



Maestría en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales.

Tesis

El Impuesto a las Ventas Netas como alternativa al Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos

Tesista: Marcos Tomás Zocaró

Director: Dr. Alberto Porto

Coordinador: Walter Rosales

Lector: Luciano Di Gresia

2020

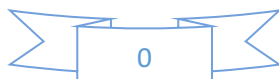
Abstract

En el presente Trabajo se abordarán los principales aspectos económicos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIB) vigente en las provincias argentinas, para luego contrastarlo con la alternativa del Impuesto a las Ventas Netas (IVN, o *Business Value Tax - BVT*), propuesto por el economista Richard M. Bird (2000-2014).

Se verá cómo se implementó este tributo en otros países, y se proyectarán los efectos económicos y recaudatorios que tendría su puesta en marcha en nuestro país.

Asimismo, se evaluarán las diferentes formas en que este nuevo impuesto podría simplificar la administración y recaudación tributaria, considerando también la posibilidad de coordinación entre los diferentes niveles gubernamentales (como, por ejemplo, el sistema de “Monotributo unificado”).

Paralelamente, se analizará si el IVN implicaría un alivio económico para los contribuyentes, al simplificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la teoría y en la práctica

Dentro del sistema tributario argentino se encuentran los diferentes subsistemas provinciales y municipales, entre los cuales sobresale (por su magnitud económica) el de la Provincia de Buenos Aires (PBA).

Al establecer las diferentes potestades, la Constitución Nacional (CN), en su art. 75, apartado 2, establece que le corresponde al Congreso: *“Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.”*

Entonces, a las provincias le fueron conferidas las siguientes facultades tributarias:

- 1) exclusivas y ejercidas en forma permanente: tributos directos, y
- 2) concurrentes con Nación y ejercidas en forma permanente: tributos indirectos internos.

A su vez, a la Nación le corresponden la potestad exclusiva y permanente para aplicar derechos aduaneros (importación y exportación) y tasas postales. Sin embargo, el art. 75 de la CN también le da a la Nación la facultad de imponer contribuciones directas, *“por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”*. En base a esta prerrogativa constitucional, a lo largo de los años los diferentes gobiernos nacionales han establecido (sin demasiada justificación) diversos “impuestos de emergencia” (como el Impuesto a las Ganancias), los cuales continúan existiendo gracias a las constantes prórrogas de sus vigencias.

Adicionalmente a lo dispuesto por la CN, el Sistema de Coparticipación de Impuestos (Ley n° 23.548), restringe la aplicación de tributos provinciales a unos pocos reglamentados por el Código Fiscal de cada jurisdicción. Por ejemplo, en forma similar a lo que sucede en el resto de las provincias, mediante su Código Fiscal la PBA establece para todo su territorio los siguientes Impuestos: sobre los Ingresos Brutos, Automotores y Embarcaciones Deportivas, Inmobiliario, Transmisión Gratuita de Bienes, Sellos, y diversas Tasas administrativas. Y paralelamente, la Ley Impositiva es la que año tras año fija alícuotas, escalas impositivas, y montos de exenciones, entre otros guarismos.

El IIB posee uno de sus antecedentes más remotos en la “alcabala” española de la Edad Media, siendo su antecesor más directo en PBA el Impuesto a las Actividades Lucrativas ideado por Dino Jarach en 1948.

Realizados estos comentarios, se analizará el funcionamiento del IIB.

Además de una declaración jurada anual informativa, se presentan declaraciones mensuales, abonando (en caso de corresponder) el saldo resultante de cada una de ellas.

Para su liquidación, se toma como base imponible los ingresos brutos totales¹ y se aplica la alícuota vigente (por actividad): así se obtiene el Impuesto Determinado. El saldo a pagar al Fisco (o saldo a favor del contribuyente, según corresponda) será el resultante de detraer del impuesto determinado las retenciones y percepciones del período y (de corresponder) el saldo a favor del período anterior.

Ahora bien, ¿qué sucede si un contribuyente ejerce su actividad en dos provincias? ¿Cómo asignará los ingresos obtenidos por su actividad entre las dos jurisdicciones? Para estos casos, donde es necesario coordinar el ejercicio de los poderes fiscales de cada jurisdicción, existe el Convenio Multilateral: vigente desde 1977 (con antecedentes desde 1953²), no es un nuevo impuesto, sino que representa un convenio entre todas las provincias estableciendo reglas de distribución de la base imponible del IIB en los casos de contribuyentes que ejercen actividades 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 (Chicolino y Fernández, 2006)³. Por ejemplo, una fábrica de muebles con sede en PBA pero que vende sus productos en PBA y CABA.

Críticas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Tal como ha estudiado la literatura económica, existen ciertas características deseables que debería ostentar un buen *sistema tributario*, entre las que se podrían mencionar (Alm, 1996; y Porto, Rosales y Tortarolo, 2010):

Eficiencia económica: que no genere distorsiones en la asignación de los recursos;

¹ Existen excepciones a este criterio, como el caso de la venta de cigarrillos: en este caso la base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y venta del bien. A su vez, cabe destacar que la base imponible no incluye otros impuestos (como, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los Impuestos Internos, o el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, entre otros).

² El primer antecedente fue el convenio bilateral entre la PBA y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires de 1953, a pocos años del establecimiento del impuesto en ambas jurisdicciones (Arias, 2008).

³ Dentro de este Convenio Multilateral existe un régimen general de distribución de base imponible y varios regímenes especiales.

Equidad: tanto horizontal (igual trato a individuos que se encuentran en la misma situación) como vertical (tratamiento “justo” a individuos en distinta situación);

Flexibilidad: que la recaudación responda automáticamente a cambios en las condiciones económicas;

Facilidad y simplicidad de la administración: minimización de los costos para el Fisco y para los contribuyentes

Base imponible y alícuota impositiva visibles (Bird, 2010): esto facilita la rendición de cuentas y la transparencia fiscal.

A pesar de que su técnica de liquidación se caracteriza por no revestir complicaciones, de todos los tributos, quizá el que recaee sobre los Ingresos Brutos sea el más distorsivo y perjudicial para la economía. No satisface dos de los principios fundamentales de la imposición: no refleja la capacidad de pago de los contribuyentes, como así tampoco el beneficio que reciben de la actividad estatal (Mikesell, 2007).

Además, el IIB es un impuesto de tipo:

*indirecto: grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva,

*real: ya que no se toman en cuenta las condiciones subjetivas de los obligados sino sólo la actividad que ellos ejercen con habitualidad,

*proporcional: la alícuota es constante (en algunas jurisdicciones, las alícuotas varían dependiendo de la actividad; de esta forma, un contribuyente con dos actividades podría estar alcanzado a dos alícuotas diferentes, una por cada actividad. Asimismo, en determinadas actividades, la alícuota puede variar dependiendo de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio anterior, lo que podría incentivar la subfacturación para no superar los límites);

*plurifásico y acumulativo: se aplica en todas las etapas de la actividad económica y asume el carácter de impuesto acumulativo no neutral. El impuesto que acrecienta el precio de una etapa es parte del costo de la siguiente, por lo que cuantas más etapas se encuentren alcanzadas, mayor será la distorsión en el precio y, a su vez, mayor será la recaudación fiscal. Esto también fomenta la integración vertical: las grandes empresas se ven favorecidas al expandir sus actividades sobre el mercado de sus insumos, evitando así el costo adicional que significa el impuesto sobre impuesto; y

*no es neutral: ya que aparta el precio relativo de los bienes de sus costos económicos relativos (Porto, 2017), tal como se demostrará en las próximas secciones.

*evasión y elusión tributaria: es considerado como el principal tributo que por su elevada tasa incide en el comportamiento evasivo y elusivo por parte de los contribuyentes (CEAT-UBA, 2020; Arias, 2008).

Por los motivos expuestos, muchos economistas proponen su reemplazo; a pesar de que estas propuestas pueden ser un anhelo difícil de cumplir: la recaudación de todas las provincias del país está basada en este impuesto, y sin otro gravamen de similares magnitudes y/o una fuente de financiamiento extra para seguir haciendo frente al gasto público, no sería fácil su eliminación.

En la PBA, por ejemplo, la recaudación del IIB en 2019 representó el 71,74% de la recaudación de todos los impuestos cobrados por la Agencia de Recaudación bonaerense (ARBA), mientras que, por ejemplo, el guarismo para el Impuesto Inmobiliario se acercó al 8,09%.

A su vez, comparándolo con el 2007, por ejemplo, lo recaudado por el IIB significó un 65,7% y por Inmobiliario un 9,4% de la recaudación tributaria total; y si nos trasladamos a inicios del siglo XX, en el año 1905 tenemos que el impuesto sobre las propiedades representó un 70% de la recaudación provincial, contra menos del 20% correspondientes a gravámenes sobre actividades económicas (Porto et al, 2014): se aprecia cómo el peso del impuesto a la actividad económica fue incrementándose, a la vez que disminuyó la importancia recaudatoria del gravamen sobre las propiedades.

Entre las causas de este fenómeno, se puede mencionar la falta de revalúo periódico de los inmuebles, o al menos una indexación de dichos valores por la inflación del período; indexación de la que, en cambio, sí goza de forma implícita el IIB (debido a que su recaudación se basa en el precio de los bienes y servicios transados y prestados).

Un punto para nada despreciable es el efecto que puede tener la modificación de estos impuestos sobre el humor social, influyendo incluso en el potencial voto de los electores. Por este motivo, en línea con las ideas de Puviani (1903), los gobiernos terminan optando por incrementar la recaudación mediante modificaciones en el IIB y no en el Inmobiliario: un incremento del Impuesto Inmobiliario es rápidamente detectado y rechazado por cualquier ciudadano debido a su visibilidad (Sabaíni y Morán, 2016; y Bird, 2010), sin embargo, un aumento de la alícuota del IIB es muy difícil de ser percibido por parte de los consumidores, ya que el gravamen está incorporado en el precio de los bienes y servicios, no existiendo ningún tipo de discriminación en las facturas de compra-venta que permita identificar el incremento del costo.

Así y todo, en el año 2018 el Gobierno bonaerense ha efectuado una leve baja del IIB y una actualización de la base imponible del Inmobiliario (llegando, en promedio, a incrementar los valores fiscales hasta 10 veces) (Zocaró y Ferrario, 2018).

Alternativas de reemplazo para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El IIB hoy cuenta con varias alternativas de reemplazo. Incluso, muchas de estas opciones ya han sido implementadas en varias regiones del mundo.

Existen dos principios básicos relacionados con la determinación del Fisco que deberá gravar los ingresos: el principio de **origen** y el de **destino** (Piffano, 2012).

El de origen es el principio por el cual la jurisdicción desde donde los bienes (o servicios) son producidos o vendidos, será la encargada del cobro del tributo, independientemente del lugar de destino de dichos productos (servicios).

Por el contrario, el principio de destino es el criterio que identifica como lugar de tributación a aquel donde los bienes (o servicios) son destinados, utilizados o consumidos.

A continuación, se detallan las principales alternativas al IIB:

*Impuesto a las Ventas Finales (IVF): grava las ventas en la etapa final. El IVF no sería neutral desde el punto de vista económico, dado que el precio de los bienes finales ya tiene incorporados los impuestos que recayeron sobre los bienes intermedios y bienes de capital utilizados para su producción. En general, el IVF es menos distorsivo que el IIB pero comparte con éste el resto de las características negativas ya mencionadas.

*IVA provincial (o subnacional): al igual que su análogo nacional, el sistema de débitos y créditos del IVA provincial solucionaría los problemas asociados al efecto “cascada” del IIB. Sin embargo, su implementación no sería sencilla, tanto desde el punto de vista del diseño del impuesto como de los inconvenientes derivados de las disputas político-económicas entre los gobiernos provinciales (redistribución de ingresos fiscales). Se han planteado múltiples variantes dentro del IVA subnacional (Piffano, 2007 y 2016).

*Impuesto a las Ventas Netas (IVN): grava las ventas brutas menos las compras realizadas a otros contribuyentes; o sea, grava los factores de producción empleados. En este Trabajo se verá cómo el IVN podría ser una alternativa superadora al IIB.

A modo de síntesis, la Tabla 1 expone las principales características de estos impuestos; su elaboración está basada en Porto, Garriga y Rosales (2017) y Bird (2014):

Tabla 1– Características principales de los impuestos subnacionales comentados

Impuesto	Estructura del impuesto			Aspectos económicos			Administración tributaria				
	Base (consumo/ ingreso)	Aspecto temporal	Principio (destino/origen)	Eficiencia asignativa (cambios en P relativos)	Competitividad	Equidad (1)	Costo de cumplimiento p/ el contribuyente	Costo de admi. Tributaria	Posibilidad de evasión	Autonomía pcial.	Visibilidad del impuesto/ aceptación
IVN	Impuesto al ingreso neto de compras	Anual	Origen	Bajo si la alícuota es uniforme.	Grava las exportaciones: al gravar en origen puede desalentar la radicación de firmas.	Incierto	Bajo	Similar a IIB y menos costoso que el IVA pcial.	Diferentes alícuotas y regímenes especiales aumentan la evasión	Alta	Oculto. Alta aceptación por parte del consumidor (impuesto no es visible)
IVF	Impuesto al consumo final	Mensual	Destino	Bajo, salvo que existan otros tributos en la estructura de costos.	Favorece exportaciones ya que no las grava.	Incierto	Bajo	Costoso.	Alta, debido al gran número de contribuyentes en las etapas finales.	Alta	Baja visibilidad. Relativa aceptación por parte del consumidor.
IVA provincial	Impuesto al consumo final	Mensual	Destino	Bajo, salvo que existan alícuotas diferenciales y exenciones.	Favorece exportaciones ya que no las grava.	Incierto	Mediano	Más costoso que el IIB y el IVN	Diferentes alícuotas y regímenes especiales aumentan la evasión	Depende de cómo se instrumente.	Oculto. Alta aceptación por parte del consumidor (impuesto no es visible)
IIB	Impuesto a los ingresos brutos.	Mensual	Origen	Alto, ya que discrimina entre estructuras productivas diferentes.	Grava las exportaciones: al gravar en origen puede desalentar la radicación de firmas.	Incierto	Muy bajo	Bajo, menos costoso que IVF y el IVA pcial.	Diferentes alícuotas y regímenes especiales aumentan la evasión	Alta	Oculto. Alta aceptación por parte del consumidor (impuesto no es visible)

(1) La bibliografía sostiene que un impuesto al consumo es regresivo cuando el indicador de bienestar es el ingreso corriente, no así cuando el indicador es el ingreso permanente aproximado por el consumo corriente (Gasparini, 1998; Fernández Felices, Guardarucci y Puig, 2014)



El Impuesto sobre las Ventas Netas

Diseño original

El Impuesto a las Ventas Netas (IVN, o *Business Value Tax - BVT*), propuesto por el economista Richard M. Bird (2014)⁴ ya ha sido implementado (con ciertas variantes) en Hungría, Francia, Japón, Italia, y Estados Unidos (en Texas, Hampshire y Michigan).

En su diseño original se trata de un impuesto **anual** que grava la diferencia entre las ventas y las compras (impuesto a los ingresos netos). Es decir, grava los factores de producción empleados por las empresas y demás contribuyentes; y lo hace basándose en registros contables y a una alícuota uniforme.

La base imponible del IVN se calcula restándole al total de ventas el total de compras de insumos menos las amortizaciones permitidas por ley (o en lugar de las amortizaciones, se podrían deducir las inversiones, dependiendo de la mejor alternativa elegida al momento de diseñar el impuesto).

Es un impuesto “a los ingresos” que se cobra en origen (donde se encuentra radicado el “vendedor/productor”), a diferencia del IVA u otro impuesto “al consumo” (tanto a nivel provincial como nacional) que se cobra en destino (o sea, donde reside el “comprador”).

Debido a esto, el IVN cumple con el principio del beneficio: al pagarlo, los contribuyentes se hacen cargo del costo de los bienes provistos por el Estado. Esto proporciona una clara señal a las empresas para que procuren utilizar una cantidad eficiente de recursos: si la jurisdicción “A” no cobrase el impuesto “en origen”, y el impuesto fuese cobrado en la jurisdicción “B”, las empresas de “A” no utilizarían la combinación eficiente de insumos dado que el insumo público no lo pagan (los consumidores de “A” terminarían subsidiando a los de “B”).

Otra característica que se desprende de esto último es que el IVN grava las ventas fuera de la jurisdicción provincial (exportaciones) pero no así las importaciones. En definitiva, el IVN es un impuesto a la actividad económica y no un impuesto a las ventas.

Asimismo, el IVN es un impuesto de liquidación anual, y no mensual como, por ejemplo, el IVA.

⁴ El término fue acuñado Bird y Mintz en el año 2000 (“Tax assignment in Canada: a modern proposal”).

Otra de las características lo representa el hecho de que su recaudación crece junto con la actividad económica.

Puede gravar, según el diseño del impuesto, la inversión, en cuyo caso no se deducirían las amortizaciones, para evitar así el doble cómputo (Porto, 2017).

Al fin y al cabo, si bien sus diseños difieren sustancialmente, tanto el IVN como el IVA terminan gravando el valor agregado.

El IVN cumple con las tres propiedades del modelo planteado por Porto (2017):

- 1) es eficiente gravar las actividades en origen,
- 2) el impuesto sobre la producción de las empresas debe estar “bien diseñado”, que en el caso del modelo implica hacerlo en base al principio del beneficio; y
- 3) el principio básico de finanzas públicas no es que no deberían gravarse los factores móviles (en este caso, el capital); el principio es que deberían gravarse según el principio del beneficio.

Experiencias internacionales

Varios países poseen a nivel subnacional variantes del impuesto al valor agregado, siendo Canadá uno de los principales ejemplos. Brasil y la India también poseen impuestos regionales al valor agregado, pero no tan desarrollados como en Canadá.

En otras regiones del mundo el impuesto al valor agregado (IVA subnacional) ha adoptado una nueva forma: el ya comentado IVN.

A continuación, en la Tabla 2 se detallan las principales experiencias en la implementación del IVN en el mundo, basadas en Bird (2014).

Tabla 2 - Experiencia internacionales en la aplicación del IVN

País/Región	Nombre del impuesto	Años de implementación	Alícuota general	Descripción
U.S.: Michigan	Modified Gross Receipts Tax (MGRT)	1953 a 1967 (Business Activities Tax – BAT); 1975 (Single Business Tax -SBT) y desde 2007 (Modified Gross Receipts Tax - MGRT)	1,00%	Al establecerse en 1953, gravaba la diferencia entre IIBB y pagos a otras firmas. En 1975 el SBT gravó ingresos netos >US\$350.000; permitía deducir depreciación y otros conceptos. (McIntyre y Pomp, 2007)
U.S.: New Hampshire	Business Enterprise Tax (BET)	1993	0,50%	Impuesto en origen. Similar al MGRT de Michigan. No fue un impuesto pensado para solventar el costo de los servicios públicos provistos por el

				Estado (cuya tasa en EEUU debería rondar el 2% y no el 0,5%), sino más bien como un complemento al impuesto estatal a los ingresos.
U.S.: Texas	Margin Tax	2007	Mayor a 1%, dependiendo de la facturación	Calculado de tres formas diferentes: a) total de los ingresos por venta menos el costo de los bienes vendidos; b) total de ingresos menos compensaciones; y c) 70% del total de ingresos. El método a) permite además la deducción de salarios relacionados con la producción de bienes, pero no de servicios, y no permite la deducción de compra de servicios a otras firmas. Previo a su implementación, se esperaba recaudar USD5,9 mil millones por año, pero el primer año recaudó USD4,45 mil millones y el segundo año unos USD4 mil millones; a su vez, la existencia de 3 métodos diferentes de cálculo complejiza la liquidación impositiva; por último, se demostró que este impuesto genera menor distorsión en los precios relativos (piramidación) que un impuesto a los ingresos brutos (Tax Foundation, 2015)
Italy	IRAP (Imposta regional a sulle attivita produttive)	1998	3,90% general; cada región puede variarla más menos un 1%	Grava la producción neta (valor de la producción menos gastos por materias primas, servicios y amortizaciones; no se deducen costos laborales). Si un contribuyente lleva a cabo la actividad en 2 o más regiones: está sujeto al IRAP en c/u de las regiones de manera proporcional a las personas empleadas en ellas.
Hungary	HIPA	1990	Mayor al 2%, según jurisdicción	Similar al IRAP italiano.
France	Territorial economic contribution (contribution économique territoriale)	2010	1,5% dependiendo de la facturación	Similar al IRAP italiano y al HIPA húngaro.
Japan	Enterprise Tax	2004	0,48%	Se aplica a grandes empresas (capital superior a 100 millones de yenes), sobre la suma de sueldos (neto de intereses y otros conceptos).

Análisis de la implementación del IVN

Aspecto operativo. Instrumentación del “nuevo” impuesto

En términos tributarios/legales, la definición de un impuesto y de su hecho imponible contiene cuatro elementos: el objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal. En el caso del IVN la definición de cada uno de estos elementos sería:

***Objetivo (es la descripción del hecho generador de la obligación tributaria):** el IVN gravaría los ingresos brutos (ventas totales) menos las compras a otras empresas menos las inversiones realizadas. Alcanzaría a todas las actividades económicas, sin la existencia de exenciones; y no gravaría las importaciones, pero sí las exportaciones, ya que estas últimas tienen incorporados los insumos públicos (se basa en el principio de origen).

En su diseño original, el IVN no resta de la base imponible las inversiones, sino que permite descontar las amortizaciones: en la implementación del IVN en la PBA podría llegar a ser más conveniente el descuento de las inversiones y no de las amortizaciones de bienes de uso, debido a que de esta forma se facilitaría la tarea de auditoría del Fisco.

La deducción de las inversiones tendría como documentación de respaldo las facturas y/o certificados de obra correspondientes; y se evitaría así el engorroso cálculo de las amortizaciones. Además, el Fisco provincial (mediante intercambio de información con el Fisco nacional) podría contar fácilmente con toda la información referida a las facturas electrónicas emitidas y recibidas por el contribuyente, y así auditar de forma más eficiente las respectivas declaraciones juradas y sus deducciones.

Además, debería implementarse cierto límite en la deducción de las inversiones, de lo contrario aquellas industrias intensivas en el uso (y compra) de capital se verían más beneficiadas y podrían acumular elevados créditos fiscales a su favor.

***Subjetivo (quiénes son los sujetos pasivos del impuesto):** todas las personas humanas, sucesiones indivisas y personas jurídicas que configuren el hecho imponible.

***Espacial (dónde se configura el hecho imponible):** actividad económica desarrollada en territorio provincial. Se aplica el criterio de origen (ingresos se gravan según “domicilio” del vendedor, y no del comprador).

***Temporal:** sería un impuesto de pago anual, previa presentación de una Declaración Jurada (salvo el caso del “monotributo unificado” que se verá más adelante); y, dependiendo de las necesidades financieras del Fisco, podría implementarse el pago de

“Anticipos” mensuales o bimestrales, como sucede actualmente, por ejemplo, en el Impuesto a las Ganancias. De todas formas, se debe tener en cuenta que el Fisco, además del pago efectivo del impuesto una vez al año, podría recaudar parte del tributo en forma adelantada (y mensualmente) gracias a los regímenes de recaudación (percepción y retención): para tener noción de la magnitud de la potencial recaudación derivada de estos regímenes, se pueden analizar los guarismos correspondientes al IIB de la PBA del año 2019, donde los regímenes de recaudación aportaron un 68% del total de la recaudación del IIB. De todas formas, la implementación o no de estos regímenes de recaudación no hace a la definición del impuesto, sino que es un tema de administración tributaria, tal como se comentará más adelante.

En caso de implementarse, los regímenes de recaudación podrían reducirse a sólo dos generales: percepción y retención (y no existir múltiples regímenes especiales como sucede hoy, por ejemplo, en la PBA), poseer una alícuota única, uniforme, que facilitaría las tareas tanto de los Agentes de Recaudación (que actúan como un anexo no retribuido de la Administración Tributaria, recaudando el impuesto a nombre del Fisco) como del propio Fisco provincial y su labor de control respecto a la correcta aplicación de las alícuotas de retención y percepción.

Estimación del impuesto recaudado

Se suponen 3 etapas productivas, con P1 siendo el Precio en la etapa 1, P2 el de la etapa 2 y P3 el de la etapa 3; y t la tasa impositiva en las etapas 1, 2 y 3 (tasa única, homogénea y diferente de cero).

- Con el IIB el monto de impuesto recaudado T sería:

$$T=tP1+(tP2)+(tP3)=t(P1+P2+P3)$$

Cabe señalar que aquí el precio (ingreso) que se grava en cada etapa, tiene incorporado el impuesto de la etapa anterior.

- Con el IVA, suponiendo que no existen exenciones, se tiene (Garriga, 2019):

$$T=tP1+(tP2-tP1)+(tP3-tP2)=tP3$$

Aquí, el monto total recaudado T es equivalente a imponer a la misma tasa las ventas finales.

- Con el IVN, se tiene lo siguiente (para simplificar, se considera que se deduce la amortización “M” en cada etapa y que posee siempre el mismo valor⁵):

$$T=t(P1-M)+t(P2-P1-M)+t(P3-P2-M)=tP3-3tM$$

Y en el caso particular de no existir amortización, la situación sería $T=tP3$; tal como sucede con el IVA.

Se aprecia claramente como, para una misma tasa impositiva y mismos precios, la recaudación generada por el IVN es menor que con el IVA y estas dos a su vez son menores que con el IIB.

Por otro lado, para estudiar los efectos sobre la estructura productiva y la recaudación de los diferentes gravámenes analizados, se supone una empresa con un horizonte temporal de 3 años, donde el productor realiza una inversión inicial, compra insumos, contrata mano de obra y le queda un beneficio (Porto, Garriga y Rosales, 2017), tal como se observa en la Tabla 3.

Tabla 3

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Valor de la producción		150	150	150	
Insumos		40	40	40	
Salarios		80	80	80	
Amortización		10	10	10	
Beneficios		20	20	20	
Valor Agregado		100	100	100	300
Inversión	30				

Suponiendo una alícuota del 1% en la Tabla 4 se simulan los efectos recaudatorios del IVA, IIB y el IVN (el detalle para cada uno se expone en la Tabla 10 del Anexo)

Tabla 4

Recaudación	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
IIB	1,5	1,5	1,5	4,5
IVA	0,8	1,1	1,1	3
IVN	1	1	1	3
IVN sin deducir amortización	1,1	1,1	1,1	3,3

⁵ Como se analizó previamente, el diseño del impuesto podría implicar la deducción de las inversiones (con cierto tope) en lugar de las amortizaciones; pero a los fines del presente cálculo algebraico la situación es la misma.

Se advierte que la recaudación teórica producida por el IVN es menor a la originada por el IIB (pudiendo ser similar a la del IVA provincial): para alcanzar la misma recaudación con el IVN que con el actual IIB (en las mismas condiciones) se necesitaría una alícuota más elevada. A continuación, se expondrá un ejemplo detallado.

Qué sucedería en la práctica

A los fines de visualizar el efecto que posee el IIB sobre el precio de los bienes, y cómo este precio puede ser relativamente más elevado que en el caso de existir un impuesto con una “mecánica” diferente, en el Anexo (Simulación 1) se exponen simulaciones simples, suponiendo tres etapas productivas. De allí se desprende que en caso de existir el IIB, el tributo abonado se incrementa de etapa en etapa. Además, el monto recaudado por el IVN sería similar al recaudado por el IIB sólo si la alícuota del IVN fuese sensiblemente superior a la del IIB (11,7% para el ejemplo con tres etapas).

El IVN y la variación de precios relativos

En la Simulación 2 que se acompaña en el Anexo, se suponen dos cadenas de producción de dos bienes diferentes X y Z: X con tres etapas productivas y Z otra con dos; y a partir de allí se simula el efecto del IIB y del IVN sobre dichos bienes. En esta simulación se considera una alícuota fija de 3,5%.

Como puede observarse en la siguiente Tabla resumen (Tabla 5), con el IIB la variación de precios relativos es mayor que con el IVN. En el cuadro también se observa la recaudación de cada alternativa y su variación relativa.

Tabla 5

	P al consumidor			Incremento del P al consumidor final		Recaudación		Variación de la recaudación IVN contra IIB
	Sin impuesto	Con IIB	Con IVN	Con IIB	Con IVN	Con IIB	Con IVN	
Bien X	\$ 170	\$ 184,03	\$ 174,20	8,25%	2,47%	\$ 14,03	\$ 4,20	-70,06%
Bien Z	\$ 130	\$ 137,81	\$ 132,80	6%	2,15%	\$ 7,81	\$ 2,80	-64,15%
P relativos	1,3077	1,3354	1,3117					
Cambio en P relativos		2,12%	0,31%					

Se aprecia como el IVN resulta menos ineficiente que el IIB, al ser menos distorsivo. A su vez, se observa que la distorsión en el IIB aumenta con la incorporación de etapas en un mayor grado que en el caso del IVN.

Cabe aclarar que el IVN no es totalmente neutro, sino que se traslada de una etapa a la siguiente.

El Convenio multilateral y el Impuesto a las Ventas Netas

Antes de abordar el estudio de la relación entre el IVN y el Convenio Multilateral (CM), cabe recordar que este Convenio es sólo un método para distribuir la base imponible entre las jurisdicciones, no es un impuesto.

En caso de que todas las jurisdicciones adoptasen el IVN, el CM no sería necesario, toda vez que el impuesto grava la actividad en origen; pero sí sería necesario un convenio -modificado- en caso de que convivieran jurisdicciones con IVN con otras con IIB. Además, si en una jurisdicción existiera el IIB y en otra el IVN, en la primera los bienes serían más caros que en la segunda.

A los efectos de reflejar la dinámica entre el IIB, el IVN y el CM, a continuación se expondrán los potenciales casos más relevantes.

Se supone la existencia de una empresa que actúa en el ámbito de la PBA y CABA, con ingresos totales por \$1.000 y gastos totales por \$100 en el período analizado. A los fines del análisis, se considerará que se está frente a un Convenio Multilateral de régimen general, sin la existencia de regímenes especiales.

La fábrica se encuentra radicada en PBA (produce \$1.000) y vende desde la PBA a la propia PBA (por \$900) y a CABA (por \$100); los gastos se distribuyen en igual porcentaje: \$90 a PBA y \$10 a CABA (por ejemplo, gastos de fletes).

Suponiendo la existencia de IIB tradicional y CM vigente hoy en día, los ingresos se atribuyen a la jurisdicción destino y los gastos a la jurisdicción donde son soportados.

Con estos datos se calcula el Coeficiente Unificado de ingresos, el de gastos y el jurisdiccional o total (C.U.J): éste último servirá para distribuir los ingresos totales entre las jurisdicciones.

Tabla 6

Jurisdicción	Ingresos \$1.000	Gastos \$100	C. U. ingresos	C. U. gastos	C. U. J.	Ingresos asignados s/ CUJ
--------------	---------------------	-----------------	-------------------	--------------	----------	---------------------------------

PBA	900	90	90%	90%	90%	900
CABA	100	10	10%	10%	10%	100

Se observa como el C.U.J. es 0,9 para PBA y 0,1 para CABA. Por lo tanto, si los ingresos totales son \$1.000, al aplicar el coeficiente los ingresos atribuibles a PBA quedarán en \$900 y los de CABA en \$100. Luego, cada una de estas jurisdicciones aplicará sobre estos ingresos la alícuota que determinen sus leyes impositivas para el IIB.

Ahora, se reemplaza el IIB por el IVN y continúa utilizándose el CM vigente (de todas formas, como se concluirá más adelante, el CM actual debería modificarse al reemplazar el IIB por el IVN).

Con el IVN los ingresos se asignarán según el criterio de “origen”, y los gastos a la jurisdicción que los soporta.

Tabla 7

Jurisdicción	Ingresos \$1.000	Gastos \$100	C. U. ingresos	C. U. gastos	C. U. J.	Ingresos asignados s/ CUJ
PBA	1000	90	100%	90%	95%	950
CABA	0	10	0%	10%	5%	50

Con IVN en ambas jurisdicciones, y el actual CM, recaudará más la jurisdicción donde se encuentra radicada la fábrica, donde se desarrolla la actividad productiva, debido a la aplicación del principio de origen.

Pero si no se aplicase el actual CM, ni ningún otro, la PBA gravaría la totalidad de los ingresos y CABA no recaudaría impuesto.

Otra posibilidad es que en PBA exista el IVN y en CABA el IIB: al mantener IIB en CABA, el precio del bien consumido en dicha jurisdicción podría llegar a ser más elevado ya que incluiría el IIB.

Como se observa, la *convivencia* del IVN con el IIB entre las diferentes jurisdicciones puede dar lugar a varias situaciones que afectan tanto el costo de los bienes como a la recaudación de cada fisco provincial.

Dado esto, se deben efectuar algunas observaciones relevantes:

1) Sería conveniente que todas las jurisdicciones del país adoptasen el IVN en reemplazo del tradicional IIB. Y en ese caso, el convenio multilateral no sería necesario, toda vez que el impuesto gravaría la actividad en origen (sólo sería necesario un convenio multilateral -modificado- en caso de que no todas las jurisdicciones adoptasen el IVN);

2) Si se aplicase el IVN en todas las jurisdicciones, implementándose en todas ellas el criterio de “cobro en origen” (y no en “destino”, como sucede con el IIB), existirían jurisdicciones más beneficiadas que otras (como puede ser la PBA o CABA, ya que allí radican la mayor cantidad de empresas). Esto, a su vez, podría generar una guerra tributaria entre las diferentes provincias y generar el efecto *race to bottom*. Aquí podría ser necesaria la actuación de un organismo federal que coordine e implemente las alícuotas (organismo que, a su vez, debería estar compuesto por representantes de cada provincia, para evitar la pérdida de la correspondiente autonomía). Incluso, llegado el caso, podría estudiarse la implementación temporal de transferencias federales de nivelación, para morigerar dichas asimetrías regionales (Bird y Vaillancourt, 2000).

3) En caso de que todas las jurisdicciones adoptasen el IVN, y al no existir el CM, se reduciría sustancialmente el costo administrativo y contable que deben enfrentar aquellos pequeños vendedores de bienes en forma online, que actualmente, dadas las condiciones actuales del CM, deben inscribirse (y tributar) el IIB en cada jurisdicción en la que efectúen una venta, por mínima que sea. Esto acarrea importantes costos de administración y honorarios profesionales, sobre todo en contribuyentes muy pequeños.

¿Convivencia con el Monotributo Unificado?

En junio de 2018 la AFIP creó el “Sistema Único Tributario” (SUT), mediante el cual se habilita la recaudación conjunta de los tributos correspondientes al régimen simplificado nacional (monotributo), provincial y municipal, procurando, de esta forma, facilitar la recaudación fiscal de los pequeños contribuyentes en los tres niveles de gobierno. Cada provincia y municipio adherirá voluntariamente al SUT.

El mecanismo es sencillo. Suponiendo el caso de un comerciante ubicado en la ciudad de La Plata, sin el SUT debería abonar las tasas municipales a la Agencia de Recaudación de La Plata, Ingresos Brutos al Fisco provincial (ARBA) y, por último, el monotributo nacional a la AFIP; en cambio, si tanto La Plata como la PBA adhirieran al SUT, este comerciante sólo debería abonar el denominado “monotributo unificado”, mediante el cual estaría “saldando” las obligaciones tributarias derivadas de su actividad comercial con los tres niveles estatales.

Hoy la PBA no está adherida al SUT. Sí se encuentran en el sistema las provincias de Córdoba (desde julio 2018), Mendoza (enero 2019), San Juan (abril 2019), Jujuy (septiembre 2019), Río Negro (octubre 2019) y Entre Ríos (febrero 2020); y Salta ya posee un Proyecto de adhesión.

Pero, ¿qué clase de contribuyente puede adherirse al SUT? Cada provincia determina las características que debe cumplir cada contribuyente, pero por lo general los fiscos comparten el objetivo de incluir a aquellos contribuyentes considerados pequeños y medianos, definidos así según ciertos parámetros (como la facturación anual).

A su vez, **no** podrán ser parte del sistema los contribuyentes que deban tributar ingresos brutos mediante el Convenio Multilateral.

El beneficio principal de tributar mediante el SUT es la simplificación tributaria, tanto en la administración por parte de los diferentes fiscos, como en el cumplimiento de los contribuyentes (por ejemplo, un solo pago y vencimiento mensual en lugar de tres).

Debido a que la implementación de este sistema es muy reciente, los datos provisorios sobre su desempeño y efectos sobre la actividad económica son escuetos.

Pero, en caso de contar con el IVN (en lugar del IIB), ¿cómo podría, por ejemplo, la PBA adherirse al SUT (en caso de considerarlo necesario según su política de administración tributaria)? Tomando aleatoriamente el mes de octubre de 2019⁶, se observa que, para ese entonces, la PBA contaba con un total de contribuyentes del IIB de 2.200.631, de los cuales 1.220.893 eran contribuyentes directos y 552.326 contribuyentes inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral; a su vez, según indicios de ARBA, existían unos 9.070 posibles contribuyentes no inscriptos.

Del total de contribuyentes directos (No Convenio Multilateral), unos 648.662, a su vez, se encontraban inscriptos como monotributistas frente a la AFIP. De esta forma, se tiene un universo de posibles *monotributistas unificados* de 648.662 sujetos, de un total de 2.200.631 contribuyentes del IIB provincial.

Pero, ¿qué ocurriría con la recaudación estimada para dicho segmento de contribuyentes? A modo de visualización, se efectuará una estimación para el año 2019.

En octubre de 2019, los contribuyentes directos del IIB en PBA, que además cumplían con la condición de ser monotributistas frente AFIP, declararon un impuesto sobre los ingresos brutos por un total de \$369.600.779.

En términos generales, el régimen de monotributo de AFIP se divide en categorías, acorde a ciertos parámetros del contribuyente (ingresos brutos, superficie afectada a la actividad, etc. Ver Anexo). Por la categoría en la que quede encuadrado el contribuyente,

⁶ Se toma un mes determinado (octubre, en este caso) debido a que a lo largo del año, tanto la cantidad de monotributistas como la categoría a la que pertenecen, va variando (produciéndose los principales cambios en los meses de enero y julio (meses donde se efectúan la mayoría de “recategorizaciones”).

deberá abonar un monto fijo a AFIP, el cual incluye un componente impositivo (IVA y Ganancias), uno previsional (Aportes jubilatorios) y el pago de la Obra Social.

Considerando, ya no sólo el monotributo nacional, sino el SUT, para encuadrarse en una categoría en este “monotributo unificado” se tendrán en cuenta los parámetros del monotributo nacional, y a la “cuota unificada” de monotributo se le adicionarán un componente provincial y otro municipal.

A los fines del análisis, y como la PBA no estuvo adherida en el 2019 al SUT, se toman los valores vigentes en la provincia de Córdoba (y, para simplificar el cuadro, se tienen en cuenta sólo el parámetro de ingresos):

Tabla 8– Monotributo Unificado en Córdoba

Categ.	Ingresos Brutos	Monotributo nacional		Monotributo provincial		TOTAL	
		Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de Cosas Muebles	Provincia	Municipios	Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de Cosas Muebles
A	138127,99	1294,12	1294,12	256	173	1723,12	1723,12
B	207191,98	1447,06	1447,06	449	263	2159,06	2159,06
C	276255,98	1654,25	1626,29	603	353	2610,25	2582,29
D	414383,98	1950,73	1904,69	886	398	3234,73	3188,69
E	552511,95	2562,32	2304,15	1207	430	4199,32	3941,15
F	690639,95	3067,02	2649,34	1528	475	5070,02	4652,34
G	828767,94	3577,3	3016,55	1862	520	5959,3	5398,55
H	1151066,58	6254,58	5218,63	2504	571	9329,58	8293,63
I	1352503,24	-	7501,79	3044	725	-	11270,79
J	1553939,89	-	8615,55	3506	841	-	12962,55
K	1726599,88	-	9738,22	3930	950	-	14618,22

Dados estos valores, en la Tabla 9 se proyecta la recaudación, considerando los 648.662 contribuyentes inscriptos en el IIB (que no se encuentran en Convenio Multilateral) y que a su vez son monotributistas. Se toma nuevamente el mes de octubre del año 2019:

Tabla 9

Categ. Monotributo	Cantidad de Contribuyentes de IIBB por categoría de Monot.	Cuota del Monotributo provincial	Recaudación total (mensual)
A	200.374	\$ 256	\$ 51.295.744
B	99.618	\$ 449	\$ 44.728.482
C	83.189	\$ 603	\$ 50.162.967
D	103.192	\$ 886	\$ 91.428.112
E	61.412	\$ 1.207	\$ 74.124.284

F	40.174	\$ 1.528	\$ 61.385.872
G	32.330	\$ 1.862	\$ 60.198.460
H	25.450	\$ 2.504	\$ 63.726.800
I	1.712	\$ 3.044	\$ 5.211.328
J	800	\$ 3.506	\$ 2.804.800
K	411	\$ 3.930	\$ 1.615.230
Rec. Total			\$ 506.682.079

Se tiene entonces una recaudación estimada de \$506.682.079 mensual, bastante más elevada que los \$369.600.779 recaudados efectivamente en octubre 2019 en este segmento de contribuyentes. Por lo tanto, en este sentido, el monotributo unificado tendría una clara ventaja recaudatoria para el Fisco en términos comparativos. Además, simplificaría la administración tributaria de los pequeños contribuyentes, tanto desde el punto de vista del Fisco (control de la evasión) como de los propios contribuyentes (facilitaría el pago del impuesto, al ser una cuota unificada y no requerir la presentación de ninguna declaración jurada).

De todas formas, se debe tener presente que la recaudación real de \$369.600.779 (octubre 2019), derivada de contribuyentes directos del IIB inscriptos en monotributo, es sólo un 1,47% de la recaudación total del impuesto correspondiente a ese mes, la cual ascendió a \$25.008.428.000.

Al analizar la recaudación efectiva del año 2019 también se aprecian estas “diferencias”: la recaudación atinente a contribuyentes directos del IIB que a su vez fueran monotributistas fue de apenas un 2,1% del total recaudado por el IIB.

Aspecto legal y administrativo

- Sería factible, desde el punto de vista constitucional, que las provincias reemplacen el IIB por el nuevo IVN. El art. 75 de la Constitución Nacional permite que las provincias establezcan tanto impuestos directos como indirectos. A su vez, sería necesario modificar y adaptar el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal (Ley 23548) y el Consenso Fiscal de 2017 hoy vigente.
- Lo ideal sería que todas las jurisdicciones del país adoptasen el IVN en reemplazo del IIB. Asimismo, del análisis realizado surgiría que el convenio multilateral no sería necesario, toda vez que el impuesto gravaría la actividad en origen.
- Por otro lado, a los efectos de evitar “guerras tributarias” entre las jurisdicciones, sería necesario la existencia de un organismo federal que regule y coordine las

alícuotas del impuesto en cada provincia. El efecto negativo de esta situación sería la “pérdida” (en parte) de la autonomía provincial a la hora de fijar su política fiscal.

- En este mismo sentido, a los efectos de mitigar la posibilidad de comportamientos tanto evasivos como elusivos en el impuesto, las alícuotas del IVN que establezcan las provincias, deberían tender a ser lo más homogéneas posibles; y, por otra parte, las exenciones deberían eliminarse o, al menos, reducirse (Arias, 2008).
- En relación con la administración del impuesto, lo ideal sería un gravamen de determinación y liquidación anual, lo que reduciría los costos de recaudación (Stiglitz, p. 390/395):
 - facilitaría el cumplimiento por parte del contribuyente, al reemplazar una declaración mensual por una anual y disminuyendo (sólo en parte) los gastos administrativos y profesionales que acarrea dicho cumplimiento formal;
 - simplificaría la fiscalización por parte del Fisco; y
 - la implementación de “Anticipos” fijos bimestrales (tal como ocurre con varios impuestos nacionales, como Ganancias), sumado a la recaudación diaria vía retenciones y percepciones, morigeraría la falta de ingresos a las arcas fiscales en el corto plazo.
- La tarea de fiscalización de la correcta liquidación del impuesto también se simplificaría bastante gracias a que el Fisco nacional pronto tendrá en su poder, casi de forma inmediata, todas las facturas y comprobantes realizados por los contribuyentes: mediante un acuerdo de intercambio de información, el Fisco provincial podría contar también con dicha información. Hoy en día, todos los contribuyentes deben emitir una factura electrónica por sus operaciones (la cual es elaborada en la propia página web de la AFIP) y/o emitir tickets mediante controlador fiscal (y, en pocos meses, será obligatorio el uso de un controlador fiscal de “nueva generación”, por el cual el contribuyente debe cumplir un régimen informativo semanal y enviar en forma electrónica a la AFIP el detalle de todos los comprobantes emitidos). La emisión de facturas en papel es casi inexistente.
- Además, al poseer en forma electrónica y de inmediato los comprobantes emitidos, que incluyen no sólo los datos del emisor (vendedor) sino también del receptor (comprador), el Fisco podría llegar a elaborar la declaración jurada proforma de cada contribuyente, como, por ejemplo, la AFIP planea hacer durante el año 2021 con la

declaración jurada de IVA⁷. La PBA lo realizó en 2014 y 2015 con el IIB de algunos pequeños contribuyentes (“ARBAnet”) pero, en esa oportunidad, no tuvo mucho éxito, quizá debido a la falta de información de los contribuyentes (en ese momento, gran parte de los comprobantes no eran electrónicos). Actualmente hay ejemplos exitosos de aplicación de la declaración proforma de IVA en países como Chile y Perú (CIAT, 2019).

- A su vez, en el caso de las amortizaciones computables, su metodología de cálculo podría ser idéntica a la aplicable en el Impuesto a las Ganancias, por lo cual (al compartir información con AFIP) los fiscos provinciales ya tendrían la información disponible.
- Al no contar con mínimos no imponibles ni deducciones especiales o personales (como sucede, por ejemplo, con el Impuesto a las Ganancias nacional), la liquidación del IVN tendría casi la misma complejidad que el actual IIB.
- Con relación al período fiscal anual que abarque el IVN, a priori lo más eficiente a los fines de la fiscalización sería que se tome el año calendario del 1 de enero al 31 de diciembre (tal como sucede con el IIB), independientemente de que, en el caso empresario, la sociedad cierre el Balance en una fecha distinta al 31 de diciembre.
- La administración tributaria también podría simplificarse aún más implementando el Monotributo Unificado para los pequeños contribuyentes, evitando que el Fisco destine una enorme cantidad de recursos a auditar en profundidad a un porcentaje de los contribuyentes que no representan un gran porcentaje de recaudación. De todas formas, aquí habrá que evaluar la incidencia del denominado “enanismo fiscal”.
- En caso de implementar el SUT, para evitar la oposición de los sindicatos que representan a los trabajadores de las agencias de recaudación, debido al temor de perder beneficios salariales o “premios” por recaudación, podría simplemente modificarse la “ley de incentivos” vigente, elaborando una nueva fórmula para el cálculo del “premio”. Por ejemplo, los empleados de ARBA reciben un “incentivo” que depende de varios parámetros, siendo el recaudatorio el de mayor ponderación.

⁷ En este supuesto, donde el Fisco pudiera confeccionar las DDJJ proforma, incluso, podría evaluarse la factibilidad de que el impuesto sea liquidado mensualmente por el Fisco, y de esta forma paliar el posible efecto Olivera Tanzi en un país como Argentina, con un contexto histórico de inflación. Otra alternativa en ese sentido, sería que la liquidación fuese anual pero que los anticipos sean ajustados por algún coeficiente que refleje la variación en el índice de inflación.

- Al implementar el IVN, la Agencia de Recaudación deberá capacitar a su personal y adaptar sus sistemas al nuevo impuesto, con la consecuente erogación presupuestaria.
-

Conclusión y agenda a futuro

El IVN analizado grava según el principio de origen, a diferencia del IVA (o incluso del IVF) que lo hacen según el principio de destino, lo que genera que las jurisdicciones que proveen servicios públicos a las empresas y demás contribuyentes puedan recuperar sus costos. Esto genera incentivos a que las empresas utilicen la combinación más eficiente de insumos.

Siguiendo este mismo criterio, el IVN no grava las importaciones, ya que no tienen incorporados los insumos públicos.

Lo ideal sería que todas las jurisdicciones del país adoptasen el IVN en reemplazo del tradicional IIB. Y llegado a este punto, el convenio multilateral no sería necesario, ya que el impuesto gravaría la actividad en origen. (Y en caso de que no todas las jurisdicciones adoptasen el IVN, se requeriría modificar las pautas del convenio multilateral actual, adaptándolo a la nueva situación).

Si todas las jurisdicciones adoptasen el IVN, al no existir el CM se reduciría sustancialmente el costo administrativo y contable que deben enfrentar aquellos pequeños vendedores de bienes en forma online que hoy, dadas las condiciones del CM, deben inscribirse en cada jurisdicción en la que efectúen una venta, por mínima que sea.

La alícuota del IVN en PBA debería ser más alta que en otros estados y provincias del mundo donde se aplicó, debido a que se requerirá, al menos al inicio, equiparar la recaudación del IVN con la del IIB actual, a los efectos de no generar un desequilibrio en las cuentas públicas. En este caso debería establecerse un sendero anual de decrecimiento (Porto, Garriga, Rosales, 2017).

Sin embargo, en caso del que el impuesto se alejase del principio del beneficio (y por lo tanto no represente en su totalidad la contraprestación por el uso de insumos provistos por el Estado), gravar en origen puede desalentar la radicación de empresas; ante esta situación, para evitar “guerras tributarias” entre las jurisdicciones, sería necesario la existencia de un organismo federal que regulase y coordinase las alícuotas del impuesto en cada provincia. El efecto negativo de esto sería la pérdida (en parte) de la autonomía provincial a la hora de fijar su política fiscal.

De igual manera, a los efectos de reducir los comportamientos tanto evasivos como elusivos respecto de este impuesto, las alícuotas del IVN deberían tender a ser homogéneas en todo el país (Arias, 2008).

Asimismo, a los efectos de aproximarse a la “conexión Wickselliana” (Bird y Slack, 2014) entre recursos y gastos, deberían reducirse al mínimo, o directamente no establecerse exenciones ni desgravaciones impositivas. En caso de necesidad de ayuda estatal a ciertas organizaciones, establecimientos educativos o similares, podría evaluarse el otorgamiento de determinados subsidios, independientemente del impuesto.

En relación con la administración del impuesto, lo ideal sería un gravamen de determinación y liquidación anual (quizá, con el pago de Anticipos fijos bimestrales): por un lado, facilitaría el cumplimiento por parte del contribuyente (al disminuir sus gastos administrativos y el tiempo insumido para recopilar la información) y, por otro lado, simplificaría la fiscalización por parte del Fisco.

Con respecto a la liquidación, además, al no contar con mínimos no imposables ni deducciones especiales o personales la liquidación del IVN tendría casi la misma complejidad que el actual IIB.

La tarea de fiscalización se simplificaría bastante gracias a que el Fisco nacional pronto tendrá en su poder todas las facturas y comprobantes emitidos por los contribuyentes día a día. Gracias a esto, en un futuro incluso podría llegar a elaborar la declaración jurada proforma de cada contribuyente.

La administración tributaria también podría simplificarse aún más implementando el Monotributo Unificado (SUT) para los pequeños contribuyentes.

Al implementar el IVN, las Agencias de Recaudación deberán capacitar a todo su personal y adaptar todos los sistemas administrativos al nuevo impuesto, con la consecuente erogación presupuestaria.

En conclusión, por todos los motivos esgrimidos, el IVN sería una alternativa superadora al actual IIB a nivel provincial, y para una mejor implementación sería recomendable cierta coordinación a nivel federal (quizá, incluso, enmarcada en una reforma profunda del sistema tributario argentino).

Este cambio serviría, además, para lograr que el sistema tributario argentino sea menos distorsivo y favorezca el desarrollo económico y productivo (en el año 2018 el

total de impuestos distorsivos⁸ en el país superó el 12% del PBI, contra, por ejemplo, el 6,6% de Brasil o el 2% de EE.UU. (Llach y Melamud (2018)).

Por último, una potencial agenda de estudio a futuro podría incluir el análisis de los siguientes puntos:

- el posible sesgo hacia la tercerización que poseería el IVN: por ejemplo, una empresa que reemplace trabajadores propios efectuando una tercerización con otra empresa, podría deducirse ese “costo” en el IVN.
- En el caso de empresas con procesos productivos complejos que involucran más de una jurisdicción, ¿cómo se definiría el principio de origen en este caso? ¿Sería necesario establecer un convenio especial con criterios de distribución territorial?
- Podría efectuarse la cuantificación del IVN por jurisdicción, en comparación con la actual recaudación del IIBB. Esto sería relevante en la discusión federal para poder identificar las jurisdicciones beneficiadas y perjudicadas con esta reforma; así, se podría cuantificar la posible instrumentación de un esquema de transferencias igualadoras.

⁸ Sumando impuesto inflacionario, derechos de exportación, distorsiones en el IVA, IIB, Sellos e impuestos municipales.

Anexo

Tabla 10. Simulación de las distintas alternativas de imposición en la cadena productiva y la recaudación

IVA (alícuota 1%)

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Valor de la producción		150	150	150	
Insumos		40	40	40	
Salarios		80	80	80	
Amortización		10	10	10	
Beneficios		20	20	20	
Valor Agregado		100	100	100	300
Inversión	30	0	0	0	
Débito	0	1,5	1,5	1,5	
Crédito	0,3	0,4	0,4	0,4	
Saldo a favor año anterior	0	0,3	0	0	
Iva a pagar	-0,3	0,8	1,1	1,1	3

Nota: se supone que el crédito fiscal por la inversión es deducible en el 1er año.

IVN (alícuota 1%)

	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Base imponible	100	100	100	
Ventas	150	150	150	
-Insumos	40	40	40	
-amortizaciones	10	10	10	
Impuesto determinado	1	1	1	3

IVN sin deducir amortizaciones (alícuota 1%)

	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Base imponible	110	110	110	
Ventas	150	150	150	
-Insumos	40	40	40	
-amortizaciones				
Impuesto determinado	1,1	1,1	1,1	3,3

IIB (alícuota 1%)

	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Base imponible (Ventas)	150	150	150	
Impuesto determinado	1,5	1,5	1,5	4,5

Simulación 1. Efecto que posee el IIB y el IVN sobre el precio de los bienes considerando tres etapas productivas

En caso de **no** existir impuestos, la situación sería la visualizada en Tabla 11:

Tabla 11

Sin impuesto				
Etapa	Primaria	Mayorista	Minorista	Precio al Consumidor final
Costo	\$ 50,00	\$ 90,00	\$ 130,00	\$ 170,00
Valor agregado (VA)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota	0%	0%	0%	
Impuesto (VA x Alícuota)	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00	
Precio facturado al consumidor (Costo + VA + Imp)	\$ 90,00	\$ 130,00	\$ 170,00	

Costo del bien	\$ 170,00
P al Consumidor final	\$ 170,00
Impuesto total pagado	\$ 0,00

Si se incorpora el IIB al cuadro, utilizando la alícuota general del 3,5%, se tiene la situación planteada en la Tabla 12. (Se supone que el impuesto se incorpora en su totalidad al costo, trasladándose así a la etapa siguiente):

Tabla 12

Suponiendo IIB tradicional.				
Etapa	Primaria	Mayorista	Minorista	Precio al Consumidor final
Costo	\$ 50,00	\$ 93,15	\$ 137,81	\$ 184,03
Valor agregado (VA)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota IIBB	3,5%	3,5%	3,5%	
Impuesto ((VA+Costo)x Alícuota)	\$ 3,15	\$ 4,66	\$ 6,22	
Precio facturado al consumidor (Costo + VA + Imp)	\$ 93,15	\$ 137,81	\$ 184,03	

Costo del bien	\$ 170,00		
P al Consumidor final	\$ 184,03	8,3%	sobre el costo sin impuesto
Impuesto total pagado	\$ 14,03	7,6%	sobre P al consumidor final

Ahora, a efectos comparativos, se supone que el IIB es reemplazado por un IVA provincial con tasa uniforme del 3,5% (Tabla 13). Aquí se toma como costo el "Costo+VA" de la etapa previa, sin considerar el impuesto (no se traslada en este caso).

Tabla 13

IVA provincial ("impuesto contra impuesto", débito contra crédito).				
Etapa de producción/comercialización	Primaria	Mayorista	Minorista	Precio al Consumidor final
Costo (P total <i>neto</i> etapa anterior)	\$ 49,26	\$ 89,26	\$ 129,26	\$ 173,05
Valor agregado (VA)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Costo + VA	\$ 89,26	\$ 129,26	\$ 169,26	
Alícuota	3,5%	3,5%	3,5%	
Impuesto (Débito) (Alic. X "costo+VA")	\$ 3,12	\$ 4,52	\$ 5,92	
Impuesto (Crédito)	\$ 0,74	\$ 2,39	\$ 2,14	
Diferencia entre Débito y Crédito/ Impuesto a ingresar al Fisco	\$ 2,39	\$ 2,14	\$ 3,79	
Precio total facturado	\$ 91,65	\$ 131,40	\$ 173,05	

Costo del bien	\$ 169,26		
P al Consumidor final	\$ 173,05	2,2%	sobre el costo sin impuesto
Impuesto total pagado	\$ 8,31	4,8%	sobre P al consumidor final
Impuesto incorporado al P final	\$ 3,79		

En Tabla 14 se introduce el IVN, también con tasa uniforme del 3,5%, y también se supone que el impuesto se traslada en su totalidad a la etapa siguiente:

Tabla 14

IVN con traslado				
Etapa	Primaria	Mayorista	Minorista	Precio al Consumidor final
Costo	\$ 50,00	\$ 91,40	\$ 132,80	\$ 174,20
Valor agregado (VA)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota IVN	3,5%	3,5%	3,5%	
Impuesto (VA x Alícuota)	\$ 1,40	\$ 1,40	\$ 1,40	
Precio facturado al consumidor (Costo + VA + Imp)	\$ 91,40	\$ 132,80	\$ 174,20	

Costo del bien	\$ 170,00		
P al Consumidor final	\$ 174,20	2,5%	sobre el costo sin impuesto
Impuesto total pagado	\$ 4,20	2,4%	sobre P al consumidor final

Y si en lugar de 3,5% la alícuota fuese de 11,7%, el monto recaudado por el IVN sería prácticamente igual al recaudado por el IIB (\$14,03), y lo mismo ocurriría con el

Precio al Consumidor final, tal como se aprecia en Tabla 15. Pero variarían sensiblemente los montos de impuestos ingresados por etapas.

Tabla 15

IVN con traslado				
Etapa	Primaria	Mayorista	Minorista	Precio al Consumidor final
Costo	\$ 50,00	\$ 94,68	\$ 139,36	\$ 184,04
Valor agregado (VA)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota IVN	11,7%	11,7%	11,7%	
Impuesto (VA x Alícuota)	\$ 4,68	\$ 4,68	\$ 4,68	
Precio facturado al consumidor (Costo + VA + Imp)	\$ 94,68	\$ 139,36	\$ 184,04	

Simulación 2. El IVN y la variación de precios relativos

Se suponen dos cadenas de producción de dos bienes diferentes X y Z: X con tres etapas productivas y Z otra con dos.

En la situación inicial se considera que no existen impuestos (Tablas 16 y 17):

Tabla 16

Bien X

Sin impuesto				
Etapa	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Precio al Consumidor final
Insumos	\$ 50,00	\$ 90,00	\$ 130,00	\$ 170,00
Valor agregado (VA) (salarios+beneficios)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota	0%	0%	0%	
Impuesto	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00	
Precio facturado al consumidor	\$ 90,00	\$ 130,00	\$ 170,00	

Tabla 17

Bien Z

Sin impuesto			
Etapa	Etapa 1	Etapa 2	Precio al Consumidor final
Insumos	\$ 50,00	\$ 90,00	\$ 130,00

Valor agregado (VA) (salarios+beneficios)	\$ 40,00	\$ 40,00
Alícuota	0%	0%
Impuesto	\$ 0,00	\$ 0,00
Precio facturado al consumidor	\$ 90,00	\$ 130,00

Ahora, en las Tablas 18 y 19, se plantea la situación con la introducción del IIB (alícuota uniforme del 3,5%):

Tabla 18
Bien X

IIB				
Etapa	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Precio al Consumidor final
Insumo	\$ 50,00	\$ 93,15	\$ 137,81	\$ 184,03
Valor agregado (VA) (salarios+beneficios)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota	3,5%	3,5%	3,5%	
Impuesto ((VA+Costo)x Alícuota)	\$ 3,15	\$ 4,66	\$ 6,22	
Precio facturado al consumidor	\$ 93,15	\$ 137,81	\$ 184,03	

Tabla 19
Bien Z

IIB			
Etapa	Etapa 1	Etapa 2	Precio al Consumidor final
Insumo	\$ 50,00	\$ 93,15	\$ 137,81
Valor agregado (VA) (salarios+beneficios)	\$ 40,00	\$ 40,00	
Alícuota	3,5%	3,5%	
Impuesto ((VA+Costo)x Alícuota)	\$ 3,15	\$ 4,66	

Precio facturado al consumidor	\$ 93,15	\$ 137,81	
---------------------------------------	----------	-----------	--

Por último, se reemplaza el IIB por el IVN (Tablas 20 y 21), con una tasa de 3,5%:

Tabla 20

Bien X

Con IVN				
Etapa	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Precio al Consumidor final
Insumos	\$ 50,00	\$ 91,40	\$ 132,8	\$ 174,2
Valor agregado (VA) (salarios+beneficios)	\$ 40,00	\$ 40,00	\$ 40,00	
Valor de la producción	\$90	\$131,4	\$172,8	
Alícuota	3,5%	3,5%	3,5%	
Impuesto (BI x Alícuota)	\$ 1,40	\$ 1,40	\$ 1,40	
Precio facturado al consumidor	\$ 91,40	\$ 132,80	\$ 174,20	

Tabla 21

Bien Z

Con IVN			
Etapa	Etapa 1	Etapa 2	Precio al Consumidor final
Insumos	\$ 50,00	\$ 91,40	\$ 132,8
Valor agregado (VA) (salarios+beneficios)	\$ 40,00	\$ 40,00	
Valor de la producción	\$90	\$131,4	
Alícuota	3,5%	3,5%	
Impuesto (BI x Alícuota)	\$ 1,40	\$ 1,40	
Precio facturado al consumidor	\$ 91,40	\$ 132,80	

Se puede comprobar fácilmente que, en el caso del Bien Z (2 etapas) si se reemplaza la alícuota del 3,5% por la del 9,75%, la recaudación total del IVN es igual que con el IIB (\$7,8 en este ejemplo).

Tabla 22. Monotributo nacional (AFIP) Año 2019

Categoría	Ingresos Brutos	Actividad	Sup. Afectada	Energía Eléctrica Consumida Anualmente	Alquileres Devengados Anualmente	Impuesto Integrado		Aporte SIPA (**)	Aporte Obra Social (***)	Total	
						Locaciones y/o Prestaciones de Servicios	Venta de Cosas Muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de Cosas Muebles
A	138127,99	No excluida	Hasta 30 m2	Hasta 3330 Kw	51798	111,81	111,81	493,31	689	1294,12	1294,12
B	207191,98	No excluida	Hasta 45 m2	Hasta 5000 Kw	51798	215,42	215,42	542,64	689	1447,06	1447,06
C	276255,98	No excluida	Hasta 60 m2	Hasta 6700 Kw	103595,99	368,34	340,38	596,91	689	1654,25	1626,29
D	414383,98	No excluida	Hasta 85 m2	Hasta 10000 Kw	103595,99	605,13	559,09	656,6	689	1950,73	1904,69
E	552511,95	No excluida	Hasta 110 m2	Hasta 13000 Kw	129083,89	1151,06	892,89	722,26	689	2562,32	2304,15
F	690639,95	No excluida	Hasta 150 m2	Hasta 16500 Kw	129494,98	1583,54	1165,86	794,48	689	3067,02	2649,34
G	828767,94	No excluida	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	155393,99	2014,37	1453,62	873,93	689	3577,3	3016,55
H	1151066,58	No excluida	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	207191,98	4604,26	3568,31	961,32	689	6254,58	5218,63
I	1352503,24	Venta de Bs. muebles	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	207191,98	-	5755,33	1057,46	689	-	7501,79
J	1553939,89	Venta de Bs. muebles	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	207191,98	-	6763,34	1163,21	689	-	8615,55
K	1726599,88	Venta de Bs. muebles	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	207191,98	-	7769,7	1279,52	689	-	9738,22

Por ejemplo, un profesional que en 2019 brindó servicios y sus ingresos no superaron los \$138.127,99 anuales (ni superó ninguno de los otros parámetros correspondientes a la primera categoría), debió estar encuadrado en la categoría A y abonó mensualmente una “cuota unificada” de monotributo de \$1.294,12.

En caso de que el contribuyente superase los parámetros máximos de la última categoría, debería tributar por el régimen general (responsable inscripto).

Tabla 23.

Total recaudado IIBB 2019	Total recaudado resto de impuestos provinciales 2019	Recaudación total
\$ 262.603.903.674	\$ 103.401.487.102	\$ 366.005.390.776
72%	28%	100%

Fuente: elaboración propia

Tabla 24. Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en todo el 2019 por monotributistas (contribuyentes directos, no Convenio Multilateral)

Categoría del Monotributo	IIB determinado
D	\$ 1.066.699.442,35
B	\$ 472.548.854,65
E	\$ 878.092.820,37
A	\$ 590.635.956,04
C	\$ 598.949.723,37
G	\$ 679.846.571,78
F	\$ 716.274.655,44
Z	\$ 28.236.803,37
H	\$ 583.885.084,82
I	\$ 35.602.130,27
J	\$ 16.807.592,81
K	\$ 7.932.142,89
	\$ 5.675.511.778,16

Fuente: elaboración propia

Tabla 25. Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en todo el 2019 por monotributistas (contribuyentes directos y de Convenio Multilateral)

Categoría del Monotributo	IIB determinado
D	\$ 1.118.593.036,83
B	\$ 490.148.209,05
E	\$ 924.894.483,81
A	\$ 607.091.406,10
C	\$ 623.097.570,95
G	\$ 716.318.949,62
F	\$ 755.709.241,54
Z	\$ 28.958.986,55
H	\$ 618.188.316,93
I	\$ 37.502.259,97
J	\$ 17.788.887,43
K	\$ 8.381.975,26
	\$ 5.946.673.324,04

Fuente: elaboración propia

Bibliografía

- *Bird, Richard M. (2014). *A Better Local Business Tax: The BVT*. IMFG Papers on Municipal Finance and Governance n° 18/2014. Institute on Municipal Finance and Governance. Canadá: University of Toronto.
- *Bird, R.M. (2008): “Tax challenges facing developing countries”, Inaugural lecture of the Annual Public Lecture Series of the National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi, India.
- *Bird, R.M. (2010): “Subnational taxation in developing countries. A review of the literature”, Policy Research Working Paper 5450, The World Bank.
- * Bird, R.M. and E. Slack (2014): “Local taxes and local expenditures in developing countries: strengthening the Wicksellian connection”, *Public Administration and Development*.
- * Bird, R. M. y Vaillancourt (2000): *Fiscal decentralization in developing countries: an overview*, en Bird y Vaillancourt (eds, 2000): *Fiscal Decentralization in Developing countries*, Cambridge University Press.
- *Llach, Juan J. y Melamud, Ariel (2018). *Alternativas a la sustitución del impuesto a los ingresos brutos (ISIB)*. 51° Jornadas internacionales de finanzas públicas (Córdoba, Argentina; septiembre 2018).
- *Tapattá, Mariano (2018). *Alternativas a la sustitución de ingresos brutos*. 51° Jornadas internacionales de finanzas públicas (Córdoba, Argentina; septiembre 2018).
- * Alm, James. (1996): *What is an “optimal” tax system*, National Tax Journal, Vol 49, No 1, pp. 117-133.
- *Porto, Alberto (2018). *Panel de alternativas a la sustitución del impuesto a los ingresos brutos*. 51° Jornadas internacionales de finanzas públicas (Córdoba, Argentina; septiembre 2018).
- *CEAT-UBA (2020). *Las causas de la evasión en la República Argentina*”. Centro de Estudios en Administración Tributaria. FCE-UBA (2020).
- *Arias, Roberto (2008). *La elusión fiscal en el Impuesto a los Ingresos Brutos*. XLIII Reunión Anual AAEP.
- *Porto, Alberto (2019). *Temas de Políticas Públicas*. Centro de Estudios en Finanzas Públicas - FCE –UNLP. 2019. La Plata.
- *Auguste, S. (2006): “Los costos del cumplimiento tributario”, en FIEL (2006): *La presión tributaria sobre el sector formal de la economía*, FIEL.
- *Piffano, Horacio (2007). “*Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas*”. 39º Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba Mayo, 2007.
- *Porto, Alberto (2004) (Director). *Disparidades regionales y federalismo fiscal*. UNLP. 2004. La Plata.

*Piffano, Horacio (2016). *“Un repaso de las opciones tributarias de los gobiernos subnacionales y del sistema de coparticipación en el actual escenario federal”*. Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, 2012.

*Porto A, M Garriga y W Rosales (2014): *Impuesto a los ingresos brutos: “Ave Fénix” de la estructura tributaria subnacional*. Estudios Económicos, Universidad Nacional del Sur, Departamento de Economía.

*Sabaíni, Juan y Morán, Dalmiro. *La situación tributaria en América Latina: raíces y hechos estilizados*. Cuadernos de Economía. Universidad Nacional de Colombia; 2016. (<https://www.redalyc.org/pdf/2821/282142131002.pdf>)

*Mikesell, J.L. (2007): *“Gross receipts taxes in State government finances: A review of their history and performance”*, Background Paper No 53, Tax Foundation.

*Tanzi, Vito (2014). *Taxation and Equitable Economic Development: A Historical Note*. Conference “Hacia una Nueva Reforma Tributaria”, 28 de agosto 2014, Bogotá.

*Porto, Alberto (2017). *Impuestos Subnacionales sobre la Producción. Aportes para la Discusión de la Reforma Tributaria*. Departamento de Economía e Instituto de Investigaciones Económicas – Facultad de Ciencias Económicas (FCE) – Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Documento de Trabajo Nro. 113/2017. Septiembre 2017. La Plata.

*Chicolino, Ricardo, y Fernández, Oscar. *El convenio multilateral*. Ed. Buyatti, Bs. As. 2006.

*Garriga, Marcelo (2019) *Buenas Notches Impuestos*. Blog de Economía del Sector Público. FCE-UNLP. Junio 2019.

*Porto, Alberto; Garriga, Marcelo y Rosales, Walter (2017). *El Impuesto a los Ingresos Brutos y Alternativas de Reforma*. Departamento de Economía e Instituto de Investigaciones Económicas - FCE –UNLP. Documento de Trabajo Nro. 112/2017. Septiembre 2017. La Plata.

*Porto, Alberto; Rosales, Walter; y Tortarolo, Darío (2010). *La calidad de la administración tributaria como insumo de la función de producción recaudatoria*.

*Piffano, Horacio (2003). *Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible*. Abril 2003. UNLP, La Plata.

*Garriga, Marcelo; Rosales, Walter y Mangiacone, Norberto (2017). *Presión tributaria efectiva y potencial en Argentina*. 50ª Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. FCE-Univ. Nac. De Córdoba. Agosto 2017.

*Stiglitz, Joseph (2000). *La economía del sector público*. 3era edición. Editor Antoni Bosch, Barcelona, España.

*Ferrario, Fabián y Zocaró, Marcos (2018). *Apuntes sobre la reforma tributaria bonaerense 2018*. Impuestos. Revista CheckPoint. Enero, 2018. Buenos Aires: La Ley Thomson Reuters.

*Dapena, José y Sosa, Gabriel (2016). *Efecto y distorsiones de los impuestos en los incentivos a la inversión y en los precios: comparación Argentina - Estados Unidos*. Documento de Trabajo n° 588/2016. Buenos Aires: Universidad del CEMA.

*Due J. (1970). *Análisis Económico de los Impuestos*. Ed. El Ateneo.

*Stiglitz, J.E. (1988): *Economics of the public sector*, second Edition, W.W.Norton & Company.

* Guadagni , Alieto (2008). *La república unitaria y Buenos Aires*. Periódico La Nación. 10 de enero 2008. Buenos Aires.

* Artana, Daniel et al. (2015). *El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo*. Documento de Trabajo n° 123/15. Agosto 2015. Buenos Aires: Fundación Fiel.

* Di Gresia, Luciano. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Análisis Comparativo de su Evolución y Perspectivas* (2003). FCE-Dpto. De Economía (UNLP).

* Piffano, Horacio (2012). *Análisis económico del derecho tributario*. FCE-UNLP.

* Zimmermann, H. (1992), "Reform of Local Taxation in Germany", en King.

* CIAT (2019). *Declaraciones tributarias pre-elaboradas*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Mayo 2019.

* Bishop-Henchman, Joseph (2011). *Texas Margin Tax Experiment Failing Due to Collection Shortfalls, Perceived Unfairness for Taxing Unprofitable and Small Businesses, and Confusing Rules*. Tax Foundation. EEUU (2011).

* Drenkard, Scott (2015). *The Texas Margin Tax: A Failed Experiment*. Tax Foundation. EEUU (2015).

* Michael J. McIntyre, y Richard D. Pomp (2007). *A Policy Analysis of Michigan's Mislabeled Gross Receipts Tax*, 53 Wayne L. Rev. 1283 (2007).

Ebel, R.D, L. Luna and M.N. Murray (2016): "State general business taxation one more time: CIT, GRT, or VAT", *National Tax Journal*, Vol. 69, No 4.