



FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



Universidad
Nacional
de Córdoba

REPOSITORIO DIGITAL UNIVERSITARIO (RDU-UNC)

El convenio multilateral y su problemática en las transacciones interjurisdiccionales. El tratamiento desigual a la industria por el impuesto a los ingresos brutos

Sofía Devalle, Andrés Mir, Marianela Inés Marcó,
Ana Magdalena Godoy

Ponencia presentada en XLIX Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas realizadas en 2016 en la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Córdoba. Córdoba, Argentina



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

El Convenio Multilateral y su problemática en las transacciones interjurisdiccionales. El tratamiento desigual a la industria por el Impuesto a los Ingresos Brutos.

Devalle, Sofía^{i*}; Mir, Andrésⁱⁱ; Marcó, Marianela Inésⁱⁱ; Godoy, Ana Magdalenaⁱⁱ

ⁱ Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba – IARAF

ⁱⁱ IARAF

RESUMEN

El presente trabajo describe el funcionamiento del Convenio Multilateral como mecanismo para evitar la doble imposición del Impuesto a los Ingresos Brutos –IIBB- en las actividades económicas interjurisdiccionales, en un contexto donde el tratamiento actual aplicado por este tributo al sector industrial genera distorsiones. En este sentido, se analiza la evolución que ha tenido la presión tributaria del IIBB sobre la actividad industrial en la última década, distinguiendo el tratamiento diferenciado aplicado a los contribuyentes con y sin planta en las diferentes provincias. Se puede detectar del análisis cómo el esquema actual afecta la localización natural de las industrias, generando un incentivo a la radicación de las plantas en aquellas jurisdicciones donde se verifica el mayor nivel de consumo y consecuentemente, implicando un tratamiento perjudicial para aquellas provincias de menor población y nivel de desarrollo.

Clasificación JEL: H71, H73

Palabras claves: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, provincias, industria.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto a los Ingresos Brutos -IIBB- es un tributo provincial que grava las ventas efectuadas por los diferentes agentes económicos, tanto que su destino sea el consumo final como la provisión de insumos y servicios para otras actividades económicas. Es decir, es un impuesto de carácter plurifásico y acumulativo, profundamente ineficiente desde el punto de vista económico, ya que provoca graves distorsiones en la asignación de recursos. La industria, como un eslabón más de la cadena productiva de los bienes, es un sujeto pasivo de este impuesto.

El Convenio Multilateral es un mecanismo acordado entre las provincias argentinas con el objetivo de evitar la múltiple imposición del IIBB sobre una misma base imponible.

Esto es, el *hecho imponible* del IIBB es el ejercicio habitual y a título oneroso, en una jurisdicción determinada, de las actividades de comercio, industria, profesión, etc, y la *base imponible* está constituida por el monto total de los “ingresos brutos” devengados en el período fiscal por la actividad en cuestión. Pero el hecho imponible de este impuesto constituye un proceso único y económicamente inseparable, pudiendo ocurrir entonces que aquellas empresas que desarrollan su actividad en más de una provincia, vean gravado el mismo ingreso en varias jurisdicciones.

Es precisamente para impedir esta situación, que el Convenio Multilateral establece las pautas según las cuales se distribuye la base imponible entre las distintas jurisdicciones vinculadas, a partir de una metodología que será repasada a lo largo del trabajo.

Si bien el problema de la múltiple imposición habría sido a grandes rasgos subsanado a través del Convenio, en los últimos años se ha generado un nuevo inconveniente, como resultado del fuerte aumento en la presión tributaria aplicado por la mayor parte de las jurisdicciones provinciales en el IIBB a las actividades económicas en general, y por el tratamiento desigual a la industria, según si la misma posee planta en una provincia o no.

El objetivo del trabajo es presentar una medida de dichas desigualdades, para lo cual en primer lugar se describe el funcionamiento del Convenio Multilateral; en un segundo apartado se analiza la evolución de la presión tributaria del IIBB sobre la industria en la última década en cada provincia; y seguidamente se cuantifica la desigualdad generada en el tratamiento de la industria por parte de este controvertido impuesto entre las provincias; finalmente, las conclusiones cierran el informe.

II. FUNCIONAMIENTO DEL CONVENIO MULTILATERAL

II. 1 Breve historia de los mecanismos de coordinación del IBB en Argentina

A medida que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos fue extendiéndose hacia todas las jurisdicciones, se fue haciendo evidente la necesidad de evitar la doble imposición sobre una misma base imponible en el caso de transacciones interjurisdiccionales. A tal fin, se suscribió en el año 1964 el primer convenio interprovincial, contemplando que los parámetros a utilizar para la asignación de las bases imponibles a las diferentes provincias eran las ventas y los gastos operativos, con una mayor preponderancia de los gastos (70% del coeficiente unificado).

Es importante destacar que si bien el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto al consumo aplicado indirectamente en forma plurifásica a todos los eslabones de la cadena productivo-comercial, en este primer acuerdo multipartito no se adopta, en el régimen general, el "*principio de destino*" (que implicaría que la base imponible de una operación debe asignarse a la jurisdicción en la cual se produce el consumo intermedio o final del bien), sino que se utiliza una fórmula mixta con preponderancia de los aspectos relacionados a los gastos operativos. De este modo, el impuesto termina acercándose más a un impuesto a la producción y privilegiando en consecuencia en la asignación de la "cuota imponible" de una operación, a aquella provincia en la que se encontrara la planta productiva o el depósito comercial.

En el año 1977 se firma el texto actual del Convenio Multilateral que no implica mayores modificaciones en el régimen general salvo una variación en la importancia relativa de los factores de ponderación, repartiendo los ingresos brutos un 50% en proporción de los *gastos* efectivamente soportados en cada jurisdicción, y el 50% restante en proporción a los *ingresos* brutos provenientes de cada una de ellas. Esta situación significa un incremento en la participación del principio de destino dentro del coeficiente unificado aunque se mantiene la asignación dual de la base imponible. Una vez realizada la distribución, cada provincia ejercerá su poder tributario sobre la porción asignada con entera libertad.

Esta asignación dual se verifica siempre y cuando la actividad del contribuyente quede comprendida en las normas del Convenio Multilateral para lo cual su operatoria debe tener "sustento territorial" en la provincia de destino, ya que de lo contrario la operación corresponderá ser declarada plenamente en la provincia de origen de la producción.

II. 2 Situaciones de aplicación del Convenio y efectos de su funcionamiento

El artículo 1º del Convenio establece que las actividades a las que se refiere el mismo "son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas...". Asimismo, el mencionado artículo realiza un detalle de las posibles situaciones que se encontrarían comprendidas en el Convenio:

- Cuando la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en una u otras, ya sea parcial o totalmente;

- Cuando todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en una u otras;
- Cuando el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otras;
- Cuando el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en una u otras jurisdicciones.

Existe un **Régimen General**, que reparte los ingresos brutos un 50% en proporción de los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción, y el 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada una de ellas¹. Dentro de los gastos se incluyen las erogaciones originadas por ejercicio de la actividad, computándose sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc. No se incluyen los costos de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades industriales; el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización; gastos de publicidad y propaganda; tributos (ya sean nacionales, provinciales y municipales); intereses; y honorarios a directores.

El hecho de que el mecanismo de asignación de base imponible no sea puramente por el principio de destino, implica que en el caso de transacciones interprovinciales una parte del impuesto se recaudará por aquella jurisdicción en la cual se produjo el bien o servicio, y no por parte de las provincias en donde se materializa el uso o consumo del bien o servicio, situación que implica una distorsión que se traduce en un beneficio adicional para las provincias en las que se concentra la producción industrial en detrimento de aquellas de menor desarrollo industrial. En este sentido las provincias de menor desarrollo relativo y menor nivel de producción industrial e importadoras netas de bienes elaborados verán resignar parte de la base imponible potencial generada por el consumo de sus habitantes ya que la base imponible que captan en su carácter de productores y exportadores netos de productos primarios (a ser industrializados en plantas productivas fuera de la provincia) será inferior a la que pierdan por la parte que resignan de los bienes elaborados vueltos a introducir a su territorio para su consumo.

Un segundo aspecto que lesiona el principio de destino es que la distribución de la base imponible se efectúa en base a los coeficientes construidos a partir de las operaciones de ventas y gastos del año anterior, lo que genera un rezago en el reconocimiento de variaciones en el destino geográfico de las transacciones.

Este esquema de distribución de potestades tributarias puede generar distorsiones en la localización de las actividades productivas. El problema se origina en el modo en el cual es implementado el Convenio Multilateral, que es el de gravar en parte por principio de origen y en parte por principio de destino (vale decir que distribuye la base imponible de acuerdo a

¹ El Convenio contempla también **Regímenes Especiales** para ciertas actividades específicas. Cada uno de ellos tendrá una distribución especial de los ingresos brutos entre la provincia en donde se encuentre la oficina, casa central, administración o domicilio y la jurisdicción en donde se desempeña la actividad en cuestión.

dónde se originan los gastos de producción y en donde se vende el bien o servicio, respectivamente).

II. 3 Ejemplo del funcionamiento del Convenio

Se presenta a continuación un caso sencillo que permite clarificar la situación del modo de funcionamiento del convenio y sus efectos. Se supone lo siguiente:

- Dos industrias X e Y, que producen el mismo bien en las provincias A y B, respectivamente.
- La Provincia A exige la producción del bien, siempre y cuando la empresa se localice en su territorio, gravando en caso contrario los ingresos brutos con una alícuota del 1,5%.
- La Provincia B grava a la industria con un 1.5%, independientemente de su radicación.
- Los ingresos brutos totales de cada empresa para el año 0 son iguales a un valor arbitrario de 200, que se distribuye en partes iguales entre las dos provincias.
- Los gastos de cada empresa para ese año 0 son iguales a un valor arbitrario 100 y se concentran en cada provincia.
- Ambas empresas obtienen ingresos en el año 1 también iguales a 200.

Esta información, junto con el cálculo de la distribución de la base imponible entre las dos provincias, se encuentra reflejada en la siguiente tabla.

Cuadro 1: Ejemplo de distribución de base imponible por Convenio Multilateral

	Provincia A	Provincia B	Totales de industria
Industria X			
Gastos de Producción	\$ 100		\$ 100
Ingresos Brutos	\$ 100	\$ 100	\$ 200
Coeficiente Unificado de Convenio	$0.50 \times 100/100 + 0.50 \times 100/200 = 0.75$	$0.50 \times 0/100 + 0.50 \times 100/200 = 0.25$	
Monto imponible (distribuido entre las provincias)	$0.75 \times 200 = \$150$	$0.25 \times 200 = \$50$	
Impuesto afrontado por la industria	$0\% \times 150 = \$0$	$1.5\% \times 50 = \$0.75$	\$ 0.75
Industria Y			
Gastos de Producción		\$100	\$100
Ingresos Brutos	\$100	\$100	\$200
Coeficiente Unificado de Convenio	$0.50 \times 0/100 + 0.50 \times 100/200 = 0.25$	$0.50 \times 100/100 + 0.50 \times 100/200 = 0.75$	
Monto imponible (distribuido entre las provincias)	$0.25 \times 200 = \$50$	$0.75 \times 200 = \$150$	
Impuesto afrontado por la industria	$1.5\% \times 50 = \$0.75$	$1.5\% \times 150 = \$2.25$	\$ 3

Fuente: Elaboración propia.

Se advierte entonces que la industria localizada en la provincia B, termina afrontando una mayor carga tributaria que la que se encuentra radicada en la provincia A, que sólo tributa por una proporción de su actividad desarrollada en B.

Una conclusión que se deriva del análisis es que, si bien el Convenio Multilateral tiene como objetivo evitar la doble imposición en distintas jurisdicciones, afecta la localización “natural” de las industrias promoviendo el asentamiento en jurisdicciones con tratamiento tributario más benigno. Este efecto distorsivo se incrementa a medida que se amplían las diferencias tributarias y sería eliminado si el Convenio Multilateral se aplicara de acuerdo al *principio de destino*.

Por otro lado, puede generarse un tipo de distorsión adicional, ya no por Convenio sino por el hecho de aplicarse exenciones acotadas en un contexto de alícuotas diferenciadas. Si se consideran, por ejemplo, dos jurisdicciones que eximen a las industrias localizadas en la propia provincia, pero que gravan con diferentes alícuotas a las ventas provenientes de la otra, ocurre que a una industria no le convendrá radicarse en la provincia con menor alícuota, sino por el contrario en la que grava con mayor alícuota. Esto es así porque las ventas de esa industria no se verán gravadas por su propia jurisdicción, puesto que está exenta pero sí por la otra jurisdicción, por sus ventas realizadas a ella. En el último apartado del informe se realiza un cálculo de cómo es este tratamiento diferencial entre provincias sobre la industria.

III. EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS SOBRE LA INDUSTRIA: EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL

Por su modo de funcionamiento, se cobra como un porcentaje de las ventas totales netas de IVA, el impuesto a los ingresos brutos constituye un impuesto sumamente ineficiente desde el punto de vista económico. Entre algunos de estos efectos distorsivos se destacan:

- **Distorsión de precios relativos:** al ser un impuesto plurifásico aplicado sobre la totalidad de la facturación sin dar la posibilidad de deducir lo abonado por la compra de insumos, se va acumulando la carga a medida que se avanza en el proceso productivo generando una múltiple imposición sobre la misma base imponible. Este mecanismo implica que el precio final de los bienes dependerá no solamente del costo de producción, sino también del número de veces que ese bien es gravado hasta llegar al consumidor final.
- El **incremento en los precios** que debe pagar el consumidor final como consecuencia de la aplicación del impuesto puede ser superior a la recaudación obtenida por el fisco. Esto se produce por el mecanismo de liquidación del impuesto, que no permite la deducción de lo abonado en etapas anteriores, conjuntamente a la extendida práctica de fijación de precios de venta mediante un mark-up sobre los costos.
- **Incentivo artificial a la integración vertical:** ya que de esta manera se logra disminuir la presión tributaria unificando dos o más etapas de un proceso productivo en manos de una misma persona jurídica.
- **Incentivo a la localización espacial:** al no tratarse a las transacciones interjurisdiccionales totalmente según el principio de destino.
- **Efecto negativo sobre la inversión:** puesto que el IIBB grava la venta de bienes de capital y los insumos utilizados en los procesos productivos.

- **Exportación de la carga tributaria:** en el sentido de que una provincia termina gravando y cobrando el tributo por operaciones concertadas por contribuyentes de otras provincias.
- **Invisibilidad de la carga tributaria:** al no estar discriminado el IIBB en la factura le dificulta al votante conocer cabalmente cual es la presión tributaria de cada jurisdicción y permite ocultar la verdadera carga tributaria que su existencia provoca.
- **Posee sesgo antiexportador y proimportador,** influyendo negativamente sobre la balanza comercial del país.

Estas ineficiencias, entre otras cuestiones, motivaron en los años noventa a iniciar un proceso destinado a la conversión paulatina de este impuesto en uno menos distorsivo, que gravara principalmente las últimas etapas de la cadena productiva-comercial buscando asimilarlo a un impuesto a las ventas. En esta línea, se firmó entre las provincias en el año 1993 el **Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento**, mediante el cual las provincias se comprometieron, entre otras medidas, a otorgar exenciones del IIBB a sectores como el agro, la industria, al construcción, los servicios públicos y ciertas actividades financieras. A partir del Pacto, muchas provincias avanzaron hacia la reducción de alícuota (incluso fijando alícuota cero) a las actividades primarias e industriales (en este último caso, sólo cuando se tratara de industrias radicadas o con sede en la provincia en cuestión).

Sin embargo, luego de la crisis del año 2002, este proceso se revirtió, comenzando a vislumbrarse incrementos de alícuotas del IIBB para gran parte de las actividades, dentro de ellas la industrial. La necesidad de los estados provinciales de obtener recursos adicionales para solventar niveles de gasto público crecientes, ha generado que en el período 2005-2015 se recurra a diferentes metodologías tendientes a incrementar la presión tributaria. Dicho crecimiento en la presión tributaria se dio a partir de cambios combinados, entre los que se destacan: la eliminación de exenciones a la industria; aumento de alícuotas, alícuotas diferenciales (mayores a mayores niveles de facturación), creación de sobretasas, ampliación de bases imponibles y también aumentos indirectos derivados de la no actualización de los parámetros de cálculo del impuesto en línea con la inflación.

Este proceso de incrementos comenzó a visualizarse con mayor notoriedad en el año 2009, cuando las provincias más grandes del país aplicaron subas en el Impuesto a los Ingresos Brutos prácticamente generalizadas a todos los sectores económicos, debido a las crecientes necesidades financieras a las que los fiscos provinciales se enfrentaban en ese momento. Una nueva fase de fuertes subas se repitió luego en el período 2012- 2013, nuevamente teniendo como principal causa la desaceleración en la distribución de recursos por parte de la Nación hacia las Provincias.

En este marco, debe inscribirse una tendencia difundida entre las provincias de aplicar alícuotas diferenciales a la actividad industrial según tenga o no planta industrial en la jurisdicción, diferencial que se ha ido incrementando con el correr de los años. Esta práctica implica un "aumento encubierto" de alícuota para la actividad industrial dado que muy difícil lograr que un proceso productivo se desarrolle en plantas ubicadas en las 24 jurisdicciones en las que se divide administrativamente nuestro país para poder aplicar la alícuota correspondiente a industria local en cada una de ellas, ya que la tasa correspondiente a "industria de extraña jurisdicción" normalmente es similar a la aplicada al comercio mayorista y sustancialmente mayor a la tributada por la industria local.

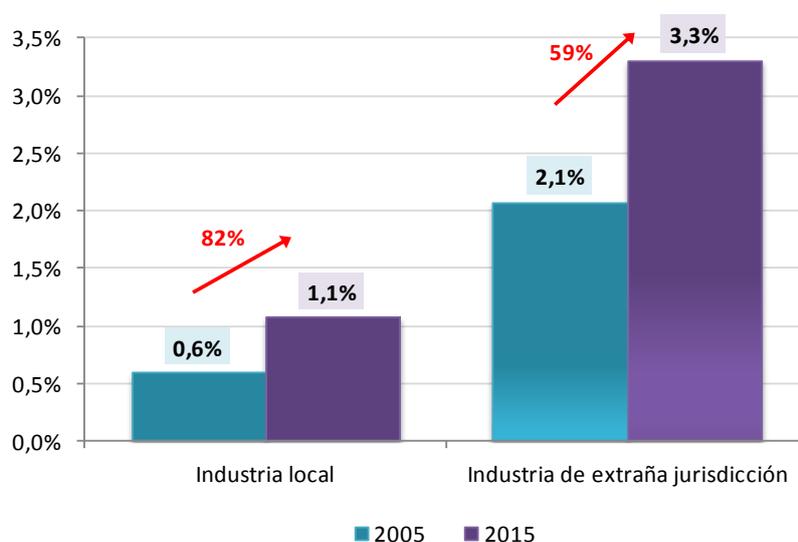
Para ilustrar este incremento en la presión tributaria del IIBB sobre la industria, a continuación se expone un análisis de la normativa tributaria vigente en cada provincia argentinas y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para en los años 2005 y 2015, distinguiendo según si se trata de industria local o de extraña jurisdicción. Se trabaja siempre con tamaños de establecimientos “grandes”, con lo cual se asume la mayor alícuota vigente para el sector, según el nivel de facturación, en aquellos casos de jurisdicciones que aplican alícuotas progresivas.

Asimismo, se consideran diversos elementos tributarios presentes en la normativa, tales como alícuotas generales y/o específicas, alícuotas diferenciales según tramo de facturación, exenciones, descuentos, sobretasas o incrementos, entre otros aspectos.

Tomando el promedio simple para las 23 jurisdicciones provinciales y CABA, actualmente **las alícuotas vigentes del IIBB sobre la industria** (incluyendo los elementos tributarios mencionados anteriormente) **ascienden a un 1.1% de las ventas totales, cuando la industria se encuentra radicada en las provincias, y al 3.3% cuando se trata de industrias de otras jurisdicciones**. Comparando con las alícuotas promedio aplicadas en 2005, se aprecia un importante incremento en ambos casos: un 82% en el caso de la local, y un 59% en el caso de extraña jurisdicción.

En torno a estos valores promedio para ambos años, y ambos tipos de tratamiento a la industria, se aprecia una importante disparidad entre provincias. No todas las provincias han aplicado las mismas magnitudes de subas; en algunas jurisdicciones las subas han sido mayores, en otras menores, y en algunas no se detectan cambios (o inclusive disminuciones). El cuadro Nº2 expone el listado de alícuotas aplicables en cada provincia, mientras que los gráficos subsiguientes exponen los rankings de las variaciones. Las variaciones en este caso se exponen en puntos porcentuales, y no en variación porcentual puesto que en muchas jurisdicciones se pasó de una alícuota cero a un valor positivo, con lo cual la variación daría arrojaría un valor infinito.

Gráfico 1: Alícuotas del IIBB sobre la Industria
Promedio simple 23 provincias + CABA (en % de las ventas totales, netas de IVA)*



*Nota: se consideran variados elementos tributarios tales como alícuotas, exenciones, sobretasas, descuentos, etc.
 Fuente: Elaboración propia en base a normativa tributaria provincial (Leyes Impositivas y Códigos Fiscales vigentes para los años 2005 y 2015).

**Cuadro 2: Detalle de alícuotas del IIBB sobre la Industria
(en % de las ventas totales, netas de IVA)***

Provincias	Industria local		Industria de extraña jurisdicción	
	2005	2015	2005	2015
Buenos Aires	0,00%	1,75%	1,95%	4,00%
CABA	0,00%	1,00%	3,00%	4,00%
Catamarca	1,50%	1,95%	1,95%	1,95%
Chaco	0,00%	0,00%	1,65%	3,30%
Chubut	0,00%	1,50%	2,50%	4,00%
Córdoba	0,00%	0,53%	1,50%	4,99%
Corrientes	0,00%	0,00%	1,50%	2,90%
Entre Ríos	0,00%	0,00%	2,50%	5,00%
Formosa	1,20%	1,20%	2,40%	2,40%
Jujuy	1,62%	1,62%	2,50%	3,50%
La Pampa	0,00%	0,00%	1,50%	2,50%
La Rioja	0,00%	0,00%	1,50%	2,50%
Mendoza	0,00%	2,00%	1,50%	3,50%
Misiones	2,38%	3,33%	2,38%	3,33%
Neuquén	0,00%	0,00%	1,50%	3,00%
Río Negro	0,99%	1,62%	1,80%	3,80%
Salta	0,00%	0,00%	3,00%	3,60%
San Juan	0,00%	0,00%	3,15%	3,15%
San Luis	0,00%	0,00%	1,50%	3,00%
Santa Cruz	1,50%	1,75%	1,50%	2,25%
Santa Fe	0,00%	0,46%	3,15%	4,14%
Santiago del Estero	1,35%	1,35%	2,70%	2,70%
Tierra del Fuego	1,93%	2,43%	1,93%	2,50%
Tucumán	1,80%	3,50%	1,80%	3,50%

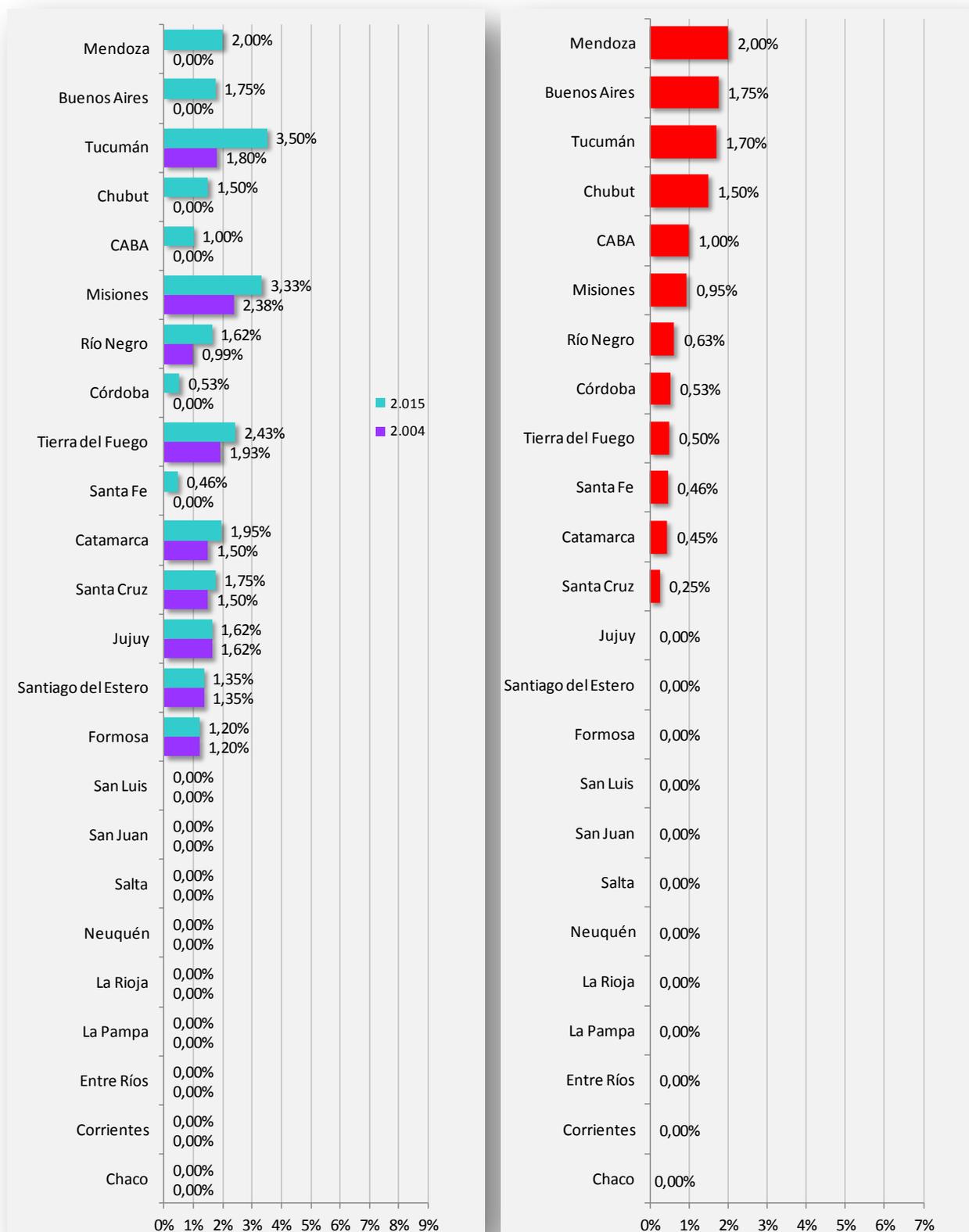
*Nota: se consideran variados elementos tributarios tales como alícuotas, exenciones, sobretasas, descuentos, etc.

Fuente: *Elaboración propia en base a normativa tributaria provincial (Leyes Impositivas y Códigos Fiscales vigentes para los años 2005 y 2015).*

**Gráfico 2: Evolución acumulada de la carga tributaria provincial sobre INDUSTRIA LOCAL.
2005-2015. 24 jurisdicciones. Tamaño grande**

Nivel de carga tributaria en cada año

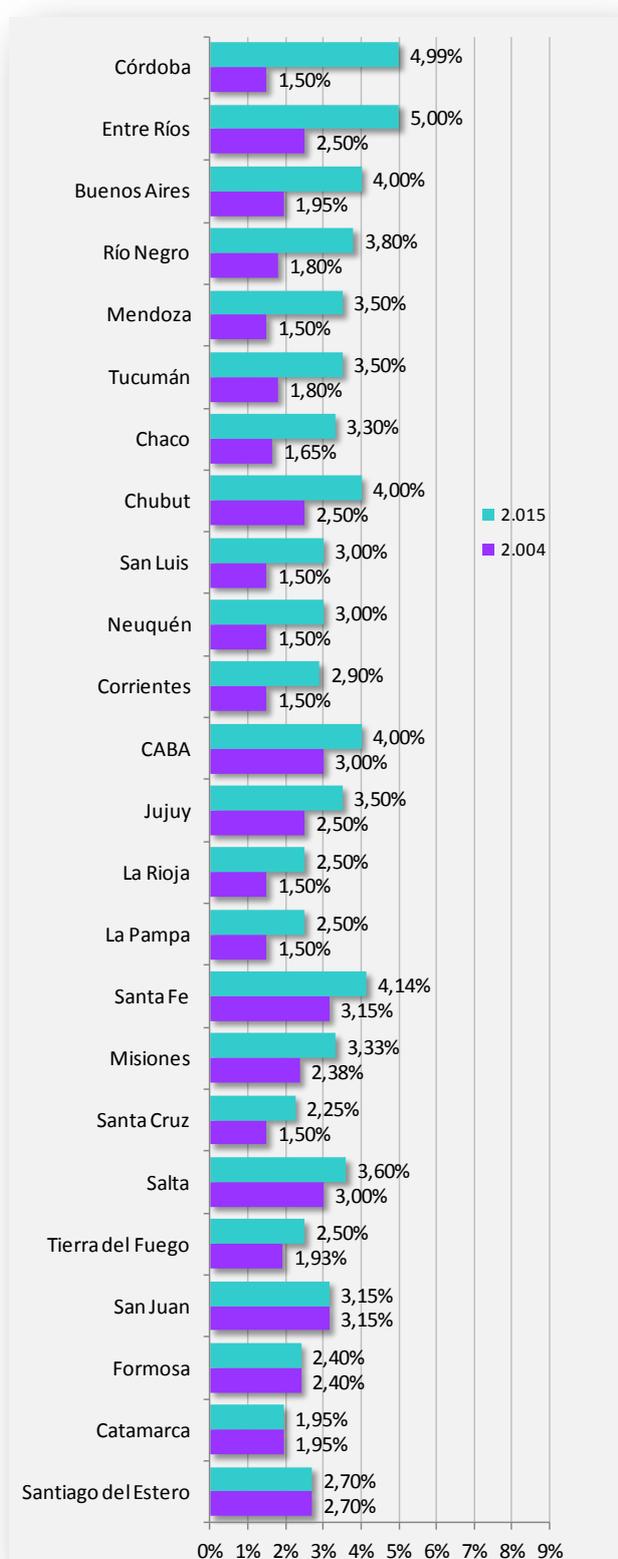
Variación en puntos porcentuales



Fuente: Elaboración propia en base a normativa tributaria provincial (Leyes Impositivas y Códigos Fiscales vigentes para los años 2005 y 2015).

Gráfico 3: Evolución acumulada de la carga tributaria provincial sobre INDUSTRIA DE EXTRAÑA JURISDICCIÓN. 2005-2015. 24 jurisdicciones. Tamaño grande

Nivel de carga tributaria en cada año



Variación en puntos porcentuales



Fuente: Elaboración propia en base a normativa tributaria provincial (Leyes Impositivas y Códigos Fiscales vigentes para los años 2005 y 2015).

Se aprecia para el caso de la **industria local**, que las mayores subas de alícuota sobre grandes contribuyentes a lo largo de la década se aplicaron en Mendoza y Buenos Aires, donde las industrias radicadas en esas jurisdicciones pasaron de estar exentas a tributar alícuotas del 2% y 1.75% (en el caso de Buenos Aires, las pequeñas industrias siguen exentas). Le siguen Tucumán, que prácticamente duplicó la alícuota, y Chubut y CABA que también pasaron de eximir a la industria local, a gravarla, particularmente en el caso de mayores niveles de facturación.

Por su parte, en el caso de la **industria de extraña jurisdicción**, Córdoba fue la que mayores subas aplicó a las grandes industrias (de otras provincias, pero que realizan algún tipo de actividad en Córdoba), pasando de gravarlas con un 1.5% a tributar con casi un 5% (incluyendo los incrementos para el Fondo del Financiamiento del Sistema Educativo - FOFISE). Entre Ríos, Río Negro, Mendoza y Tucumán también aplicaron fuertes subas.

En suma, del análisis en detalle la normativa tributaria de las 23 jurisdicciones provinciales y CABA a lo largo de la última década, se aprecia que prácticamente todas las jurisdicciones han aplicado algún tipo de incremento en la presión tributaria del Impuesto a los Ingresos Brutos, ya sea a la industria local como a la industria de extraña jurisdicción, o a ambas. En solo tres casos, Formosa, San Juan y Santiago del Estero, la presión tributaria sobre el sector no se modificó.

Lo grave de esta situación es, no sólo que aumentan las alícuotas de un impuesto cuya recaudación (por su modo de funcionar- % de las ventas totales-) se actualiza al mismo ritmo que la inflación, sino fundamentalmente que está aumentando la presión de un impuesto sumamente distorsivo, tal como se mencionó en apartados anteriores. Vale decir que está ganando cada vez más trascendencia en las fuentes de recursos de las provincias un impuesto del cual siempre se ha debatido acerca de su eliminación/ modificación.

IV. TRATAMIENTO DESIGUAL A LA INDUSTRIA Y LOS INCENTIVOS DE LOCALIZACIÓN

En el presente apartado se busca cuantificar la distorsión originada en la forma en que el impuesto trata una operación interjurisdiccional, calculando una alícuota promedio sobre la industria según el consumo realizado en cada provincia, y las alícuotas de ingresos brutos que gravan en la actualidad a la actividad en cada jurisdicción.

Tal como se analizó en el apartado anterior, existe una gran amplitud en la definición de alícuotas aplicables a la actividad industrial, según su ubicación en diferentes jurisdicciones y la realización de actividades en jurisdicciones diferentes a la de base. Al analizar la presión impositiva sobre la industria local, se destaca el caso de las provincias que mantienen la exención desde el pacto fiscal, mientras que en el extremo opuesto, se ubican provincias que aplican alícuotas elevadas con respecto a la industria de extraña jurisdicción. Entre estos valores, se ubicará la alícuota efectiva de una empresa según la ubicación de su planta y los lugares en los cuales realice ventas.

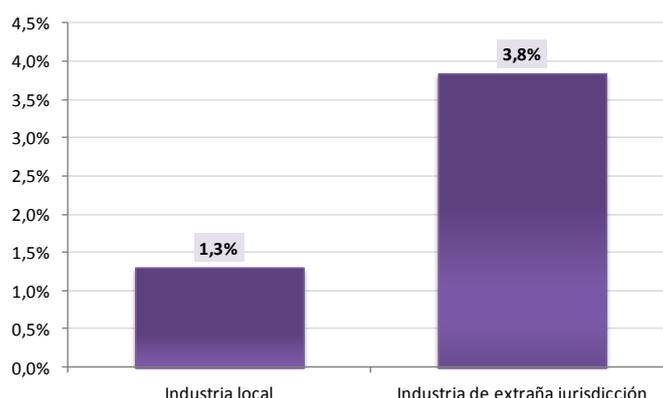
Para cuantificar este efecto se ha procedido a calcular una alícuota promedio utilizando como ponderador de la base imponible de cada jurisdicción, los porcentajes de consumo por provincia que surgen de las estadísticas de ventas de supermercados provenientes de INDEC, lo cual da la distribución del consumo nacional, conjuntamente con las

alícuotas de ingresos brutos que gravan actualmente a la actividad en cada jurisdicción, tanto de industria local como de industria sin planta en la provincia.

En base a estos factores de ponderación y alícuotas vigentes, se obtuvo la alícuota promedio correspondiente a los dos casos extremos, es decir aquel en que la actividad industrial quedara alcanzada en su totalidad a la alícuota de industria local y aquel en el que quedara alcanzada plenamente por la tasa de industria de extraña jurisdicción, bajo el supuesto de que la base imponible se distribuyera jurisdiccionalmente en forma similar al consumo nacional.

Estos resultados indican que en el primer caso (que sería el más apropiado para considerar a la actividad, toda vez que contempla la alícuota para industria de cada provincia) la tasa promedio del impuesto ascendería al 1,30% de las ventas netas, mientras que en el otro extremo sería del 3,84%, es decir, dos veces superior. Evidentemente la realidad estará entre estos dos valores pero cualquiera sea la alícuota finalmente verificada, esta será significativamente superior a la tasa pura que debería tributar la industria dada la dificultad económica de instalar plantas en cada jurisdicción.

Gráfico 4: Alícuotas del IIBB sobre la industria local y de extraña jurisdicción, ponderada por el consumo por provincia. Año 2015. (En % de las ventas totales, netas de IVA)

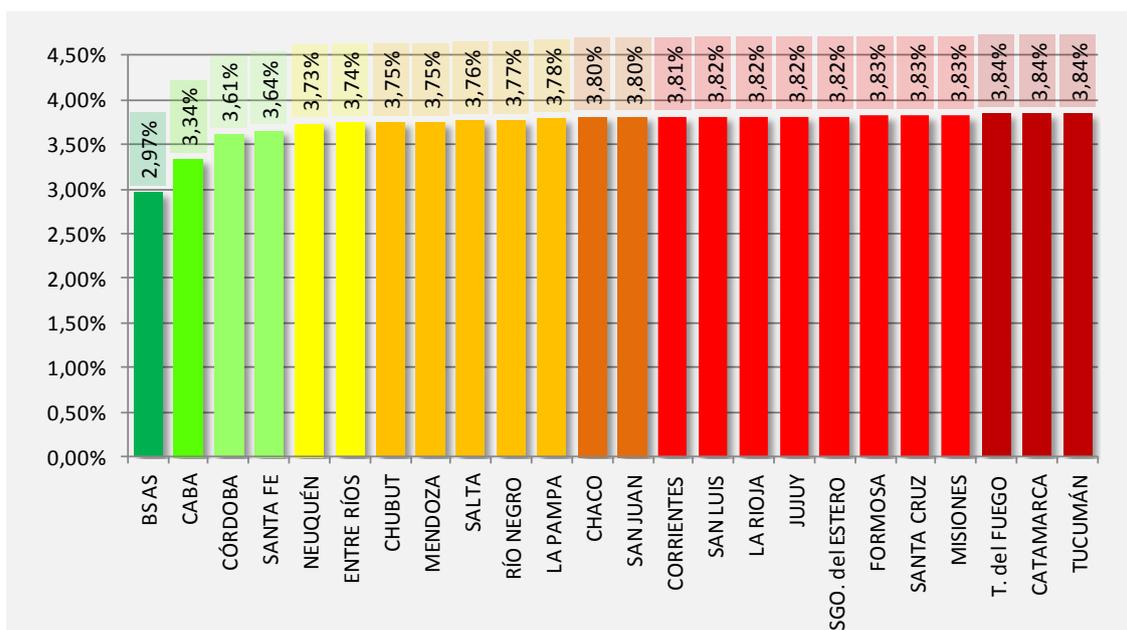


Fuente: Iaraf en base a normativa tributaria provincial (Leyes Impositivas y Códigos Fiscales vigentes para el año 2015) e INDEC (Encuesta de Supermercados)

El incremento de presión tributaria que supone la existencia de alícuotas diferenciales según la industria tenga o no planta instalada en la provincia implica, además del incentivo para que surjan "guerras tributarias" entre las jurisdicciones tendientes a establecer el mayor diferencial posible para incentivar localizaciones, una nueva distorsión provocada por el Impuesto a los Ingresos Brutos. Esta distorsión consiste en que el esquema actual genera un incentivo a la radicación de las plantas en aquellas jurisdicciones donde se verifica el mayor nivel de consumo y en tal sentido implica un tratamiento perjudicial para aquellas provincias de menor población y nivel de desarrollo.

Para cuantificar esta afirmación se calculó la alícuota promedio ponderada bajo el supuesto de que una industria se radica en una sola jurisdicción y desde allí abastece a la totalidad del país, repitiendo el cálculo bajo el supuesto de radicación en cada una de las 24 provincias, obteniéndose los siguientes resultados:

Gráfico 5: Alícuotas promedio del Impuesto a los Ingresos Brutos, según radicación. Año 2015. (Se considera el caso de una industria localizada en cada jurisdicción).



Fuente: Iaraf en base a normativa tributaria provincial (Leyes Impositivas y Códigos Fiscales vigentes para el año 2015) e INDEC (Encuesta de Supermercados).

Estos resultados muestran, por ejemplo, que si una industria se radicara en la Provincia de Buenos Aires y desde allí vendiera a todo el país terminaría tributando en concepto de Ingresos Brutos una alícuota promedio estimada en el 2,97%, en tanto si lo hiciera en la Provincia de Corrientes tributaría el 3,81%. Esto constituye un fuerte desincentivo a la industrialización en origen de los productos regionales dado que, desde el punto de vista del Impuesto a los Ingresos Brutos, conviene radicar las plantas en las jurisdicciones donde se producen los mayores niveles de consumo en detrimento de aquellas en las que se originan las materias primas. Bajo este supuesto, la elaboración de productos derivados de la producción de nueces sería más conveniente efectuarla en la Provincia de Buenos Aires o en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no en la Provincia de La Rioja que es donde se origina la materia prima.

En consecuencia, los resultados obtenidos permiten arribar con claridad a dos conclusiones:

a) en todos los casos la alícuota promedio se encuentra muy por encima del promedio ponderado que se verificaría si se pudiera aplicar la tasa vigente en cada jurisdicción para industrias con planta instalada. Así aún en el caso de planta instalada en la provincia en la que se verifica mayor nivel de consumo (Buenos Aires), la alícuota promedio termina siendo más del doble a la alícuota promedio de la actividad (2,97% versus 1,30%).

b) hay un evidente beneficio tributario en instalar plantas productivas en las jurisdicciones donde se registra mayor nivel de consumo, situación que conspira fuertemente contra la posibilidad de alcanzar un desarrollo armónico e integrado del país. En este sentido se puede afirmar que una industria instalada en la Provincia de Buenos Aires o en CABA terminaría abonando una alícuota promedio inferior en aproximadamente un 20% o un 10% respectivamente, a la que resultaría de radicarse en cualquiera de las otras jurisdicciones.

V. CONCLUSIONES

En un contexto de discusión por un nuevo federalismo en Argentina, como el que se está planteando en la actualidad entre los gobiernos provinciales y la Nación, un tributo distorsivo y de creciente carga tributaria como lo es el Impuesto a los Ingresos Brutos, no puede ser dejado de lado en el análisis.

Resulta esencial que se revise el funcionamiento actual del Impuesto a los Ingresos Brutos y, fundamentalmente, las fuertes subas de alícuotas evidenciadas en los últimos años en las principales provincias, que han dado lugar a la existencia de las distorsiones anteriormente destacadas.

El tratamiento diferenciado a la industria según si la misma posee o no planta en una jurisdicción genera cada vez mayores costos y agrega una nueva ineficiencia al ya distorsivo impuesto a los ingresos brutos, que es el de generar incentivos tributarios a la radicación de empresas en zonas de mayor consumo, en detrimento de aquellas provincias de menor población y desarrollo.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y NORMATIVAS

Albi, E.; Contrera, C., González-Páramo, J.; Zuribi, I. (1994), Teoría de la Hacienda Pública, 2ª Edición, Editorial Ariel S.A., Barcelona.

Cetrángolo, O.; Gómez Sabaini, C. (2009) “La imposición en la Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos”. CEPAL. División de desarrollo Económico. Santiago de Chile.

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/08/77

INDEC. Encuesta de Supermercados.

Macón, J. (1994) “Argentina: Sustitución del impuesto a los ingresos brutos”, trabajo realizado para el CITAF-OEA.

Musgrave, R. A., Musgrave, P.B. (1994), Hacienda Pública: Teórica y Aplicada, Quinta Edición, McGraw-Hill/ Interamericana de España S.A., 1994.

Nuñez Miñana, H. (1994), Finanzas Públicas, Ediciones Machi, 1994.

Piffano, H (2005), Notas sobre Federalismo Fiscal, Enfoques Positivos y Normativos. Universidad Nacional de La Plata. PrEBi/SeDiCI.

Piffano, H. (2003) “Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible?”. Departamento de Economía, UNLP, en Proyecto “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal”

Porto, Alberto (2004), Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Universidad Nacional de La Plata.

BUENOS AIRES

- LEY 14653
- LEY 14739
- LEY 14709
- LEY 13403
- LEY 13360/2005
- LEY 13297/2005
- LEY 10397 (Código Fiscal)

CABA

- LEY 541/2001 (Código Fiscal)
- RESOLUCIÓN 95/2015
- RESOLUCIÓN 629/2015
- LEY 5238/2015
- LEY 1542/2005
- LEY 5235
- LEY 1543
- LEY 1627
- LEY 1670
- LEY 1641

CATAMARCA

- LEY 5378/ 2014.
- LEY 5022/2001 (Código Tributario)

CHACO

- DECRETO LEY 2444/1962
- DL. 2444/62 (T.O. 1983) (Código Tributario)
- DECRETO 424/2015
- DECRETO 9/2015
- DECRETO 654/2015
- LEY (Chaco) 7625 /2015
- LEY (Chaco) 7652
- LEY (Chaco) 5570/2005

CHUBUT

- LEY (Chubut) XXIV-38 /2009 (Código Fiscal)
- DECRETO 1207/1999: (Código Fiscal vigente en el año 2005)
- LEY (Chubut) 5390 / 2005

CÓRDOBA

- LEY 6006/1977 (Código Tributario)
- LEY 10323/2015
- LEY 10250/2015
- LEY 10249/2014
- LEY 10239/2014
- LEY 10238
- LEY 10324 /2015
- DECRETO 400/2015
- DECRETO 1464/2005
- DECRETO 1352/2005
- DECRETO 1175/2005
- DECRETO 978/2005
- DECRETO 1472/2004
- DECRETO 1112/2004

CORRIENTES

- LEY 3037/1984 (Código Fiscal)
- LEY 6333/2014
- DECRETO 1218/2015

ENTRE RÍOS

- LEY 10403/2015
- LEY 10391/2015
- LEY 10386/2015
- LEY 10346/2015
- LEY 10323/2014
- LEY 9633/2005
- LEY 9622/2005
- DECRETO 434/2015

- DECRETO 5124/2014

FORMOSA

- LEY 1589/2012 (Código Fiscal)
- LEY 865 Código (Fiscal vigente en 2005)
- LEY 1619/2015
- LEY N° 954/91
- Decreto 122/01

JUJUY

- LEY 5791/2013 (Código Fiscal)
- LEY 3202/1982 (Código fiscal vigente en 2005)
- LEY 5840/2014
- LEY 5792/2013
- LEY 4652
- LEY 5485/2005
- LEY 5443/2005

LA PAMPA

- LEY 271/1962 (Código Fiscal)
- LEY 2828/2015
- LEY 2149/2005
- LEY 2210/2005
- LEY 2870/2015
- DECRETO 399/2015
- DECRETO 141/2015
- DECRETO 829/2014
- DECRETO 94/2005

LA RIOJA

- LEY 4040/1981 (Código Fiscal)
- LEY 9662/2015
- LEY 7786/2005
- DECRETO 288/2005
- DECRETO 285/2005
- DECRETO 1662/2004

MENDOZA

- LEY 4362/1979 (Código Fiscal)
- LEY 7321/2004
- LEY 8778/2014
- DECRETO 1038/2014
- DECRETO 841/2015

MISIONES

- LEY XXII-35/2010 (Código Fiscal)
- LEY 2860/1991 (Código Fiscal anterior)
- DECRETO 82/2005
- LEY XXII-25/2010

NEUQUÉN

- LEY 2680/2009 (Código Fiscal)
- LEY 1889 (Código Fiscal anterior)
- LEY 2983/2014
- LEY 1357 y modificaciones

RÍO NEGRO

- DECRETO LEY 2686/1993 (Código Fiscal)
- LEY 3806 /2004
- LEY 3807/2003
- LEY 3808
- LEY 5025
- DECRETO 1601/2004
- DECRETO 505/2005
- DECRETO 885/2005

SALTA

- DECRETO LEY 9/1975 (Código Fiscal)
- LEY 7823
- LEY 7837
- LEY 7868
- LEY 7874
- LEY 7871
- LEY 7889

SAN JUAN

- LEY 151-I /1974(Código Fiscal)
- LEY 1203-I /2014
- LEY 7570 /2005

SAN LUIS

- LEY 490 /2005 Código Tributario Provincial.
- LEY 5426
- LEY VIII-254/2014
- LEY 5417

SANTA CRUZ

- LEY 3251/2012. Código Fiscal
- LEY 3252
- 1539/83
- 1538/83

SANTA FE

- LEY 3456/ 1990 (Código Fiscal)
- LEY 3650
- LEY 13463

SANTIAGO DEL ESTERO

- LEY 6792/2006
- LEY 5191/1983 (Código Fiscal anterior)
- LEY 7160/2014 (Código Fiscal)
- DECRETO 450/2015

- DECRETO 1511/2015
- DECRETO 2183/2015

TIERRA DEL FUEGO

- CÓDIGO FISCAL. LEY 439/1999
- LEY 440/1999
- LEY 616 /2004
- LEY 854 /2011
- LEY 907/ 2012
- LEY 965 /2014

TUCUMÁN

- CÓDIGO FISCAL. LEY 5121/ 1979
- LEY 8525/2012
- LEY 8467/2011
- LEY 5636/1984
- LEY 6497/1993