



Universidad Nacional de La Plata



**Quinto Seminario Internacional  
sobre Finanzas Federales  
La Plata, 2 de junio de 2000**

**Distorsiones, fraude y otros problemas del IVA Subnacional  
Horacio Piffano (UNLP)**

## DISTORSIONES, FRAUDE Y OTROS PROBLEMAS DEL IVA SUBNACIONAL

Horacio L. P. Piffano  
Universidad Nacional de La Plata  
Mayo, 2000

piffano@cvtci.com.ar

### Abstract

En este trabajo se resumen algunas ideas desarrolladas en trabajos previos del autor, con la intención de poner la atención sobre los problemas que podrían emerger en la operatoria de un IVA provincial, dedicando un análisis más detallado a la modalidad que aparece como la de mayor chance de ser propiciada por los analistas que se han dedicado a este tema: el IVA provincial del tipo “destino pago diferido”. El trabajo ha sido motivado por desarrollos previos de la literatura, esencialmente Varsano, R. (1999), Bird, R. y Gendron, P. (1998), McLure, C. (1999 y 2000), Keen, M. y Smith, S. (1996) y Schenone, O. (1999), y trabajos previos del autor (Piffano, H., 1999a y 1999b). En él se pasa revista a diferentes variantes del IVA subnacional, pero dedicando la mayor atención a posibles distorsiones e incentivos al fraude que pueden emerger en la operatoria de este impuesto. El análisis nos conduce a sugerir la necesidad de explorar mucho más seriamente otras fuentes de financiamiento para los gobiernos subnacionales, particularmente la imposición de tipo directa y personal (sobre el ingreso consumido de las personas físicas) o la más amplia de la imposición directa base-consumo (personas físicas y empresas).

**Palabras clave:** federalismo fiscal, tributación óptima, asignación de potestades tributarias a gobiernos subnacionales, impuesto al valor agregado.

**Código (JEL):** H2, H7, R5

### 1. Introducción

En este trabajo se resumen algunas ideas desarrolladas en trabajos previos<sup>1</sup>, con la intención de poner la atención sobre los problemas que podrían emerger en la operatoria de un IVA provincial, tratando en forma algo más detallada el análisis de la modalidad que aparece como de mayor chance de ser propiciada por los analistas que se han dedicado a este tema.

Para el caso de Argentina, la posibilidad de un IVA provincial del tipo “destino pago diferido”, ha sido considerado seriamente como alternativa para sustituir al Impuesto a los Ingresos Brutos. En tan sentido se recuerda que es amplio el consenso sobre esta sustitución, teniendo en cuenta los inconvenientes que supone un impuesto que grava en cascada y acumulativamente las ventas de todas las etapas del proceso productivo, tal cual es el caso del Impuesto a los Ingresos Brutos (“*turnover tax*”). Este tipo de gravamen es distorsivo, alentando artificialmente la integración económica vertical, al permitir por esa vía reducir sensiblemente la presión fiscal, alterando los precios finales de los bienes y servicios con distinta estructura de consumos intermedios y valores agregados. Asimismo, a diferencia de un IVA tipo consumo, grava la inversión y los insumos empleados en la producción de bienes de inversión, al tiempo que dificulta los ajustes de frontera para los bienes exportados, generando por tal motivo un sesgo antiexportador y proimportador. Adicionalmente, en el caso argentino y con posterioridad al cumplimiento del “Pacto Fiscal”, algunas provincias que eximieron del gravamen a la industria manufacturera, mantuvieron el mismo para el caso de bienes que no siendo fabricados dentro del territorio provincial, son vendidos dentro de su

territorio. De esta manera, el impuesto opera como una aduana interior, circunstancia que viola en forma vedada a la Constitución Nacional, generando distorsiones de precios según el origen del bien<sup>2</sup>.

Aún cuando la literatura sobre incidencia de los impuestos admite ciertas limitaciones en cuanto a generalizar recomendaciones válidas independientemente del tiempo y del espacio<sup>3</sup>, las recomendaciones están referidas en forma coincidente en cuanto a gravar las ventas destinadas a consumos finales (impuesto de tipo monofásico), evitando gravar actividades intermedias (impuesto multifásico), salvo que en tal caso lo sea mediante un impuesto al valor agregado.

Pero la sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos, no resulta una cuestión sencilla cuando al mismo tiempo se exige hacerlo a través de un gravamen que genere similar rendimiento tributario. Pensar en un impuesto neutral, o no distorsivo, que al mismo tiempo asegure un rendimiento tal importante como Ingresos Brutos, que cae sobre los valores de venta brutos de todas las transacciones, resulta una cuestión muy difícil de lograr a niveles de alícuotas razonables. Además porque los resultados de las posibles alternativas, en cuanto a rendimientos tributarios, son muy asimétricos según se trate de jurisdicciones eminentemente productoras y exportadoras netas o, por el contrario, eminentemente consumidoras e importadoras netas.

Por otra parte, también se han señalado dificultades en la alternativa de un Impuesto a las Ventas Minoristas a nivel subnacional. Las dificultades derivan básicamente de no poder evitar gravar insumos intermedios, incentivar turismo tributario entre jurisdicciones vecinas, de no gravar ciertos servicios y productos intangibles y la imposibilidad de gravar el comercio electrónico. Ello genera distorsiones de precios e inequidades horizontales (por ejemplo, entre comerciantes que usan la red informática y los vendedores locales tradicionales) y verticales (entre familias ricas que utilizan sistemas de compras, o de pagos de sus compras, no gravables y las pobres que compran bienes tangibles gravados), al tiempo que va minando la potencial capacidad de imponer de los estados subnacionales<sup>4</sup>. No obstante, que algunos de estos problemas – como el ligado al comercio electrónico – alcanzan también al IVA, la mayor dificultad de fiscalización sobre un impuesto que concentra el gravamen sobre el valor agregado total en la etapa final y la circunstancia apuntada de no poder evitar de todas maneras el gravar ciertos consumos intermedios, ha incidido para que muchos analistas apoyen la alternativa de un IVA subnacional.

No obstante la opinión indicada, en los puntos que siguen se pasará revista a los problemas que plantean las modalidades del Impuesto al Valor Agregado provincial, análisis que nos conducirá a sugerir la necesidad de explorar otras fuentes de financiamiento para los gobiernos subnacionales, particularmente la imposición de tipo directa y personal (básicamente la imposición sobre el ingreso consumido de las personas físicas) o la más amplia de la imposición directa base-consumo (personas físicas y empresas)<sup>5</sup>.

## **2. El IVA Provincial**

La posibilidad o conveniencia de asignar potestad tributaria a las provincias en materia del impuesto al valor agregado (IVA) ha sido cuestión de debate desde hace ya varios años, en especial a partir y a la luz de las experiencias de la Comunidad Económica

Europea (CEE), hoy la Unión Europea (UE), en los intentos de armonización tributaria entre sus estados miembros. Como señalan Bird, R. y Gendron, P. (1998), la recomendación tradicional ha sido que no resulta apropiado tal asignación a los gobiernos subnacionales (McLure, J. 1993) y que la forma más sencilla y práctica de resolver este problema es adoptar un sistema de “*revenue sharing*” (impuesto federal coparticipado) similar al de Alemania (Tait, A., 1988) o el imperante hoy en Argentina<sup>6</sup>.

Desde el ángulo político, consideraciones macroeconómicas y de renuencia de los poderes centrales en cuanto a cohabitar o ceder espacio en el uso de tan importante base tributaria, han contribuido a la resistencia a descentralizar esta potestad tributaria. De la conjunción de ambos tipos de argumentos (los técnicos y los políticos), lo máximo a que se ha llegado a conceder es la posibilidad de un sistema de alícuotas adicionales provinciales al impuesto nacional, administrado conjuntamente.

Desde el ángulo técnico los problemas de los arbitrajes interjurisdiccionales (“*cross border trade*”) y los problemas de fraude en los destinos, en un espacio donde se supone la no existencia de controles en frontera, con las consecuentes dificultades de fiscalización que ello implica, han demorado la adopción de un esquema de general aceptación en la mayoría de los países. Veamos las alternativas.

### 3. El IVA origen

Como todo impuesto que grava la producción y no el consumo, el IVA Origen resulta especialmente atractivo para las provincias eminentemente productoras y exportadoras netas, con ganancias importantes de recaudación respecto a la alternativa de un IVA destino-pago diferido. En este caso, sin embargo, si bien las provincias productoras no pierden de gravar su “propia base tributaria”<sup>7</sup>, para evitar distorsiones de precios y los efectos no deseados de arbitrajes regionales e, inclusive, eventuales guerras tarifarias, se debe establecer un criterio uniforme de alícuotas impositivas, al menos en cuanto a las aplicables a las ventas interjurisdiccionales.

Precisamente, esta versión de IVA ha sido atacada con relación a la pérdida de autonomía fiscal provincial, al limitarse su potestad tributaria en materia de alícuotas y bases armonizadas. Sin embargo, aún en el caso del IVA destino, como se verá, se sugieren “bases tributarias uniformes” legisladas a nivel nacional, lo cual también implica en alguna medida limitar el poder tributario de los gobiernos subnacionales, aunque es claro que la fijación de la alícuota es la variable relevante pues ella determina el impuesto – precio requerido por el gobierno para la provisión de los bienes públicos a su cargo. En el caso del IVA destino del tipo “compensado”, “baquinho” o “mochila”, como se analiza luego, también se sugieren alícuotas consensuadas no demasiado divergentes para evitar fraudes en los destinos<sup>8</sup>.

El problema principal del IVA origen es el tratamiento de las exportaciones y los reembolsos en frontera. Deben contemplarse los problemas de las remesas entre establecimientos pertenecientes a una misma firma radicados en distintas jurisdicciones (remesas sin facturación) y la aceptación por parte de las provincias de devolver el crédito a los exportadores aunque el impuesto haya sido ingresado en otra provincia. En todo caso, los fiscos deberían establecer algún sistema de compensaciones (“*clearing* interjurisdiccional”), de manera que las provincias donde se hizo efectivo el pago del impuesto deban participar de tales devoluciones, salvo que se

exporte desde la misma jurisdicción. Las complejidades administrativas de tal tipo de *clearing* son evidentes.

#### 4. El sistema de alícuotas adicionales en el IVA Nacional

Se ha sugerido también, como alternativa simplificadora desde al punto de vista de la administración del tributo, el establecimiento de un sistema de “alícuotas adicionales” al IVA Nacional<sup>9</sup>. Ello permitiría simplificaciones al evitar duplicación de procedimientos administrativos, y no requeriría considerar las remesas sin facturar a otras jurisdicciones, eliminándose las devoluciones de impuestos, excepción hecha de las compensaciones interjurisdiccionales por los reintegros a las exportaciones, por cuanto el sistema se asimilaría al del IVA origen. En tal sentido el sistema puede operar en base a dos modalidades alternativas:

a) la de un sistema de “*clearing house*” de **cómputo de las transacciones reales operadas en el ejercicio fiscal** en cada jurisdicción (McLure, J., 1993); o bien,

b) en especial para el caso de un sistema con muchas jurisdicciones en el que tal tipo de cómputo sería muy costoso, sobre la base de una tasa uniforme fijada a nivel nacional y asignaciones del producido del impuesto a las jurisdicciones mediante un sistema de fórmula que se sustentaría en el **cálculo estadístico del consumo** en cada jurisdicción (Commission of the EU, 1996).

Sin embargo, esta solución “no soluciona” el problema central de asegurar completa independencia fiscal, exigiendo a su vez compensaciones interjurisdiccionales, al requerir establecer mecanismos de distribución de fondos debido a los reintegros a las exportaciones, circunstancia que reedita los problemas del reparto de los fondos comunes, donde las provincias de mayor desarrollo relativo corren el riesgo de ver acentuados los mecanismos de redistribución territorial de los recursos tributarios. La alternativa segunda, plantea a su vez una solución esencialmente de coparticipación en el rendimiento del tributo con reparto devolutivo.

#### 5. El IVA destino-pago diferido

La sustitución de la imposición provincial a los Ingresos Brutos por un sistema de impuestos provinciales al valor agregado, sobre la base del principio de destino y pago diferido (Cnossen, S. y Shoup, C., 1987), ha sido sugerida como la solución ideal en presencia de comercio cruzando fronteras<sup>10</sup>. Estos IVA provinciales tendrían la misma base imponible que el IVA nacional (de hecho se sugiere que la potestad para determinar la base imponible y otorgar exenciones sea exclusiva de la Nación), pero como los flujos comerciales interjurisdiccionales serían tratados en base al principio de destino, podrían existir diferentes tasas de IVA provinciales, sin que ello provoque distorsiones sobre las decisiones de localización de las actividades económicas. Es decir, que la aplicación del principio de destino propugnada, permitiría aunar el logro de la neutralidad de la imposición provincial con la preservación de la autonomía fiscal provincial<sup>11</sup>.

La aplicación del principio de destino ha sido destacado como ideal para tratar los problemas de comercio “cruzando fronteras”, es decir, comercio interjurisdiccional,

pues bajo este tipo de imposición, los miembros de la federación están seguros de que los bienes importados serán tratados de forma igual en comparación a la producción doméstica de cada jurisdicción y que las exportaciones no resultarán subsidiadas encubiertamente mediante devoluciones en frontera extremadamente generosas. Se ha propuesto asimismo que el funcionamiento del principio de destino se instrumente a través del mecanismo de "pago diferido", que tornaría innecesaria la realización de compensaciones de recaudación entre jurisdicciones. En otros términos, el mecanismo de "pago diferido" permite que la asignación jurisdiccional de la recaudación coincida plenamente con lo que marca el principio de destino (la recaudación pertenece a la jurisdicción en que se produce el consumo final de los bienes), sin que medien transferencias ni compensaciones monetarias entre provincias exportadoras netas y provincias importadoras netas, porque el tratamiento a tasa cero del comercio interprovincial, impide que las provincias de origen recauden impuestos que pertenecen a la jurisdicción de destino en que se produce el consumo final<sup>12</sup>.

La modalidad descrita aparece así conteniendo ventajas, principalmente:

- a) permitir que la imposición general al consumo se estructure sobre un mismo tipo de impuesto, tanto a nivel nacional como provincial, con los beneficios que ello supone para el contribuyente (economía de tiempo y recursos) y para el fisco (por las posibilidades ampliadas de fiscalización a que da lugar la complementación de acciones de la administración tributaria nacional con las provinciales);
- b) por restringir las necesidades de coordinación a la ya citada uniformidad de base y al intercambio de información tributaria; y,
- c) por permitir un tratamiento sumamente sencillo de las exportaciones e importaciones a terceros países que no requiere de compensaciones de dinero entre fiscos provinciales o entre éstos y el fisco nacional.

Sin embargo, el IVA destino-pago diferido no está exento de dificultades.

(1) En primer lugar, su complejidad administrativa, al depender de las declaraciones juradas de los contribuyentes, que deben identificar el destino de sus ventas, y exigir coordinación informática entre los fiscos provinciales<sup>13</sup>.

(2) En segundo término, plantea una situación difícil para las finanzas públicas de las provincias eminentemente productoras y exportadoras netas, al tener que enfrentar la acumulación de créditos fiscales de sus contribuyentes (por los IVA's que hubieren pagado en las facturas de compra de sus insumos), sin registrar débitos, por tratarse de exportaciones a tasa cero hacia otras jurisdicciones. En el caso extremo de una jurisdicción con consumo final nulo, todas las compras de insumos intraprovinciales generarían un crédito fiscal equivalente a los débitos fiscales de los contribuyentes de esa provincia, generando una recaudación neta igual a cero (las compras de insumos de otras jurisdicciones no tienen crédito fiscal y el fisco no recibe compensación alguna, por cuanto fueron adquiridas en otras jurisdicciones a tasa cero). Probablemente esta sea la mayor dificultad política del método, que obligaría de alguna manera a tener que compensar a tales fiscos perdedores netos<sup>14</sup>. La diferente situación con respecto a las recaudaciones de Ingresos Brutos en cada provincia, arrojará asimismo distintas alícuotas de sustitución para mantener la situación presente<sup>15</sup>.

(3) El pago diferido, asimismo, al depender de los datos que suministren los contribuyentes sujetos a su vez a verificación mediante el cruce de la información entre los fiscos involucrados, habrá de producir necesariamente una demora financiera en el ingreso del tributo. Una solución a este problema podría ser la variante de establecer que el vendedor de una jurisdicción exportadora grave a las ventas fuera de su jurisdicción a la tasa de la jurisdicción de destino, ingrese el impuesto a su fisco y éste a su vez los traspase mediante *clearing* interjurisdiccional al fisco de destino. Pero este procedimiento acarrearía mayores problemas (costos) de administración para los fiscos y para los contribuyentes, que deben consultar información sobre legislaciones tributarias ajenas a su jurisdicción<sup>16</sup>.

(4) Una dificultad importante, tratada extensamente por Varsano, R. (1999) y señalada también por Silvani, C. y dos Santos, P. (1996), es el posible incentivo que los contribuyentes pueden tener en cuanto a fraguar las ventas con diferentes destinos (ventas intraestatales como si fueran interestatales), buscando beneficiarse con tasas mas reducidas. En el caso extremo, un mayorista podría vender directamente su mercadería a un minorista dentro del propio estado, haciendo figurar una venta fraudulenta a una empresa de otra jurisdicción, simplemente enviando la factura al supuesto comprador, para luego retornar la misma al verdadero comprador del propio estado. Este “paseo de factura” (“*invoice sightseeing*”) se ha detectado en Brasil como consecuencia del diferencial de tasas por las ventas interestadales respecto de las mayores tasas intraestatales, circunstancia que se vería agravada en el supuesto caso de “tasa cero” para las ventas interestadales, como es el caso del IVA destino – pago diferido<sup>17</sup>.

(5) Finalmente, se ha argumentado que el IVA diseñado sobre la base del sistema “crédito fiscal” – a diferencia de los sistemas “aditivo” o el procedimiento “por sustracción”, tiene la ventaja de permitir la discriminación de las operaciones por tipo de bien, circunstancia que admite la posibilidad de introducir “alícuotas diferenciales”<sup>18</sup>. Sin embargo, la aludida ventaja puede transformarse en desventaja si se considera la posibilidad que brinda este tipo de diseño para la actividad de *lobby* de algunos sectores económicos, los que podrían obtener ventajas de tratamiento impositivo a través de una acción corporativa eficaz<sup>19</sup>.

Asimismo, si bien el empleo de tasas diferenciales es un hecho difundido en casi todos los países que adoptaron este tipo de impuesto, especialmente de alícuotas menores referidas a la venta de alimentos, medicamentos y educación, y otras mayores para bienes suntuarios, no resulta conveniente desde el ángulo asignativo provocar distorsiones en los precios relativos (precios finales de los bienes y servicios y precios relativos de los factores empleados en la producción de los bienes y servicios), con incidencia de la carga, hacia adelante y hacia atrás, diferenciales. La solución para garantizar “consumos meritorios” debería basarse en esquemas de subsidio a la demanda de las personas que por falta de ingreso podrían tener vedada la accesibilidad a los mismos. En cuanto a gravar más al consumo suntuario, se descuida muchas veces que la incidencia hacia atrás puede burlar el objetivo redistributivo subyacente en la medida, provocando, por ejemplo, que trabajadores y artesanos no necesariamente ricos vean reducidos sus ingresos.

## 6. El IVA dual o compartido

Para resolver los problemas del comercio cruzando fronteras (“*cross border trade*”) y las cuestiones de fraude (“*invoice sightseeing*”) que posibilitaría el sistema del IVA destino-pago diferido, se han sugerido variantes:

(a) Una sería el establecimiento de un sistema de IVA administrado centralmente y “armonizado” en base a la fijación de una tasa uniforme para las transacciones entre contribuyentes registrados, dejando que las alícuotas de cada jurisdicción difieran sólo en el caso de ventas finales a los consumidores (o a contribuyentes no registrados). Corresponde a la versión VIVAT (“*Viable Integrated VAT*” de Keen, M. y Smith, S. (1996).

(b) La del “*clearing house*”, en el que las exportaciones entre jurisdicciones son gravadas a la tasa de origen pero posteriormente devueltas como crédito mediante un sistema de compensaciones entre fiscos a través del *clearing* interjurisdiccional (Comisión de la UE, 1996).

(c) Finalmente, la conveniencia de establecer un sistema dual de impuesto IVA nacional y estadual o provincial operando en paralelo (Bird, R. y Gendron, P. 1998; Varsano, 1996 y 1999, Silvani, dos Santos, 1996; McLure, C., 2000).

Las variantes (a) y (b) en realidad no resuelven la razón básica de la descentralización tributaria, cual es el **reconocer potestad tributaria plena (autonomía) a los gobiernos subnacionales en la fijación de alícuotas** con el objeto de acentuar el principio de correspondencia fiscal, o **lo hacen a costa de un sistema administrativamente costoso de compensaciones entre fiscos**. Respecto del primero, debe tenerse en cuenta que una porción significativa del valor agregado es gravado en las etapas intermedias del proceso productivo y solamente una porción menor en la etapa final o minorista, de manera que la mayor presión fiscal sobre el valor agregado, se estaría uniformando en todas las jurisdicciones. De allí que una solución de este tipo deba considerarse dentro de las concepciones centralistas que no contribuyen a “la visibilidad o transparencia fiscal” demasiado respecto, por ejemplo, un sistema de coparticipación sobre bases devolutivas, en este caso limitado a un solo impuesto<sup>20</sup>. Con respecto al IVA dual, merecen ser consideradas las propuestas de Bird y Gendron y las de Varsano y Afonso – Silvani y dos Santos - McLure, esta última modalidad sugerida para Brasil y más recientemente para la Argentina.

## 7. La versión del IVA dual de Bird y Gendron

La modalidad por la que se inclinan Bird y Gendron resulta similar al IVA **destino-pago diferido**, tal cual está operando en la provincia de Québec y en la propia Unión Europea, pero con la particularidad en Canadá de **coexistir con el IVA federal**. Ambos impuestos gravan básicamente la misma base tributaria – algunas diferencias entre el IVA de Québec y el federal fueron eliminándose poco a poco -; cada nivel de gobierno reserva su potestad para fijar la alícuota de su propio impuesto; se registran algunas diferencias de criterio con respecto al reconocimiento de los créditos por el impuesto incorporado en los insumos, que no crean mayores dificultades; y, la administración de “ambos” impuestos ha sido confiada al órgano recaudador de la



provincia de Québec (Ministerio de Recaudación de Québec). Existe asimismo la posibilidad de un tratamiento diferencial para ciertos rubros, como por ejemplo la venta de libros, en el que el IVA provincial los exime mediante la mecánica de “devolver” a través de un “descuento” en el precio al momento de la venta a los consumidores.

Lo interesante es que el “Revenue Canadá” (órgano recaudador del gobierno federal) establece ciertos criterios de auditoría prioritarios que el órgano fiscalizador provincial debe contemplar en sus auditorías impositivas correspondientes al IVA federal que éste administra. Como la base tributaria del impuesto federal y el provincial coinciden, existe interés propio a su vez de la provincia por llevar adelante estas auditorías, similarmente con las que demanda efectuar la administración del IVA provincial. Por ejemplo, si la provincia de Québec tuviera un IVA propio sin existir el IVA federal administrado por ella, le sería imposible obligar a contribuyentes de otras provincias a revelar información tributaria por las transacciones interjurisdiccionales; en todo caso, para el cruce de información dependería de los acuerdos con y la buena voluntad de los otros órganos recaudadores provinciales.

Bird y Gendron argumentan que este sistema resulta mejor que el vigente en otras tres provincias de Canadá<sup>21</sup> de “armonización de la imposición a las ventas”, consistente en establecer una legislación común con alícuotas fijadas mediante consenso, una para el nivel federal (actualmente del 7%) y otra para las provincias, sobre la misma base y con exclusión del impuesto federal (actualmente del 8%), de manera que la alícuota combinada resulta del 15%. El impuesto es recaudado por el gobierno federal. La recaudación es prorrateada sobre la base de una fórmula también consensuada entre el gobierno federal y las provincias. La menor autonomía provincial resulta aquí evidente.

La conclusión de Bird y Gendron es que la experiencia de Canadá indica que el IVA provincial independiente no sólo es posible sino aún conveniente en la medida que coexista con el IVA federal. Esta simultaneidad favorece la resolución de muchos de los problemas ligados al comercio interjurisdiccional. Para Bird y Gendron, los problemas que subsisten, como consecuencia de las ventas a distancia o electrónica, automotores y firmas exentas, pueden tender a resolverse según los criterios ya empleados por la propia Unión Europea, a saber: a) para las ventas a distancia (Intenet, etc.) obligar a las firmas a cargar el IVA en la jurisdicción de destino cuando la operación supere cierto umbral; b) para los automotores, deben gravarse con la tasa de su lugar (país, estado) de registración; c) para entes exentos, gravarlos con el impuesto en base al criterio de destino, cuando las importaciones superen ciertos montos<sup>22</sup>.

Finalmente, es posible asimismo y quizás conveniente, según estos autores, reservar el sistema de Québec – con mayor autonomía provincial - para las provincias más desarrolladas o ricas, en tanto aplicar el criterio de armonización centralizada – con menor autonomía provincial – para las provincias menos desarrolladas o pobres.

Cabe acotar, por último, que Bird y Gendron dan importancia básica en estos sistemas a la concentración de su administración en un solo ente (federal o provincial como el caso Québec). La idoneidad y la confianza mutua que debe reinar entre los sistemas de administración tributaria federal y provinciales para que el sistema opere eficazmente, son esenciales<sup>23</sup>. Desconfían de que esta sea la situación de Argentina, Brasil, Rusia e India.

## 8. La versión del IVA dual propuesto para Brasil

Varsano, R. (1999) ha señalado que el sistema IVA destino pago diferido, que grava con tasa cero a las exportaciones interjurisdiccionales, no es una solución al diseño de un sistema IVA estadual para Brasil, como sustitución al sistema actualmente imperante que registra serias deficiencias<sup>24</sup>. En realidad, llevar la tasa diferencial actual entre los bienes consumidos dentro de un estado y la tasa menor vigente para ventas a otros estados, al extremo – como sería del caso la tasa cero a las exportaciones interestaduais – magnificaría la brecha de evasión que queda habilitada mediante el sistema ya descrito de fraude en los destinos. Los sistemas de administración tributaria operando en Brasil parecerían así estar dando la razón al argumento anterior (la ventaja del IVA dual de Bird y Gendron).

Varsano también señala los problemas que plantean las versiones del IVA destino pago diferido y el IVA restringido (tratamiento de criterio origen para ventas internas junto a *"clearing house"* y tasa cero para exportaciones fuera de la federación), con relación a los arbitrajes regionales y fraudes (básicamente *"cross border shopping"* y ventas a distancia) cuando se admiten tasas diferenciales entre jurisdicciones. La restricción efectiva a tales maniobras de los agentes económicos, solamente está determinada por los costos de transacción pertinentes a cada alternativa; por ejemplo, costos de transporte, uso de red informática, etc., según los casos.

La solución sería en todo caso que la autoridad federal estableciera límites formales a las variaciones de tasa respecto a alguna media nacional (por ejemplo, 10%), como fuera oportunamente sugerida para Brasil (propuesta IPERA/BNDES)<sup>25</sup>. Pero este tipo de solución no difiere de la usual recomendación para el caso de un IVA origen. El problema radica en avanzar sobre la autonomía provincial o estadual en cuanto a la fijación de las alícuotas.

Por razones diversas, en especial la situación brasileña de que el consumo constituye una variable mucho más esparcida regionalmente que los centros de producción, usualmente con mayor concentración en las provincias más desarrolladas o más ricas, hace que en Brasil gravar el consumo más que la producción, aparezca con mayor rasgo de equidad territorial. El criterio, por otra parte, aún con tasas diferenciales, es inmune a las guerras tributarias a que puede dar lugar el criterio de origen con el fin de atraer inversiones.

La conclusión final del argumento de Varsano es que la aplicación del criterio de destino es factible para Brasil, **siempre que se evite el establecimiento de tasa cero para las ventas interestaduais**, por las razones ya expuestas. Para ello las soluciones presentadas hasta ahora han sido las del método del *"clearing house"* y la correspondiente al método del prorrateo en base a estimaciones de las transacciones interestaduais o de estadísticas macroeconómicas del consumo por jurisdicción.

La solución propuesta finalmente por Varsano corresponde a un proyecto discutido en 1995 y desarrollado inicialmente conjuntamente con José R. Afonso, identificado con la denominación del *"little boat model"* o *"modelo barquinho"*. Se trata de un IVA dual federal y estadual, en el que los estados gravan en las ventas sean para consumo local o para exportaciones a otros estados de la federación, pero para evitar que el impuesto provincial cruce la frontera o cruce el "río" (de allí el nombre asignado al modelo), cuando la venta va dirigida a un importador de otro estado, el impuesto

provincial de origen es incorporado (sumado) al IVA federal **para ser cobrado íntegramente por el gobierno central** (no por el estado de origen). Si el importador vende su producto a consumo final, el mismo estará gravado por la suma de las dos tasas provincial y federal; si en cambio revende el producto a un tercero de otra jurisdicción y éste vende el mismo al consumo final en la misma jurisdicción, entonces el comprador tendrá un crédito contra el fisco federal equivalente al impuesto total pagado al exportador, pero deberá aplicar en su venta final el impuesto local (correspondiente al fisco donde se efectúa el consumo final), más el federal. El gobierno federal no gana ni pierde, pues definitivamente gravará la venta final del bien a su tasa (neta de devoluciones), en tanto que el gobierno local recaudará solamente la parte provincial por su venta final<sup>26</sup>. El sistema obliga a descansar muy considerablemente en la contabilidad de los contribuyentes, aumentando las necesidades de información que normalmente requiere el sistema IVA-destino pago diferido<sup>27</sup>.

Un modelo similar ha sido propuesto por Silvani y dos Santos (1996): un sistema de IVA destino complementado con un IVA Nacional cuya alícuota sería variable según jurisdicciones. El sistema consiste en gravar con el IVA Nacional a través de una alícuota complementaria a la provincial. Dicho complemento sumado a la alícuota decidida por la respectiva provincia, debería implicar una presión tributaria igual en todas las jurisdicciones, circunstancia que eliminaría dicho incentivo<sup>28</sup>. Finalmente, una variante del esquema de Varsano, ha sido sugerida muy recientemente por Charles McLure (2000).

Según los autores citados, este método resolvería la cuestión de los incentivos al “paseo de factura” (“*invoice sight seeing*”), pues los compradores se encontrarían indiferentes ante el costo fiscal de las ventas cualquiera fuere su destino, que se nivelan entre estados por la acción compensadora del IVA federal. **Sin embargo, Varsano concluye que existe un precio a pagar del esquema, sorprendentemente: “la necesidad de regular o consensuar una tasa media para gravar en origen, pues de lo contrario la posibilidad de arbitrar regionalmente o cometer fraudes seguirá presente” Se está renunciando entonces a la independencia total de los estados para fijar alícuotas independientes, premisa básica perseguida con la descentralización..** Para el caso de Brasil inclusive requerirá un acuerdo político para ir reduciendo paulatinamente las tasas estatales para las ventas interjurisdiccionales para pasarlas a la tasa federal, de manera de converger a un sistema pleno de destino.

## 9. Los problemas

Como la sugerencia de acotar la variación de las alícuotas dentro de un rango fijo, aparecía como una solución contraria al objetivo perseguido inicialmente, nos generó la inquietud de analizar si, a pesar de todo, el problema detectado de fraude en los destinos subsiste en esta variante de IVA mochila. Seguidamente se analiza este punto al tiempo que se plantea un listado de dificultades que consideramos importantes destacar, en la operatoria del IVA subnacional bajo la modalidad descripta, es decir, el IVA Compensado, Barquinho o Mochila.

1) En el Anexo 1 presentamos un análisis de simulación que, efectivamente de acuerdo a lo sospechado, permite identificar la posibilidad de fraudes

en los destinos subsistentes en esta modalidad de IVA Compensado. La explicación es que si bien la alícuota federal adherida como mochila para las ventas interjurisdiccionales, nivela los débitos fiscales con los correspondientes a las ventas intrajurisdiccionales, el reconocimiento posterior del crédito fiscal en destino admite diferentes presiones fiscales finales sobre el valor agregado total, dejando abierta la posibilidad de arbitrajes fraudulentos en los destinos declarados por los contribuyentes.

Adicionalmente, en el Anexo 2 se presenta un análisis formal simple de las modalidades IVA analizadas (IVA Origen e IVA Destino, cada uno con sus posibles variantes), tendientes a demostrar la existencia de distorsiones y/o fraudes en cada caso.

2) En otro orden, el sistema del IVA compartido, si bien simplificaría el problema administrativo, al sustentarse en una misma legislación común que uniforma bases y en alguna medida la presión tributaria sobre dicha base, no resuelve sin embargo el problema del desfinanciamiento o la pérdida de base tributaria de las jurisdicciones eminentemente productoras y exportadoras netas. Y esto puede exigir algún tipo de compensación para hacerlo viable políticamente. Este no es un punto menor en el caso de Brasil, como se señalara antes.

3) Esta modalidad del IVA subnacional requiere contemplar la situación neta de cada contribuyente con saldos positivos y negativos ante los fiscos nacional y provincial. Dado que las posiciones netas de los contribuyentes habrían de ser distintas ante el fisco federal o nacional y el provincial (en el caso de las jurisdicciones exportadoras netas con créditos en contra del gobierno provincial y con débitos a favor del gobierno nacional), habrá de plantearse el problema de la compensación que naturalmente exigirán los contribuyentes. En este caso, para reducir costos administrativos y de cumplimiento, es posible decidir que el contribuyente ingrese el neto entre débitos y créditos (nacional y provincial, respectivamente), requiriendo un sistema de “*clearing*” Nación-provincias, con liquidación periódica de los saldos. Pero cuando se plantean asimetrías de los saldos netos entre fiscos, surge el problema de las devoluciones del fisco involucrado, en efectivo o por otro tipo de compensaciones con otras obligaciones tributarias de los contribuyentes, ambos de poca aceptación en general por parte de los fiscos. Lo ocurrido en Argentina en los últimos años con relación a las demoras en las devoluciones del crédito fiscal IVA a exportadores, por el lado de las devoluciones en efectivo, y la renuencia a aceptar compensaciones para el sector agropecuario de los saldos netos del IVA a su favor (gravadas sus ventas a una tasa diferencial menor a la tasa general por razones sociales), con lo devengado por los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales, son ejemplos claros y concretos de este problema.

4) En la medida que el impuesto nacional o federal tuviere éxito en nivelar la presión tributaria del impuesto en todas las jurisdicciones, es claro que se genera un fuerte incentivo a que las jurisdicciones presionen políticamente para fijar la alícuota al nivel máximo que el gobierno nacional crea conveniente establecer, apropiándose del rendimiento de cualquier potencial alícuota nacional adicional niveladora. La solución, de fijar una alícuota general igual u uniforme para la tasa provincial en todas las jurisdicciones – aún una tasa promedio con una pequeña dispersión admitida, por ejemplo,  $\pm 10\%$  -, nuevamente destruye la idea original de garantizar la autonomía tributaria subnacional.

5) Finalmente, una crítica a nuestro entender relevante respecto a los IVAs duales con tasa nivelada, ya adelantadas en un trabajo anterior<sup>29</sup>, es la circunstancia de que a pesar de quedar “identificadas” las alícuotas en las leyes tributarias, dificultará a los contribuyentes tener una clara idea de donde van a parar sus contribuciones y cual es la diferencia de los respectivos residuos fiscales subnacional y nacional. Aún con liquidaciones de saldo netos individualizados por nivel de gobierno, es muy probable que la percepción del contribuyente respecto de un “IVA compartido” como el propuesto, desdibujará la vigencia efectiva del principio de correspondencia como motivo esencial de la descentralización tributaria.

Adicionalmente, no debe descuidarse que quienes liquidarán los saldos netos a cada uno de los gobiernos serán los comerciantes o responsables de firmas inscriptas, es decir, una porción menor del electorado y no los consumidores y/o propietarios de los factores (sobre quienes finalmente incidirá el impuesto). En este sentido debe precisarse que desde el punto de vista económico los contribuyentes del IVA pueden ser vistos como meros “agentes de retención”, pues el incidido por la carga del impuesto puede ser cualquier agente económico ligado a la transacción gravada. Los ciudadanos afectados tendrán poca claridad informativa o transparencia sobre el costo de oportunidad de sus demandas de gasto público a los respectivos gobiernos.

Si el objetivo de la descentralización mediante el expediente de reconocer una porción de IVA provincial dentro de una torta IVA general (provincial y federal), es simplemente el asegurar una mayor recaudación tributaria a los gobiernos subnacionales, poco se ganará en materia de genuina correspondencia fiscal, es decir, en mejorar la percepción del impuesto-precio de los bienes públicos subnacionales a los electores (“*constituency*”). Simplemente se asegurará una recaudación mayor e “intocable” al gobierno subnacional, sistema que puede lograrse igualmente mediante un IVA federal de tasa amplia “coparticipada” con los gobiernos subnacionales, distribuyendo su producido bajo un criterio devolutivo.

6) Es claro que el punto de partida en el caso Brasil es inverso al de Argentina. En Brasil se intenta armonizar a un sistema dual de IVA básicamente estadual con el federal, actualmente operando con muchas deficiencias. En Argentina se trata de crear un IVA subnacional hoy inexistente, que reemplazaría a lo que aún subsiste del muy obsoleto e ineficiente Ingresos Brutos, junto al preexistente IVA nacional. Pero Argentina ya registra un nivel de presión tributaria sobre la base del IVA muy alta, circunstancia que dificulta pensar en agregar una alícuota adicional provincial.

Los datos mostrados por los Cuadros N° 1 y N° 2, son elocuentes. El Cuadro N° 1 indica la baja participación de los recursos propios subnacionales en el financiamiento consolidado, a diferencia de Brasil. Sin embargo, debido a la magnitud de las transferencias federales mediante el sistema de coparticipación federal de impuestos y otros diversos mecanismos de transferencias, las provincias argentinas cuentan con una porción relativa superior de recursos consolidados respecto a la disponible por los estados brasileños.

**CUADRO Nº 1**  
**IMPORTANCIA RELATIVA DE LA RECAUDACION PROPIA SUBNACIONAL Y LOS**  
**RECURSOS SUBNACIONALES DESPUES DE TRANSFERENCIAS**  
**ARGENTINA Y BRASIL (1998)**

	ARGENTINA <sup>(1)</sup>	BRASIL <sup>(2)</sup>
RECAUDACION PROPIA O RECURSOS ANTES DE TRANSFERENCIAS	18,4%	34,5%
RECURSOS DESPUES DE TRANSFERENCIAS	45,0%	43,5%

<sup>(1)</sup> Fuente: Piffano, H. L. P. (1998).

<sup>(2)</sup> Fuente: Varsano, R. (1999).

A su vez, el Cuadro Nº 2 muestra la menor presión tributaria global de Argentina frente a la de Brasil, y la gran concentración de la misma en el nivel federal de gobierno, que coincide con una fuerte participación de la recaudación proveniente del IVA federal (equivalente a la de Brasil en términos del PBI).

**CUADRO Nº 2**  
**INCIDENCIA RELATIVA DEL IVA EN TERMINOS DEL PBI**  
**ARGENTINA Y BRASIL (1998)**

	ARGENTINA <sup>(1)</sup>	BRASIL <sup>(2)</sup>
PRESION TRIBUTARIA GLOBAL (PT)	21,0%	30,0
NACIONAL	17,1%	19,6
SUBNACIONAL	3,9%	10,4
IVA / PBI	7,0%	7,5%
IVA / PT	33,3%	25,0%
IVA / PT NACIONAL	40,9%	-
INGRESOS BRUTOS (PROVINCIAL) / PBI	2,2%	-

<sup>(1)</sup> Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos corregidos por reestimación del PBI de Argentina a partir de MEOySP y Piffano, H. L. P. (1998).

<sup>(2)</sup> Fuente: Varsano, R. (1999).

Finalmente, sobre este punto, no debe descuidarse las dificultades de administración que el IVA ha evidenciado históricamente en Argentina, no obstante los progresos evidentes logrados en años recientes. La evolución de la evasión estimada para este impuesto, según datos oficiales, ha sido del 45% en 1994 al 26/27% en 1997/98.

En términos comparativos, según datos de la experiencia internacional elaborados por Silvani y Brondolo (FMI, 1993), ello ha inducido a un bajo rendimiento del impuesto, con un índice de productividad<sup>30</sup> de 0,33, muy inferior al de países como Portugal (0,71), Nueva Zelanda (0,67), Israel (0,54), Sudáfrica y España (0,52), Chile (0,49),

entre otros; y similar al de Uruguay (0,34), Canadá (0,32), México (0,30) y Bolivia (0,28). Solamente por debajo se encuentran Colombia (0,19) y Perú (0,17).

Sorprende el caso de Canadá, que registra un índice menor al de Argentina, no obstante las ventajas que Bird y Gendron le han dado al modelo dual vigente en dicho país.

Los guarismos indican, que para Argentina no sería recomendable incrementar la presión tributaria a través de un impuesto con alta evasión, generando un premio mayor en el lado del beneficio de la ecuación económica del evasor. **La situación sería diferente si se estuviera pensado en repartir la alícuota actual del 21%, o una más reducida aún, entre el gobierno nacional y las provincias, de manera de operar como un IVA dual del tipo Bird-Gendron. Esto muy probablemente facilitaría la labor de fiscalización y el combate a la evasión. Pero quede claro que, en tal caso, la existencia del IVA provincial no apuntaría a resolver el tema de la correspondencia fiscal (verdadera justificación de la descentralización tributaria o fiscal en general), sino al intento para mejorar la eficacia en la administración tributaria de este impuesto.**

El nivel de 21% es ya una alícuota alta según la experiencia internacional. En efecto, Argentina es uno de los países de más alta tasa legal en el IVA, solamente superada por tres grupos de países: los países nórdicos, de fuerte tradición socialista, como Dinamarca, Suecia y Finlandia (22-25%); los de la ex Unión Soviética, como Ucrania, Bielorrusia y Rusia (23-28%); y, los dos países Latinoamericanos socios: Uruguay (23%) y Brasil (17-18%, que se suma a la base, arrojando el 20,48 y 21,95 respectivamente). Los países de fuerte tradición federal, como son los casos de Suiza y Canadá, y un país "unitario" como Japón, en cambio, registran alícuotas relativamente pequeñas (6,5; 7; y, 5; respectivamente). El promedio general sin ponderar, arroja una alícuota del 19,3. Los países que más se acercan a ese promedio son los de Europa Occidental, Grecia y Turquía. Los países de América Latina y el Caribe, registran alícuotas en general bajas, por supuesto inferiores al promedio, a excepción de los tres casos antes señalados.

## 10. Conclusiones

Es amplio el consenso de eliminar el Impuesto Provincial a los Ingresos Brutos, porque produce efectos distorsivos, desalienta la inversión y genera un sesgo antiexportador y proimportador. Del repaso de las posibles soluciones surge que encontrar al sustituto, no resulta tarea sencilla.

En este trabajo hemos concentrado la discusión sobre la alternativa que mayor atracción ha estado generando en años recientes entre muchos expertos: el IVA Destino Pago Diferido, con alícuota federal "Compensatoria" (modelo "Baquinio" o "Mochila"). Este modelo de IVA ha estado dirigido a evitar uno de los problemas más serios que se presenta en la operatoria del impuesto en su variante de Destino Pago Diferido: el fraude en los destinos. Sin embargo, este tipo de IVA, que requiere un sistema administrativamente complejo, no termina por asegurar el cierre de la posible brecha de evasión.

Adicionalmente, encontramos otras dificultades en la operatoria del impuesto. Particularmente, para recordar aquí la que entendemos más importante, es el defecto de su diseño para el logro del objetivo esencial que debería justificar la descentralización tributaria en los gobiernos subnacionales: acentuar el principio de transparencia fiscal o de correspondencia fiscal (“fiscal accountability”). El IVA sumado federal – provincial no contribuye a tal transparencia. Más bien asegura a los gobiernos subnacionales recaudación bajo un diseño devolutivo de un impuesto que, generando quizás mayor incentivo para la performance de los entes recaudadores, no genera sin embargo señales precisas sobre los impuestos-precios que los ciudadanos deben pagar a cambio de los bienes públicos provistos por los respectivos niveles de gobierno. Y, en este sentido, se asemejaría a un esquema de IVA único coparticipado bajo un criterio devolutivo.

Finalmente, la propuesta que hemos sugerido en diversas oportunidades, ha sido el sustituir al Impuesto a los Ingresos Brutos por **una batería de impuestos** que al tiempo de lograr tal sustitución, acentúen el proceso de descentralización tributaria, justificado exclusivamente en el objetivo de acentuar el principio de correspondencia fiscal, es decir, coadyuvar a mejorar la percepción correcta del costo de oportunidad (impuesto-precio) de la demanda de gasto público por parte del electorado. Ello se podría lograr incorporando en el sistema tributario subnacional, entre otros, la imposición sobre el ingreso consumido de las personas físicas o el rediseño del sistema tributario subnacional sobre la base de la imposición directa al consumo (en familias y empresas)<sup>31</sup>.

La tendencia a ir sustentando las base de la recaudación subnacional en la imposición de tipo directa, en especial sobre el ingreso consumido de los individuos, parece irreversible, teniendo en cuenta las crecientes dificultades de administración que plantean y habrán de plantear hacia futuro para estos gobiernos los impuestos tipo IVA o Ventas Minoristas. La gravitación creciente de los servicios, la tecnología de las telecomunicaciones y la Internet, plantean situaciones de difícil resolución para la imposición a nivel subnacional, que se supone un ámbito con ausencia de fronteras, al tiempo que están generando inequidades horizontales y verticales sustantivas, debido a importantes segmentos que no son gravados o gravables (los servicios en general o las transacciones sobre intangibles y las transacciones a distancia y a través del comercio electrónico).

Naturalmente, la elección final del menú tributario subnacional, debe ser ponderada a la luz de las estimaciones del rendimiento de cada alternativa y otras cuestiones de administración tributaria enfrentadas en cada provincia. Se ha sugerido finalmente que, sujeto al resultado de la simulación, el establecimiento de un sistema de transferencias de nivelación, para facilitar la viabilidad política de la reforma y contemplar aspectos de equidad territorial. La conclusión final, sin embargo, es a nuestro criterio el planteo de una reforma integral del orden fiscal federal, aspecto sobre el que nos ocupamos en otros trabajos<sup>32</sup>.



## ANEXO 1

### LOS PROBLEMAS DEL FRAUDE EN EL IVA COMPARTIDO

El modelo del “barquinho” o el “little boat model” de Varsano-Afondo, constituye una propuesta de “IVA compartido”, tendiente a evitar los fraudes en los destinos que pueden producirse con la aplicación de la variante “IVA destino pago diferido”. El esquema exige una importante dosis de complejidad administrativa, que descansará en las contabilidades de los contribuyentes, pero que exigirá asimismo una importante tarea de cruce de información entre los fiscos. El problema que se analiza en este anexo es si realmente el sistema impide todo tipo de fraude en los destinos o si, por el contrario, la posibilidad de arbitrar fraudulentamente por parte de los contribuyentes, resulta aún posible bajo el esquema. El costo incremental de la complejidad administrativa se vería en tal caso injustificado. Dado que la propuesta ha sido sugerida recientemente dentro del ámbito gubernamental de Argentina<sup>33</sup>, bajo la denominación de IVA compartido o IVA “mochila”, se ha de efectuar el análisis sobre la base de los ejemplos presentados en la publicación oficial, para identificar posibles problemas.

La Simulación 1, detalla el caso de un IVA compartido asumiendo la existencia de cuatro agentes económicos, dos con residencia en la Provincia A y dos en la Provincia B. La tasa del IVA Nacional se fija en el 21% y las de “ambas” provincias en el 5%. La elección de una misma tasa para ambas provincias no es trivial, y de ello dependerá el resultado del esquema como se verá luego. En el cuadro figuran tres etapas, con tres tipos de operaciones: la venta directa a consumo dentro de la misma jurisdicción A, la venta interjurisdiccional desde A hacia B como consumo intermedio y la venta final en B. Como surge de la comparación de los resultados fiscales de Nación y las dos provincias, el valor agregado es gravado en el 26% siempre donde se efectúa el consumo final. En el caso del ejemplo, cuando se efectúa en la provincia A o en la Provincia B. En el caso de la Etapa 2, que supone una intermediación (la venta se dirige a B para luego ser consumido en esta provincia), los bienes vendidos no son gravados en A (tratamiento de tasa cero).

Un dato fundamental en el análisis, es advertir cual es la posición neta de cada contribuyente ante los respectivos fiscos. En el ejemplo, los tres sujetos que operan como contribuyentes inscriptos, quedan con posiciones netas equivalentes, es decir, sus valores agregados son gravados a la misma tasa (26%). En dos de los casos, como resultado de la suma del IVA nacional más el IVA provincial, en el otro (Sujeto 2) como consecuencia de la suma del IVA Nacional y el IVA “mochila”, que se incorpora al IVA nacional. La neutralidad de la imposición ha sido salvada. El vendedor en A es indiferente en cuanto a vender en A o en B, pues la presión tributaria en ambos casos es igual. No hay incentivos para fraudes en los destinos.

Sin embargo, el ejemplo presentado en la Simulación 1 no resulta útil para analizar las bondades del sistema, puesto que el mismo está **destinado a permitir la existencia de tasas diferenciales entre provincias**<sup>34</sup>. Por ello se presenta la Simulación 2, en la que se asume que la tasa en la Provincia A es del 7%, superior a la que rige en la Provincia B del 5%. La nacional se mantiene en el 21%. El resultado de las posiciones netas de los agentes económicos ya no es similar a la del caso anterior. Especialmente se advierte que el Sujeto 3 resulta con una presión tributaria inferior a la de los otros dos contribuyentes inscriptos: 28% los Sujetos 1 y 2 y 23% el Sujeto 3.

La explicación de la diferencia del 2% es detallada al final del mismo cuadro. La existencia de presiones tributarias diferenciales abre una puerta a posibles arbitrajes<sup>35</sup>.

Finalmente, analicemos las posibilidades de fraude a partir de imaginar un ejemplo dentro de dos posibles escenarios. Un primer caso en el que los contribuyentes se comportan legalmente (Alternativa Legal) y un segundo escenario donde se presente un fraude tendiente a maximizar los créditos IVA federales (Alternativa Ilegal). El cuadro correspondiente a la Alternativa Legal, muestra el caso de una venta directa en la Provincia A, con un sujeto inscripto que asume una presión fiscal equivalente a la suma de la tasa nacional (21%) y la vigente en la Provincia A (9%), lugar donde se efectúa el consumo. La posición neta de los fiscos, corresponde a las alícuotas respectivas: 21 para la Nación y 9 para el fisco de la Provincia A. El cuadro de la Alternativa Ilegal, supone que el contribuyente de la Provincia A simula una venta fraudulenta al contribuyente inscripto de la Provincia B (revendedor o representante del Sujeto 1 en la provincia B), el que efectúa su venta a un consumidor ficticio en B (en rigor, las mercaderías nunca salen de A, y van a ser consumidas en A). Nuevamente el “paseo de la factura”, debido a que los contribuyentes, mediante este ardid pueden aumentar los créditos IVA federales, generando una presión tributaria inferior. En efecto, como surge de las posiciones netas de los contribuyentes, el contribuyente de la Provincia A (Sujeto 1) paga 30 al fisco nacional y el contribuyente de la Provincia B genera un débito de 23,1 y un crédito de 30 (por la compra ficticia realizada en A) con el fisco nacional, y paga a su fisco 5,5. El contribuyente B quedó con un saldo a favor de 1,4, es decir, una presión tributaria negativa del 14%.

La situación “consolidada” de los fiscos naturalmente ha empeorado, pero lo ha hecho a costa del fisco de la Provincia A, que pierde 9, en tanto el fisco nacional queda con 2,1 de más y el fisco B (donde no se ha consumido nada) queda con 5,5. La ganancia 1,4 proveniente del fraude, da margen para el arreglo pertinente entre los contribuyentes (o quizás en la contabilidad real del mismo contribuyente radicado en la Provincia A, que simula una representación en la Provincia B).

Ahora se entiende la sugerencia de Varsano-Afonso de nivelar las alícuotas estadales dentro de un margen pequeño de variación ( $\pm 10\%$ ); o que el ejemplo del documento oficial de nuestro país, haya planteado una alícuota uniforme del 5% para las provincias. Pero, de admitirse alícuotas diferenciales: ¿podrá la informática de las administraciones tributarias de los fiscos subnacionales y nacional controlar las maniobras de fraude en los destinos? ¿existirá en tales administraciones suficiente empeño (“*commitment*”) para fiscalizar y evitar los fraudes?. Según Bird y Gendron (1998), las condiciones de confianza mutua en las administraciones tributarias, requerida para administrar el IVA dual, no estarían dadas en los casos de Argentina, Brasil, India y Rusia. ¿Estamos en condiciones de desafiar este pronóstico?. De ser negativa la última pregunta y aceptando tener que nivelar alícuotas, retornamos al punto de partida. Nivelar alícuotas no es precisamente el objetivo de la descentralización. Y si la nivelación fuera un objetivo deliberado por otras razones, podría el mismo lograrse simplemente con una alícuota mayor del IVA nacional, coparticipada sobre la base del criterio devolutivo.

**SIMULACION 1**  
**SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL**  
**(MODELO DEL "BARQUINHO" \* O "MOCHILA" \*\*)**

**SUPUESTOS:**

SUJETO "1" (S.1) Y SUJETO "2" (S.2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A"  
 SUJETO "3" (S.3) Y SUJETO "4" (S.4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B"

TASA DEL IVA NACIONAL                    21%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "A"        5%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "B"        5%

<b>ETAPA 1</b>		<b>ETAPA 2</b>		<b>ETAPA 3</b>	
VENTA EN PROV A (intrajurisdiccional) S.1 a S.2		VENTA EN PROV B (interjurisdiccional) S.2 a S.3		VENTA EN PROV B (intrajurisdiccional) S.3 a S.4	
Valor Agregado	100	Valor Agregado	50	Valor Agregado	100
Venta	100	Venta	150 =100+50	Venta	250 =150+100
IVA NAC (21%)	21	IVA NAC (26%)	39 =21% NAC+	IVA NAC (21%)	52,5
IVA PRV A (5%)	5	IVA PROV A (0%)	0 5% MOCHILA	IVA PROV A (5%)	12,5
VALOR TOTAL	126	VALOR TOTAL	189	VALOR TOTAL	315

<b>POSICION FISCAL SUJETO 1</b>			<b>POSICION FISCAL SUJETO 2</b>			<b>POSICION FISCAL SUJETO 3</b>		
	NAC	PRV A		NAC	PROV A		NAC	PROV B
Débitos	21	5	Débitos	39	0	Débitos	52,5	12,5
Créditos	0	0	Créditos	21	5	Créditos	39	0
Saldo	21	5	Saldo	18	- 5	Saldo	13,5	12,5
POSIC FISCAL NETA	26		POSICION FISCAL NETA	13		POSICION FISCAL NETA	26	

<b>RESULT FISCO NACIONAL</b>			<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA A</b>			<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA B</b>		
	DEBIT	CRED		DEBIT	CREDITO		DEBIT	CREDITO
	21	0		5	0		12,5	0
	39	21		0				
	52,5	39						
TOTAL	112,5	60	TOTAL	5	5	TOTAL	12,5	0
RESULT NETO	52,5		RESULT NETO	0		RESULT NETO	12,5	
PRES TRIB NAC = 52,5	21%		PRES TRIB PRV A	0		PRES TRIB PRV B	= 12,5	5%
/ 250			NO HUBO CONSUMO EN PROVINCIA A			/ 250		

**POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO A SU VALOR AGREGADO**

SUJETO 1    = 26 / 100    =    **26%**    = 21% NAC + 5% PROV A  
 SUJETO 2    = 13 / 50     =    **26%**    = 21% NAC + 5% MOCHILA  
 SUJETO 3    = 26 / 100    =    **26%**    = 21% NAC + 5% PROV B

**SIMULACION 2**  
**SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL**  
**(MODELO DEL "BARQUINHO" \* O "MOCHILA" \*\*)**

**SUPUESTOS:**

SUJETO "1" (S.1) Y SUJETO "2" (S.2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A"  
 SUJETO "3" (S.3) Y SUJETO "4" (S.4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B"

TASA DEL IVA NACIONAL 21%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "A" 7%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "B" 5%

<b>ETAPA 1</b>		<b>ETAPA 2</b>		<b>ETAPA 3</b>	
VENTA EN PROV A (intrajurisdiccional) S.1 a S.2		VENTA EN PROV B (interjurisdiccional) S.2 a S.3		VENTA EN PROV B (intrajurisdiccional) S.3 a S.4	
Valor Agregado	100	Valor Agregado	50	Valor Agregado	100
Venta	100	Venta	150 =100+50	Venta	250 =150+100
IVA NAC (21%)	21	IVA NAC (28%)	42 =21% NAC+	IVA NAC (21%)	52,5
IVA PRV A (7%)	7	IVA PROV A (0%)	0 7% MOCHILA	IVA PROV A (5%)	12,5
VALOR TOTAL	128	VALOR TOTAL	192	VALOR TOTAL	315

<b>POSICION FISCAL SUJETO 1</b>			<b>POSICION FISCAL SUJETO 2</b>			<b>POSICION FISCAL SUJETO 3</b>		
	NAC	PRV A		NAC	PROV A		NAC	PROV B
Débitos	21	7	Débitos	42	0	Débitos	52,5	12,5
Créditos	0	0	Créditos	21	7	Créditos	42	0
Saldo	21	7	Saldo	21	-7	Saldo	10,5	12,5
POSIC FISCAL NETA	28		POSICION FISCAL NETA	14		POSICION FISCAL NETA	23	

<b>RESULTADO FISCO NACIONAL</b>			<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA A</b>			<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA B</b>		
	DEBIT	CRED		DEBIT	CREDITOS		DEBT	CREDITO
	21	21		7	0		12,5	0
	42	42		0	7			
	52,5							
TOTAL	115,5	63	TOTAL	7	7	TOTAL	12,5	0
RESULT NETO	52,5		RESULT NETO	0		RESULT NETO	12,5	
PRES TRIB NAC = 52,5		21%	PRE TRIB PRV A	0		PRES TRIB PRV B = 12,5		5%
/ 250			NO HUBO CONSUMO EN PROVINCIA A			/ 250		

**POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO A SU VALOR AGREGADO**

SUJETO 1 =28/100 = **28%** = 21% NAC + 7% PROV A  
 SUJETO 2 =14/50 = **28%** = 21% NAC + 7% MOCHILA  
 SUJETO 3 =23/100 = **23%** = 21% NAC + 2% EXPLICADO POR:

(Tasa en Prov B \* VA en Etapa 1) % - (Diferencial de tasas prov (A - B) \* VA en Etapa 2) % -  
 - Crédito Compensatorio Mochila Nacional o diferencial tasas (A -B) \* VA en Etapa 3) %

$$2\% = (0,05 * 100) \% - [(0,07 - 0,05) * 50] \% - [(0,07 - 0,05) * 100] \%$$

$$2\% = 5\% - 1\% - 2\%$$

**SIMULACION 3**  
**SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL**  
**(MODELO DEL "BARQUINHO" \* O "MOCHILA" \*\*)**

SUPUESTOS:

SUJETO "1" (S.1) Y SUJETO "2" (S.2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A"  
 SUJETO "3" (S.3) Y SUJETO "4" (S.4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B"

TASA DEL IVA NACIONAL                    21%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "A"        9%  
 TASA DEL IVA PROVINCIAL EN "B"        5%

ETAPA 1		ETAPA 2		ETAPA 3	
VENTA EN PROV A (intrajurisdiccional) S.1 a S.2		VENTA EN PROV B (interjurisdiccional) S.2 a S.3		VENTA EN PROV B (intrajurisdiccional) S.3 a S.4	
Valor Agregado	100	Valor Agregado	50	Valor Agregado	100
Venta	100	Venta	150 =100+50	Venta	250 =150+100
IVA NAC (21%)	21	IVA NAC (30%)	45 =21% NAC+	IVA NAC (21%)	52,5
IVA PRV A (9%)	9	IVA PROV A (0%)	0 9% MOCHILA	IVA PROV A (5%)	12,5
VALOR TOTAL	130	VALOR TOTAL	195	VALOR TOTAL	315

POSICION FISCAL SUJETO 1			POSICION FISCAL SUJETO 2			POSICION FISCAL SUJETO 3		
	NAC	PRV A		NAC	PROV A		NAC	PROV B
Débitos	21	9	Débitos	45	0	Débitos	52,5	12,5
Créditos	0	0	Créditos	21	9	Créditos	45	0
Saldo	21	9	Saldo	24	-9	Saldo	7,5	12,5
POSIC FISCAL NETA	30		POSICION FISCAL NETA	15		POSIC FISCAL NETA	20	

RESULTADO FISCO NACIONAL			RESULTADO FISCO PROVINCIA A			RESULTADO FISCO PROVINCIA B		
	DEBIT	CRED		DEBIT	CREDITO		DEBIT	CREDITO
	21	0		9	0		12,5	0
	45	21		0	9			
	52,5	45						
TOTAL	118,5	66	TOTAL	9	9	TOTAL	12,5	0
RESULT NETO	52,5		RESULT NETO	0		RESULT NETO	12,5	
PRES TRIB NAC = 52,5		21%	PRE TRIB PRV A	0		PRS TRIB PR B = 12,5		5%
	/ 250		NO HUBO CONSUMO EN PROVINCIA A				/ 250	

**POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO A SU VALOR AGREGADO**

SUJETO 1    =30/100 =    **30%** = 21% NAC + 9% PROV A  
 SUJETO 2    =15/ 50 =    **30%** = 21% NAC + 9% MOCHILA  
 SUJETO 3    =20/100 =    **20%** = 21% NAC - 1% EXPLICADO POR:

(Tasa en Prov B \* VA en Etapa 1) % - (Diferencial de tasas prov (A - B) \* VA en Etapa 2) % -  
 - (Crédito compensatorio Mochila Nacional o diferencial tasas (A -B) \* VA en Etapa 3) %

- 1% = (0,05 \* 100) % - [(0,09 - 0,05) \* 50] % - [(0,09 - 0,05) \* 100] %  
 - 1% = 5% - 2% - 4%

<b>ALTERNATIVA LEGAL</b>	
VENTA DIRECTA EN PROV A	
(intrajurisdiccional)	
S.1 a S.2 (CONS FINAL)	
Valor Agregado	100
Venta	100
IVA NAC (21%)	21
IVA PRV A (9%)	9
VALOR TOTAL	130

<b>POSICION FISCAL SUJETO 1</b>			
	NACION	PROV A	
Débitos	21		9
Créditos	0		0
Saldo	21		9
POSICION FISCAL NETA S.1			30

<b>RESULTADO FISCO NACIONAL</b>			
	DEBITOS	CREDITOS	
TOTAL	21		0
RESULT NETO	21		
PRES TRIB NAC	= 21 / 100		21%

<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA A</b>			
	DEBITOS	CREDITOS	
TOTAL	9		0
RESULT NETO	9		
PR TRIB PRV B	= 9 / 100		9%

<b>POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS</b>			
SUJETO 1	=30/100 = <b>30%</b>	= 21% NAC	+ 9% PROV A
SUJETO 2	CONSUMIDOR FINAL		

<b>POSICION CONSOLIDADA FISCOS</b>	
TOTAL	30
NACION	21
PROVINCIA A	9

<b>ALTERNATIVA ILEGAL</b>			
VENTA SIMULADA EN PROV B (interjurisdiccional) S.1 a S.3		VENTA FRAUDE A CONSUMO FINAL EN A S.3. a S.4.(POR S.2)	
Valor Agregado	100	Valor Agregado	10
Venta	100	Venta	110
IVA NAC (30%)	30	IVA NAC 21%	23,1
IVA PROV A (0%)	0	IVA PROV B (5%)	5,5
VALOR TOTAL	130	VALOR TOTAL	138,6

<b>POSICION FISCAL SUJETO 1</b>			<b>POSICION FISCAL SUJETO 3</b>		
	NAC	PROV A	NAC	PROV B	
Débitos	30	0	Débitos	23,1	5,5
Créditos	0	0	Créditos	30	0
Saldo	30	0	Saldo	-6,9	5,5
POSIC FISCAL NETA	30		POSICION FISCAL NETA		-1,4

<b>RESULTADO FISCO NACIONAL</b>			<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA A</b>			<b>RESULTADO FISCO PROVINCIA B</b>		
	DEBIT	CREDIT	DEBITO	CREDITO	DEBITOS	CREDITOS		
	30	30	0	0	5,5	0		
	23,1							
TOTAL	53,1	30	TOTAL	0	0	TOTAL	5,5	
RESULTADO NETO		23,1	RESULT NETO	0		RESULT NETO	5,5	
PRES TRIB NAC	23,1	21,0%	PRE TRIB PRV B	= 0		PRE TRIB PROV B	= 5,5 / 110	5%
	/ 110		NO FIGURA CONSUMO EN A			FIGURA CONSUM QUE SE EFECTUO EN A		

<b>POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS</b>	
SUJETO 1	= 30 / 100 = <b>30%</b> (21% NAC + 9% MOCHILA)
SUJETO 3	= - 1,4 / 10 = - <b>14%</b> (21% * 110 + 5% * 110 - 30% * 100)
SUJETO 2	CONSUMIDOR FINAL REAL

<b>POSICION CONSOLIDADA FISCOS</b>	
TOTAL	28,6
NACION	23,1
PROVINCIA A	0
PROVINCIA B	5,5

<b>PERDIDAS DE FISCOS *</b>		
TOTAL	=30 - 28,6	1,4
NACION	=21-23,1	-2,1
PROVINCIA A	= 9 - 0	9,0
PROVINCIA B	= 5,5 - 0	-5,5

\* O diferencia con la alternativa legal.

## ANEXO 2

### UN ANALISIS FORMAL SIMPLE SOBRE DISTORSIONES Y FRAUDES EN EL IVA SUBNACIONAL

#### 1. Introducción

En un *paper* reciente de Osvaldo Schenone<sup>36</sup>, que reconoce estar motivado por los trabajos de Varsano, R. (1999) y Piffano, H. (1999a), se analiza desde un ángulo estrictamente formal la operatoria del IVA provincial. El trabajo está destinado a dilucidar “si existen realmente problemas” en la operatoria del impuesto y, en tal caso, cuales son sus características.

Schenone desarrolla una taxonomía o tipificación de posibles variantes del IVA provincial, dependiendo ellos de la forma en que se define el tratamiento de débitos y créditos en las transacciones interjurisdiccionales. Nuestra intención es presentar en este anexo un tratamiento similar al de Schenone, en cuanto a su factura formal, pero modificando esencialmente la forma en que las variantes IVA provinciales son definidas y presentadas. En particular, hemos de respetar la tradicional identificación del IVA en sus variantes IVA “Origen” e IVA “Destino Pago Diferido”, adicionando las modalidades discutidas más recientemente del IVA “Barquinho” o el “Little boat model” (Varsano-Afonso), que responde a la idea del “Compensating Value Added Tax” de McLure, C, o su equivalente versión nacional del IVA “Mochila”, para finalmente analizar la variante del IVA “Radial” sugerida como alternativa a evaluar por Schenone.

Nuestro modelo supone la existencia de dos provincias A y B, y dos actividades o sectores (1 y 2) operando en ambas provincias. En primer término, simulamos al IVA Nacional, operando en A y en B; es decir, no existe en este primer ejemplo un IVA provincial. En segundo término, el IVA Provincial del tipo “Origen”. En tercer lugar, el IVA provincial del tipo “Destino Pago Diferido”. En cuarto lugar, el IVA “Compensado”, “Barquinho” o “Mochila”. En quinto término, el IVA “radial”. En estas dos últimas variantes hemos de incorporar un IVA federal gravando la misma base que los IVA provinciales, por entender que un IVA Compartido es la alternativa que haría factible involucrar al gobierno central en la operatoria, reconociendo sin embargo, que su inclusión o exclusión no modifica los resultados del análisis. Finalmente, las conclusiones.

#### 2. El IVA Nacional

Supóngase una economía cerrada con dos regiones o provincias (**A** y **B**), en las que operan dos sectores o actividades (**1** y **2**) operando en ambas provincias, cada uno de los cuales puede utilizar como insumos la producción de todos los sectores. Sean  $x_{ij}$  el valor de las ventas del sector  $i$  al sector  $j$  y  $C_i^A$ ,  $C_i^B$  los valores del consumo final del bien  $i$  en las jurisdicciones **A** y **B**, respectivamente.

Las ventas son gravadas por el Gobierno Nacional a la tasa  $t_f$  “uniforme para todos los sectores y provincias”. La recaudación a obtener de cada sector ( $REC_i$ ) viene explicada por el siguiente conjunto de ecuaciones:

$$(1) \text{ REC}_1 = t_f (x_{11} + x_{12} + C_1^A + C_1^B) - t_f (x_{11} + x_{21})$$



$$(2) \text{ REC}_2 = t_f (x_{21} + x_{22} + C_2^A + C_2^B) - t_f (x_{12} + x_{22})$$

El primer sumando del lado derecho de las ecuaciones representan los débitos y el segundo sumando los créditos. La recaudación total (RECTOT), resulta:

$$(3) \text{ RECTOT} = t_f [(C_1^A + C_1^B + C_2^A + C_2^B)]$$

$$(4) \text{ RECTOT} = t_f \sum_i C_i^A + C_i^B = t_f \sum_i C_i$$

$$\text{Siendo: } \sum_i C_i = \sum_i \text{VA}_i = \sum_i \text{PBI}_i$$

$$(5) \text{ RECTOT} = t_f \sum_i \text{VA}_i$$

de forma que el impuesto nacional grava uniformemente en todo el territorio nacional y en todos los sectores, el valor agregado total (VA), que equivale al consumo final agregado y, en esta economía cerrada, al Ingreso Nacional o al PBI.

Habrà de notarse que en la versión “nacional” del IVA, finalmente resulta indistinto el lugar de radicación de las firmas vendedoras y el domicilio de los compradores, consecuentemente, también el territorio o jurisdicción donde se produzca el consumo intermedio o final. Ello debido al tratamiento uniforme del impuesto respecto de los bienes o servicios y de las jurisdicciones. En realidad, si el fisco nacional recauda el impuesto (el neto entre débitos y créditos) en el lugar en que las firmas “vendedoras” residen, o donde éstas hubieren definido como su residencia legal a los fines del impuesto, el IVA Nacional opera en realidad como un IVA Origen, en tanto se puede convenir que la firma es tratada en cuanto a sus ventas (débitos) y compras de insumos (créditos) a la tasa vigente en “su lugar o jurisdicción de residencia”, tanto para las ventas dentro de su jurisdicción como para las ventas a otras jurisdicciones. En efecto, las ventas hacia otras jurisdicciones dentro del país son tratadas de la misma manera que las ventas efectuadas dentro de su propia jurisdicción o lugar de residencia (no se gravan a tasa cero). Igualmente sucedería para el caso de una economía abierta en la que las ventas dirigidas al exterior (exportaciones) fueren gravadas a tasa cero. Para el caso de las ventas domésticas interjurisdiccionales, el IVA operará esencialmente como un IVA origen.

El tratamiento uniforme, tanto sectorial como espacial, tiene consecuencias importantes:

- a) Se garantiza la neutralidad de la imposición, en tanto los sectores resultan gravados con la misma presión tributaria (el impuesto neto sobre el valor agregado del sector o actividad, o la diferencia entre débitos y créditos totales sobre el valor agregado total, es similar cualquiera sea la ubicación geográfica de las ventas y de las compras).
- b) No se afectan los incentivos para la radicación de las firmas en determinada jurisdicción.
- c) No se generan incentivos para el “paseo de la facturas”<sup>37</sup>, en tanto el fraude, simulación o cambio de los destinos de las ventas por jurisdicción, no acarrearía ganancia alguna al evasor.

### 3. El IVA “Origen” Provincial

Supóngase ahora un IVA establecido autónomamente por cada jurisdicción (provincia A y provincia B) con el criterio de “Origen”. En tal caso, las ventas interjurisdiccionales estarán gravadas a la tasa de la jurisdicción donde reside la firma, de manera que resulta indistinto para ellas a quienes se venden los bienes (si se trata de un consumo final o un consumo intermedio) y el lugar de residencia del comprador (en A o en B). Pero el tratamiento de los créditos fiscales admite variantes.

#### A. El IVA Origen “Puro”<sup>38</sup>

En esta primer variante los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden exclusivamente a los débitos generados por compras dentro de la misma jurisdicción. De esta forma, bajo esta modalidad de IVA provincial, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas (pero tampoco generan crédito fiscal) y las exportaciones son gravadas.

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector en cada jurisdicción ( $REC_1^A$ ,  $REC_2^A$ ,  $REC_1^B$ ,  $REC_2^B$ ), son las siguientes:

$$(6) \text{ REC}_1^A = t_A (x_{11}^{AA} + x_{12}^{AA} + C_1^{AA}) + t_A (x_{11}^{AB} + x_{12}^{AB} + C_1^{AB}) - t_A (x_{11}^{AA} + x_{21}^{AA})$$

$$(7) \text{ REC}_2^A = t_A (x_{21}^{AA} + x_{22}^{AA} + C_2^{AA}) + t_A (x_{21}^{AB} + x_{22}^{AB} + C_2^{AB}) - t_A (x_{12}^{AA} + x_{22}^{AA})$$

$$(8) \text{ REC}_1^B = t_B (x_{11}^{BB} + x_{12}^{BB} + C_1^{BB}) + t_A (x_{11}^{BA} + x_{12}^{BA} + C_1^{BA}) - t_B (x_{11}^{BB} + x_{21}^{BB})$$

$$(9) \text{ REC}_2^B = t_B (x_{21}^{BB} + x_{22}^{BB} + C_2^{BB}) + t_B (x_{21}^{BA} + x_{22}^{BA} + C_2^{BA}) - t_B (x_{12}^{BB} + x_{22}^{BB})$$

donde los primeros sumandos del segundo miembro de las ecuaciones (6) a (9) indican los débitos por las ventas destinadas a la propia jurisdicción (identificadas por el superíndice **AA** o **BB**, según el caso); el segundo sumando los débitos por las ventas destinadas a la otra jurisdicción (identificadas por el superíndice **AB** o **BA**, según el caso); ambos destinos gravados a la tasa vigente en la jurisdicción de origen; y el tercer sumando los créditos por los IVA cargados en la facturas de compra efectuadas dentro de la propia jurisdicción.

La recaudación neta final en cada jurisdicción ( $REC^A$  Y  $REC^B$ ), resulta:

$$(10) \text{ REC}^A = t_A (C_1^{AA} + C_2^{AA}) + t_A (C_1^{AB} + C_2^{AB}) + t_A (\sum_i x_{ij}^{AB})$$

$$(11) \text{ REC}^B = t_B (C_1^{BB} + C_2^{BB}) + t_B (C_1^{BA} + C_2^{BA}) + t_B (\sum_i x_{ij}^{BA})$$

De esta manera el IVA provincial “consolidado” (**RECTOT**) termina gravando algo más que el valor agregado nacional:

$$(12) \text{RECTOT} = t_A \sum_i (C_i^{AA} + C_i^{AB} + \sum_j x_{ij}^{AB}) + t_B \sum_i (C_i^{BB} + C_i^{BA} + \sum_j x_{ij}^{BA}) = \\ = t_A (\sum_i C_i^A + \sum_j x_{ij}^{AB}) + t_B (\sum_i C_i^B + \sum_j x_{ij}^{BA})$$

Es decir, las ventas finales y las ventas intermedias entre jurisdicciones. Asimismo, asumiendo el caso relevante, en el que  $t_A > t_B$ , los sectores resultarán gravados con diferente presión tributaria.

Por lo visto, en este tipo de IVA subnacional, no resulta necesario coordinar nada o efectuar compensaciones entre los fiscos, en tanto las relaciones tributarias (débitos y créditos) se plantean exclusivamente entre el fisco de cada jurisdicción y las firmas contribuyentes residentes dentro de la misma. Habrá exportación de impuestos para el caso de las ventas efectuadas a otras jurisdicciones<sup>39</sup>.

Las consecuencias del IVA provincial, versión Origen "puro", por lo tanto, son:

- a) Genera distorsión de precios entre sectores según su localización geográfica e incentiva para radicar firmas en las jurisdicciones con menor presión tributaria, dando lugar a la posibilidad de "guerras tributarias" entre jurisdicciones en su intento de atraer inversiones a su territorio.
- b) Las exportaciones son gravadas y las importaciones desgravadas, generando un sesgo anti-exportador o pro-importador.
- c) No se generan incentivos para el "paseo de la factura", pues, por un lado, resulta indiferente el lugar donde se dirijan las ventas, al ser en todos los casos gravadas a la tasa del lugar de residencia de las firmas y, por otro lado, las compras efectuadas en otras jurisdicciones no generan crédito fiscal. Las compras dentro de la jurisdicción sí lo generan, pudiendo el fisco corroborar las ventas intermedias intrajurisdiccionales con el cruce de facturas dentro de su jurisdicción.

## B. El IVA Origen "Modificado"

En una segunda variante, los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden tanto a los débitos generados por compras dentro de la misma jurisdicción como a las provenientes de otras jurisdicciones. De esta forma, bajo esta modalidad de IVA provincial, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas; pero a diferencia del caso anterior, generan crédito fiscal en destino, y las exportaciones son gravadas.

Es claro que si en la jurisdicción de destino se admitieran créditos fiscales por los IVA cargados en origen en las facturas de compra provenientes de otras jurisdicciones, debería entonces preverse un "clearing interjurisdiccional" de compensaciones entre fiscos, de manera que el fisco de la jurisdicción compradora fuera compensado por el fisco de la vendedora. De esta manera se evita la exportación del impuesto.

En este caso, la ecuación (12) queda modificada de la siguiente manera:

$$\begin{aligned}
 (13) \text{ RECTOT} &= t_A \sum_i (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B \sum_i (C_i^{BB} + C_i^{BA}) + (t_A - t_B) \sum_i (x_{ij}^{AB} - x_{ij}^{BA}) \\
 &= t_A (\sum_i C_i^A) + t_B (\sum_i C_i^B) + (t_A - t_B) \sum_i (x_{ij}^{AB} - x_{ij}^{BA})
 \end{aligned}$$

El resultado fiscal de cada gobierno subnacional, depende ahora de la forma en que se distribuya el consumo intermedio entre las jurisdicciones, multiplicado por el diferencial de alícuotas correspondiente. El fisco con crédito fiscal positivo debido a las transacciones intermedias, deberá compensar al otro fisco (que obviamente registrará crédito fiscal negativo por tales transacciones). Esto exige coordinación y la instrumentación de un *clearing* interjurisdiccional. Claramente en un mundo real, como Argentina con 24 jurisdicciones, semejante *clearing* acarrea exigencias importantes en materia de administración tributaria, mínimamente de armonización informática, para los fiscos subnacionales.

En cuanto a la base “nacional” del IVA provincial de este tipo, solamente en el caso poco probable en que las ventas intermedias interjurisdiccionales si igualen, no obstante el tratamiento fiscal diferencial en A y en B ( $t_A - t_B$ ), se terminaría gravando “solamente” el valor agregado nacional, pero con una presión tributaria sectorial diferente entre jurisdicciones, es decir, generando distorsiones en precios relativos entre sectores. En el supuesto más probable de ventas intermedias interjurisdiccionales diferentes, la base tributaria total será mayor que el valor agregado nacional y, al mismo tiempo, se estarán distorsionando los precios relativos entre sectores.

Un rasgo importante a destacar en el caso de esta variante, encontrado por Schenone, es que la distorsión se agrava, por cuanto el diferencial de alícuotas efectivas aplicadas a las ventas finales y a los consumos intermedios habrán de amplificar el diferencial de alícuotas legales entre sectores, por cuanto débitos y créditos resultan de alícuotas opuestas, es decir, en una de las jurisdicciones generándose débitos menores (mayores) y créditos mayores (menores) a la otra, arrojando consecuentemente una presión tributaria menor (mayor). Schenone denomina a este fenómeno, el “efecto magnificación”.

En esta variante, asimismo, surge la posibilidad del “paseo de la factura”, al permitir simular la adquisición de insumos en las jurisdicciones con mayores tasas, de manera de reducir la presión tributaria resultante. Asimismo, simular ventas intermedias en lugar de ventas finales, cuando los bienes se destinan a otras jurisdicciones con tasas menores. Finalmente, modificar los precios de transferencias entre firmas económicamente ligadas a fin de incrementar los créditos. La labor de fiscalización y coordinación de las administraciones tributarias de los fiscos se ve acentuada. Es algo más que simplemente alinear o armonizar sistemas informáticos.

Las consecuencias del IVA provincial, en esta versión Origen “modificada”, por lo tanto, son:

- a) Genera distorsión de precios entre sectores según su radicación geográfica e incentivos para radicar firmas en las jurisdicciones con menor presión tributaria, dando lugar a la posibilidad de “guerras tributarias” entre jurisdicciones en su intento de atraer inversiones a su territorio.
- b) Tal distorsión de precios entre sectores se amplifica por el “efecto magnificación”.

- c) Deja abierta la posibilidad del “paseo de la factura” con relación a la compra de insumos intermedios y manipulaciones en los precios de transferencias entre firmas ligadas económicamente.
- d) Las exportaciones son gravadas y las importaciones desgravadas, generando un sesgo anti-exportador o pro-importador, atenuado para los consumos intermedios al reconocerse en destino el crédito fiscal incorporado en origen en las facturas de compra.

#### 4. EL IVA “Destino Pago Diferido” Provincial

Supóngase ahora un IVA establecido autónomamente por cada jurisdicción, pero aplicado bajo el criterio de destino. Las ventas destinadas a consumo final dentro de la jurisdicción son gravadas a la tasa vigente en la misma, pero las ventas destinadas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. Los créditos IVA corresponden en este caso también a los IVA incorporados a las facturas de compra de insumos intermedios dentro de la propia jurisdicción donde residen las firmas, en tanto las importaciones, al no estar gravadas en origen, no generan crédito fiscal alguno.

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector en cada jurisdicción ( $REC_i^A$ ,  $REC_i^B$ ), son ahora las siguientes:

$$(14) \text{REC}_1^A = t_A (x_{11}^{AA} + x_{12}^{AA} + C_1^{AA}) + 0 * (x_{11}^{AB} + x_{12}^{AB} + C_1^{AB}) - t_A (x_{11}^{AA} + x_{21}^{AA})$$

$$(15) \text{REC}_2^A = t_A (x_{21}^{AA} + x_{22}^{AA} + C_2^{AA}) + 0 * (x_{21}^{AB} + x_{22}^{AB} + C_2^{AB}) - t_A (x_{12}^{AA} + x_{22}^{AA})$$

$$(16) \text{REC}_1^B = t_B (x_{11}^{BB} + x_{12}^{BB} + C_1^{BB}) + 0 * (x_{11}^{BA} + x_{12}^{BA} + C_1^{BA}) - t_B (x_{11}^{BB} + x_{21}^{BB})$$

$$(17) \text{REC}_2^B = t_B (x_{21}^{BB} + x_{22}^{BB} + C_2^{BB}) + 0 * (x_{21}^{BA} + x_{22}^{BA} + C_2^{BA}) - t_B (x_{12}^{BB} + x_{22}^{BB})$$

De esta manera el IVA provincial “consolidado” ( $RECTOT$ ) termina gravando solamente al valor agregado nacional:

$$(18) \text{RECTOT} = \text{REC}^A + \text{REC}^B = t_A \sum_i (C_i^{AA}) + t_B \sum_i (C_i^{BB})$$

A su vez, la presión tributaria sectorial es diferente según el lugar donde se registre la venta final, pues lo recaudado en cada sector ( $REC_i$ ) resulta:

$$(19) \text{REC}_1 = t_A C_1^{AA} + t_B C_1^{BB}$$

$$(20) \text{REC}_2 = t_A C_2^{AA} + t_B C_2^{BB}$$

$$(21) \text{REC}_3 = t_A C_3^{AA} + t_B C_3^{BB}$$

$$(22) \text{REC}_4 = t_A C_4^{AA} + t_B C_4^{BB}$$

En esta versión del IVA no aparece el efecto magnificación, por cuanto las ventas y compras al ser gravadas a la misma tasa (la que corresponde a la jurisdicción donde se efectúa el uso de los bienes, sea para consumo final o para consumo intermedio), no habrá efecto de amplificación entre débitos y créditos fiscales. En este caso resulta similar a la variante a) del IVA Origen “puro”.

Pero la presión tributaria en cada sector difiere según el lugar donde se efectúe la venta. Esto genera un incentivo a fraguar los destinos (paseo de factura), simulando maximizar ventas en las jurisdicciones de menores alícuotas y/o minimizarlas en las de tasas más elevadas.

Las consecuencias del IVA provincial versión “Destino Pago Diferido”, por lo tanto, son:

- a) Incentivo al “paseo de la factura”.
- b) No genera incentivo alguno a la radicación espacial de las firmas, evitando toda posibilidad de “guerras tributarias” entre jurisdicciones.
- c) Las exportaciones no se gravan (tasa cero) y las importaciones quedan gravadas, de manera de que no se generan sesgos o distorsiones entre las producciones locales y las provenientes de otras jurisdicciones.
- d) No existe el fenómeno del “efecto magnificación”.

## **5. El IVA “Barquinho” o “Mochila”**

La versión del IVA del tipo “Barquinho” o “Mochila”, intenta eliminar el fenómeno del “paseo de la factura” detectado en la versión del IVA Destino Pago Diferido.

En este modelo, en general de habrá de partir de la idea de un IVA dual o compartido, es decir, involucrando de alguna manera al fisco federal. Normalmente, se asume que la forma de involucrar al gobierno federal, es permitir que el mismo grave, conjuntamente con las provincias, el mismo valor agregado. Las ventajas de tal “conurrencia” de fuente en el caso del IVA, ha sido objeto de reconocimiento en la literatura reciente, especialmente a partir de Bird R. Y Gendron, P. (1998). No obstante, que la participación de un IVA nacional propio del gobierno federal no agrega substancia a los problemas que estamos analizando<sup>40</sup>, hemos de incluirlo a fin de acercar el modelo a las características más usuales de este tipo de imposición.

En la versión del IVA del tipo “Barquinho” o “Mochila” que simulamos seguidamente, junto a la alícuota establecida por el gobierno subnacional se añade una alícuota federal niveladora de la presión tributaria subnacional en origen con que las ventas interjurisdiccionales son gravadas, cualquiera resulte ser su destino. La recaudación proveniente de la tasa federal añadida, pertenece al gobierno federal que, junto a la propia tasa federal, serán reconocidas como crédito fiscal (federal) en las compras intermedias de la jurisdicción de destino.

Por lo tanto, se trata de un IVA dual federal y estadual/provincial, en el que las ventas se gravan en origen de forma igual, sean ventas para consumo local o para exportaciones a otros estados o provincias de la federación; pero para evitar que el impuesto provincial

cruce la frontera o cruce el “río” (de allí el nombre asignado al modelo), cuando la venta va dirigida a un importador de otro estado o provincia, el impuesto provincial de origen es incorporado (sumado) al IVA federal para ser cobrado íntegramente por el gobierno central (no por el estado o provincia de origen). Es decir, para el gobierno subnacional la venta interjurisdiccional se efectúa a tasa cero, pero a los efectos de la facturación habrán de sumarse ambas alícuotas: la estadual o provincial y la federal. Si el importador vende su producto a consumo final, el mismo estará gravado por la suma de las dos tasas provincial y federal; si en cambio revende el producto a un tercero de otra jurisdicción y éste vende el mismo al consumo final en la misma jurisdicción, entonces el comprador tendrá un crédito contra el fisco federal equivalente al impuesto total pagado al exportador, pero deberá aplicar en su venta final el impuesto local (correspondiente al fisco donde se efectúa el consumo final), más el federal. El gobierno federal no gana ni pierde, pues definitivamente gravará la venta final del bien a su tasa (neta de devoluciones, que incluye el IVA mochila o añadido), en tanto que el gobierno local recaudará solamente la parte provincial por su venta final (las ventas a otras jurisdicciones se efectuaron a tasa “provincial” cero).

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector en cada jurisdicción ( $REC_i^A$ ,  $REC_i^B$ ), son ahora las siguientes:

$$(23) \text{REC}_1^A = (t_A + t_f) (x_{11}^{AA} + x_{12}^{AA} + C_1^{AA}) + t_A^m (x_{11}^{AB} + x_{12}^{AB} + C_1^{AB}) - (t_A + t_f) (x_{11}^{AA} + x_{21}^{AA}) - t_B^m (x_{11}^{BA} + x_{21}^{BA})$$

$$(24) \text{REC}_2^A = (t_A + t_f) (x_{21}^{AA} + x_{22}^{AA} + C_2^{AA}) + t_A^m (x_{21}^{AB} + x_{22}^{AB} + C_2^{AB}) - (t_A + t_f) (x_{12}^{AA} + x_{22}^{AA}) - t_B^m (x_{12}^{BA} + x_{22}^{BA})$$

$$(25) \text{REC}_1^B = (t_B + t_f) (x_{11}^{BB} + x_{12}^{BB} + C_1^{BB}) + t_B^m (x_{11}^{BA} + x_{12}^{BA} + C_1^{BA}) - (t_B + t_f) (x_{11}^{BB} + x_{21}^{BB}) - t_A^m (x_{11}^{AB} + x_{21}^{AB})$$

$$(26) \text{REC}_2^B = (t_B + t_f) (x_{21}^{BB} + x_{22}^{BB} + C_2^{BB}) + t_B^m (x_{21}^{BA} + x_{22}^{BA} + C_2^{BA}) - (t_B + t_f) (x_{12}^{BB} + x_{22}^{BB}) - t_A^m (x_{12}^{AB} + x_{22}^{AB})$$

donde:

$$(27) t_A^m = (t_A + t_f)$$

y,

$$(27) t_B^m = (t_B + t_f)$$

Es decir, las ventas a terceras jurisdicciones habrán de salir gravadas con la misma alícuota total (provincial más federal) que las ventas intrajurisdiccionales, por el efecto de la alícuota mochila que opera en el caso de las exportaciones.

La recaudación total (**RECTOT**) consolidada Nación – Provincias, resulta:

$$(28) \text{RECTOT} = \text{REC}^A + \text{REC}^B$$

$$(29) \text{REC}^A = t_A \sum_i (C_i^{AA}) + t_f \sum_i (C_i^{AA}) + t_A^m \sum_i (C_i^{AB})$$

$$(30) \text{REC}^B = t_B \sum_i (C_i^{BB}) + t_f \sum_i (C_i^{BB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA})$$

Los primeros sumandos de las ecuaciones (29) y (30) registran las recaudaciones que ingresan a los respectivos fiscos provinciales. Los segundos sumandos corresponden al IVA nacional; y el tercer sumando al excedente del IVA mochila que no se cancela, como en el caso de las ventas intermedias, por gravar consumos finales.

Para el rendimiento del tercer componente residual ( $REC_R^A$  y  $REC_R^B$ ), se ha propuesto su distribución a las provincias según los IVA recaudados en cada provincia<sup>41</sup>. Es decir:

$$(31) \text{REC}_R^A = [ t_A \sum_i C_i^{AA} / (t_A \sum_i C_i^{AA} + t_B \sum_i C_i^{BB}) ] * [ t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA}) ]$$

$$(32) \text{REC}_R^B = [ t_B \sum_i C_i^{BB} / (t_A \sum_i C_i^{AA} + t_B \sum_i C_i^{BB}) ] * [ t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA}) ]$$

Varsano identifica esta parte de la imposición con la sigla CVAT (*Compensating Value Added Tax*), haciendo alusión al término empleado por McLure, C. para los IVA tipo "Compensatorio".

La variante, por tanto, genera un fondo común a distribuir entre las provincias, lo que no obstante su cuantía menor, implica no poder desprenderse de la existencia de un "common pool" coparticipable entre provincias.

La posición final de los fiscos de cada provincia en cuanto a rendimiento tributario ( $RECTOT^A$  y  $RECTOT^B$ ), resulta de la suma de los recursos propios ( $RECPROP^A$  y  $RECPROP^B$ ) y los provenientes de la coparticipación del residual del IVA Mochila Federal ( $REC_R^A$  y  $REC_R^B$ ), es decir:

$$(33) \text{RECTOT}^A = \text{RECPROP}^A + \text{REC}_R^A \\ = t_A \sum_i (C_i^{AA}) + [ t_A \sum_i C_i^{AA} / (t_A \sum_i C_i^{AA} + t_B \sum_i C_i^{BB}) ] * [ t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA}) ]$$

$$(34) \text{RECTOT}^B = \text{RECPROP}^B + \text{REC}_R^B \\ = t_B \sum_i (C_i^{BB}) + [ t_B \sum_i C_i^{BB} / (t_A \sum_i C_i^{AA} + t_B \sum_i C_i^{BB}) ] * [ t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA}) ]$$

En cuanto al fisco nacional, la recaudación total ( $RECTOT^N$ ) resulta:

$$(35) \text{RECTOT}^N = t_f \sum_i (C_i^{AA}) + t_f \sum_i (C_i^{BB}) = t_f \sum_i C_i$$

Como se aprecia, la suma de los IVA provinciales y nacional, gravan consolidadamente en forma exclusiva al valor agregado nacional, quedando desgravadas las ventas intermedias.

Sin embargo, la posición tributaria final de los sectores habrá de diferir. En efecto, las ecuaciones correspondientes ( $REC_i$ ) indican:

$$(36) \text{REC}_1 = t_A C_1^{AA} + t_f C_1^{AA} + t_A^m C_1^{AB} + t_B C_1^{BB} + t_f C_1^{BB} + t_B^m C_1^{BA} =$$



$$\begin{aligned}
&= (t_A + t_f) C_1^{AA} + (t_B + t_f) C_1^{BB} + t_A^m C_1^{AB} + t_B^m C_1^{BA} = \\
&= t_A^m C_1^{AA} + t_B^m C_1^{BB} + t_A^m C_1^{AB} + t_B^m C_1^{BA} = \\
&= t_A^m (C_1^{AA} + C_1^{AB}) + t_B^m (C_1^{BB} + C_1^{BA})
\end{aligned}$$

$$(37) \text{ REC}_2 = t_A^m (C_2^{AA} + C_2^{AB}) + t_B^m (C_2^{BB} + C_2^{BA})$$

Asumiendo el caso relevante en el que  $t_A^m = t_B^m$ , que implica  $(t_A + t_f) = (t_B + t_f)$ , nuevamente la presión tributaria en cada sector difiere según el lugar donde se efectúe la venta. Esto puede generar un incentivo a fraguar los destinos (paseo de factura), simulando maximizar ventas en las jurisdicciones que resulten con menores presiones tributarias. Es decir, si bien el IVA Mochila elimina el incentivo a fraguar los destinos debido a la eliminación de los débitos fiscales diferenciales, al reconocerse en la jurisdicción de destino el crédito fiscal correspondiente a las compras en origen – a través del fisco federal – es posible reducir la presión tributaria al sector mediante el expediente de maximizar (simulando fraudulentamente el destino) dicho crédito fiscal.

El objetivo del IVA “barquinho” es factible de ser burlado, es decir, el problema del IVA Destino Pago Diferido no es resuelto<sup>42</sup>.

No obstante, a pesar de mantenerse las diferencias en presiones tributarias entre sectores, según donde ellos resulten consumidos, en esta versión del IVA no aparece el efecto magnificación, por cuanto las ventas y compras al ser gravadas a la misma tasa (la que corresponde a la jurisdicción donde se efectúa el uso de los bienes, sea para consumo final o para consumo intermedio), no habrá efecto de amplificación entre débitos y créditos fiscales. En este caso resulta similar a la variante del IVA Origen “Puro” y al IVA Destino Pago Diferido tradicional.

## 6. El IVA “Radial” Provincial

El modelo ideado por Schenone, el cual el autor considera más elaborado pero también imperfecto (enseguida se verá el porqué), *“resulta de imaginar a las provincias ubicadas en el perímetro de una circunferencia y el estado federal en el centro de la misma. Toda transacción interjurisdiccional, para fines impositivos, se visualiza tributando la tasa de la provincia vendedora al gobierno federal (el centro de la circunferencia), y éste a su vez otorga el crédito fiscal a la provincia compradora conforme a la tasa de IVA que allí exista. Las transacciones interjurisdiccionales entre dos puntos de la circunferencia “pasan por el centro y vuelven al perímetro” como si se desplazaran por los rayos de una rueda de bicicleta”* (sic).

Como se podrá advertir, esta modalidad modifica al IVA Destino del tipo “Barquinho”, en la forma de tratar a los créditos fiscales, de la misma manera que la segunda variante analizada en el IVA Origen, es decir, los créditos son reconocidos a la tasa que rige en la provincia compradora y no a la que rige en la vendedora.

La intención de esta versión es asegurar, al mismo tiempo, que no se presente el “efecto magnificación” y eliminar el incentivo al “paseo de la factura”, por cuanto al reconocerse como crédito fiscal la tasa que rige en destino, se anularía la posibilidad de tratos

tributarios diferenciales (la presión tributaria en cualquier jurisdicción resultaría igual). Analicemos si ello se logra.

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector en cada jurisdicción ( $REC_i^A$ ,  $REC_i^B$ ), son ahora las siguientes:

$$(38) \text{REC}_1^A = (t_A + t_f) (x_{11}^{AA} + x_{12}^{AA} + C_1^{AA}) + t_A^m (x_{11}^{AB} + x_{12}^{AB} + C_1^{AB}) - (t_A + t_f) (x_{11}^{AA} + x_{21}^{AA}) - t_A^m (x_{11}^{BA} + x_{21}^{BA})$$

$$(39) \text{REC}_2^A = (t_A + t_f) (x_{21}^{AA} + x_{22}^{AA} + C_2^{AA}) + t_A^m (x_{21}^{AB} + x_{22}^{AB} + C_2^{AB}) - (t_A + t_f) (x_{12}^{AA} + x_{22}^{AA}) - t_A^m (x_{12}^{BA} + x_{22}^{BA})$$

$$(40) \text{REC}_1^B = (t_B + t_f) (x_{11}^{BB} + x_{12}^{BB} + C_1^{BB}) + t_B^m (x_{11}^{BA} + x_{12}^{BA} + C_1^{BA}) - (t_B + t_f) (x_{11}^{BB} + x_{21}^{BB}) - t_B^m (x_{11}^{AB} + x_{21}^{AB})$$

$$(41) \text{REC}_2^B = (t_B + t_f) (x_{21}^{BB} + x_{22}^{BB} + C_2^{BB}) + t_B^m (x_{21}^{BA} + x_{22}^{BA} + C_2^{BA}) - (t_B + t_f) (x_{12}^{BB} + x_{22}^{BB}) - t_B^m (x_{12}^{AB} + x_{22}^{AB})$$

donde, nuevamente:

$$(42) t_A^m = (t_A + t_f)$$

y,

$$(43) t_B^m = (t_B + t_f)$$

Las ecuaciones (38) a (41), por lo tanto, difieren de las ecuaciones (23) a (26) solamente en el último de los sumandos del segundo miembro, pues el crédito fiscal reconocido para la compras interjurisdiccionales es valuado a la tasa de la provincia de destino, es decir, la misma que rige para las ventas destinadas a consumo final o a consumo intermedio dentro de la misma jurisdicción.

La recaudación a obtener en cada jurisdicción, resulta en este caso.

$$(44) \text{REC}^A = t_A \sum_i C_i^{AA} + t_f \sum_i C_i^{AA} + t_A^m \sum_i C_i^{AB} + (t_A^m - t_B^m) (\sum_i x_{ij}^{AB})$$

$$(45) \text{REC}^B = t_B \sum_i C_i^{BB} + t_f \sum_i C_i^{BB} + t_B^m \sum_i C_i^{BA} + (t_B^m - t_A^m) (\sum_i x_{ij}^{BA})$$

La posición de cada fisco provincial no difiere del caso anterior. Cada provincia recibe la recaudación propia del IVA consumido en su jurisdicción y gravado a la tasa vigente en la misma, más su coparticipación en el fondo común por las ventas interjurisdiccionales gravadas por el IVA "radial" federal. Sin embargo, el fisco nacional enfrenta una situación diferente.

En efecto, en las ecuaciones (44) y (45) aparece como tercer sumando un nuevo componente que refleja el resultado neto de los débitos y créditos reconocidos por el gobierno federal por el IVA "radial".

Es decir, existen ahora cuatro componentes:

- La recaudación propia de cada provincia
- La recaudación correspondiente a la Nación
- La recaudación del IVA residual por las ventas finales interjurisdiccionales
- El resultado neto de las compensaciones entre débitos y créditos del gobierno federal por las ventas para consumo intermedio interjurisdiccionales

La posición final de los fiscos de cada provincia en cuanto a rendimiento tributario (**RECTOT<sup>A</sup>** y **RECTOT<sup>B</sup>**), resulta nuevamente de la suma de los recursos propios (**RECPROP<sup>A</sup>** y **RECPROP<sup>B</sup>**) y los provenientes de la coparticipación del residual del IVA radial federal (**REC<sup>A</sup><sub>R</sub>** y **REC<sup>B</sup><sub>R</sub>**), es decir, los componentes a) y c):

$$(46) \text{RECTOT}^A = \text{RECPROP}^A + \text{REC}^A_R$$

$$= t_A \sum_i (C_i^{AA}) + [ t_A \sum_i C_i^{AA} / (t_A \sum_i C_i^{AA} + t_B \sum_i C_i^{BB}) ] * [ t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA}) ]$$

$$(47) \text{RECTOT}^B = \text{RECPROP}^B + \text{REC}^B_R$$

$$= t_B \sum_i (C_i^{BB}) + [ t_B \sum_i C_i^{BB} / (t_A \sum_i C_i^{AA} + t_B \sum_i C_i^{BB}) ] * [ t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA}) ]$$

Como se puede apreciar, ambas ecuaciones son similares a las (33) y (34), de la versión correspondiente al IVA "Barquinho" o "Mochila".

La posición del fisco nacional, en cambio, resulta diferente. La recaudación total nacional (**RECOT<sup>N</sup>**) computa los dos componentes restantes, es decir, el b) y el d), o sea:

$$(48) \text{RECTOT}^N = t_f \sum_i (C_i^{AA}) + t_f \sum_i (C_i^{BB}) + (t_A^m - t_B^m) (\sum_i x_{ij}^{AB}) + (t_B^m - t_A^m) (\sum_i x_{ij}^{BA}) =$$

$$= t_f \sum_i C_i + (t_A^m - t_B^m) (\sum_i x_{ij}^{AB}) + (t_B^m - t_A^m) (\sum_i x_{ij}^{BA})$$

Ahora el fisco nacional habrá de gravar el valor agregado nacional - primer sumando de la expresión (48) -, y deberá asumir el resultado neto (indeterminado) de las compensaciones por débitos y créditos de las transacciones intermedias interjurisdiccionales. Este es el defecto que reconoce Schenone a esta variante del IVA. Indudablemente, resulta un inconveniente de significación, si se entiende que la existencia de dos sistemas tributarios independientes debiera ser el objetivo básico del sistema tributario federal, de manera que la operatoria del sistema subnacional no acarree consecuencias fiscales sobre el sistema nacional, y viceversa.

Un inconveniente de importancia de esta modalidad, no advertido por Schenone, es la dificultad adicional de administración tributaria que implica valorizar los créditos fiscales sobre los insumos vendidos desde (o comprados a) las múltiples jurisdicciones de origen, a las alícuotas correspondientes a la jurisdicción de destino<sup>43</sup>.

Analicemos ahora cual es el resultado del tratamiento fiscal de cada sector. Las ecuaciones correspondientes (**REC<sub>i</sub>**) indican:

$$\begin{aligned}
(49) \text{ REC}_1 &= t_A C_1^{AA} + t_B C_1^{AA} + t_A^m C_1^{AB} + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{1j}^{AB} + t_B C_1^{BB} + t_B C_1^{BB} + t_B^m C_1^{BA} + \\
&\quad + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{1j}^{BA} \\
&= (t_A + t_B) C_1^{AA} + (t_B + t_B) C_1^{BB} + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{1j}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{1j}^{BA} + t_A^m C_1^{AB} + t_B^m C_1^{BA} = \\
&= t_A^m (C_1^{AA} + C_1^{AB}) + t_B^m (C_1^{BB} + C_1^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{1j}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{1j}^{BA}
\end{aligned}$$

$$(50) \text{ REC}_2 = t_A^m (C_2^{AA} + C_2^{AB}) + t_B^m (C_2^{BB} + C_2^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{2j}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{2j}^{BA}$$

$$(51) \text{ REC}_3 = t_A^m (C_3^{AA} + C_3^{AB}) + t_B^m (C_3^{BB} + C_3^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{3j}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{3j}^{BA}$$

$$(52) \text{ REC}_4 = t_A^m (C_4^{AA} + C_4^{AB}) + t_B^m (C_4^{BB} + C_4^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{4j}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{4j}^{BA}$$

Generalizando:

$$(53) \text{ REC}_i = t_A^m (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B^m (C_i^{BB} + C_i^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum_i (x_{ij}^{AB} - x_{ij}^{BA})$$

Por lo visto, la variante del IVA “radial”, no parece resolver el problema del “paseo de la factura”, en tanto, nuevamente, se reconozca el supuesto relevante en el que  $t_A^m \neq t_B^m$

Pero, por otra parte, aparece la distorsión en precios relativos en los consumos intermedios, por el efecto de las alícuotas diferenciales en A y en B, que se indican en el último de los sumandos de la expresión (53). La comparación con la expresión (13), vista en la modalidad del IVA Origen Modificado, muestra la sombra del efecto “magnificación”.

Finalmente, como ya reconociera Schenone, se agrega un resultado fiscal inducido de signo indeterminado al gobierno federal, el que debe compensar dentro de sus finanzas los débitos y créditos de las transacciones para consumos intermedios interjurisdiccionales. Por otra parte, la base del impuesto puede resultar mayor al valor agregado nacional, de asumirse que los flujos de las transacciones intermedias interjurisdiccionales son diferentes entre provincias, es decir, no se compensan entre sí.

## 7. Conclusiones

La operatoria del IVA a nivel subnacional para las transacciones domésticas, acarrea problemas que no se presentan en el caso del IVA nacional. La razón básica radica en la uniformidad de las alícuotas en el tratamiento tributario de los bienes que implica un IVA nacional, independientemente del sector y del lugar donde se originan y en donde se consumen tales bienes. Esta circunstancia evita la presencia de los dos efectos analizados, a saber: el “efecto magnificación” y el “paseo de la factura”. Cuando las variantes son sometidas al caso de las transacciones domésticas interjurisdiccionales, los problemas aludidos emergen.

En el caso del IVA origen, en la variante que identificáramos como “pura” (aquella donde sólo se computan como créditos fiscales las compras efectuadas para consumos intermedios dentro de la propia jurisdicción que otorga tales créditos), no se generan incentivos para el paseo de la factura, pues, por un lado, resulta indiferente el lugar donde se dirijan las ventas, al ser en todos los casos gravadas a la tasa del lugar de residencia de las firmas vendedoras y, por otro lado, las compras generadas en otras jurisdicciones no admiten crédito fiscal. Las compras dentro de la jurisdicción sí lo admiten, pudiendo el fisco corroborar las ventas intermedias intrajurisdiccionales con el cruce de facturas dentro de su jurisdicción. En cambio, en la segunda variante, con el reconocimiento adicional de crédito fiscal por las compras provenientes de terceras jurisdicciones, surge la posibilidad del paseo de la factura, simulando la adquisición de insumos en las jurisdicciones con mayores tasas, o manipulaciones en los pagos de transferencias entre firmas económicamente ligadas, de manera de reducir la presión tributaria resultante. Adicionalmente, se generan distorsiones de precios entre sectores los que se ven amplificados en esta segunda variante (“efecto magnificación”).

Los IVA origen, por otra parte, en cualquiera de sus variantes, generan incentivos para que los fiscos intenten radicar firmas en sus respectivas jurisdicciones, reduciendo la presión tributaria, dando lugar a la posibilidad de “guerras tributarias” entre jurisdicciones en el intento de atraer inversiones a sus territorios. Las exportaciones son gravadas y las importaciones desgravadas, generando un sesgo anti-exportador o pro-importador, aunque en la variante del IVA modificado, la compensación del fisco de origen al de destino a través del *clearing house* minimiza este efecto.

En la versión IVA Destino Pago Diferido, se elimina el incentivo a la guerra entre fiscos por la radicación espacial de las firmas. Las exportaciones no se gravan (tasa cero) y las importaciones son gravadas, de manera que no se generan sesgos o distorsiones entre las producciones locales y las provenientes de otras jurisdicciones. No existe el fenómeno del “efecto magnificación”). Pero surge el fenómeno del “paseo de la factura”.

El IVA “Barquinho” o “Mochila”, resuelve el problema del “efecto magnificación” e intenta salvar el defecto del “paseo de la factura” del IVA Destino Pago Diferido, mediante el expediente de nivelar los débitos fiscales en origen. Sin embargo, ello finalmente no se logra, porque el reconocimiento del crédito fiscal gravado en origen por el fisco federal, al momento del consumo en jurisdicción de destino, mantiene la diferencia en las presiones tributarias sectoriales, invitando el arbitraje fraudulento.

Finalmente, el IVA “Radial”, tampoco evita el “paseo de la factura” al admitir diferencias en las presiones tributarias sectoriales, las que son indeterminadas, generando al mismo tiempo un efecto no deseado para el fisco federal, quien deberá compensar el resultado neto entre débitos y créditos de las transacciones intermedias interjurisdiccionales. Los efectos distorsivos sobre los precios relativos a los consumos intermedios están también presentes en esta modalidad de IVA Subnacional.

## NOTAS

<sup>1</sup> Piffano, H., 1999<sup>a</sup>, 1999b, 1999c y 1999d.

<sup>2</sup> En Estados Unidos de América, los estados suelen gravar a los bienes de procedencia de otros estados con los impuestos por uso (“*use taxes*”). Por similares razones constitucionales que la Argentina, la Suprema Corte de ese país ha fijado la doctrina de que tales gravámenes sólo son admisibles cuando el vendedor demuestra poseer un “nexo” en el estado que impone el tributo (sucursal, representante) (ver McLure, C., 1999a).

<sup>3</sup> Las reglas tradicionales de tributación óptima han sugerido la ideal situación de gravar con tasas uniformes a los bienes y servicios (de consumo final y/o al valor agregado). Sin embargo, ante la imposibilidad de gravar todos los bienes (sea por razones teóricas - como el caso del ocio - o de administración tributaria), se ha sugerido emplear la “regla de Ramsey”, que implica gravar a los bienes y servicios con tasas diferenciales en forma inversamente proporcional a las elasticidades-precio de sus demandas (de manera de lograr reducciones proporcionales en las cantidades transadas). Proposiciones posteriores (Corlett y Hague, Habegger, Meade) sugieren, asimismo, gravar con tasas mayores a los bienes y servicios complementarios del ocio. No obstante, la historia de la literatura sobre tributación óptima no está concluida; aportes posteriores a las reglas tradicionales han arrojado dudas sobre la validez de las mismas bajo determinadas circunstancias, especialmente referidas a los valores que asuman las elasticidades-precio cruzadas de los bienes (ver Dixit, 1975; Schenone, O., Rodriguez, C. y Mantel, R, 1985).

<sup>4</sup> Al respecto es importante resaltar que las economías modernas tienden cada vez más a concentrar su actividad en la rama (generalmente no gravada) de los servicios y el comercio a distancia y electrónico, y no tanto en bienes tangibles y locales. En Estados Unidos de América los servicios que en 1959 representaban el 40% del PBI, alcanzaban en 1994 al 65% del PBI; por su parte, las ventas por Internet se han estado duplicando cada 100 días (ver McLure, C., 1999a). En Argentina los servicios en 1995 representaban el 62% del PBI. Esta tendencia estructural de la oferta global resulta coincidente con la tendencia registrada en el componente del consumo de las familias, donde los servicios pasaron del 37,5% (1985/86) al 49,8% (1995/96) en la última década (INDEC, 1998).

<sup>5</sup> Por ejemplo, un impuesto al *cash-flow* empresario y las variantes del Impuesto al Ingreso Personal (con dividendos e intereses exentos) o el Impuesto al Consumo de las Personas Físicas (para un detalle de estas variantes, ver McLure, C. y Zodrow, G., 1996; también Piffano, H., 1999a).

<sup>6</sup> Contribuciones más recientes hacen extensivos los inconvenientes de descentralizar cualquier impuesto a los consumos generales, debido a la movilidad de las bases y los problemas de administración tributaria que acarrear, exceptuando en cierta medida a países territorialmente muy extensos, como EUA o Canadá (ver Norregaard, J., 1997; Vehorn, C. L. y Ahmad, E., 1997; y McLure, C., 1999a, op. cit.).

<sup>7</sup> Los ingresos tributarios están asociados al valor del producto generado en la jurisdicción, en tanto que en el caso del IVA destino o en el impuesto a las ventas minoristas, están más asociados a la población consumidora.

<sup>8</sup> En la literatura sobre tributación óptima se ha podido demostrar la regla dominante del principio del destino en la imposición sobre bienes. Sin embargo, también se ha sugerido el empleo del principio de origen en los casos de economías muy integradas y vecinas - caso de la Comunidad Europea - al no poder evitarse las compras (con costos de transacción nulos) cruzando fronteras (“*cross-border shopping*” o “turismo tributario”), así como también en presencia de mercados imperfectos (Christiansen, V., 1994; Keen, M. y Lahiri, S., 1994). En todo caso, si surgen arbitrajes de esa naturaleza se ha sugerido como probable solución a un

---

sistema “mixto” que contenga elementos de ambos criterios de destino y de origen. Ver Sinn H. W. (1990), Keen, M. (1993), y Haufler, A. (1993 y 1996).

<sup>9</sup> Reig, E., 1996. También Bara, R., 1996.

<sup>10</sup> Esta es la propuesta formulada en la Provincia de Buenos Aires por la Universidad Nacional de La Plata. Ver Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (1995).

<sup>11</sup> En el estudio realizado por la Universidad Nacional de La Plata, se estimó, para el caso de la Provincia de Buenos Aires, una alícuota del 5,3%, pudiendo las provincias fijar tasas diferentes. La propuesta de la UNLP simuló un resultado aplicando una reducción en la alícuota del impuesto nacional, que pasaría al 13,5% (cuando se realizó el estudio la alícuota vigente era del 18%, y no del 21% como actualmente), previendo una mejora recaudatoria que elevaba el nivel de cumplimiento del IVA nacional del 55% (1994) al 85%.

<sup>12</sup> El “pago diferido” resuelve el problema de gravar las compras provenientes de otras provincias y desgravar las ventas efectuadas a otras provincias (para garantizar que la imposición recaiga efectivamente sobre el consumo final), transfiriendo los ajustes impositivos compensadores a la contabilidad del contribuyente. Según este mecanismo, el responsable inscripto de una jurisdicción que realiza ventas a un responsable inscripto de otra jurisdicción podrá, en la medida en que este último se identifique (con su CUIT con identificación jurisdiccional), extender el tratamiento de tasa cero a la venta interjurisdiccional en cuestión, y reclamar y obtener de su propio fisco la devolución de los créditos fiscales por el IVA pagado sobre los insumos que hubiera utilizado en la producción del bien o servicio objeto de la venta interjurisdiccional. Por su parte, el comprador (contribuyente inscripto) de la jurisdicción de destino, no contará con crédito fiscal sobre su compra interjurisdiccional y deberá cargar la tasa de IVA provincial propia de su provincia de residencia si efectúa la reventa a contribuyentes inscriptos de su misma jurisdicción o a compradores finales no inscriptos. Si la reventa se efectuara a contribuyentes inscriptos de una tercera jurisdicción, nuevamente entraría en acción el tratamiento de tasa cero.

<sup>13</sup> Este sistema está operando en la Unión Europea desde 1993 obligando a las administraciones fiscales de los países comunitarios a montar una red computarizada de intercambio de información (el “*VAT Information Exchange System* o VIES), que contiene el registro de los códigos tributarios emitidos en cada país miembro y de los volúmenes de las ventas intracomunitarias. Para mayores detalles ver Libonatti, O., (en FIEL, 1998). En rigor, el Informe Neumark había propuesto para la CEE un sistema de “**IVA origen restringido**”, consistente en gravar las ventas a países fuera de la comunidad con tasa cero (principio de destino) y aplicar el principio de origen para las ventas intracomunitarias. Ello implicaba la necesidad de nivelar tasas entre los países de la unión. Dificultades para lograr esta nivelación indujeron a aplicar transitoriamente el sistema de IVA destino pago diferido.

<sup>14</sup> El tema es importante en países como Brasil, con una concentración mayúscula en materia de producción. De allí que en este país solamente se haya podido hasta el presente avanzar hacia un IVA híbrido Origen-Destino (CMS). (Para mayores aclaraciones ver Varsano, R. (1999) y Piffano, H. (1999a y 1999b)). En Argentina, el paso de Ingresos Brutos a un IVA Destino provincial, acarrea problemas parecidos.

<sup>15</sup> Según cálculos oficiales, la tasa sustituta de Ingresos Brutos y Sellos, en términos de la actual recaudación, requeriría una alícuota promedio en el IVA destino del 5,12%, con variaciones extremas del 8,44%% (Neuquén) y 2,95% (Formosa).

<sup>16</sup> Una propuesta de este tipo fue rechazada en Brasil en la discusión sobre armonización tributaria interestadual (ver Varsano, R., 1999). Otra variante parecida sería que el vendedor grave la venta a otras jurisdicciones a la tasa vigente en su propia jurisdicción, como si se

tratara de un sistema de IVA origen, pero que el comprador de la jurisdicción importadora aplique ese importe como crédito fiscal en el pago del impuesto al fisco de su jurisdicción de destino. Este fisco podrá ser luego compensado, mediante *clearing* interjurisdiccional, obteniendo la devolución del impuesto pagado en origen correspondiente a dicho crédito (ver Libonatti, O., 1998, op. cit.).

<sup>17</sup> Varsano, R. (1999) cita el ejemplo de dos casos de evasión famosos en Brasil, en la que estuvieron involucradas ventas masivas de azúcar y automóviles desde San Pablo a Amazonas Occidental. La aplicación de tasas diferenciales en el ICMS reguladas centralmente (del 7% para las ventas de los estados más desarrollados a los estados menos desarrollados y del 12% al resto), con la exigencia que la alícuota para las ventas intraestatales sea superior a estas tasas (normalmente son establecidas en el orden del 17%), incentivó el “paseo de la factura”. El ICMS, o Impuesto a la Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal, es un híbrido de IVA, en parte de origen y en parte según destino, en el que las transacciones interestatales son gravadas con tasas reducidas (menores a las intraestatales) con el objeto de transferir los recursos provenientes de la recaudación de los estados productores a los estados consumidores. Como se indicara, en general la tasa aplicada a las transacciones interestadales es del 12%, si bien se aplica una tasa del 7% a las ventas provenientes de los estados más desarrollados (las regiones del sur y sudeste) y destinadas a los estados menos desarrollados (las regiones del norte, noreste y centro-oeste). Las exportaciones industriales están exentas de este impuesto, con recuperación de crédito fiscal (“tasa cero”), en tanto que a la exportación de los productos básicos y semielaborados se les aplica una tasa reducida (generalmente 13%). A las importaciones se les aplica la misma tasa que se aplica a las transacciones interestatales de los productos en cuestión. El IPI es un impuesto, también tipo IVA parcial, aplicado por el nivel nacional a los productos industriales en las etapas de producción e importación. Las exportaciones están exentas, dando lugar a la recuperación del crédito fiscal (“tasa cero”).

<sup>18</sup> La imposición directa base-consumo del método de “sustracción” en el IVA, posee la ventaja de permitir la deducción de los pagos salariales, generando un incentivo a blanquear el empleo de la mano de obra. Sin embargo, los sistemas aditivo y por sustracción dificultan el ajuste en frontera para la devolución del impuesto correspondiente a las exportaciones, básicamente no sólo por el aspecto administrativo, sino más bien por el hecho de que modifica las características del impuesto de tipo indirecto hacia uno de tipo directo, en cabeza de la firma, de manera que cualquier compensación o devolución de parte del Estado puede interpretarse como un subsidio a la exportación y, de tal manera, no ser aceptado por la Organización Mundial de Comercio como comprendidos en los acuerdos del GATT, ni tampoco por el IRS (Internal Revenue System) de los Estados Unidos en cuanto a su aceptación para los *“tax credits”*. En Piffano, H., 1999a, se analizan con mayor detalle las dos formas (directa o indirecta) de gravar el consumo.

<sup>19</sup> En Argentina el establecimiento de tasas diferenciales inferiores a la alícuota general del impuesto IVA federal en ciertos sectores, como el correspondiente a “videocables”, han generado polémica.

<sup>20</sup> Usualmente, en la distribución de los recursos coparticipados suele gravitar la “población” como integrante importante de la fórmula de reparto, variable que se considera “proxi” del nivel de consumo.

<sup>21</sup> Se trata de tres provincias pequeñas (Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick). Canadá constituye un verdadero laboratorio de experiencias en este campo: existen 10 provincias y 5 sistemas diferentes de impuestos a las ventas (ver Bird, R. y Gendron, P., 1998).

<sup>22</sup> En los casos de imposible identificación del comprador y/o destino (comercio electrónico) se ha sugerido gravar con tasa uniforme consensuada y distribuir el producido en proporción a



---

ventas totales o a ventas a distancias identificadas (ver Mc Lure, C., 1999a).

<sup>23</sup> Bird y Gendron citan tres requisitos básicos para una sana armonización de este tipo de imposición: a) que ella conduzca a una simplificación del sistema tributario de manera de minimizar costos de cumplimiento y administración (y las correspondientes pérdidas de eficiencia); b) respete las autonomías provinciales en la fijación de sus alícuotas; c) exista una sola agencia que administre y recaude los impuestos a las ventas. Con relación al tercer requisito un sistema dual de administración y recaudación exigiría cruces de información entre fiscos como medio de resolver las cuestiones de evasión y otros aspectos de administración. Si bien los autores indican cierta equivalencia, parecería que se inclinan más por el modelo de un solo ente administrador; no obstante, aclaran que lo esencial es unificar los planes de auditoría.

<sup>24</sup> Ver nota al pie 17.

<sup>25</sup> Detalles en Varsano, R., 1999, op. cit.

<sup>26</sup> McLure, C. denominó a este método el “Compensating Value Added Tax” (CVAT).

<sup>27</sup> En rigor, el sistema – a igual que los sistemas de destino pago diferido – exige el apoyo de las contabilidades de los contribuyentes, por cuanto sus registros deberán diferenciar:

a) Las ventas **intra**estatales destinadas a consumo final, o las efectuadas a contribuyentes no identificados (cualquiera fuera su residencia estadual), a las que se aplican las tasas estadual y federal. La recaudación ingresará a ambos fiscos en relación a las respectivas tasas.

b) Las ventas **interestadales** efectuadas a **contribuyentes inscriptos** a las que la tasa estadual es cero, pero la federal se establece a nivel igual a “la suma” de las tasas estadual y federal. La tasa estadual queda “incorporada” sin identificación al impuesto federal (que actúa así como pequeño bote para cruzar la frontera o el río). La recaudación ingresará al fisco federal.

c) Las ventas **interestadales** efectuadas a **contribuyentes no inscriptos** que se gravan con ambas tasas, la estadual y la federal, pero la estadual ingresa también al fisco federal, **aunque debe mantenerse diferenciada** (queda incorporada al impuesto federal pero identificada), para luego poder ser distribuida a los estados. Varsano identifica esta parte de la imposición estadual con la sigla CVAT (*Compensating Value Added Tax*), haciendo alusión al término empleado por McLure.

d) Las **exportaciones** a otros países, que se gravan a tasa cero.

En cuanto a las compras de insumos por los contribuyentes: lo pagado al fisco estadual operará como crédito contra las obligaciones tributarias con el mismo fisco estadual; igualmente, lo pagado al fisco federal será objeto de un crédito contra las obligaciones tributarias con ese fisco. Con respecto al CVAT pagado al gobierno federal, su producido es distribuido a los estados en proporción a las recaudaciones de los IVA propios. Así, al final de cada período fiscal cada contribuyente tendrá una posición neta con cada fisco, con signo positivo o negativo según los casos.

<sup>28</sup> Nuevamente, el problema del “paseo de la factura” se evitaría, pues siempre se recaudaría el impuesto total (uniforme), es decir, en el caso de que el destino de los bienes del contribuyente sea su propia provincia y/o en el caso de que lo sea en otra provincia del país.

<sup>29</sup> Ver Piffano, H. (1999b).

<sup>30</sup> El índice de productividad se mide por la relación de los puntos porcentuales de recaudación, en términos del PBI, por punto porcentual de tasa.

<sup>31</sup> Piffano, H., 1994, 1995 y 1998.

<sup>32</sup> Ver Piffano, H., 1998.

---

<sup>33</sup> Ver Jefatura de Gabinete de Ministros, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y Ministerio del Interior, 1999.

<sup>34</sup> La razón de ser de la descentralización está ligada a este objetivo esencial, caso contrario no habría justificación para incurrir en tal tipo de complicación; cualquier IVA sería posible con alícuotas uniformes, inclusive un IVA origen.

<sup>35</sup> Previamente a idealizar un ejemplo de posible fraude, deberá notarse que el trato diferente o no neutral entre contribuyentes, resulta mayor cuanto mayor es el diferencial de alícuotas entre provincias. En la Simulación 3, se asume que la alícuota en la Provincia A es del 9%, manteniendo la Provincia B la tasa del 5%. Las posiciones netas de los contribuyentes se hace más diferenciada, como se advierte en el recuadro de la parte inferior del cuadro. Ahora el Sujeto 3 sufre una presión fiscal del 20% contra el 30% de los otros dos contribuyentes. La brecha para posibles fraudes se extiende.

<sup>36</sup> Schenone, O., (1999).

<sup>37</sup> Esta expresión se refiere a las simulaciones (fraude) que pueden realizar los contribuyentes con respecto al verdadero destino de las ventas, intentando reducir de tal forma la presión tributaria ejercida sobre sus transacciones. Para mayores aclaraciones ver Varsano, R. (1999) y Piffano, H. (1999), op. cit..

<sup>38</sup> McLure nos ha hecho llegar su crítica en cuanto a denominar “puro” a esta modalidad de IVA Origen, la que no condice con el diseño tradicional del IVA Origen aplicado dentro de una federación, en la que se admiten débitos y créditos con compensaciones entre fiscos. Nosotros, en cambio, identificamos a esta segunda modalidad tradicional, como IVA Origen “Modificado” (que McLure, en cambio, adjudicaría el nombre de “puro”) y se analiza en el punto siguiente.

<sup>39</sup> El concepto de si un impuesto es “exportado” o “no exportado” debe referirse al lugar donde se ubica jurisdiccionalmente la “percusión” del mismo: si en cabeza del fisco de destino o en el fisco de origen, respectivamente. Nada tiene que ver con el concepto de “incidencia” del impuesto, el que obviamente depende de circunstancias de mercado.

<sup>40</sup> Schenone, por ejemplo, lo excluye para aislar el problema esencialmente “provincial” estudiado.

<sup>41</sup> Ver Varsano, R. (1999).

<sup>42</sup> Ver Anexo 1.

<sup>43</sup> Los contribuyentes en destino deberían ajustar las facturas de sus compras según las procedencias respectivas, por los débitos cargados en origen, trasladándoseles a ellos un costo adicional de administración tributaria y/o, eventualmente, el fisco federal intentar efectuar las correcciones o ajustes pertinentes en las boletas de compra de tales contribuyentes en destino. Un mismo tipo de problema ya ha sido contemplado por los expertos, en el intento de reducir el costo financiero de la “espera” de la recaudación en la variante del IVA Destino Pago Diferido (ver Libonatti, O. (FIEL), 1998).

-----

## REFERENCIAS

**Bara, R. E. (1994):** “Coparticipación y Federalismo”, Instituto Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Serie Seminarios, Buenos Aires.

---

**Bird, R. y Gendron, P. (1998):** "Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution ?", International Tax and Public Finance, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston.

**Christiansen, V. (1994):** "Cross-border shopping and the optimum commodity tax in a competitive and a monopoly market", Scandinavian Journal of Economics, 96.

**Cnosen, S. Y Shoup, C., (1987):** "Coordination of Value-Added Tax", en Cnosen, S. (ed.) Tax Coordination in the European Community, Kluwer, Deventer.

**Commission of the European Communities (1996):** "A Common System of VAT: A Programme for the Single Market", Brussels.

**Dixit, (1975):** "Welfare Effects of Tax and Price Changes", Journal of Public Economics, Vol. 4, Nº 2.

**Haufler, A. (1993):** "Commodity tax harmonization in the European Community", Heidelberg: Physica.

**Haufler, A. (1996):** "Optimal Factor and Commodity Taxation in a Small Open Economy", International Tax and Public Finance, 3.

**Jefatura de Gabinete de Ministros, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y Ministerio del Interior (1999):** "Propuesta de Reforma del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos", Poder Ejecutivo Nacional, Mimeo, Buenos Aires.

**Keen, M. (1993):** "The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: A survey", Fiscal Studies, 14.

**Keen, M. and Lahiri, S. (1994):** "The comparison between destination and origin principles under imperfect competition", Working Paper W94/8, The Institute of Fiscal Studies, London.

**Keen, M y Smith, (1996):** " The Future of Value-added Tax in the European Union", Economic Policy, 23.

**Libonatti, O. (1998):** "Los impuestos al consumo. Aspectos conceptuales"; "La imposición sobre los ingresos brutos" y "Alternativas para estructurar y coordinar la imposición al consumo entre distintos niveles de gobierno", en FIEL "La Reforma Tributaria en la Argentina", Capítulos 6, 10 y 11. Buenos Aires.

**McLure, C. E. Jr., (1993):** "The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints" en A Reforma Fiscal no Brasil, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, Sao Paulo.

**McLure, C. (1999):** "Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism", International Tax and Public Finance, Vol. 6, Nº 2, May.

**McLure, C. (2000):** "Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)", Hoover Institution, Stanford University. Mimeo, a publicar próximamente en International Tax and Public Finance.

**McLure, C. Y Zodrow, G. (1996):** "A Hybrid Consumption-Based Direct Tax Proposed for Bolivia", International Tax and Public Finance, 3: 97-112 Kluwer Academic Publishers.

**Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (1995):** "Propuesta para un Sistema Tributario Federal", Cuadernos de Economía Nº 3, La Plata.

---

**Noorregaard, J. (1997):** "Tax Assignment", en Fiscal Federalism, Theory and Practice, Ter-Minassian, T. (Ed.), International Monetary Fund, Washington, D. C..

**Piffano, H. L. P. (1994):** "El impuesto provincial a las ganancias", Anales de las 27as. Jornadas de Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.

-----**(1995):** "Federalismo Normativo, Centralismo Tributario y Distribución Primaria", Anales de la 28as. Jornadas de Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.

-----**(1998):** "Federalismo Fiscal en Argentina: Ideas y Propuestas para el Nuevo Acuerdo Fiscal Federal", Documento de Trabajo N° 2, Centro de Estudios para El Desarrollo Institucional (CEDI), Buenos Aires.

-----**(1999a):** "Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina", Documento de Trabajo N° 27, Centro de Estudios para El Desarrollo Institucional (CEDI), Buenos Aires.

-----**(1999b):** "Comentarios sobre la imposición al valor agregado a nivel de los gobiernos subnacionales en razón del trabajo de Ricardo Varsano", Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, Mimeo. Valdivia, Chile. Próximamente a publicar en los Proceedings de la reunión (World Bank, Washington, D.C.).

**(1999c):** "El IVA Subnacional", Anales de la Reunión Anual de la A.A.E.P., Universidad Nacional de Rosario, Rosario.

**(1999d):** "Distorsiones y Fraude en el IVA Subnacional", Departamento de Economía, UNLP, Mimeo. La Plata.

**Reig, E. J. (1996):** "La alternativa ventas minoristas o IVA para sustituir ingresos brutos", en Alternativas de sustitución del impuesto a los ingresos brutos, Instituto de Economía Aplicada, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires.

**Schenone, O. (1999):** "El IVA Provincial", Serie Seminario del Departamento de Economía, Universidad de San Andrés, Mimeo. Victoria.

**Schenone, O., Rodriguez, C. y Mantel, R. (1985):** "Complementariedad, exenciones y tributación óptima", CEMA, Anales de la Asociación Argentina de Economía Política.

**Silvani, C. y Brondolo, J. (1993):** "El Cumplimiento en el IVA - Un Análisis Comparativo", Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C..

**Silvani, C. y dos Santos, P. (1996):** "Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil", Fondo Monetario Internacional, Departamento de Finanzas Públicas, Mimeo, Washington, D. C..

**Sinn, H. W. (1990):** "Tax harmonization and tax competition in Europe", European Economic Review, 34.

**Tai, A. (1988):** "Value Added Tax: International Practice and Problems", International Monetary Fund, Washington, D.C..

**Varsano, R. (1999):** "Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution", (Mimeo). Fifth Annual Conference on Development in Latin America and the Caribbean, Decentralization and Accountability of Public Sector, The World Bank, Valdivia, Chile. Próximamente a publicar en los Proceedings de la reunión (World Bank, Washington, D.C.).

**Vehorn, C. L. y Ahmad, E. (1997):** "Tax Administration", en Fiscal Federalism in Theory and Practice, Ter-Minassian, T., (Ed.), International Monetary Fund, Washington, D. C..