá concentrar gran parte de la recaudación en un universo mucho más pequeño de contribuyentes, que a su vez cuentan seguramente con una estructura administrativa mucho más acorde a la tarea requerida.

Este tipo de solución a su vez, podría llegar a acarrear inconvenientes cuando intervengan actores comerciales de distintas jurisdicciones, en cuanto a la asignación de los impuestos retenidos a las verdaderas destinatarias del impuesto.

Como punto a favor podemos mencionar que este tipo de impuestos permite alcanzar en forma más uniforme la mayor cantidad de consumos de bienes y servicios, y que presenta menos inconvenientes y distorsiones que un impuesto aplicado en la etapa de producción primaria o mayorista.

El reemplazo de un tributo en cascada por uno aplicado en la última etapa de la cadena de comercialización corregiría buena parte de los efectos negativos señalados sobre el incremento de precios, ya que se aplicaría al igual que las importaciones por el principio de destino.

Para ejemplificar este punto supongamos la elaboración de un bien que involucra tres etapas productivas. En ausencia de impuestos, el valor agregado de cada etapa es de 20, 30 y 50. Además se admite que el I.S.I.B. en la etapa industrial (ETAPA I) es del 2%, se incrementa a 2,8% para la etapa mayorista (ETAPA II) y 3,5% para la minorista (ETAPA III).

En el siguiente cuadro podemos observar el valor de venta de cada etapa, reconociéndose en la segunda columna (precio de venta del bien incluido el tributo) el efecto piramidación ya mencionado y en la tercera columna la recaudación supuesta de la administración tributaria de una determinada jurisdicción bajo el supuesto de que para el caso, no existe evasión alguna.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

	<b>VALOR AGREGADO</b>	<b>PRECIO DE VENTA</b>	<b>RECAUDACIÓN</b>
<b>ETAPA I</b>	20	20,40	0,40
<b>ETAPA II</b>	30	51,81	1,41
<b>ETAPA III</b>	50	105,37	3,56
<b>TOTAL</b>	<b>100</b>	<b>105,37</b>	<b>5,37</b>

Puede verse que el precio de venta al público (precio minorista) será de \$105,37 (más el I.V.A. nacional extraído por simplicidad) y la recaudación de \$5,37. Un primer análisis podría concluir que el Estado recaudaría lo mismo aplicando un impuesto a la venta minorista del 5,37% que recayera solamente sobre la última etapa en la cadena de comercialización, manteniendo el precio final al público.

Sin embargo, si se realiza un estudio más riguroso de la situación, se verá que no resulta tan simple. Si el bien considerado fuese un producto exportable en condiciones de comercializarse con el resto del mundo y existiera competencia en el exterior a nivel industrial, el precio final antes de aplicar el IVM no hubiera llegado a ser de \$105,37 ya que la competencia internacional hubiera obligado a los productores nacionales a vender al precio internacional de \$50 y a absorber como costo los \$1,81 pagados como impuesto por las etapas I y II.

Es allí donde se aprecia que el reemplazo del I.S.I.B. mejoraría la competitividad de los agentes del sector primario, ya que un IVM evitaría el efecto cascada ya mencionado y significaría un avance en cuanto a la competencia de precios.

Distinto sería el caso para un bien que no resulte transable con el exterior, ya que en este caso el sobre costo que generaba la tributación se podía trasladar al consumidor final ante la ausencia de una competencia externa.

En este sentido se estima que aplicar un IVM que ronde entre el 5% y el 7%, permitiría mantener el nivel recaudatorio actual.

¿Cuáles pueden resultar entonces las ventajas de la aplicación de un IVM en el caso de coexistir con el IVA Nacional? En primer lugar, la aplicación del mecanismo sugerido de eximir del pago del impuesto a todas las ventas a negocios que revistan alguna condición ante el IVA, tornan superfluo distinguir entre ventas locales dentro de una misma jurisdicción de las ventas a otros estados, ya que (salvo que resulten ventas a Consumidores Finales de otra provincia) dichas operaciones se van a encontrar fuera del ámbito del impuesto; otorgando una solución al gran problema del IVA Destino. Segundo, el consumo intermedio no sería gravado, evitando el alto costo del mecanismo de crédito fiscal en la administración tributaria provincial. Como tercer ventaja, el costo de cumplimiento tributario se vería reducido, beneficiando fundamentalmente la PYMES, en comparación a la alternativa del IVA Subnacional.

### **2 – El I.V.A. Provincial**

Cuando se habla de la aplicación de un impuesto a los consumos en reemplazo del I.S.I.B., la mayoría de los autores se inclinan hacia la aplicación de un impuesto al valor agregado de carácter provincial que coexista con el I.V.A. nacional, organizado sobre la base del denominado principio de destino. Este principio, a diferencia del principio de origen, permite evitar la guerra tributaria entre jurisdicciones que podría provocar el mismo.

Dicha sustitución no resulta una tarea sencilla toda vez que se exige hacerlo a través de un impuesto que genere similar recaudación y rendimiento tributario. Aquí se presenta el primer problema, debido a que los gastos de las Administraciones Públicas son en su mayor parte inflexibles a la baja (ya que se trata, en en la mayoría de los caso, aproximadamente en un 60% de los sueldos de empleados públicos), los gobiernos provinciales no se podrían dar el lujo de perder ni un solo peso de recaudación. Esto quiere decir que, el impuesto que se quiera implementar deberá, por lo menos, aportar a las cajas provinciales los fondos suficientes para no tener que tomar decisiones impopulares como reducir la planta permanente de empleados públicos.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

La utilización de un I.V.A. conjunto a nivel nacional y provincial, requiere que aquellos contribuyentes que realizan actividades interprovinciales, que es el mismo grupo de sujetos que actúan bajo el Convenio Multilateral, compute en cada venta el IVA correspondiente a cada Jurisdicción, a la alícuota de lugar de destino de la operación, así como la de nivel nacional, debiendo presentar en cada una de las liquidaciones el monto total del impuesto que corresponde a cada provincia.

En este caso se recomienda la aplicación del sistema de pago diferido, en el cual se gravan las compras efectuadas a otra provincia y se desgravan las ventas realizadas a otra jurisdicción, es decir, se difiere la responsabilidad del pago del impuesto al primer responsable de la provincia compradora. Estos I.V.A. deberían tener la misma base imponible que el impuesto nacional y algunos autores hasta aseguran que la potestad para determinar la base imponible y otorgar exenciones sea de la Nación en forma exclusiva. La diferencia estaría dada en que al ser tratados con el principio de destino, podrían existir diferentes tasas del impuesto a nivel provincial y que ello implique distorsiones sobre las decisiones de localización de las actividades económicas.

Según este mecanismo, el contribuyente responsable inscripto de una jurisdicción en sus ventas realizadas a otro responsable inscripto con domicilio en otra, podrá otorgarle el tratamiento de tasa cero a dicha operación y reclamar y obtener la devolución del I.V.A. pagado por los insumos gravados al fisco de su jurisdicción. El comprador de la jurisdicción de destino, por su parte, no contará con el crédito fiscal sobre su compra interjurisdiccional y deberá adicionar la tasa del I.V.A. vigente en su provincia si efectúa la reventa a consumidores finales o contribuyentes inscriptos de su misma jurisdicción. Para el caso de que la reventa se efectúe a un tercero de otra jurisdicción, entraría en juego el mecanismo de tasa cero y solicitud de devolución antes mencionado.

La aplicación del principio de destino fue propuesta como la solución para tratar los problemas de comercio “cruzando fronteras”, es decir las transacciones interjurisdiccionales. Con este tipo de tributación, se puede asegurar que las importaciones tendrán el mismo tratamiento que la producción local de cada

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

provincia. A su vez, el mecanismo de pago diferido volvería innecesaria las compensaciones de recaudación entre provincias, ya que permite que lo percibido en concepto de impuesto corresponda a la jurisdicción en la que se produce el consumo final de los bienes porque el tratamiento a tasa cero del comercio interprovincial impide que las provincias de origen recauden tributos que pertenecen a las de destino (entendido como lugar en que se produce el consumo final).

Esta modalidad presenta ciertas ventajas, a saber:

a) permite que se uniformen las bases imponibles entre las provincias en total correspondencia con el I.V.A. nacional, preservando la neutralidad del tributo y minimizando las posibilidades de alusión y/o evasión del mismo.

b) beneficia al contribuyente en cuanto a economía de tiempo y recursos y al fisco por lo mencionado precedentemente y por fomentar la interacción entre el fisco nacional y los provinciales.

c) Otorga plena autonomía en materia de alícuotas sin que ello provoque decisiones de localización por la aplicación del principio de destino.

d) desde el punto de vista del contribuyente, este sistema de IVA 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.

e) establece un muy buen sistema para la exención de las exportaciones (principal objetivo de la sustitución del I.S.I.B.) con una correcta asignación de responsabilidades a cada provincia en la devolución de impuestos tributados sobre los insumos.

Ahora bien, el empleo de un I.V.A. aplicado en forma conjunta entre nación y provincias, requiere que los contribuyentes que realicen operaciones interjurisdiccionales (en la práctica, como ya fue mencionado, los mismos sujetos

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

que se encuentran comprendidos en la actualidad en el Convenio Multilateral), computen en cada venta el I.V.A. correspondiente a cada jurisdicción, con la alícuota del lugar de destino, así como también la de nivel nacional, debiendo presentar en cada una de las liquidaciones el monto total del impuesto que le corresponde a cada provincia. Aquí es donde se puede encontrar un punto negativo al método, ya que se estaría haciendo visible algo que hasta el momento permanecía oculto en la factura, dado que en la actualidad ningún consumidor final conoce a ciencia cierta el monto que paga por el gravamen en cada operación que realiza, sin embargo, si se implementa un I.V.A. provincial que implique la aplicación de otra alícuota adicional, ésta quedaría discriminada en la factura de compra y pasaría a ser de conocimiento de los consumidores.

Para la realización de operaciones fuera de su propia provincia, debería efectuarse el detalle en forma desagregada a fin de poder posteriormente imputar a cada jurisdicción los débitos y créditos correspondientes a las mismas.

Esta liquidación deberá presentarse a la administración tributaria central (A.F.I.P.), que será quien efectuará los débitos y créditos correspondientes a cada jurisdicción y establecerá los saldos en las cuentas de cada una de ellas en forma periódica.

Para el caso de aquellos contribuyentes que no efectúan compras ni ventas con jurisdicciones extrañas, que son casi la mayoría, tendrán que presentar solamente una liquidación con dos tasas por sus ventas, una nacional y otra para el I.V.A. provincial, del mismo modo que con sus compras.

En cambio, los contribuyentes de mayor envergadura que realicen operaciones fuera de su jurisdicción, tendrían que informar el monto correspondiente a las ventas efectuadas a cada jurisdicción en forma separada y discriminada como ya se mencionara anteriormente.

En lo referido a sus créditos, el comprador debería informar los correspondientes a nivel nacional por una parte, y el correspondiente al conjunto de las otras jurisdicciones por la otra, esta situación es dable, fundamentalmente

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

porque se debe computar el I.V.A. crédito atendiendo a las alícuotas facturadas en cada jurisdicción.

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

En cuanto al Organismo de control que revisará y controlará la correcta aplicación de las normas, debería preverse la creación de un Organismo Fiscal Federal que tendría una función de contralor y seguimiento de las mismas. Entre otras funciones, tendría la de aplicación de alícuotas, cambios de las mismas, exenciones, etc., también se dedicaría al control y seguimiento de lo atinente al tema de la distribución secundaria.

Referido a la existencia del actual Convenio Multilateral, se podría considerar que a futuro el mismo tendería a desaparecer, aunque no sería nada descabellado proponer que los especialistas que trabajan en la materia formen parte del Organismo Fiscal Federal, de modo tal de aprovechar y poder contar con la experiencia ganada en los años de funcionamiento, con el objeto de minimizar la concreción de errores a futuro.

Ahora bien, un tema no menor, consiste en encontrar aquella alícuota que asegure, como ya se dijo anteriormente, que cada jurisdicción no va a perder recaudación ni generar costos extras en la administración del tributo que implique en un futuro resignar ingresos en pos de una armonía tributaria. En esto último, quedó en evidencia por lo analizado ut supra, que con la estructura y personal que posee cada administración tributaria provincial tranquilamente se podría llevar a cabo la tan mentada sustitución de un impuesto tan distorsivo como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En cuanto a lo primero, sería deseable que dada la alta tributación a nivel nacional sobre la base de consumo (con un I.V.A. generalizado al 21%), la tasa provincial sea relativamente baja, sin que por ello se pierda de vista lo que se ha

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

expresado. Adicionalmente, eso reconoce la importancia de evitar una fuerte fluctuación cíclica de la recaudación.

Entre los expertos, las alícuotas recomendadas oscilan entre el 5% y el 7,5%. Con esas tasas aseguran que se cumplirían los objetivos de mantenimiento de recaudación y economía de administración.

Finalmente, el I.V.A. provincial aplicando el método de destino, como todo impuesto que grava el consumo y no la producción, es especialmente atractivo para provincias consumidoras e importadoras netas, con ganancias de recursos tributarios con relación al I.V.A. Origen. Pero el I.V.A. destino tiene como elemento negativo que induce al “turismo tributario”; produciendo importantes efectos sobre bienes o items transportables y de alto valor, especialmente entre jurisdicciones cercanas. Esto naturalmente podría generar presiones sobre la determinación de las alícuotas provinciales. En sentido inverso, la competencia tributaria entre estados o provincias puede inducir a “guerras comerciales” con consecuencias directas sobre el flujo comercial y más aún en el largo plazo, dependiendo de la residencia de los consumidores, con incidencia indirecta en la localización de las firmas. Por cierto, sin controles en frontera, las simulaciones o fraudes en el destino de las ventas compensarían imperfectamente algunos de estas posibles consecuencias.



#### **IV - CONCLUSIONES**

A raíz de la suscripción entre el gobierno nacional y la gran mayoría de las provincias argentinas del denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" el 12 de Agosto de 1993, las provincias se comprometieron a sustituir el I.S.I.B. antes del 30 de Junio de 1995 por un impuesto general al consumo, con el objetivo de eliminar los efectos distorsivos generados por dicho impuesto.

El objetivo principal que se perseguía con la suscripción de este pacto era evitar la aplicación de impuestos que interfirieran con la competencia, principalmente por sus efectos directos en la distorsión de los precios, y consecuentemente, lograr una asignación más eficiente de los recursos productivos.

En lo referente a la estructura tributaria local, las provincias asumieron varios compromisos, entre los aludidos, se comprometieron a eximir de ingresos brutos una serie de actividades que se mencionan genéricamente, y en un plazo no mayor a tres años sustituir Ingresos Brutos por "un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía".

A la fecha, sólo se produjo la exención de las actividades primarias y productivas, en las mayorías de las jurisdicciones, y aumentando la carga tributaria a las actividades del comercio y servicios. Esta situación generó ganadores y perdedores, porque provocó una transferencia de recursos de un sector de contribuyentes a otro sector.

Una cuestión que afecta a la neutralidad tributaria consiste, en que cada jurisdicción otorga la exención a las actividades productivas, siempre que el establecimiento productivo del contribuyente en cuestión se encuentre en la provincia otorgante. Posteriormente, muchas jurisdicciones, entre ellas la Provincia de Córdoba, exigieron otros requisitos para poder continuar gozando de la exención original,

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

reduciendo el universo de contribuyentes eximidos de modo tal de incrementar la recaudación provincial.

En este sentido siempre se expresó que la sustitución de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos por otro gravamen debía garantizar:

- a) la neutralidad tributaria.
- b) la competitividad de la economía.
- c) reducción del costo recaudatorio.
- d) la mejora del control del incumplimiento tributario y del fraude fiscal.

En la actualidad, ha resurgido un poco el tema, poniéndolo nuevamente en el tapete a raíz de una propuesta de la Provincia de Córdoba de la creación de un I.V.A. provincial en reemplazo del tan criticado Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Es amplio el consenso entre tributaristas, de erradicar de los sistemas impositivos provinciales el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, porque como se explicó produce efectos distorsivos en la economía, desalienta la inversión y produce un sesgo antiexportador y proimportador. No obstante se pretende que la sustitución, de modo tal de lograr otro tributo que garantice la tan mentada neutralidad que no permite el I.S.I.B., arroje una recaudación equivalente sin que ello implique mayores costos de administración tributaria.

La literatura económica es concluyente respecto a que las únicas formas de imposición a las ventas que resultan potencialmente neutrales sobre la estructura de precios relativos de bienes y servicios son: el impuesto a las ventas minoristas general y tasa única (IVM) y el IVA provincial, con tasa única y base generalizada a todos los bienes y servicios.

Del análisis de éstas dos alternativas, el I.V.A. provincial estoy en condiciones de concluir no cumple a mi criterio con la condición de generar una masa recaudatoria similar al I.S.I.B. sin que se pueda pensar en imponer alícuotas mucho más elevadas en su porcentaje con respecto a las actuales, sistemas de administración recaudatoria complejos de poner en práctica para las provincias, con asimetrías de rendimiento entre provincias desarrolladas y no tanto, con exposición a probables fraudes ya que podría resultar más tentador una jurisdicción que otra (I.V.A. destino y pago diferido) y la existencia de una altísima presión tributaria sobre la misma base imponible que ya ejerce el gobierno nacional. Además, ésta variante de alícuota adicional no resulta en la práctica muy distinta a la vigente hoy y resultaría un impuesto único coparticipado con carácter devolutivo.

Por otra parte, y para administrar el I.V.A. provincial, la propuesta de los tributaristas indica que debería crearse un Organismo Fiscal Federal, constituido por las provincias, que contemple, para la distribución del gravamen, “parámetros económicos relevantes, como el consumo y el Producto Bruto Interno geográfico” de cada provincia., más allá de que en la actualidad exista la experiencia de la aplicación del Convenio Multilateral, esto significaría adecuar el organismo a las nuevas normas, lo que llevaría un tiempo prudencial.

En cambio, la propuesta de la aplicación de un IVM, la considero superadora de la anterior, ya que además de compartir algunas de las ventajas del I.V.A. provincial no demanda costos adicionales de administración ni complejidades técnicas que los gobiernos subnacionales no estén en condiciones de asumir al permitir diferenciar las fuentes tributarias del gobierno federal y provincial, permitiendo a los ciudadanos identificar con mayor precisión la carga tributaria del gobierno subnacional al momento de su consumo final.

La medida a adoptar de un I.V.A. nacional combinado con un IVM Provincial evitaría gravar el consumo intermedio, permitiendo alcanzar sólo las ventas finales y convertirse en un probable incentivo para las

agencias de administración tributaria en pos del objetivo de reducir la tasa de evasión.

El consumo intermedio no debería estar gravado porque solamente las factura tipo B emitidas para compradores no inscriptos deberían estar alcanzadas con el impuesto provincial, constituyendo a la postre un castigo por no cumplir con las normas impositivas y para el caso de los sujetos exentos o no responsables del I.V.A. nacional se deberían establecer una serie de exenciones de modo tal que las operaciones intermedias anteriores a la venta minorista no queden “atrapadas” por el impuesto y eviten generar el tan rechazado efecto cascada. Mientras que las facturas tipo A emitidas para los compradores registrados o responsables inscriptos en el I.V.A. estarían exentas.

Como recomendación a los fines de asegurar la máxima neutralidad y la mayor equidad, se recomienda la aplicación del mismo únicamente en la última etapa, es decir en las ventas al consumidor final.

Además, la característica sobresaliente de ésta forma de imposición consiste en que este tipo de impuestos permite alcanzar de forma uniforme la mayor cantidad de consumos de bienes y servicios, y fundamentalmente cuenta con muchos menos inconvenientes que un impuesto en la etapa industrial o mayorista.

Las principales ventajas entonces del IVM en el caso de coexistir con el IVA Nacional serían, en primer lugar, el mecanismo sugerido de mantener exentos del pago del tributo a todas las ventas a contribuyentes registrados en el I.V.A. nacional, hacen innecesario distinguir las ventas locales de las ventas a otras provincias, el gran problema del I.V.A. Destino. Segundo, el consumo intermedio no sería gravado, evitando el alto costo del mecanismo de crédito fiscal en la administración tributaria provincial. Tercero, el IVM podría ampliar su base incorporando sin problemas al sector servicios. Cuarto, el costo de cumplimiento tributario se vería reducido, particularmente en el caso de la PYMES, en comparación a la alternativa del I.V.A. Provincial.

En cuanto a las desventajas que se le achacan al IVM, entre las cuales se afirma que muchas ventas a consumidores finales podrían resultar eximidas y a que como la evasión tributaria está concentrada en la etapa final de la cadena producción – consumo, la administración tributaria enfrenta un escenario complejo para el control del cumplimiento tributario, al respecto, entiendo que las actuales posibilidades tecnológicas, administrativas e informáticas hacen posible encontrar soluciones a estos problemas. En países como Argentina, donde el I.V.A. Nacional está operando ya en la economía desde hace mucho tiempo y habiéndose logrado muchos avances en materia de recaudación al respecto; coordinando el IVM con el I.V.A. nacional se haría más que posible y sencillo eximir a los negocios del impuesto provincial.

No obstante, la adopción de una base tributaria uniforme en el I.V.A. nacional y en los IVM provinciales sería necesaria o recomendable a fin de facilitar la labor de control de los créditos fiscales en I.V.A. y exenciones respectivas en el IVM, así como el control del fraude en la etapa final.

### **Por todo lo expuesto anteriormente, propongo:**

La sustitución del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos provincial por la alternativa de combinación de un Impuesto a las Ventas Minoristas, que combinado con el ya existente I.V.A. nacional permitiría reducir los actuales efectos distorsivos del Impuesto a los Ingresos Brutos que se están generando actualmente en las provincias, y la evasión a lo largo de la “cadena negra hacia arriba” del I.V.A. Nacional. Asimismo, buscaría evitar gravar consumos intermedios en el IVM provincial y mejorar el combate a la evasión del sector minorista. No requiere mayores unificaciones entre las administraciones más que las existentes (salvo el intercambio de información sobre bases informáticas tecnológicamente armonizadas), ni demanda, por cierto, y para mí el punto más importante, compensaciones entre fiscos provinciales como si lo haría necesario la aplicación de un I.V.A. provincial. La alícuota que debería imponerse, a mi criterio, debería ser entre un 5% y un 7% sobre las ventas minoristas.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

La resistencia a adoptar el IVM Provincial queda ahora evidenciado que constituye más una cuestión política que un problema técnico de implementación y/o administración tributaria. No obstante ello, creo que es posible que se garantice la recaudación actual de las provincias y que sería sumamente importante que como sociedad, nos demos la oportunidad de un estudio serio y acabado del tema en forma definitiva.

**BIBLIOGRAFIA**

- Constitución de la Nación Argentina.
- Principios constitucionales en materia tributaria. Colección Impuestos Explicados. Editorial ERREPAR – Junio de 2000.
- Ley 23.548.
- Impuesto Sobre los Ingresos Brutos – Asimetrías que deben eliminarse. (Claudio Ferullo, Ana María Grecchi y José María Vitta.) – Undécimas Jornadas de Ciencias Económicas y Estadísticas – Noviembre de 2007 – U.N.R.
- Las alternativas de la imposición al consumo a nivel provincial y municipal. (Dr. Daniel Artana, Dr. Oscar Libonatti, Dr. Ricardo Lopez Murphy y Dr. Mario Salinardi) Segundo Congreso Tributario – Pinamar – Abril de 1994. Págs. 163 a 172.
- Alternativas de Coordinación de la Imposición a los Consumos. (Dr. Juan Carlos Gómez Sabaini) Segundo Congreso Tributario – Pinamar – Abril de 1994. Págs. 217 a 242
- Ilegitimidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. (Fernando R. Lenardón) – Doctrina Tributaria ERREPAR – Diciembre de 2015.
- La sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos en el ámbito subnacional. (Jorge Eric Dahlgren).
- El IVA subnacional. (Horacio L.P. Piffano) – Universidad Nacional de la Plata.
- IVA provincial: ¿una alternativa para reducir impuestos cada vez más pesados? <http://www.iprofesional.com/notas/220752>. 9 de Octubre de 2015.
- Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas Horacio L. P. Piffano Documento de Trabajo Nro. 69. Mayo 2007.
- Universidad Nacional de La Plata. “Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible” – Horacio L. Piffano – Universidad Nacional de La Plata – Abril de 2013.

## **Alternativas de sustitución en la imposición al consumo a nivel provincial**

- ¿Un impuesto al consumo final o un IVA provincial? – (Jorge Simón) - <http://www.lacapital.com.ar/economia/questUn-impuesto-al-consumo-final-o-un-IVA-provincial--20080914-5434.html> - 14 de Septiembre de 2008.