



Universidad Nacional de La Plata
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Economía



**Sexto Seminario Internacional
sobre Federalismo Fiscal
26 de noviembre de 2001
Pilar, Buenos Aires, Argentina**

**Cómo alcanzar un adecuado federalismo fiscal en la República
Argentina**

Ricardo Fenochietto (UBA) y Carola Pessino (Universidad Torcuato
Di Tella)

Como alcanzar un adecuado federalismo fiscal en la República Argentina.

Ricardo Fenchietto

Contador Público UBA

Posgrado en Especialización Tributaria, UBA

y

Carola Pessino

Universidad Torcuato Di Tella

Varios de los temas de este trabajo fueron incluidos en la Propuesta de Coparticipación Federal de Impuestos y de Sustitución del Impuesto sobre los ingresos Brutos y del Impuesto de Sellos de la Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la República Argentina, 1999.

Los autores agradecen los comentarios efectuados a este trabajo por Charles Mac Lure, Richard Bird, Parto Shome, Thomas Courchene, Marisa Alfiz, Fernando Pardo y Gustavo Piazza.

Buenos Aires, Argentina, Julio de 2001.

1. Introducción.....	1
2. Características del actual sistema de coparticipación federal de impuestos.....	2
2.1. Desequilibrio vertical.....	4
2.2. Desequilibrio horizontal.....	6
2.3. Conclusiones de las características del actual sistema de coparticipación federal.....	7
3. Estructura tributaria de la República Argentina.....	7
3.1. Estructura federal.....	7
3.2. Estructura provincial.....	8
4. ¿Cómo descentralizar tributos para aumentar el federalismo fiscal en la República Argentina?.....	8
4.1. ¿Qué tributos deben descentralizarse hacia las provincias?.....	9
4.1.1. Impuesto a las ganancias.....	9
4.1.2. Impuestos al patrimonio.....	10
4.1.2.1. Sobre los inmuebles.....	10
4.1.2.2. Sobre rodados.....	11
4.1.3. Impuestos al consumo.....	11
4.1.3.1. El IVA Compartido.....	12
4.1.3.1.1. El IVA Compartido y la autonomía provincial.....	13
4.1.3.1.2. ¿Cómo evitar la acumulación de saldos a favor en el impuesto local?.....	14
4.1.3.1.3. Tratamiento de las ventas interjurisdiccionales a consumidores finales.....	14
4.1.3.1.4. Principales ventajas del IVA Compartido.....	15
4.1.3.1.5. Principales ventajas comparativas del IVA Compartido.....	16
4.2. ¿Qué tributos descentralizar hacia los municipios?.....	18
5. El criterio de igualación de bases tributarias para efectuar la distribución secundaria.....	18
6. Conclusiones.....	23
7. Bibliografía.....	26

1. Introducción.

El presente trabajo tiene por objetivo describir el procedimiento que debe seguirse en la República Argentina para descentralizar impuestos con la finalidad de alcanzar un adecuado nivel de correspondencia fiscal, incrementando con ello la autonomía fiscal de las provincias. Desde mediados de los años setenta la descentralización del gasto efectuada en nuestro país, no fue acompañada por la correspondiente descentralización de los recursos necesarios para financiarlo. Ello produjo un marcado desequilibrio vertical, de forma tal que, en gran medida el nivel del estado que presta el servicio no es el mismo que establece y recauda los impuestos. Ello produce consecuencias nocivas para nuestra economía. El principio de la correspondencia fiscal, parte del postulado básico según el cual los contribuyentes cumplirán voluntariamente más con aquellos impuestos que sean establecidos por aquel nivel de gobierno que le presta los servicios públicos.

A pesar que en nuestro país el sistema de gobierno es federal y que el gasto se encuentra sumamente descentralizado, ya que aproximadamente el 47% del mismo se ejecuta en el ámbito provincial o municipal, no sucede lo mismo con los ingresos, ya que estos últimos niveles de gobierno solo recaudan el 24% de los recursos totales¹.

¹ Fuente: **Propuesta de Reforma al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos en la República Argentina**. Poder Ejecutivo Nacional. Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros. Año 1999.

En primer término, efectuaremos una resumida descripción del sistema de coparticipación federal y de la estructura tributaria de nuestro país. En función de ello explicaremos como puede efectuarse la descentralización de gravámenes en forma paulatina, sin causar perjuicio a los ingresos de las provincias. Para ello analizaremos cómo puede aumentarse la base de determinados impuestos provinciales, disminuyendo la de los nacionales, con el objeto de lograr un adecuado nivel de correspondencia fiscal y de autonomía fiscal provincial. Asimismo explicaremos porqué antes de descentralizar impuestos al consumo es necesario reemplazar los existentes establecidos a nivel provincial. El trabajo incluye también la descripción del criterio de igualación de bases tributarias, a través del cual debería efectuarse la distribución secundaria de gravámenes, debido no sólo a su equidad, neutralidad y eficiencia, sino además, porque compensará a las denominadas provincias “productivas” luego de la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos y sellos.

2. Características del actual sistema de coparticipación federal de impuestos.

Antes de describir los mecanismos que se deberían implementar para lograr un adecuado nivel de federalismo fiscal en nuestro país, resultará conveniente analizar, aunque sea brevemente, al sistema de coparticipación federal de impuestos. En el mundo encontramos dos sistemas distintos en cuanto al nivel de gobierno que tiene potestad tributaria para establecer gravámenes:

- a) El **sistema unitario**, de acuerdo con el cual los impuestos son establecidos y recaudados por un gobierno central, quien es además, en general quien determinará la forma en que dichos recursos se han de gastar.
- b) El **sistema federal**, que implica facultades concurrentes entre ese gobierno central o nacional y los subnacionales, para determinar gravámenes y la forma de ejecución del gasto.

En el continente americano solo existen 5 países federales: Canadá, Estados Unidos, México, Brasil y Argentina. En el caso particular de nuestro país todos los niveles del Estado, tienen potestad tributaria constitucional para establecer gravámenes², aunque con ciertas limitaciones. De tal forma existen tributos que directamente recaudan las provincias (como el impuesto sobre los ingresos brutos o las patentes de automotores, entre otros) y otros que recauda la Nación. A su vez estos últimos pueden ser de afectación exclusiva y directa al tesoro nacional (como los provenientes del comercio exterior) o bien su producido *compartido* entre el gobierno federal y las

² La Constitución Nacional, luego de la reforma del año 1994, ha sentado las bases sobre las cuales deberá efectuarse la distribución de las contribuciones que imponga el Congreso Nacional. En dicho sentido el artículo 75 inc. 2º) de la Carta Magna establece que: “*Corresponde al Congreso...Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables...*”

provincias (son los coparticipados: el IVA, el impuesto a las ganancias, los impuestos internos a los cigarrillos y el impuesto a los bienes personales, entre otros).

El monto de los recursos coparticipados, es lo suficientemente elevado como para afirmar que en nuestro país el sistema tributario carece por completo de correspondencia fiscal y las provincias de autonomía fiscal.

La distribución entre la Nación y las provincias de los impuestos coparticipados comprende 2 pasos bien diferenciados:

- a) **La distribución primaria:** en primer término de la masa de impuestos recaudada se determina que cantidad le corresponde a la Nación y cuánto al conjunto de provincias.
- b) **La distribución secundaria:** luego se distribuye entre las Provincias la porción de impuestos que a ellas les corresponde.

El actual sistema de coparticipación federal de impuestos está constituido por varios regímenes que utilizan distintos criterios para efectuar las distribuciones de impuestos descriptas en 1) y 2). Entre ellos encontramos el de la Ley 23.548, vigente desde enero de 1988 y sus numerosas modificaciones, el del Fondo del Conurbano Bonaerense, el de Aportes del Tesoro Nacional, el del Subsidio al Consumo de Gas en las provincias Patagónicas y el del Fondo para el Desarrollo Eléctrico del Interior. El sistema se caracteriza:

- a) **Por su complejidad** Nuestra Constitución es terminante cuando en el inciso 2° de su artículo 75 determina que la distribución de impuestos entre la Nación y las provincias y entre éstas últimas debe efectuarse sobre la base de una ley convenio y no de varias. Sin embargo, podemos decir que en nuestro país existen varias leyes de coparticipación federal de impuestos, ya que cada tributo (el IVA, ganancias, el “monotributo” o bienes personales son claros ejemplos de ello) establece cómo ha de distribuirse su producido entre la Nación y las Provincias. Ello dificulta la determinación del nivel de la masa coparticipable, lo cual se agrava porque en algunos impuestos se determina que parte de los recursos obtenidos serán afectados al tesoro nacional, ya que se destinarán al sistema de jubilaciones. Además encontramos una serie de fondos (el del conurbano o del gas patagónico por ejemplo) y subsidios que deben detrarse de la base con carácter previo a la distribución primaria o a la secundaria, que ayudan a complicar el sistema y a su falta de claridad.
- b) Por una total **ausencia de criterios objetivos y racionales de reparto o de distribución de la masa secundaria**. No es devolutivo, ni redistributivo, ni una combinación de ambos, además evidencia una falta total de incentivos para el uso eficiente de los recursos distribuidos. En las últimas décadas el sistema ha soportado una serie de modificaciones que llevaron a que las distribuciones se efectuaran atendiendo criterios financieros y no de eficiencia (principios de optimización) o de equidad. De esta manera, la suma de recursos que una

Provincia recibe está más relacionada con sus necesidades financieras que con los fondos que necesita para satisfacer las necesidades públicas de sus ciudadanos³.

2.1. Desequilibrio vertical.

Un rasgo sobresaliente de la estructura de las relaciones fiscales de la República Argentina es lo que se ha denominado **desequilibrio fiscal vertical**, generado por la actual asignación de funciones (gastos) y recursos entre la Nación y las provincias. La total carencia de **correspondencia fiscal** se aprecia en el siguiente cuadro.

Cuadro 1. Gasto e Ingreso Público Nacional por niveles de Gobierno en millones de \$ - Año 1997⁴.

Jurisdicción	Gastos		Ingresos	
	\$	%	\$	%
Nación	41.175	53,4	54.573	76,1
Provincias	28.579	37,0	13.455	18,7
Municipios	7.385	9,6	3.708	5,2
Total Consolidado	77.139	100,0	71.736	100,0

Como podrá observarse la Nación ejecuta el 53% del gasto público total y percibe el 76% de los ingresos totales. A la inversa, las provincias y municipios ejecutan el 47% del gasto público total y recaudan sólo el 24% de los recursos totales.

La **carencia de correspondencia fiscal** produce consecuencias nocivas a la economía argentina

- a) En primer lugar, conspira contra el cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes, que deben pagar los impuestos a un nivel de gobierno distinto a aquél que, en general, perciben que les presta o financia el servicio.
- b) En segundo lugar, debemos preguntarnos: ¿Qué incentivo tendrán los gobiernos provinciales o municipales, a que los contribuyentes que residen en su jurisdicción, paguen impuestos nacionales si del total de dicho pago sólo retornará una porción al gobierno provincial? Más aún considerando que en algunos casos esa porción puede representar sólo el 2 o 3% del total del impuesto pagado.
- c) En tercer lugar, porque no existe tal vez mayor incentivo para ejecutar en forma eficiente el gasto público, que tener que recaudar los impuestos necesarios para financiarlo. En otras palabras, la correspondencia fiscal lleva a que cada vez que deba pagarse el costo político de recaudar impuestos se analice la posibilidad de gastar en forma más eficiente.

³ Como analizamos en el punto 2.2. de este trabajo la carencia de criterios objetivos para distribuir la masa secundaria es la principal causa del desequilibrio horizontal.

⁴ Fuente: Boletín Fiscal IV Trimestre 1997 - Base Caja / D. N. de Coordinación con las Provincias. Síntesis del Mensaje y Proyecto de Ley para 1998 (Municipios).

d) Como nuestro país ha descentralizado el gasto, manteniendo centralizado el sistema tributario, el cual es débil en el segundo nivel, el que a su vez se financia con los recursos que le remite el Estado Federal, respecto de los cuales la provincia no tiene capacidad para recaudar, pero sí para endeudarse, el resultado fue que, la mayoría de los gobiernos subnacionales terminaron sumamente endeudados.

En la mayoría de las jurisdicciones el nivel de recursos propios es inferior al proveniente de recursos transferidos por la Nación, lo que resta autonomía fiscal a las provincias y resalta la carencia de federalismo fiscal.

Además de los recursos que las provincias reciben por coparticipación, también reciben por parte de la Nación, transferencias presupuestarias con asignación específica para un fin determinado, a los que usualmente se los denomina *fondos*. Muchos de ellos se transfieren en forma automática sin controlar que sean destinados a los fines por los que se crearon, en muchos casos siguiendo criterios racionales, pero sobre la base de índices establecidos hace décadas que perdieron completa vigencia. Un ejemplo de ello lo constituye el Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI): existen provincias con las necesidades básicas de vivienda satisfechas que siguen recibiendo el fondo, pero que en lugar de destinarlo a la construcción de casas lo mantienen en los bancos provinciales, cubriendo el déficit de los mismos.

El siguiente cuadro nos da una idea de la carencia de correspondencia fiscal y de autonomía fiscal provincial que existe en nuestro país:

Cuadro 2. Desequilibrio fiscal vertical.

Provincia	1 = Rec. Provinciales	2 = Rec. Totales	3 = % = 1 / 2 =	Provincia	1 = Rec. Provinciales ⁵	2 = Rec. Totales	3 = % = 1 / 2 =
Buenos Aires	5.128.756	9.087.273	56,4	Neuquén	506.757	826.480	61,3
Catamarca	73.660	492.227	15,0	Río Negro	238.464	653.420	36,9
Córdoba	1.112.887	2.460.105	45,2	Salta	185.365	791.999	23,4
Corrientes	103.644	699.906	14,8	San Juan	147.200	668.575	22,0
Chaco	140.644	874.912	16,1	San Luis	125.943	498.384	25,3
Chubut	236.394	546.431	43,3	Santa Cruz	274.957	586.192	46,9
Entre Ríos	397.300	1.167.875	34,0	Santa Fe	1.003.611	2406.235	41,7
Formosa	63.028	616.135	10,2	Stiago. del Estero	106.033	740.687	14,3
Jujuy	77.545	535.811	14,5	Tierra del Fuego	109.532	274.492	39,9
La Pampa	164.039	479.171	34,2	Tucumán	235.436	974.886	24,1
La Rioja	33.447	368.412	9,1	Ciud. de Bs.As.	2.894.976	3063.903	94,5
Mendoza	991.156	1.657.893	59,8				

⁵ A diferencia del cuadro 2, incluye regalías y rentas de capital.

Misiones	174.488	719.918	24,2	Totales	14.525.263	31291.323	33,6
----------	---------	---------	------	---------	------------	-----------	------

Como podrá apreciarse, en la mayoría de las jurisdicciones el nivel de recursos provenientes de impuestos locales es inferior al proveniente de recursos transferidos por la Nación.

2.2. Desequilibrio horizontal.

Otra de las características distintiva del actual sistema de coparticipación federal de impuestos es el acentuado **desequilibrio horizontal que presenta**. El mismo se refleja a través del **elevado nivel de dispersión de los recursos que cada gobierno provincial tiene para gastar por habitante**. De esa manera el ingreso total (incluyendo recursos provinciales y transferidos, que comprenden también los fondos y regalías petroleras) que la provincia con más recursos por habitante tiene para gastar es cuatro veces superior a la que menos tiene.

Si bien es cierto que los costos de provisión de servicios públicos difieren entre las distintas jurisdicciones, no lo hacen en una magnitud tan grande como para explicar una dispersión tan amplia. El siguiente cuadro nos da una idea de la magnitud de la misma:

Cuadro 3. Desequilibrio fiscal horizontal. Recursos por habitante en cada provincia Año 1998⁶

Provincia	\$	Provincia	\$
Buenos Aires	670	Misiones	777
Catamarca	1.620	Neuquén	1.690
Córdoba	794	Río Negro	1.078
Corrientes	797	Salta	788
Chaco	950	San Juan	1.197
Chubut	1.148	San Luis	1.518
Entre Ríos	1.053	Santa Cruz	3.028
Formosa	1.285	Santa Fe	818
Jujuy	935	Santiago del Estero	1.062
La Pampa	1.648	Tierra del Fuego	2.723
La Rioja	1.730	Tucumán	781
Mendoza	1.040		

Indefectiblemente debemos plantearnos la siguiente pregunta ¿Es razonable que exista tal dispersión? ¿Es justo que el gobierno de la Provincia de Santa Cruz tenga para gastar por cada uno de sus habitantes dos veces y media que lo que tiene el gobierno de la Provincia de Chubut o casi el doble del de Neuquén? ¿O que el gobierno de Corrientes tenga para gastar por habitante casi la mitad que el de Catamarca? **Sin lugar a dudas que no. Gran parte**

⁶ Incluye tanto los recursos propios de cada jurisdicción, como también aquéllos que recibe de la Nación. La población utilizada es la estimada por el INDEC para el año 1996.

de la causa del desequilibrio horizontal la encontramos en la carencia de utilización de criterios razonables de distribución secundaria.

2.3. Conclusiones de las características del actual sistema de coparticipación federal.

El resultado del actual sistema de coparticipación se traduce en el desfinanciamiento de gran cantidad de Estados Provinciales, quienes tienen sus manos atadas para modificar la estructura tributaria de su jurisdicción.

Dos son las conclusiones más importantes a las que arribamos luego de analizar al actual sistema de coparticipación federal de impuestos. La primera es que **hay que descentralizar impuestos**, aumentando la base de aquéllos que deben recaudar las Provincias, disminuyendo la masa coparticipable. De esa manera se reducirá el **desequilibrio fiscal vertical**.

Si bien descentralizando impuestos se reducirá sensiblemente la masa secundaria de coparticipación federal, siempre seguirán existiendo transferencias desde la Nación a las Provincias, sobre todo hacia aquellas con menores recursos. Ello nos conduce a la segunda conclusión: **deben replantearse los criterios seguidos para la distribución de recursos entre las provincias**, reemplazando los actuales criterios financieros, por otros más eficientes desde el punto de vista económicos y más justos desde el punto de vista de la equidad.

3. Estructura tributaria de la República Argentina.

Antes de la enunciar las propuestas de financiamiento a través de recursos genuinos para las provincias resultará importante que analicemos, aunque sea en forma somera cómo está conformada la estructura tributaria de nuestro país, tanto a nivel federal como provincial. Como veremos la principal fuente de recursos en ambos casos la constituyen los impuestos al consumo.

3.1. Estructura federal.

A continuación, se transcribe la participación que dentro de la recaudación tributaria total tuvo cada impuesto en la República Argentina por el período comprendido entre 1991 y 1998.

Cuadro 4 Estructura tributaria federal de la República Argentina.

Impuesto	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Ganancias	4	7	10	13	14	14	17	17	20 ⁷	23 ⁸
Seguridad Social	30	30	31	31	29	24	21	27	26	24
Subtotal ingresos	34	37	41	44	43	39	38	44	46	47
IVA	24	36	38	38	40	43	41	39	40	38

⁷ Incluye ganancia mínima presunta, Impuesto al financiamiento y *Monotributo* (Sin ellos el porcentaje es del 18%).

⁸ Incluye ganancia mínima presunta, Impuesto al financiamiento, altas rentas y *Monotributo* (Sin ellos el importe es 19%).

Otros al consumo	27	17	12	11	11	13	15	10	10	11
Subtotal al consumo	51	53	50	49	51	56	56	49	50	49
Imp. a las importaciones	4	6	6	6	5	5	6	5	5	5
Imp. a las exportaciones	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Subtotal comercio exterior	7	7	6	6	5	5	6	5	5	5
Impuestos a la riqueza	4	2	1	1	1	2	1	2	1	1
Otros y reintegros	4	1	2	0	0	-2	-1	0	-2	-2
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Recaud. en millones de \$	25879	37328	42291	45561	43104	44042	49520	54208	51914	53160

Como puede observarse en el nivel federal la estructura de impuestos se basa en aquéllos que gravan el consumo. Si en el cuadro anterior le adicionamos a la fila *subtotal al consumo* los derechos de importación, vemos como en los últimos 10 años representaron entre el 55% y el 62% de los recursos federales.

3.2. Estructura provincial.

Cuadro 5. Recaudación tributaria provincial en la República Argentina.⁹

Impuesto	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Sobre los ingresos brutos	2.434	4.198	4.931	5.409	4.967	5.354	6.006	6.549	6.229
Sellos	496	797	974	977	839	844	959	1.036	973
Automotor	472	667	831	912	910	893	1.006	1.047	965
Inmobiliario	1.087	1.178	1.434	1.644	1.599	1.694	1.850	1.953	1.812
Otros	86	606	621	666	639	988	960	1.011	1.005
Total	4.575	7.446	8.791	9.608	8.954	9.773	10.781	11.596	10.984

Puede observarse como la principal fuente de recursos propios de las provincias está constituida también por impuestos al consumo (ingresos brutos y sellos representan más del 60% del total), los cuales se caracterizan por ser sumamente ineficientes desde el punto de vista económico. **Esto conspira contra la descentralización de esos gravámenes, pues sería sumamente perjudicial para la economía argentina aumentar la alícuota de los impuestos al consumo provinciales (ingresos brutos y sellos) disminuyendo la del IVA nacional.**

4. ¿Cómo descentralizar tributos para aumentar el federalismo fiscal en la República Argentina?

La descentralización de impuestos debe efectuarse sin causarle perjuicio a las haciendas provinciales. Cambios repentinos que logren el deseado nivel de correspondencia fiscal serían ideales, pero tal vez o imposibles de lograr o con consecuencias nocivas por las dificultades de implementación que todo impuesto trae con el mismo. Por

⁹ Valores corrientes en millones de pesos. Fuente: División Asuntos Fiscales del Ministerio del Interior. El impuesto automotor y el inmobiliario no incluye la recaudación efectuada por los municipios.

ende, la descentralización debería descansar principalmente sobre la base de impuestos al consumo debido a la importancia relativa que los mismos tienen dentro de la recaudación tributaria de nuestro país, tanto en el nivel federal como local, y a los inconvenientes que produciría la del impuesto a las ganancias (a los que nos referimos en el punto 4.2.1). Los pasos a seguir son:

- a) En primer lugar, deben seleccionarse aquellos impuestos que puedan mantenerse o cuya base ampliarse debido a que no causan perjuicios a la economía del país.
- b) En segundo lugar, seleccionar uno que permita sustituir a los vigentes que han sido catalogados como ineficientes e inequitativos y que además permita efectuar la descentralización en forma paulatina y no traumática.
- c) Finalmente, analizar si alguno de los impuestos nacionales vigentes puede descentralizarse.

4.1. *¿Qué tributos deben descentralizarse hacia las provincias?*

Habiendo arribado a la conclusión que una de las principales alternativas para el fortalecimiento de las finanzas de los gobiernos provinciales es la descentralización de impuestos y de acuerdo con lo enunciado en el punto anterior analizaremos que impuestos podrán descentralizarse y cuáles deberá sustituirse.

4.1.1. *Impuesto a las ganancias.*

El principal problema que presenta la descentralización de este impuesto es que si las provincias no establecen alícuotas y bases idénticas, es decir si no se adopta una legislación única en todo el país, se afecta la localización de las fuentes productoras y con ello la neutralidad del impuesto, pudiendo producir una *guerra de tasas* y con ello el desfinanciamiento de los estados. Para que ello no suceda la legislación del impuesto debe ser uniforme para todo el país, lo cual resta fortaleza al federalismo fiscal, así como dificulta su implementación desde el punto de vista político.

Además, la descentralización de este gravamen complica mucho la administración del impuesto, pudiendo producirse sobrefacturación y subvaluación de bienes entre empresas de un mismo grupo con el objeto de radicar los beneficios en aquellas jurisdicciones que establezcan menor tasa (*precios de transferencia*)¹⁰.

Por ello expuesto concluimos que se trata de un impuesto que en nuestro país no debería descentralizarse, debiendo continuar en jurisdicción federal.

¹⁰ Si bien el impuesto a la renta se ha descentralizado en otros países, como Estados Unidos de Norteamérica, donde algunos estados e incluso municipios aplican el “piggybacking” sobre el gravamen federal (es decir, una alícuota adicional al impuesto federal o con algunas modificaciones en la base), ello es factible debido a las características del gravamen en aquel país, donde el contribuyente último es una persona física, que no puede hacer uso de los *precios de transferencia*, a diferencia de lo que sucede en nuestro país, donde los principales contribuyentes son sujetos empresa..

4.1.2. Impuestos al patrimonio.

En nuestro país, impuestos específicos a determinadas manifestaciones de riqueza, como a los inmuebles y los automotores, son establecidos en el ámbito local. A continuación analizaremos cada uno de ellos por separado, concluyendo que podrán ampliarse las alícuotas provinciales con el objeto de ser excluidos de la base de los impuestos sobre manifestaciones de riqueza establecidos a nivel federal, actualmente el impuesto sobre los bienes personales. Sin embargo, debe considerarse que dado su escasa importancia cuantitativa dentro del total de la recaudación provincial, con la descentralización únicamente de estos impuestos no se obtiene un adecuado nivel de correspondencia fiscal.

4.1.2.1. Sobre los inmuebles.

Entendemos que se trata de un gravamen que cumple con los requisitos para ser establecido a nivel local por los siguientes motivos:

- a) Su base es altamente inamovilidad.
- b) Su nivel de recaudación puede ser lo suficientemente predecible. Además, se está mejorando la administración del mismo, ya que muchas provincias están informatizando sus catastros e intercambiando la información que en ellos existe con otras bases (Registros provinciales, AFIP, Registro Nacional de las Personas, etc.).
- c) Su exportación a otra jurisdicción se limita al caso que se trate de un contribuyente que vende bienes en otras, a través de la incorporación del impuesto en el costo de los productos.
- d) No afecta la localización de las empresas.
- e) Permite identificar el gravamen con parte del servicio retribuido, el cual está representado por el mantenimiento de las calles y su alumbrado.
- f) Se trata de un gravamen percibido como razonablemente justo por los contribuyentes, como todos aquellos que gravan manifestaciones de riqueza, que incluso admite alícuotas progresivas.
- g) Las ganancias derivadas de las tenencias de bienes inmuebles pueden ser alcanzadas por contribuciones de mejoras locales, establecidas tanto por las provincias como por sus municipios, pues son ellos quienes mejor conocen el valor de los inmuebles de cada región así como las ganancias que por tenencia podrían producirse, cuidando siempre que tal ganancia sea cierta, no temporal, objetivamente cuantificable y producirse por un hecho concreto e identificable, como el caso de las propiedades situadas cerca de una autopista o de un camino¹¹.

¹¹ En nuestro país, durante la década del 90, se han construido muchos kilómetros de autopistas, puentes y caminos que produjeron el aumento de valor de muchas propiedades inmuebles de manera significativa, llegando en algunos casos hasta quintuplicarse.

4.1.2.2. Sobre rodados.

Si bien no presenta tantos beneficios como aquél establecido sobre los inmuebles, también puede descentralizarse y excluirse de las bases de gravámenes nacionales que consideran el patrimonio como medida de la capacidad contributiva. La mayoría de las direcciones de rentas y municipalidades se encuentran comunicadas con el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor el cual se encuentra totalmente computarizado. La falta de inscripción de las transferencias en el mismo conspira contra la administración del tributo, aunque debe considerarse que estas modificaciones responden a los autos de menor valor del parque automotor, ya que los cero kilómetro obligatoriamente deben inscribirse para su patentamiento inicial.

Sin bien la base de este gravamen no es tan inamovible como la de inmuebles, su nivel de recaudación puede predecirse. También puede identificarse parte del servicio recibido, como el caso del mantenimiento de los caminos. Estos son otros argumentos que nos conducen a afirmar que puede excluirse la base de impuestos nacionales y aumentar la base de los provinciales.

4.1.3. Impuestos al consumo.

Como explicamos anteriormente, en la República Argentina la estructura de recursos provinciales descansa sobre la base de impuestos al consumo, ya que ingresos brutos y sellos representan más del 60% de los recursos tributarios propios. Pero a diferencia de lo que sucede con el IVA federal, se trata de dos impuestos sumamente nocivos, a punto tal que las provincias, a través del Pacto Fiscal Federal del 12 de agosto de 1993, se comprometieron a reemplazarlos o sustituirlos¹².

Considerando la tradición que tiene nuestro país en materia de impuestos al consumo y ante la imposibilidad de descentralización de gravámenes que alcancen manifestaciones de renta, sostenemos que el impuesto que los sustituya debe también recaer sobre el consumo. De todas las propuestas enunciadas para el reemplazo de ingresos brutos y sellos, creemos que un IVA que funcione en forma *compartida* entre la Nación y las provincias es la mejor alternativa, pues una de las ventajas comparativas que presenta, es que permite realizar una paulatina y no traumática descentralización de impuestos, y con ello efectuar la sustitución sin afectar las finanzas provinciales.

¹² Conocidas son las críticas al impuesto sobre los ingresos brutos, muchas de ellas aplicables al impuesto a los sellos, que se sintetizan en su carácter **plurifásico** y **acumulativo**, lo que genera **pérdida de neutralidad** y que no pueda conocerse con precisión la incidencia del impuesto en el costo del producto, pues la misma dependerá de la cantidad de etapas en que se fabricó cada bien, algo imposible de estimar con cierto grado de certeza. Esto produce que, debido a las normas que regulan el comercio internacional, **el impuesto no pueda reintegrarse** en frontera y consecuentemente **integre el costo de los productos exportados**, haciendo perder competitividad a los artículos argentinos en los mercados internacionales. Además, este gravamen aplica en parte el criterio de origen y este criterio **requiere unificación de tasas** para no afectar la localización de las empresas. Para una mayor comprensión del tema puede consultarse a Fenochietto Ricardo (2001), pág. 30.

4.1.3.1. El IVA Compartido.

Aunque en la literatura económica es común encontrar opiniones en el sentido que el IVA no puede establecerse en el ámbito local, en nuestra opinión, el IVA puede establecerse en forma *compartida* entre el nivel federal y el provincial. Ricardo Varsano (1995, 1999) Ricardo Fenochietto (1998), Richard Bird (1999) y Charles McLure (1999, 2000) han expresado similares opiniones.

La primer versión del IVA *Compartido* fue diseñada para reemplazar el ICMS en Brasil, constituyendo una buena propuesta económica, siendo sin embargo de difícil y casi imposible implementación en un sistema federal¹³. En la propuesta se dio prioridad a la eficiencia económica, al contemplar tasas y bases uniformas y administración tributaria centralizada, algo difícil de implementar en sistemas federales donde todas las reformas deben ser aprobadas por el Congreso, donde se encuentran los representantes de las provincias y gobiernos subnacionales, quienes difícilmente acepten perder autonomía, no sólo en lo que al establecimiento de tributos se refiere, sino también, para recaudarlos.

Posteriormente Fenochietto (1998) presentó un diseño de funcionamiento del IVA *Compartido* para Argentina, que no sólo fuera eficiente desde el punto de vista económico, sino también que respetara la autonomía de las provincias (al permitirles definir los aspectos relacionados al hecho imponible del IVA provincial), con el objeto de que fuera factible su implementación.

Si bien no es el objetivo de este trabajo analizar con profundidad este gravamen, describiremos su funcionamiento para poder explicar las ventajas que presenta respecto de otras propuestas enunciadas para el reemplazo y sustitución de ingresos brutos. El IVA *Compartido* debe su nombre al hecho que tiene dos alícuotas: una para el Estado Federal y otra (que sustituiría a Ingresos Brutos y Sellos) para los provinciales¹⁴. Es decir, a la actual tasa del IVA, y sobre la misma base, se le agrega otra a ser recaudada por las provincias, como se ejemplifica a continuación:

Precio neto	100
IVA Federal (19%)	19
IVA provincial (4%)	<u>4</u> ¹⁵

¹³ La propuesta incluía además del reemplazo del ICMS (impuesto a la circulación de mercaderías y servicios: general, al consumo y recaudado por los estados), la del IPI (impuesto a la producción industrial: al consumo, específico y recaudado por el gobierno federal). Al respecto puede consultarse a: Varsano (1995). Respecto del análisis doctrinario efectuado con posterioridad a este gravamen puede a Fenochietto (1998), Mac Lure, (1999), Bird (1999) y Pessino y Fencochietto (2000).

¹⁴ La aplicación de una alícuota suplementaria federal para gravar las ventas interjurisdiccionales fue propuesta también para aplicarse en la Unión Europea con el nombre de VIVAT. Al respecto puede consultarse el trabajo de Keen, M and Smith, S (1996).

¹⁵ Es importante aclarar que el nivel de las alícuotas ha sido fijado en el 19% y el 4% a efectos didácticos.

El adquirente, a su vez, contará con dos créditos fiscales y deberá realizar otras tantas liquidaciones: una al Estado Nacional y otra al provincial donde reside¹⁶.

Es un impuesto al consumo, general, no acumulativo y que aplica el criterio de destino. **El tratamiento que este gravamen dispensa a las ventas entre sujetos residentes en distintas provincias es una de sus principales ventajas, pues resuelve el problema de las ventas interjurisdiccionales¹⁷. Además permite efectuar una paulatina descentralización de impuestos al aumentar progresivamente la alícuota provincial en la medida que disminuye la federal.**

En el caso de ventas interjurisdiccionales el gobierno Federal percibe la totalidad de los gravámenes, el 19% más el 4%, de forma tal que la alícuota del impuesto nacional se incrementa anulándose la provincial. De esa manera el producto sale libre de impuestos provinciales del Estado de origen, pero gravado con una percepción por el gobierno federal, de forma tal que se tributa prácticamente lo mismo ya sea que el bien se consuma en esa jurisdicción o se “exporte” para ser consumido en otra. Así se anula la posibilidad, latente en un impuesto al consumo que aplica el criterio de destino (como el impuesto a las ventas minoristas), de que se simulen ventas locales como efectuadas a otra jurisdicción para evadir el gravamen. Cuando se produce la primer venta, en el estado de destino, cada jurisdicción percibirá su impuesto: la Nación el 19% y la provincia de destino el 4%. El crédito fiscal será:

- a) para el gravamen federal el 23%, con lo cual disminuirá el impuesto nacional a ingresar por el valor agregado en esta jurisdicción, y
- b) del 0% para el IVA del Estado de destino, con lo cual se incrementará el impuesto a pagar a esta jurisdicción.

Cabe resaltar que **por la aplicación de este método el Estado Nacional no obtiene mayores ingresos que a través de la metodología de liquidación actual**, sino que en su rol de "intermediario", entre el estado donde se produce y el estado donde se consume, lo que recauda en exceso primero lo deja de recaudar después.

4.1.3.1.1. El IVA Compartido y la autonomía provincial.

Nada obsta a que las tasas provinciales puedan variar entre las distintas jurisdicciones. De esa manera cada provincia podría establecer sus propias alícuotas conservando su potestad tributaria, lo cual incentivaría a los administradores locales a ser más eficientes al gastar con el objeto de reducir las tasas.

Pero **el federalismo fiscal no debe reducirse a la posibilidad de determinación del nivel de las tasas impositivas**, debe ir más allá. **En primer lugar debe haber una ley nacional** que establezca el impuesto federal: su objeto, los sujetos, la alícuota nacional (que obviamente ha de ser una y uniforme), las exenciones (aunque sería

¹⁶ Nada obsta a que ambas jurisdicciones acuerden el uso de un solo formulario atento a la economicidad que ello produce.

¹⁷ Hasta la aparición del *IVA Compartido* la teoría económica era reacia al establecimiento de impuestos al consumo en el ámbito local, porque las distintas alternativas no solucionaban, como explicamos en el punto 4.1.3.1.4, el problema de las ventas interjurisdiccionales.

preferible que no las hubiera), la base y la tasa de federal de percepción o acrecentamiento por ventas interprovinciales. **En segundo lugar, cada jurisdicción debe sancionar su propia ley del gravamen** para establecer el impuesto provincial: la o las alícuotas locales y las modificaciones a la ley nacional que considere pertinente en cuanto al objeto, sujeto, base y exenciones. Si bien a los efectos de simplificar y clarificar el sistema es preferible que introduzcan la menor cantidad de modificaciones, la mejor forma de ejercer la autonomía y lograr un adecuado nivel de federalismo fiscal es que las provincias gocen de amplias facultades para poder establecer las propias normas que se refieren a la parte provincial de este tributo.

En trabajos anteriores¹⁸ hemos demostrado cómo funciona este gravamen permitiendo que cada jurisdicción pueda establecer las exenciones que considere pertinentes, sin afectar la eficiencia del sistema, de forma tal de no afectar la autonomía ni el federalismo fiscal. Por tratarse de un gravamen diseñado sobre la base del criterio de destino la exención será procedente únicamente respecto del impuesto local, cuando el bien se consuma en ella y no en otra. La exención en la provincia de origen en nada obstaculiza el cobro del acrecentamiento federal, de forma tal que siempre un impuesto sea cobrado, reduciendo así la posibilidad de evasión. Consecuentemente alcanzará con que la ley federal establezca que el acrecentamiento federal siempre se cobre, salvo que se trate de bienes que estando exentos en la jurisdicción de origen, también lo estén en el impuesto federal.

4.1.3.1.2. ¿Cómo evitar la acumulación de saldos a favor en el impuesto local?

El IVA *Compartido* prevé también mecanismos para que no se generen saldos a favor en el impuesto local, evitando con ello la necesidad de devolución de los mismos. Como hemos explicado en trabajos anteriores, debe permitirse que los exportadores puros y quienes vendan mayormente sus productos en otras jurisdicciones, al momento de efectuar sus adquisiciones pagar el acrecentamiento federal y no el impuesto local¹⁹. Ello no implica distinción según el destino (algo no deseado desde el punto de vista de la administración del tributo), pues siempre uno de los dos impuestos, el IVA local o el acrecentamiento federal, debe cobrarse).

4.1.3.1.3. Tratamiento de las ventas interjurisdiccionales a consumidores finales.

Como hemos explicado una de las principales ventajas del IVA *Compartido* es el tratamiento que brinda a las ventas interjurisdiccionales. En el punto 4.1.3.1. analizamos someramente el funcionamiento del impuesto y el tratamiento de las ventas interprovinciales entre responsables del impuesto. Corresponde analizar ahora cuál debe ser el tratamiento de las ventas efectuadas a un consumidor final residente en otra provincia. Deben distinguirse dos situaciones distintas. En primer lugar, que el comprador cruce el límite provincial; supongamos entonces, que el sujeto A residente en la Provincia A cruza dicho límite y adquiere el bien en la Provincia B. En este caso debería pagarse el impuesto a esta última Provincia, considerando como hecho imponible la venta del bien, producida con la tradición de la cosa mueble. Sería dificultoso, tanto para los responsables como para la administración, que la venta

¹⁸ Al respecto puede consultarse a Pessino y Fenochietto (2000, b).

¹⁹ Al respecto puede consultarse a Pessino y Fenochietto: (2000), pág. 75.

tribute a la Provincia donde el adquirente reside o que tribute la alícuota de percepción, porque en cada venta a consumidor final, habría que controlar el domicilio del comprador .

La segunda situación que puede plantearse es la de las ventas a distancia, por correo o televentas. En este caso, quedará documentado el pago del flete a la provincia donde el bien se destina, razón por cual existen tres tratamientos posibles:

- a) En primer lugar, darles el mismo tratamiento que a las ventas interjurisdiccionales efectuadas a un responsable inscripto; o sea, que se las grave a la alícuota de percepción federal. El problema que se presenta en este caso consiste en que el Estado Nacional obtendrá una ventaja puesto que no existirá en la segunda provincia un responsable inscripto que compute contra el débito fiscal federal el acrecentamiento.
- b) En segundo lugar, aplicar la tasa de la Provincia de destino, o sea donde reside el comprador. Sin embargo, volveríamos al problema de que un contribuyente que efectúa ventas a distancia debería efectuar tantas liquidaciones como jurisdicciones a las que vende.
- c) En tercer lugar, gravarlas con el impuesto de la Provincia donde reside el vendedor; esto también está fuera de la metodología de este gravamen, pues implicaría aplicar el criterio de origen, camino entonces que debería seguirse únicamente como medida de excepción.

Como puede observarse las tres alternativas presentan sus inconvenientes. El principio de solución descripto en a) implica una tarea más en el Estado (existiría una masa adicional de recursos a distribuir en forma secundaria entre las provincias), inclinándonos por aconsejar como el camino más viable una combinación entre b) y c), al menos en los inicios del gravamen. En efecto, no se trata de otra cosa que el procedimiento ha utilizado en la Unión Europea²⁰, aplicando hasta determinado nivel de ventas el criterio de origen y a partir del mismo el de destino. Se trata de un principio de solución muy razonable para este tipo de ventas que preocupan en todo el mundo a los administradores tributarios. En efecto, cuando el impuesto al consumo está diseñado sobre la base del principio de destino, se hace muy difícil controlar en la jurisdicción donde el bien se consume aquellos que son entregados o recibidos por correo; por lo tanto es razonable que cuando un sujeto efectúa escasas ventas de este tipo, las grave el Estado donde reside el vendedor. En cambio, si su nivel de ventas es significativo, entonces se justifica que la administración tributaria de destino recaude el impuesto y lo controle, por más que el vendedor resida en otro Estado.

4.1.3.1.4. Principales ventajas del IVA Compartido.

A continuación enunciamos las principales ventajas de este gravamen, para analizar en el punto siguiente las comparativas respecto de otros impuestos propuestos para sustituir ingresos brutos y sellos:

- a) Se trata de un **impuesto neutral** (en la medida que no reconozca demasiadas exenciones).
- b) Brinda **solución al problema de las ventas interjurisdiccionales.**

²⁰ Al respecto puede consultarse el trabajo de Keen, M and Smith, S (1996).

- c) Desde el punto de vista del contribuyente es **de fácil liquidación**. El mecanismo de sustracción de débitos contra créditos es el mismo del IVA vigente actualmente en la República Argentina, lo que facilita su implementación. Reduce las tareas para aquellos sujetos incluidos en el convenio multilateral, que hoy en día pueden llegar a tener que efectuar un máximo de 24 liquidaciones, mientras que en el IVA *Compartido* implicará, para aquellos sujetos que compren en varias jurisdicciones y vendan sólo en una, una sola liquidación.
- d) **Facilita la tarea de la administración** por el **control cruzado** entre sujetos obligados. Además fomentará la realización de tareas conjuntas y el intercambio de información entre la administración federal y las provinciales. Ello contribuirá a reducir el alto costo de recaudación, así como también el alto nivel de evasión tributaria.
- e) **Al comenzar a aplicarse en la primer etapa del ciclo productivo**, no sólo se **anticipa la recaudación**, sino además que, en dicha etapa encontramos las grandes industrias lo que permite concentrar en ellas los esfuerzos de fiscalización.
- f) En cuanto al comercio internacional permite conocer con precisión la incidencia del gravamen en el costo del producto al momento de la exportación, por lo que **podrá ser devuelto por las provincias** que lo deseen, en concordancia con las normas de la Organización Mundial del Comercio.
- g) Aplica el **criterio de destino**, más adecuado para un impuesto al consumo que el de origen que es propio de una imposición a la producción. Pese a aplicar este criterio **no requiere compensación o clearing** de créditos entre las distintas administraciones.
- h) Por aplicar el principio de destino **evita el denominado paseo de la factura**, ya que la alícuota de acrecentamiento siempre es la misma, independientemente de la provincia a donde se destine el bien.
- i) **Facilita una descentralización paulatina de la recaudación de impuestos**, evitando que ella deba efectuarse en forma traumática, aumentando la alícuota del impuesto provincial en la misma medida que disminuye la del federal y la masa de distribución secundaria.
- j) Admite la **posibilidad de discriminar el monto del impuesto en la factura** o documento equivalente, en todas las etapas de comercialización del bien o servicio, incluso en la final, para concientizar al consumidor final de la carga fiscal que recae sobre el consumo.
- k) Por funcionar conjuntamente con el impuesto federal brinda una serie de ventajas muy importantes. Por sobre todas las cosas se trata prácticamente del mismo gravamen lo que clarifica el sistema y simplifica la aplicación del mismo. Como el IVA establecido en el ámbito nacional, admite la existencia de regímenes simplificados o de otro tipo de simplificaciones, así como también la categorización de los distintos responsables en inscriptos y no inscriptos.

4.1.3.1.5. Principales ventajas comparativas del IVA Compartido.

El IVA *Compartido* presenta una serie de ventajas respecto a otras alternativas que han sido propuestas para reemplazar al impuesto sobre los ingresos brutos, las que se enuncian a continuación:

- a) **El impuesto bifásico a las ventas mayoristas y minoristas** no implica una modificación sustancial al sistema actual, considerando las exenciones vigentes en el impuesto a los ingresos brutos a casi todas las actividades incluidas en la primera etapa del ciclo productivo²¹. A diferencia del IVA *Compartido* esta alternativa también produce acumulación, exportación de impuestos, representando también un subsidio a los bienes importados.
- b) **Al impuesto monofásico a las ventas minoristas**. Adolece de ciertas críticas en comparación con el IVA *Compartido*:
- 1) En primer lugar, en nuestro país, la oferta en la etapa minorista no está concentrada en un grupo pequeño de grandes tiendas, como sucede en los Estados Unidos de Norteamérica, sino que existe un gran número de comercios. Si bien esta tendencia ha comenzado a cambiar en los últimos años, la administración del tributo se dificulta debido a que la recaudación dependería en gran parte del comportamiento de un gran número de contribuyentes pequeños.
 - 2) Requiere diferenciar entre lo que es una venta minorista y lo que es una venta a consumidor final. El objeto del gravamen debe estar conformado por esto último; así un rodado o una computadora estarían alcanzados por el tributo en la medida que sean adquiridos por un consumidor final, de lo contrario no, pues el impuesto formaría parte del costo del producto con el consecuente no deseado efecto acumulación. Consecuente no es tan cierto, como suele argumentarse, que el impuesto no produce acumulación y que no requiera devolución para que no integre el costo de los productos exportados²². Para que ello no suceda debe diferenciarse según la venta sea a un consumidor final o no y esta diferenciación según el destino dificulta la administración, pues para evadir el tributo sólo es necesario que la compra sea efectuada a nombre de una empresa.
 - 3) No soluciona el problema de las ventas interjurisdiccionales, pues los bienes deben salir libres de impuestos de la jurisdicción donde se fabrican para que los grave aquella donde los bienes se consumen. Esto implica que los bienes producidos en una provincia y vendidos en otra deberán estar exentos del impuesto en la primera; será muy difícil o casi imposible para las administraciones provinciales controlar, sin aduanas interiores, que el comprador verdaderamente reside en otra jurisdicción. Esta metodología requiere administraciones muy eficientes, lo que dificulta su aplicación en nuestro país.
- c) **El IVA provincial sujeto al criterio de origen** Una de las desventajas de esta alternativa es que requiere que las alícuotas de las distintas jurisdicciones sean iguales, de lo contrario afecta la localización de empresas, pudiendo generar, como en Brasil el ICMS, *paseo de factura y guerra de tasas* entre provincias. La necesidad

²¹ Debe considerarse que la exención a la primera etapa es limitada y distorsiva, pues sólo se aplica en la medida que la empresa productora esté radicada en la jurisdicción y no en otra.

²² Es un problema que aún no pudo resolverse en EEUU, donde una gran parte de las ventas minoristas se efectúa a empresas.

de igualación de tasas y bases trae aparejado oposición por parte de las provincias debido a la pérdida de potestad tributaria y federalismo fiscal que esto implica. Esto hace prácticamente inaplicable esta alternativa en la República Argentina.

- d) **El IVA provincial sujeto al criterio de destino puro.** Esta alternativa tampoco soluciona el problema de las ventas interjurisdiccionales, correspondiendo los mismos comentarios que efectuamos en b) 3) al impuesto a las ventas minoristas.

4.2. ¿Qué tributos descentralizar hacia los municipios?

Deben quedar para los municipios el establecimiento de tasas y contribuciones, en forma concurrente con la Nación y las provincias. Las **tasas** son aquellas prestaciones en dinero, o excepcionalmente en especie, que el Estado cobra por un servicio determinado e individualizado. Las **contribuciones** son los tributos por medio de los cuales quienes los pagan han de recibir un beneficio perfectamente individualizado, que se traduce, de alguna manera, en el incremento de su patrimonio. Esta categoría incluye, entre otras, las contribuciones de mejoras establecidas cuando por algún motivo un bien de propiedad de una persona aumenta su valor por una obra realizada por el Estado; como podría suceder con los inmuebles cuando cerca de ellos se construyen nuevos caminos, autopistas o subterráneos.

Las tasas deben ser establecidas por aquél nivel de gobierno, provincial o municipal, que presta el servicio, siempre cumpliendo los requisitos anteriormente enunciados, mientras que las contribuciones por aquél nivel de gobierno que realice la obra.

En cambio, **el establecimiento de impuestos debe ser potestad exclusiva de la Nación y las provincias.** De lo contrario será necesario armonizar los hechos impositivos de todos los gravámenes municipales para que no pierdan neutralidad, algo imposible de lograr considerando sobre todo la gran cantidad de municipios que existen en cada Provincia (en total en nuestro país son más de 2000). Si el impuesto afecta la localización de industrias, delegarles potestades tributarias a los municipios, es mucho más grave aún, pudiendo producirse *guerra de tasas* en esos niveles de gobierno, algo que, aunque parezca mentira sucede en Brasil. En nuestro país, el impuesto sobre los ingresos brutos ha sido establecido por las provincias, excepto en la Provincia de Chubut, donde lo fue por los municipios.

En materia de administración nada obsta que la provincia delegue facultades (la fiscalización, la recaudación o ambas cosas) en los municipios o viceversa. Ello dependerá de la naturaleza y tipo de tributo, del desarrollo de las direcciones de rentas y de las economías de escala.

5. El criterio de igualación de bases tributarias para efectuar la distribución secundaria.

Como la propuesta implica disminuir la masa de distribución secundaria y no eliminarla, analizamos a continuación, el principal criterio que debe utilizarse para efectuarla, el que denominamos de igualación de bases

tributarias²³. Se trata de un mecanismo utilizado en Canadá que permite equilibrar las bases tributarias provinciales, garantizándole a cada provincia un nivel mínimo de recursos potenciales por habitante. Su principal ventaja es que garantiza la equidad fiscal con total eficiencia económica.

Durante años en nuestro país se ha hablado de provincias “ricas” y provincias “pobres”, sosteniéndose que las primeras debían recibir proporcionalmente menos recursos coparticipados que las segundas, atendiendo a razones de solidaridad y procurando lograr con ello un grado de desarrollo equivalente en todo el país. Surgía con ello un problema. ¿Cuándo debía calificarse una provincia como “pobre” y cuándo como “rica”? Sobre todo considerando las consecuencias financieras que de ello deriva. ¿Podemos decir que la Provincia de Buenos Aires es una provincia rica? De acuerdo al producto bruto geográfico, probablemente sí y tal vez ese haya sido el principal motivo por el que haya perdido en las últimas dos décadas participación en la masa coparticipable. Pero ¿Podemos afirmar que la provincia de Buenos Aires es verdaderamente rica cuando tiene la mayor cantidad de carenciados del país, y por ende es la que más necesidades deberá satisfacer? Con seguridad que desde este punto de vista no.

¿Cuándo es entonces, a los efectos de la distribución secundaria, que una provincia debe considerarse “pobre” y por ello debe recibir más recursos que las otras? ¿Y vicerversa, cuándo considerarla “rica” y como consecuencia de ello que deberá efectuar más aportes que retiros a la masa coparticipable?

La solución al anterior planteo la encontramos en las bases tributarias de los impuestos. Hemos descripto como ha quedado definida la estructura tributaria de nuestro país, de forma tal que los recursos propios de las provincias provienen principalmente del impuesto inmobiliario, de patentes de automotores, de ingresos brutos y sellos y también como debería ampliarse la base de los dos primeros y sustituirse los otros dos por otro impuesto al consumo cuya base pueda aumentarse en forma paulatina. De acuerdo a los impuestos provinciales que gravan principalmente el consumo, la producción (en el caso de ingresos brutos y sellos) y determinados bienes del patrimonio la provincia podrá obtener mayores o menores recursos. Creemos que deben efectuar más retiros de la masa coparticipable aquellas provincias que tienen menores bases tributarias en estos impuestos. Es decir, que si en una provincia hay un auto por habitante y en otra medio, la primera tiene potencialmente mejores posibilidades para obtener un mejor nivel de recaudación. Lo mismo puede decirse de los inmuebles y el consumo.

Por ejemplo, en el caso del IVA *Compartido* como la base del impuesto es el consumo, el procedimiento para determinar el monto a distribuir de la masa coparticipable es el siguiente:

²³ Como podrá observarse el criterio de igualación cumple con los requisitos establecidos por el inciso 2) del artículo 75 de nuestra Constitución Nacional, el que establece que la distribución secundaria “*será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional ...*”.

- a) En primer lugar, debe determinarse el consumo de cada provincia a partir del consumo nacional (al que debería adicionarse la inversión de las familias y el Estado que se encuentran gravadas en el IVA federal).
- b) Luego, el consumo per cápita, tanto nacional como provincial, producto de dividir el consumo por la cantidad de población total del país o de cada provincia, según el caso (columna F del Cuadro 6).
- c) Luego debe compararse el consumo per cápita real de cada provincia con el estándar del país (columna G del Cuadro 6)²⁴.
- d) Finalmente el Estado Federal debería transferir a cada provincia que tenga un consumo inferior al estándar, el producto que surja de aplicar a la base a igualar (determinada por la población de la provincia multiplicado por la diferencia entre el consumo real per cápita de la misma y el consumo per cápita promedio del país) la tasa promedio del impuesto.

El siguiente cuadro ayudará a entender el procedimiento descripto:

Cuadro 6. Desarrollo explicativo de las transferencias por igualación.

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
Provincia	Consumo \$	Tasa impositiva D/B	Impuesto Determinado B x C	Población Cantidad de Personas	Consumo per cápita provincial y nacional =B / E	Consumo per cápita a igualar ²⁵	Consumo provincial a igualar G x E	Tasa impositiva promedio	Transferencias por igualación H x I
1	36,00	3,00%	1,080	324	0,1111				
2	32,00	2,50%	0,800	304	0,1053				
3	6,00	2,80%	0,168	61	0,0983	0,0063	0,3843	0,0267	0,0103
4	4,00	3,10%	0,124	42	0,0952	0,0094	0,3948	0,0267	0,0105
5	2,00	3,20%	0,064	22	0,0909	0,0137	0,3014	0,0267	0,0081
6	1,00	3,00%	0,030	12	0,0833	0,0213	0,2556	0,0267	0,0068
7	0,50	2,60%	0,013	1	0,5000				
8	20,00	2,40%	0,480	200	0,1000	0,0046	0,9200	0,0267	0,0246
9	8,50	2,10%	0,179	86	0,0988	0,0058	0,4988	0,0267	0,0133
Total	110,00	2,67%	2,938	1052	0,1046 ²⁶				0,0736

Puede apreciarse con claridad como **la igualación es:**

²⁴ El método permite no sólo considerar el estándar, es decir la media, sino otro nivel: podría ser por ejemplo el cuartil superior, el inferior o el consumo máximo.

²⁵ Es la diferencia entre el consumo promedio del país y el consumo promedio provincial, únicamente en los casos en que este último es inferior.

²⁶ Es el consumo promedio del país = \$110 / 1052 personas = \$0,1046 per cápita.

- a) **equitativa**, pues únicamente reciben transferencia por igualación las provincias con un consumo per cápita inferior al medio, en este caso \$0,1046.
- b) **Eficiente**, desde el punto de vista económico, pues lo que busca igualarse es la base imponible. Por ende, **el monto de la transferencia es independiente del nivel de recaudación**. En otras palabras, **si la provincia efectúa los esfuerzos necesarios para aumentar la recaudación, reduciendo el nivel de evasión, seguirá recibiendo lo mismo del Estado Nacional**.
- c) **Neutral**, la decisión de donde producir y donde consumir no influirá en el monto de impuestos que la provincia recibirá de la Nación.

Se trata de un criterio para transferir recursos del Estado Federal a las provincias que presenta importantes ventajas comparativas respecto de otros criterios utilizados, pues constituye un fuerte incentivo para que las provincias disminuyan la evasión en los impuestos locales, así como las exenciones y exclusiones de objeto de los mismos, pues todo aumento de la recaudación de impuestos provinciales en nada modificará lo que cada provincia recibe por igualación, pues lo que se iguala es la base tributaria y no la recaudación.

El monto de la transferencia puede ajustarse en función de las diferencias de precios que en las distintas jurisdicciones puedan existir de los bienes que demande el Estado para prestar servicios. Este índice no será difícil de elaborar considerando que puede construirse sobre la base de los tres o cuatro recursos más demandados por los Estados provinciales, entre ellos sin lugar a dudas la mano de obra.

La distribución de recursos coparticipados igualando esta última base soluciona además uno de los problemas que siempre se planteó a la hora de analizar la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos por otro al consumo sobre la base del criterio de destino. Suele argumentarse que, con la sustitución, las denominadas provincias “productoras” se verían perjudicadas por la pérdida de recaudación. Estas provincias suelen denominarse de esta manera por el bajo consumo que en ellas se efectúa, partiendo del supuesto que muchos de sus habitantes obtienen los ingresos en ellas y se trasladan a consumir en los grandes centros urbanos del país. De esta manera la merma recaudatoria que una provincia “productora” pudiera soportar al reemplazar impuestos que, como ingresos brutos y sellos, gravan la producción se vería compensada por la mayor transferencia que recibiría por la igualación de base del consumo.

En otras palabras, el criterio de igualación permitirá compensar aquellas provincias de bajas bases tributarias, al momento de iniciarse la descentralización de impuestos. Consecuentemente, además de ser eficiente, equitativa y neutral, facilitará la transición de impuestos al consumo en origen, a impuestos al consumo en destino, compensando la merma de recaudación que algunas jurisdicciones podrían sufrir. La ecuación que define la transferencia por igualación en términos per cápita es:

$$(1) \quad E_i / N_i = \text{Max} (0, t * (C/N - C_i / N_i)),$$

donde la Provincia i recibe una transferencia de igualación por habitante E_i/N_i para compensarla por su bajo nivel de recaudación potencial, en comparación con el resto de las provincias, y donde la tasa promedio ponderado del impuesto provincial es:

$$(2) \quad t = \sum t_i C_i / \sum C_i,$$

Asumimos que sólo hay dos Provincias, la A, donde se produce el bien 1 y la B, donde se produce el bien 2, así como también que no hay ventas intermedias ni inversión. Consecuentemente el Producto Bruto geográfico (PBG) de cada provincia es el siguiente:

$$(3) \quad GPP^A = C_1^A + C_2^A + (C_1^B - C_2^A)$$

$$(4) \quad GPP^B = C_1^B + C_2^B + (C_2^A - C_1^B)$$

Puede apreciarse en la ecuaciones (3) y (4) como, la suma de las dos primeras partes en el término de la derecha representa el consumo total de ambos bienes en la provincia en cuestión, y el término entre paréntesis, las exportaciones menos las importaciones de dicha provincia²⁷. Consecuentemente, con la suma de las ecuaciones (3) y (4), obtenemos el PBI total, del país:

$$(5) \quad GDP^A = C_1^A + C_2^A + C_1^B + C_2^B$$

Siendo el impuesto al valor agregado recaudado en cada provincia, el siguiente:

$$(6) \quad VATR^A = v^A(C_1^A + C_2^A)$$

$$(7) \quad VATR^B = v^B(C_1^B + C_2^B)$$

Donde $VATR^i$ es la recaudación del IVA en la provincia i y v^i es la tasa del IVA en la Provincia i , donde $i = A, B$.

Si las provincias continuaran con ingresos brutos y asumiendo que se trata de un gravamen diseñado un 50% sobre la base del criterio de origen y un 50% sobre el de destino, alcanzaría a la mitad de la producción de la provincia, así como a la mitad de su consumo. Consecuentemente la recaudación de cada provincia por este impuesto es la siguiente:

$$(8) \quad GRTR^A = 1/2\{g^A(C_1^A + C_2^A) + g^A(C_1^A + C_1^B)\}$$

$$(9) \quad GRTR^B = 1/2\{g^B(C_1^B + C_2^B) + g^B(C_2^A + C_2^B)\}$$

Donde $GRTR^i$ es la recaudación del impuesto a los ingresos brutos en la Provincia i y g^i es la tasa del impuesto en dicha provincia.

Sin perder la generalidad, podemos asumir que $\sum VATR^i = \sum GRTR^i$, y $v^i = g^i = t$ para toda i ; o sea efectuamos un ejercicio que deja constante el total de la recaudación..

²⁷ Si el término entre paréntesis es positivo estaremos en presencia de una provincia *productora* o *exportadora*, en cambio, si es negativo en presencia de una *importadora* o *consumidora*.

Dados estos supuesto podemos aislar lo que queríamos, esto es la “distribución” de cada tipo de impuesto entre las provincias.

A partir de las ecuaciones (3) y (4), si hay dos provincias, y una es “productora”, necesariamente la otra es “consumidora”. Si A es la “productora”, entonces $(C_1^B - C_2^A) > 0$.

Podemos demostrar que la Provincia A pierde ingresos y que la Provincia B gana (en la misma proporción que disminuyen los de A), cuando se reemplaza el impuestos a los ingresos brutos por el IVA provincial, a tasas equivalentes. A continuación calculamos la diferencia de ingresos para cada Provincia:

$$(10) \quad \text{VATR}^A - \text{GRTR}^A = t(C_1^A + C_2^A) - \frac{1}{2}\{t(C_1^A + C_2^A) + t(C_1^A + C_1^B)\} = \frac{1}{2}t(C_2^A - C_1^B) < 0.$$

$$(11) \quad \text{VATR}^B - \text{GRTR}^B = t(C_1^B + C_2^B) - \frac{1}{2}\{t(C_1^B + C_2^B) + t(C_2^A + C_2^B)\} = -\frac{1}{2}t(C_2^A - C_1^B) > 0.$$

Por ello es de esperarse que por razones políticas A se oponga al cambio y B esté a favor. La igualación permite compensar a las provincias “productivas”, en este caso A, a través de la distribución secundaria de recursos federales, sin alterar los incentivos de cada Provincia para recaudar, porque la transferencia se determina en función de la base y no del nivel de recaudación. A continuación determinamos el nivel de la transferencia de igualación a partir de las ecuaciones (1) y (2), asumiendo que $N = 1$ en cada provincia:

$$(12) \quad E_A = \text{Max} [0, t * \{1/2(C_1^A + C_2^A + C_1^B + C_2^B) - (C_1^A + C_2^A)\}] \\ = \text{Max} [0, t/2 * \{(C_1^B - C_2^A) + (C_2^B - C_1^A)\}]$$

$$(13) \quad E_B = \text{Max} [0, t * \{1/2(C_1^A + C_2^A + C_1^B + C_2^B) - (C_1^B + C_2^B)\}] \\ = \text{Max} [0, t/2 * \{(C_2^A - C_1^B) + (C_1^A - C_2^B)\}]$$

Suponiendo la existencia de sólo dos provincias con igual población, una recibe transferencia y otra no: **el primer término de la ecuación que determina el nivel de transferencia a A, es igual a la merma de recaudación que sufre por el reemplazo de ingresos brutos por el IVA.** Si $C_1^A = C_2^B$, entonces la transferencia será igual a la merma de ingresos. Si $C_1^A < C_2^B$, entonces la transferencia será mayor, lo que significa que la Provincia A no sólo es “productora”, pero que además el consumo de propio bien es bajo²⁸.

6. Conclusiones.

La actual estructura financiera del país se encuentra en una situación crítica, con el Estado Nacional y los provinciales con niveles de endeudamiento elevados, en algunos casos sin posibilidad de pago. Una de las principales causas de ello la constituye el bajo nivel de recaudación de recursos genuinos, producida por un elevado nivel de evasión impositiva. A ello contribuye nuestro actual sistema de coparticipación federal de impuestos, el cual se caracteriza:

²⁸ Puede consultarse en Fenochietto y Pessino (2000, b) la generalización de estos resultados cuando hay más de 2 provincias.

- a) **Por su complejidad** No existe, como dispone nuestra Constitución Nacional, una ley convenio, sino varias, ya que cada gravamen establece cómo ha de distribuirse su producido entre la Nación y las Provincias. Ello dificulta la determinación del nivel de la masa coparticipable, lo cual se agrava porque en algunos impuestos se determina que parte de los recursos obtenidos serán afectados al tesoro nacional, ya que se destinarán al sistema de jubilaciones. Además encontramos una serie de fondos y subsidios que deben detraerse de la base con carácter previo a la distribución primaria o a la secundaria que ayudan a complicar el sistema y a su falta de claridad.
- b) **Por una total ausencia de criterios objetivos y racionales de reparto o de distribución de la masa secundaria**. No es devolutivo, ni redistributivo, ni una combinación de ambos, además evidencia una falta total de incentivos para el uso eficiente de los recursos distribuidos. De esta manera, la suma de recursos que una Provincia recibe está más relacionada con sus necesidades financieras que con los fondos que necesita para satisfacer las necesidades públicas de sus ciudadanos.
- c) **Por su marcado desequilibrio vertical o carencia absoluta de correspondencia fiscal**. Mientras la Nación ejecuta el 53% del gasto público total y percibe el 76% de los ingresos totales, las provincias y municipios ejecutan el 47% del gasto público total y recaudan sólo el 24% de los recursos totales. Esta total **carencia de correspondencia fiscal**:
- 1) Conspira contra el cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes, que deben pagar los impuestos a un nivel de gobierno distinto a aquél que, en general, perciben que les presta el servicio.
 - 2) Por otro lado: ¿Qué incentivo tendrán los gobiernos provinciales o municipales a que los contribuyentes que residen en su jurisdicción paguen impuestos nacionales, si del total de dicho pago sólo retornará una porción al gobierno provincial? Más aún considerando que en algunos casos esa porción puede representar el 2 o 3% del total del impuesto pagado.
 - 3) En tercer lugar, porque no existe tal vez mayor incentivo para ejecutar en forma eficiente el gasto público, que tener que recaudar los impuestos necesarios para financiarlo. En otras palabras, la correspondencia fiscal lleva a que cada vez que deba pagarse el costo político de recaudar impuestos, se analice la posibilidad de gastar en forma más eficiente.
- d) Por su acentuado **desequilibrio horizontal**, o sea, un elevado nivel de dispersión de los recursos que cada gobierno provincial tiene para gastar por habitante. De esa manera el ingreso total (incluyendo recursos provinciales y transferidos) que la provincia con más recursos por habitante tiene para gastar es cuatro veces superior a la que menos tiene. **Creemos que el actual sistema es inequitativo y que todos los habitantes del país deben recibir un nivel de servicios públicos equivalentes, cualquiera sea la Provincia en la que habiten.**

Luego de analizar el sistema tributario argentino dos son las principales conclusiones a las que arribamos:

- a) La primera, es que **debemos descentralizar impuestos** con el objetivo de reducir el desequilibrio fiscal vertical. Ello no sólo contribuirá al mejor cumplimiento por parte de los contribuyentes, sino además constituirá el mejor incentivo para que los gobiernos locales gasten bien.
- b) La segunda es que **deben establecerse criterios racionales, fundados en la equidad y eficiencia económica, para efectuar la distribución de fondos entre las provincias.** Ello contribuirá a disminuir el marcado desequilibrio horizontal existente y a ayudará a efectuar la descentralización de impuestos.

Dicha descentralización debe efectuarse sin causar un daño a las haciendas provinciales ni a la economía del país. Lo primero se logra efectuándola en forma paulatina, para que las provincias adecuen sus administraciones tributarias y lo segundo, sustituyendo los impuestos provinciales ineficientes, ingresos brutos y sellos, por otro neutral. Se descarta la posibilidad de descentralizar el impuesto a las ganancias, pues sin una legislación uniforme afecta la localización de las empresas y dificulta la administración del impuesto, y de aumentar la base de los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, por sus conocidas ineficiencias económicas. Por ende, con carácter previo a efectuar la descentralización de gravámenes, es necesario reemplazarlos por otro más eficiente desde el punto de vista económico.

De todas las propuestas formuladas para el reemplazo de estos impuestos sostenemos que un **IVA Compartido entre la Nación y las provincias** es la mejor herramienta, a la vez que permite efectuar una descentralización paulatina de impuestos, al ir aumentando la alícuota del impuesto provincial en forma progresiva y en la misma medida que disminuye la federal. Se trata de un impuesto neutral, que soluciona el problema de las ventas interprovinciales, tanto a responsables como a consumidores, con un similar funcionamiento al IVA federal, que facilita la tarea de la administración por el control cruzado y por aplicarse desde la primer etapa del ciclo productivo anticipa la recaudación, que podrá ser devuelto por las provincias en el caso de las exportaciones y que aplica el criterio de destino, más adecuado para un gravamen al consumo que el de origen . Presenta amplias ventajas comparativas respecto de otras propuestas enunciadas para sustituir al impuesto sobre los ingresos brutos, pues, aquéllos diseñados sobre la base del criterio de destino, el impuesto a las ventas minoristas y el IVA provincial en tal versión, requieren de administraciones tributarias locales muy eficientes, para evitar que los responsables del gravamen no declaren como efectuadas a otras provincias, ventas locales. Por otro lado, aquellos impuestos diseñados sobre la base del criterio de origen, como el IVA provincial en tal versión, requieren la adopción de tasas idénticas, algo muy difícil o casi imposible de lograr, para no conducir, como en Brasil, a una *guerra de tasas* entre provincias.

El diseño que desarrollamos para el IVA *Compartido*, permite que cada Provincia no sólo pueda establecer la tasa del impuesto provincial, sino además, los restantes aspecto del hecho imponible (sujeto, objeto, exenciones y base), fortaleciendo el federalismo fiscal, sin afectar la eficiencia económica del impuesto.

Los impuestos provinciales que gravan manifestaciones específicas de riqueza sobre la propiedad de inmuebles y de rodados, cumplen con los requisitos para ser establecidos a nivel local. Sus bases son lo suficientemente inamovibles, más en el caso de los inmuebles, su recaudación predecible, prácticamente no exportables, percibidos como razonablemente justos, no afectan la localización de empresas y permiten identificar el gravamen con el servicio retribuido, lo cual incentiva el cumplimiento de los contribuyentes.

La descentralización propuesta no implica la eliminación de transferencias de la Nación hacia las Provincias, por lo que la masa secundaria seguirá existiendo. De todos los criterios utilizados y propuestos creemos que el de **igualación de bases tributarias** como se efectúa en Canadá es el más idóneo, pues es **equitativo, eficiente, neutral y además facilita de descentralización de impuestos**. Al mismo tiempo, facilita la implementación del IVA *Compartido*, diseñado sobre la base del criterio de destino, toda vez que compensará a las provincias con bajo consumo, las que, de lo contrario, se verían perjudicadas por la eliminación de un impuesto, como ingresos brutos, diseñado en parte, sobre la base del criterio de destino.

7. Bibliografía.

- **Bird, Richard** (1999). Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes, Abril de 1999.
- **Cnossen, Sijbren** (1998). Global Trends and Issues in Value Added Taxation. International Tax and Public Finance, 5, 399-428. Kluwer Academic Publisher, Boston. Manufactured in The Netherlands.
- **Courchene, Thomas** (1998). Towards a Federal- Provincial Fiscal Pact.
- **Fenochietto, Ricardo** (1998). El IVA *Compartido* una herramienta útil para el reemplazo de ingresos brutos y la descentralización de tributos. 31 Jornadas de Finanzas Públicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la UN de Córdoba, Argentina, 24 al 27/8/98, pág.153.
- **Fenochietto Ricardo** (2001). Impuesto al Valor Agregado,. Análisis Económico Técnico y Jurídico. Editorial La Ley.
- **Fenochietto, Ricardo y Pessino, Carola** (2000, b) The Shared Value Added Tax.How it works and why it is the Best Tool for Optimal Fiscal Federalism in Countries with Consumption Based Taxes. Documentos de trabajo N° 176 del CEMA. (Disponible en www.cema.edu.ar/publicaciones).
- **Mac Lure, Charles Jr** (1999). Protecting Dual VATs from Evasion on Cross-Border Trade: An Addendum to Bird and Gendron, Hoover Institution, Stanford University.
- **Mac Lure, Charles.** (2000) Implementing Subnational Value added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT). International and Public Finance, 7, 723 – 740.
- **Keen, M and Smith, S** (1996). The future of the Value Added Tax in the European Union. Economic Policy 23, 375-411.

- **Pessino, Carola y Fenochietto, Ricardo** (2000). Acerca del funcionamiento del IVA *Compartido*. Revista Criterios Tributarios Año XV, N° 135, 7/2000, pág. 57. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas.
- **Poder Ejecutivo Nacional:** Propuesta de Reforma al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos en la República Argentina. Secretaría de Equidad Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros. Año 1999.
- **Varsano, Ricardo** (1995). A Tributacao do Comércio Interestadual: ICMS versus ICMS Partilhado. Texto para Discussao N° 382, Instituto de Pesquisa Economica Aplicada, Brasilia, Setembro de 1995.
- **Varsano Ricardo,** (1999). “Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a proposed Solution”. Presented to the World bank’s Annual bank Conference on Development in Latin America and The Caribbean (ABCD-LAC). Decentralization and Accountability of public sector, Valdivia, Chile, July 1999.

I. ANEXO I. Ejemplo Numérico del Funcionamiento del IVA “Compartido”

El siguiente ejemplo ayudará a comprender mejor el funcionamiento de este impuesto, considerando siempre una alícuota del 19% para el impuesto nacional, 4% del acrecentamiento y del 4% para el provincial:

1.- Provincia A: Un pasivo, que denominamos S, adquiere 2 productos en la Provincia A, donde reside, al Productor P, a \$100 cada uno, que vende \$150 cada uno: el bien "1" en esa Provincia y el bien "2" en la Provincia B, al Sujeto SB.

A.- Factura de compra al Productor P por los bienes 1 y 2:			Pesos
	Precio neto		200,00
	IVA Nación		38,00
	IVA Prov. A		8,00
	Total		246,00
B.- Factura por la venta local del bien	Precio neto		150,00
	IVA Nación		28,50
	IVA Prov. A		6,00
	Total		184,50
C.- Factura por la venta del bien 2 al Sujeto residente en la Provincia B ¹ :	Precio neto		150,00
	IVA Nación		34,50
	Total		184,50
D.- IVA a ingresar a la Nación por el Sujeto Pasivo S:	Débito fiscal	(28,50+34,50)	63,00
	Crédito fiscal		-38,00
	Saldo a pagar		25,00
E.- IVA a ingresar a la Provincia A por el Sujeto Pasivo S:	Débito Fiscal		6,00
	Crédito Fiscal		-8,00
	Saldo a su favor		-2,00
F.- Total de impuesto ingresado a en la Provincia A por el Sujeto S y por el Proveedor P ² :		(38,00+25,00)	63,00
G.- Total del impuesto ingresado a la Provincia A por la actividad desarrollada en la misma:	por el Proveedor P:		8,00
	por el Sujeto S:		0,00
	Total		8,00

2. Provincia B: el Sujeto SB residente en la Provincia B, además de adquirir el bien "2", adquiere otro igual, el bien "3", en esta Provincia al Proveedor PB y al mismo precio. Vende ambos a \$300 cada uno, 1 en la Provincia

¹ Puede apreciarse claramente la neutralidad del gravamen en este caso, habida cuenta que el precio es el mismo independientemente de la jurisdicción en la que se venda.

² Siendo el valor agregado generado en esta jurisdicción de: $2 \times 150 = \$300$, el impuesto ingresado a la Nación se explica de la siguiente manera:

valor agregado total:		$\$300 \times 19\% = 57,00$
valor agregado venta interjurisdiccional:	$\$150 \times 4\% =$	<u>6,00</u>
	T o t a l =	63,00
Stock en la economía	$\$150 \times 4\% =$	6,00

C y otro en la B. Además incurre en otros gastos en concepto de materiales y servicios adquiridos a terceros a razón de \$ 20:

H.- Factura de compra en la Provincia A del bien 2: es la factura correspondiente al punto C de la situación 1:	Precio neto	150,00
	IVA Nación	34,50
	Total	184,50

I.- Factura de compra en la Provincia B del bien 3 al Proveedor PB ³ :	Precio neto	150,00
	IVA Nación	28,50
	IVA Prov. B	6,00
	Total	184,50

J.- Factura de compra en la Provincia B: de materiales y servicios	Precio neto	20,00
	IVA Nación	3,80
	IVA Prov. B	0,80
	Total	24,60

K.- Factura de venta en la Provincia B:	Precio neto	300,00
	IVA Nación	57,00
	IVA Prov. B	12,00
	Total	369,00

L.- Factura de venta al Sujeto residente en la Provincia C:	Precio neto	300,00
	IVA Nación	69,00
	Total	369,00

M.- IVA a ingresar en la Nación por el Sujeto SB:	Débito fiscal	(57,00+69,00)	126,00
	Crédito Fiscal	(34,50+28,50+3,8)	-66,80
	Saldo		59,20

N.-IVA a ingresar en la Provincia B por el Sujeto SB:	Débito Fiscal		12,00
	Crédito Fiscal	(6,00+0,80)	-6,80
	Saldo		5,20

O.- Total de impuesto ingresado a la Nación:			
a) en la etapa 1:			63,00
b) 1) en la etapa 2: por el proveedor PB	28,50		
2) por proveedores de servicios y materiales	3,80		
3) por el sujeto SB ⁴	59,20		91,50

P.- Total del impuesto ingresado en las provincias:

³ También en este caso puede apreciarse claramente la neutralidad del gravamen: los bienes tienen la misma carga impositiva independientemente de la jurisdicción en que se originaron

⁴ El impuesto ingresado a la Nación por la actividad desarrollada en esta provincia se explica de la siguiente manera:

Valor agregado generado:		\$
por el bien 2:		150,00
por el bien 3:		300,00
Total:		450,00
Alícuota federal		x0,19
Subtotal		85,50
Menos impuesto anticipado en la etapa anterior por el bien "2":		-6,00
Más impuesto que se anticipa en esta provincia por el bien "3":		12,00
	Total	91,50

a) a la Provincia A:		8,00
b) A la Provincia B: por el Proveedor PB	6,00	
por proveedores de servicios y materiales	0,80	
por el sujeto SB:	5,20	12,00
Total		20,00

3. Provincia C: el sujeto residente en la Provincia C vende el bien "3" en esa Provincia a un consumidor final en \$400:

Q.- Factura por la venta en la Provincia C:	Precio Neto	400,00
	IVA Nación	76,00
	IVA Prov. C	16,00
	Total	492,00

R.- IVA a ingresar a la Nación:	Débito fiscal:	76,00
	Crédito fiscal:	-69,00
	Saldo	7,00

S.- IVA a ingresar a la Provincia C:	Débito fiscal:	16,00
	Crédito fiscal:	0,00
	Saldo	16,00

T.- Impuesto total ingresado a la Nación:		
a) en la etapa 1	(Provincia A):	63,00
b) en la etapa 2	(Provincia B):	91,50
c) en la etapa 3	(Provincia C):	7,00
	Total	161,5

U.- Impuesto total ingresado a las provincias:		
a) a la Provincia A:		8,00
b) a la Provincia B:		12,00
c) a la Provincia C:		16,00
	Total	36,00

V.- Justificación del monto de impuesto ingresado a la Nación y a las provincias:

1. Valor agregado generado en las 3 (tres) provincias:		
.....a) en la Provincia A (etapa 1):	2 bienes a \$150	300,00
	c/u:	
.....b) en la Provincia B (etapa 2)	por el bien 2:	150,00
	por el bien 3:	300,00
.....c) en la Provincia C (etapa 3):		100,00
	Total	850,00
2. Impuesto ingresado a la Nación:	850 x 19% =	161,50
3. Valor agregado por alícuota:	850 x 4% =	34,00
Saldo a favor Sujeto S en la Provincia A		2,00
Impuesto ingresado a las provincias	Total	36,00
4. Stock	0 x 4% =	0,00