



Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

PROYECTO DE APLICACIÓN PROFESIONAL

Alumno: Gómez Ochoa, Christian David

Carrera: Contador Público

Legajo: CPB 00052

Tutor: Cra. Camporro, Mariela E.



Índice

Introducción.....	2
Marco contextual	3
Definición del problema	5
Justificación del Problema.....	5
Objetivos Generales y Específicos	10
Marco teórico.....	11
Tributos Provinciales.....	11
Impuesto. Concepto	11
Poderes Facultativos	11
Impuestos sobre los Ingresos Brutos.....	12
Evolución histórica	12
Caracteres.....	12
Hecho imponible.....	14
Base imponible	14
Contribuyentes y Responsables	15
Organismo de aplicación	16
Estructura Tarifaria	16
Ingresos Brutos e IVA. Comparaciones.....	17
Contexto de sustitución	18
Condiciones que deben presentarse para la sustitución	19
Objetivos básicos que deberán considerar las provincias	20
Metodología de trabajo.....	22
Desarrollo Del Trabajo	23
Alternativas de sustitución	23
Impuesto bifásico a las ventas mayoristas y minoristas.....	23
Impuesto monofásico a las ventas minoristas	24
IVA Provincial	25
IVA provincial sujeto al principio de origen	26
IVA provincial sujeto al principio de destino	27
IVA destino pago diferido	27
IVA “Compartido”	29
Impuesto a las ventas minoristas con retención en la fuente.....	31
Conclusión.....	34
Bibliografía.....	37
Glosario	39



Introducción

A partir del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, firmado por las provincias en 1993, y con el objetivo de lograr el crecimiento y la reactivación de las economías regionales, se ha planteado la necesidad de sustituir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como una de las medidas para lograr dicha finalidad.

Desde entonces se han estado desarrollando distintos medios, para la consecución de dicho objetivo, a través de diferentes propuestas que van desde estudios independientes, por parte de algunos profesionales, hasta una posibilidad realizada por el Poder Ejecutivo Nacional; pero a pesar de ello, no se ha llegado a la conclusión de cuál sería la manera más eficaz de lograr eficientemente la intención pretendida.

Por tal motivo, el presente trabajo tiene como objetivo arribar a la opinión profesional que demuestre el procedimiento más eficiente, dentro del contexto actual, para lograr la sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que recaudan las provincias, por otro tributo que procure corregir los inconvenientes que supone un impuesto que grava en cascada y acumulativamente, las ventas de todas las etapas del proceso productivo, en lo que confiere principalmente, a la neutralidad tributaria y a la competitividad de la economía, como es el caso de este impuesto.

Finalizando, este proyecto de aplicación profesional fue efectuado, para una correcta comprensión, por medio de un hilo conductor, comenzando tanto con la explicación de todos aquellos conceptos, referentes al tributo analizado, como así también del análisis del entorno en el que se efectuará el reemplazo tributario.

Una vez aprehendido los términos necesarios, el lector, podrá pasar al siguiente apartado donde se encuentra plasmado la realización del análisis de las distintas propuestas técnicas de sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, considerándose sus particularidades, aspectos positivos y sus desventajas, abordándose, luego, a la culminación del presente trabajo: *la elección de una técnica suplente a través de mi criterio profesional*, en donde se determinarán las observaciones necesarias para efectivizar la postura escogida neutralizando los potenciales inconvenientes para su ejecución.



Marco contextual

La República Argentina, en lo que respecta al marco jurídico de la tributación, se encuentra organizada bajo la forma federal, lo que significa la coexistencia de tres jurisdicciones fiscales: federal o nacional; provincial o local; y municipal o sublocal. Por su parte, este régimen garantiza, a través de la constitución, una distribución de potestades siendo esto de la siguiente manera:

- En lo correspondiente al estado nacional, por medio del poder delegado constitucionalmente por las provincias: a) derechos, a nivel del comercio internacional, sobre Importación y Exportación; b) recaudación de tasas postales; c) imposición, de manera permanente, contribuciones indirectas, concuriéndose a las provincias; y, d) aplicación de impuestos directos por tiempo determinado, en situaciones expresamente contempladas.

- Frente a las potestades tributarias que las provincias se reservaron constitucionalmente: a) aplicación de contribuciones indirectas concurrentes con la Nación y de modo permanente; b) establecimiento en carácter de permanente y exclusivo los impuestos directos; y, c) lograr garantizar el régimen municipal.

- En cuanto a las potestades tributarias que las constituciones de las provincias suponen a sus municipalidades varían dependiendo de los mayores o menores niveles de autonomía concedidos, siendo estos en su generalidad: a) poder aplicar tasas retributivas de servicios y contribuciones de mejoras; b) en determinados casos establecer impuestos; y, c) normalmente intervienen en la redistribución de la coparticipación tanto de impuestos provinciales como federales.

- Para el caso de Convenios Interjurisdiccionales, los cuales se aplican bajo circunstancias excepcionales: a) Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos sobre contribuciones directas e indirectas nacionales, salvo aquellas de afectación específica; b) Pacto federal fiscal para el empleo, la producción y el crecimiento; y, c) Convenio Multilateral para evitar la doble imposición el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

“Los tributos son las prestaciones, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de la ley y con el objeto de cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines. Esta forma de imposición, a través de los Impuestos al Consumo, tiene la característica de hacer que la



*carga tributaria, se distribuya en función de los gastos que, en bienes de consumo, realizan los integrantes de la comunidad”.*¹

En definitiva, por este medio el Estado Nacional trata de generar todas las actividades que le importa a cada persona como ciudadano de este país, lográndose asegurar la igualdad de oportunidades para todos ellos, y considerándose para esta actividad recaudatoria la equidad contributiva según las posibilidades de cada persona en la participación del circuito económico.

El régimen tributario argentino está caracterizado por un estado que esta permanentemente en transformación, esto se debe a que las cuentas fiscales, dentro del contexto de un sistema monetario con evidentes altibajos en el ámbito económico, están bajo una situación deficitaria; además del advenimiento producido en las reformas tributarias que se suceden unas a otras con un ritmo vertiginoso, respondiéndose más a problemas circunstanciales que a su planeamiento sistemático. Si bien esto es unánimemente reconocido por todos los sectores de la sociedad Argentina, desde el propio Gobierno Nacional hasta los estratos más humildes, la necesidad de consolidar la fiscalidad, se encuentra muy lejos de haberse logrado, y a su vez, tampoco se percibe la posibilidad de que ello ocurra en un futuro próximo.

A su vez, a través del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” (PFF, 1993), en el cual los gobernadores acordaron en dicha oportunidad la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía y de reactivación de las economías regionales; se estableció la necesidad de modificar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En dicho pacto, *“se asumió la obligación de que, en un plazo no mayor de tres años a partir de la firma del convenio y una vez superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión, la imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos fuera sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía”.*

A pesar de ello las provincias han estado ajustándose a lo tratado en dicho pacto, llegando en algunos casos a otorgar exenciones a la actividad industrial en donde sus plantas se encuentren efectivamente radicadas en sus respectivas jurisdicciones, pero se llegó a agravar la distorsión debido al asentamiento y a la organización no neutral de las actividades económicas. Por tal motivo solo se aportaron soluciones parciales y/o imperfectas, llegándose a la conclusión de que una manera eficiente de lograr una

¹ José Luis Orlando, Estudio del impuesto sobre los Ingresos brutos (Contribución para su análisis), Tomo I Introducción, Legislación de todas las jurisdicciones. Parte General-Impuesto local; Editorial Señor Program, Buenos Aires, 1992.



coordinación entre los estados se lleva a través del camino de una sustitución tributaria por medio de un impuesto alternativo de tipo general de consumo, ya sea este de etapa única o múltiple no acumulativo.

Esto se debe a que a través de la historia del sistema tributario nacional se ha comprobado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no ha sido un medio eficiente de recaudación, ni ha podido prever ni controlar todas aquellas distorsiones que se han generado durante su implementación.

Finalizando con la premisa de que cualquier reemplazo impositivo implica un proceso de transición que incorpore mejoras en cuanto a la eficiencia del tributo y minimización de riesgos, en lo referente a la caída de la recaudación, creándose de forma paulatina las condiciones necesarias para la implementación de sistemas impositivos a escala estadual con mayor neutralidad, respondiéndose a patrones de concurrencia de fuentes de imposición y considerándose los impedimentos propios de las brechas existentes en el país en materia de regionalización, ajustándose al principio de correspondencia fiscal.

Definición del problema

¿Se puede encontrar una alternativa de sustitución de un impuesto en el ámbito provincial que, mediante su aplicación, al reemplazar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, llegue a corregir los inconvenientes, supuestos por dicho impuesto, tales como gravar en cascada y acumulativamente, las ventas de todas las etapas del proceso productivo?

Justificación del Problema

Para toda nación, el impuesto es un importante medio de adquirir los fondos necesarios para su crecimiento, no solamente en lo económico sino también en otros ámbitos tales como la cultura, la educación, la tecnología, etc., que hace al desarrollo y competitividad de toda la sociedad a escala global, reconociéndosele en el mundo entero como un territorio capaz de propiciar caminos alternos para que los distintos inversionistas confíen en el país y de esta manera, generar un ciclo de evolución, en teoría favorable, que acompañe a esta tendencia globalizadora de todos los estados interconectados en el planeta.



Es decir que es muy importante realizar un análisis preciso en lo referente a lo impositivo, para que de esta manera se llegue a concluir con los problemas que aquejan al sistema impositivo nacional, en este caso, específicamente, sobre el impuesto que se ha propuesto remplazar como objetivo del presente Proyecto de Aplicación Profesional.

Cabe aclarar que, más allá de la importancia manifiesta sobre un tema tributario, este trabajo se desarrollará bajo los límites referentes a mi condición de ser un futuro profesional, por lo cual, al ser alumno, no he alcanzado el perfeccionamiento suficiente para abordar un tema de esta magnitud ni he adquirido la experiencia propia del ejercicio profesional; además, me circunscribo al análisis de las alternativas que considero relevantes para conseguir el objetivo propuesto, por lo tanto no realizo una exploración desde el ámbito de las finanzas públicas al ser esta otra mirada objetiva que escapa al enfoque planteado para la realización de este propósito.

Dentro de la estructura tributaria nacional, en el ámbito provincial, se encuentra el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual es considerado como un gravamen general a los consumos que se aplica y alcanza, no solamente a cada una de las etapas, sino también a cada uno de los procesos, ya sean productivos, comerciales (mayoristas y minoristas), así como a la prestación de servicios ofrecidos a las empresas o bien directamente al público consumidor.

Por otra parte, *“el Impuesto sobre los Ingresos Brutos representa la cuarta parte del total de los recursos de la provincia de Buenos Aires y la mitad de los recursos tributarios propio, su recaudación cubre el total de las erogaciones destinadas a educación. Esta centralidad del impuesto sobre los ingresos brutos se repite en casos como, Santa Fe y Córdoba y también es característica de la estructura tributaria de la Capital federal. Por esta razón, estas mismas jurisdicciones han estado especialmente interesadas en las cuestiones de coordinación que requieren su eficaz administración y a la hora de su reemplazo, están particularmente preocupadas por garantizar la eficacia del tributo que lo sustituya en lo inmediato por asegurar la neutralidad recaudatoria durante el proceso de transición”*.²

Por lo tanto puede explicarse la importancia que este tributo tiene en la estructura tributaria de la Argentina, son solamente como una fuente de obtención de crédito para el desempeño de todas aquellas actividades inherentes al Estado que garantiza a todo ciudadano de este país. También como medida económica, tiene su especial contribución en el PBI como se demuestra es esta tabla cuya fuente ha sido tomada del Indec.

² Serghini, J (expositor) Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. “ El pacto Federal fiscal y la reforma del Impuesto sobre los Ingresos brutos”, pág. 10 en III Jornadas Tributarias Provinciales, CPCEPBA, Junín (BA), septiembre 1993

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



	Años 80		Años 90 (fines)	
	% PBI	Composición %	% PBI	Composición %
Impuesto s/capital	6,5	30,0	7,0	33,0
Impuesto s/trabajo	3,7	17,0	3,8	18,0
Impuesto s/consumo	5,9	27,0	10,2	49,0
Presión Impositiva Formal	16,0	73,0	21,0	100,0
Impuesto Inflacionario	6,0	27,0	-	-
Presión Impositiva Total	22,0	100,0	21,0	-

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene la característica de ser un tributo acumulativo o piramidal pues al contenerse el impuesto dentro del precio de venta de los productos, es decir, que el gravamen integra a la totalidad de aquellos costos de producción y/o adquisición de los sucesivos procesos; y por ello, se producen estas consecuencias:

- a) que se vuelve a calcular impuesto sobre impuesto, y
- b) que se retorna computar utilidad sobre impuesto, produciéndose, de esta manera, una mayor incidencia en el nivel de los precios y una no equitativa carga tributaria en función del consumo.

A su vez, al recaer sobre cada una de las operaciones de las distintas fases del proceso económico y al utilizar como base de cálculo el valor de venta del producto, grava la producción bruta total del país, pero no la riqueza generada (ver tabla 1); es decir el gravamen recae sobre los valores agregados de las etapas anteriores, acentuando su efecto acumulativo o de piramidación.

Tabla 1: Efecto acumulativo o piramidal.

Actividad	Industrial	Comercio Mayorista	Comercio Minorista	Total
Costo de adquisición	\$750	\$1.500	\$2.100	
Gastos varios + Utilidad	\$750	\$600	\$700	
Valor de Venta Total	\$1.500	\$2.100	\$2.800	
Tasa del Impuesto	1,5%	3%	3%	
Impuesto Determinado:				
Al gravar la producción bruta	\$22.50	\$63	\$84	\$169.50
Si gravara la riqueza generada	\$11.25	\$18	\$21	\$50.25
Mayor recaudación y carga fiscal				\$119.25

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



Por lo tanto, la acumulación de gravámenes es un efecto no pretendido desde el punto de vista económico, en especial porque el tributo pagado, al depender de la cantidad de etapas del ciclo productivo de cada bien, aquellos bienes que posean un ciclo productivo con mayor número de etapas que otros se encontrarían gravados a una alícuota efectiva superior que estos últimos; en consecuencia los empresarios se encontrarían inducidos a la integración vertical de compañías, lográndose la pérdida de neutralidad del gravamen.

A modo de ejemplo, en la tabla 2, vemos como opera entonces un gravamen que posee efecto piramidal o en cascada; en donde se muestra que el incremento del precio final del bien como consecuencia del impuesto es mayor al impuesto efectivamente ingresado al fisco; es decir, que los agentes económicos tratan de mantener en términos relativos el mismo margen de utilidad respecto de sus costos, los cuales incluyen impuesto. También, podemos advertir su importancia y el efecto económico del mismo, tanto respecto de la recaudación, de la evasión impositiva, como del nivel general de precios.

Tabla 2: Ejemplo del efecto impositivo al precio final del bien.

Actividad	Industrial	Comercio Mayorista	Comercio Minorista	Total
<i>Sin incorporar al impuesto como costo</i>				
<i>Costos</i>	\$800	\$1.000	\$1.500	
<i>Utilidad</i>	\$200	\$500	\$1.500	
Precio de Venta	\$1.000	\$1.500	\$3.000	
<i>Tasa del Impuesto</i>				
	1,5%	3%	3%	
Impuesto Determinado:	\$15	\$45	\$90	\$150
<i>Incorporando al impuesto como costo</i>				
<i>Costos</i>	\$800	\$1.015	\$1.560,45	
<i>Utilidad</i>	\$200	\$500	\$1.500	
Precio de Venta	\$1.000	\$1.515	\$3.060,45	
<i>Tasa del Impuesto</i>				
	1,5%	3%	3%	
Impuesto Determinado:	\$15	\$45,45	\$91,81	\$152,26
<i>Mayor incremento del precio para el consumidor</i>				
\$2,26				

Otra consideración es que este impuesto acompaña los movimientos de la economía, de esta manera, si los precios aumentan, aumenta directamente la recaudación; es decir que desde el punto de vista de la recaudación tributaria, puede mencionarse que se trata de un gravamen que posee la ventaja de seguir dichos movimientos. Por otra parte, el

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



manejo de la alícuota incide directamente en la recaudación en función de la estabilidad de los productos sujetos a la imposición.



Objetivos Generales y Específicos

Con el siguiente trabajo se pretende:

“Analizar como es el funcionamiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de manera tal que se puedan interpretar las diferentes incidencias nocivas para el contribuyente; y proponer uno nuevo, dentro de las alternativas a considerar, que ofrezca una disminución de sus efectos distorsivos.”

A su vez, el procedimiento para poder desarrollar estos objetivos precedentes implica la consecución de los consecuentes:

- Relevar la información, de los últimos 10 años, necesaria sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos.
- Comprender y especificar ámbito de aplicación, importancia, efectos y sujeto vigentes.
- Analizar las 4 distintas alternativas de sustitución, y en los casos correspondientes sus variantes.
- Establecer, de acuerdo a las alternativas analizadas, el nuevo impuesto que sustituya al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el término de 3 meses.
- Desarrollar los puntos fuertes y débiles del impuesto propuesto durante el plazo establecido en el objetivo precedente.
- Exponer las aclaraciones necesarias de dicho tributo dentro del primer mes posterior al término considerado anteriormente.



Marco teórico

Tributos Provinciales

IMPUESTO. CONCEPTO

*“El impuesto es el recurso que posee el Estado, y como tal constituye uno de los fenómenos de las finanzas públicas que es estudiado por distintos enfoques, tales como la ciencia de las finanzas, la política financiera, la economía política, o la ciencia política. De esta manera, los supuestos técnicos, económicos y políticos del tributo revisten gran importancia para la adecuada comprensión del fenómeno”.*³

Por otro lado, un impuesto consiste en una relación inexcusablemente jurídica; es decir en una relación de derecho, que es de naturaleza obligacional y de carácter personal; porque la relación tributaria es aquella por la cual un sujeto activo tiene el derecho a exigir y un sujeto pasivo tiene la obligación de cumplimentar determinada prestación.

*“Jarach señala cinco elementos de la obligación tributaria sustancial: a) el sujeto activo, que es el titular de la prestación o crédito tributario, es decir el acreedor, que es el Estado; b) el sujeto pasivo principal del tributo, es decir, el llamado contribuyente; c) los otros sujetos pasivos, codeudores o responsables del tributo que eventualmente pueden estar señalados por las normas; d) el objeto de la prestación pecuniaria, es decir, el tributo propiamente dicho; y e) el hecho jurídico tributario o hecho imponible”.*⁴

PODERES FACULTATIVOS

La Constitución Nacional, en su artículo 1^{ro}, adopta la forma federal de gobierno. Ello implica una distribución de poderes; así entonces coexisten facultades impositivas que recaen tanto en el gobierno federal como en los gobiernos provinciales y municipales

*“El Impuesto a los Ingresos Brutos es un tributo de carácter indirecto, correspondiendo su aplicación tanto a la Nación como a las provincias; sin embargo ha sido siempre un gravamen local y no nacional”.*⁵

³ Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997.

⁴ Jarach, Curso superior de derecho tributario, Bs. As., 1958, t. II, págs. 355/362.

⁵ José Luis Orlando, Estudio del impuesto sobre los Ingresos brutos (Contribución para su análisis), Tomo I Introducción, Legislación de todas las jurisdicciones. Parte General-Impuesto local; Editorial Señor Program, Buenos Aires, 1992.



Impuestos sobre los Ingresos Brutos

EVOLUCIÓN HISTÓRICA⁶

Podemos observar, como el antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al impuesto a las Actividades Lucrativas, a través de su aparición dentro del régimen tributario argentino en el año 1948, en el entonces flamante Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, libro segundo, título segundo, arts. 94 a 106, ley 5246.

Durante el mismo año se dictó la ley nacional 13.487, del 30/09/48, que sanciona en el orden de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, este impuesto que regiría a partir del 1 de enero de 1949.

En tanto que en el año 1949 se encontraban los municipios de los Territorios Nacionales, conocidos como entidades autárquicas, estos territorios eran administrados por el gobierno central y con fondos de rentas generales; el Ministerio del Interior quiso reordenar la situación financiera de estas entidades con lo cual, dichos municipios fueron dotados de un impuesto a las actividades lucrativas.

Poco después el gobierno nacional advirtió que era inconveniente situarlo en ese nivel, llegándose, en los años sucesivos a incorporar, a cada provincia, al régimen tributario local.

CARACTERES

De acuerdo con las clasificaciones más generalizadas en doctrinas, respecto a la naturaleza del impuesto, estas son sus principales particularidades:

- **Real.** Son reales aquellos impuestos que recaen sobre las manifestaciones objetivas de riqueza, prescindiendo de considerar la situación económica del sujeto en su conjunto. Esto es así porque para su cuantificación, ni la base imponible ni las alícuotas tienen en consideración la totalidad de las circunstancias personales o la situación global del contribuyente, sino que recae sobre los ingresos bruto gravables totales del sujeto obligado.

⁶ Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997.



- Indirecto. Son aquellos que por su naturaleza son trasladables, de modo que el sujeto que es declarado como tal por la norma y que efectivamente lo paga, recupera luego su importe mediante el mecanismo de la traslación a otro sujeto, el llamado sujeto de hecho o percutido.
- Territorial. Así se lo considera en cuanto recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone.
- General. Se refiere a los que gravan todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza, sea personal o real.
- Periódico. Es cuando se lo paga con frecuencia a manifestaciones económicas que revisten carácter también periódico, o sea, continuadas en el tiempo, normalmente, durante el llamado ejercicio fiscal. Existe una alícuota constante que se relaciona con la actividad cumplida durante el plazo señalado por la ley y que se proyecta sobre el monto de ingresos correspondiente al mismo lapso; así que se lo considera un impuesto genéricamente de ejercicio, específicamente anual, sin que ello obste el hecho de que las legislaciones dispongan periodos de menores pagos, sean anticipos o pagos definitivos.
- Proporcional. Porque mediante la aplicación de la alícuota correspondiente que es constante, se determina la cuantía del tributo en proporción al monto de los ingresos brutos grabados, en otros términos, porque mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.
- De efecto regresivo. Aquellos en que la alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible. *“Este impuesto se aplica con alícuotas que son constantes, es decir que no se modifican por el hecho de que el monto imponible crezca, decrezca o se mantenga, sino que es proporcional igual a medida que aumentan los ingresos gravados, tiene sus efectos regresivos: pues no teniendo en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino sólo una de sus manifestaciones indirectas, al ser constante la alícuota, a mayores ingresos disminuirá la incidencia efectiva”*⁷, es decir que el principio de dicho carácter se cumple a pesar de no estar técnicamente presente en su funcionamiento.

⁷ Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997. Obs. cites., C. M. Giuliani Fonrouge, Derecho financiero, t. I, p. 848; M. Althabe, Impuesto sobre los ingresos brutos, p. 142; Jarach, Finanzas públicas y derecho tributario, págs. 260/264; Pérez de Ayala y González, Curso de derecho tributario, t. I, p. 194; Canido y Caliendo, Impuestos, t. XLIII, págs. 1319 y ss



HECHO IMPONIBLE

Al considerarse como la noción central de la relación jurídica tributaria se entiende que son aquellos hechos o situaciones descriptos por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria; de manera que configurado en la realidad ese presupuesto, y acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace esta relación jurídica con todas sus consecuencias.

Desde su implementación en 1948 este gravamen ha presentado cuatro caracteres esenciales:

- Ejercicio de la actividad. Al ser la noción central del hecho imponible del gravamen, se requiere que se trate de algunas de las actividades genéricamente descriptas en la norma, y que esa actividad sea definitivamente ejercida por el sujeto.
- Habitualidad. Este requisito adicional sirve para aquellas actividades, que si bien no se encuentran englobadas en la industria, el comercio, las artes y las profesiones, tienen una función lucrativa.
- Propósito de lucro. Significa la aplicación del tributo a toda organización que aunque no tenga calidad comercial persigue el fin de lucro.
- Sustento territorial. Se refiere a que la aplicación del tributo se extiende solo dentro del territorio sobre el cual tiene potestad el fisco que lo establece.

*“No obstante, las nuevas formulaciones contienen otras tres referencias conceptuales de carácter superfluo, pero que aclaran su naturaleza: a) cualquiera sea el resultado obtenido; b) y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas; y c) cualquiera sea el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza)”*⁸

Demostrándose de esta manera la actualización de la implementación del tributo en razón de los usos y costumbres de las actividades económicas desarrolladas en la actualidad.

BASE IMPONIBLE

⁸ Jarach, El hecho imponible, 3^{ra} Edición, Abelado-Perrot, Bs. As., 1982.



Como principio general, sólo constituyen base imponible aquellos ingresos que deriven del ejercicio de la actividad gravada, como precio de ésta. Pues sólo esos ingresos sirven efectivamente para medir la importancia de la actividad ejercida, y dan la medida de la capacidad contributiva del sujeto afectado, la cual es la esencia de la especie tributaria “impuesto”.

Por lo tanto como se establece en la bibliografía, *“Queda claro que no todos los ingresos brutos resultan alcanzados por el gravamen, sino sólo aquellos que constituyan una retribución, una contraprestación, un pago, un precio, derivado del ejercicio de la actividad gravada. Siendo así, sobre todos los ingresos que encuadren dentro de la noción apuntada, y sólo sobre ellos, se debe aplicar la alícuota pertinente para establecer el monto del impuesto a tributar, y todos aquellos que no encuadren en ese concepto quedan al margen de la tributación”*.⁹

CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es considerado como contribuyente al titular del hecho imponible, es decir, aquel que realice ejercicio habitual de actividad onerosa dentro de la jurisdicción; este puede ser una persona física o jurídica, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación, todo ente capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, y en particular, todo ente en condiciones de desarrollar los actos que dan nacimiento a la obligación tributaria.

“Pérez Ayala y González mencionan como características del contribuyente: a) que sea un sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario material; b) que la obligación sea nacida por mandato de la ley pero con comisión de los hechos y actos que configuran el hecho imponible; c) que el contribuyente ha de estar siempre definido legalmente, sin importar que sea resultado de una mención explícita, o sea de modo implícito, o como titular del hecho imponible; y d) que esté siempre obligado a soportar la carga tributaria, aun cuando la ley prevea un sustituto, ya que dirá también la forma en que éste subsane”.¹⁰

Pero hay otros sujetos vinculados a la obligación tributaria, que por distinta naturaleza, también son obligados al pago del tributo mientras la ley lo disponga, los cuales serían:

⁹ Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997. Ob. Cit., Dino Jarach, Finanzas públicas y derecho tributario, Ed. Cangallo, Bs. As., 1983.

¹⁰ Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997. Ob. Cit., Perz de Ayala y González, Curso de Derecho Tributario, t. I, p 2321.



- El cónyuge, del contribuyente vivo, que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- Los padres, tutores o curadores de los incapaces, por el ejercicio habitual de actividades lucrativas, generalmente no abordadas por los incapaces.
- Cónyuge supérstite y herederos, por la continuación de las actividades del contribuyente fallecido.
- Administradores, como responsable del impuesto originado en la actividad del contribuyente que él administra.
- Continuadores, es decir los sucesores en el activo y pasivo de empresas y explotaciones susceptibles de generar el hecho imponible sujeto a este impuesto.

ORGANISMO DE APLICACIÓN

En todas las jurisdicciones locales existe una Dirección de Rentas, estructurada en el área de Economía, que tiene a su cargo la aplicación percepción y fiscalización del gravamen, así como la aplicación y percepción de las multas. Todas las atribuciones otorgadas a cada repartición corresponde al director general que es el juez administrativo y quien la representa ante los poderes públicos, los contribuyentes y los terceros.¹¹

ESTRUCTURA TARIFARIA

Desde su creación, y hasta 1979 inclusive, los ordenamientos tarifarios consagraron una alícuota llamada general para todas las actividades que no tuvieran especificada una diferente, y alícuotas mayores o menores a esa según orientaciones de política fiscal que nunca fueron demasiado explicitadas.

A partir de 1980, las legislaciones locales incorporaron un nuevo ordenamiento que fue estructurado el año anterior desde la Secretaría de Hacienda de la Nación, y que se mantuvo hasta 1993.

Según aquel régimen la ordenanza tarifaria preveía tres alícuotas centrales (actividades extractivas o primarias, actividades industriales, comercio y servicios), un

¹¹ Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997.



conjunto variable de alícuotas especiales y dos casos de impuesto fijo. Cada una de estas normas centrales, contenía una definición genérica inicial muy precisa, y luego una extensa enunciación de distintas actividades que consideraba agrupadas por aquélla. Todas las actividades enunciadas en cada grupo, iban precedidas de un número de código que la agrupaba por rubros según sus dos primeros dígitos, y luego se iba abriendo en los tres últimos mencionando las actividades de un mismo rubro.

Las pautas de la Secretaria de Hacienda de las cuales emanó esta nueva estructura tarifaria, consignaban que tal nomenclador fue tomado de la “Clasificación Industrial Internacional Uniforme para todas las actividades económicas” editada por las naciones unidas. Esta clasificación persigue fines estadísticos y de tipo económico; no fue específicamente pensada para el agrupamiento de información de orden tributario; de esta manera, algunas jurisdicciones que tenía su propio sistema de codificación, como Buenos Aires y Córdoba, debieron abandonarla para adoptar de él las nuevas pautas; aunque en la realidad las dificultades con que se tropieza en la práctica para lograr esa armonización, no son tanto de naturaleza conceptual, sino más bien de no siempre bien entendidos intereses.¹²

Ingresos Brutos e IVA. Comparaciones

Al comparar el Impuesto sobre los ingresos brutos con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) surgen las principales particularidades que hacen imprescindible replazar a dicho tributo; es decir que frente a las siguientes características se logra ver las principales desventajas de contar con dicho tributo en la estructura impositiva nacional:

- Efecto piramidación: se da cuando el aumento del precio final del producto o servicio por la aplicación del tributo es superior al impuesto que en definitiva recauda el fisco; se produce en un tributo plurifásico no acumulativo ya que en éste sólo incide una vez en el precio final del bien o servicio.
- Acumulación: este efecto se produce por la multiplicación de la incidencia del gravamen sobre el precio final de los bienes o servicios y se da cuando la práctica de mercado es calcular los porcentajes agregativos de la utilidad sobre el valor de los factores productivos incluyendo como costo el gravamen al consumo multifacético facturado por dentro.

¹² Enrique Bulit Goñi, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2^{da} Edición, Editorial Depalma, 1997.



- Distorsión económica: sucede cuando no se propende a una óptima neutralidad, es decir que mientras todas las etapas del proceso productivo-distributivo se encuentren alcanzadas a una misma alícuota y no exista ahuecamiento de la base de imposición en ninguna de las fases del ciclo económico; además un impuesto será neutral cuando no interfiera en las decisiones empresariales en lo que respecta al grado de integración, a la organización de la producción y a los procesos de distribución.

- Integración económica internacional: en el ámbito del intercambio internacional de productos, si un país quiere fomentar su ritmo exportador debe tener presente que los productos deben salir del mismo sin imposición indirecta interna para poder competir con otros productos foráneos que no estén alcanzados o que estándolo se encuentren en un tipo impositivo inferior, levantando de esta manera las barreras impositivas que distorsionan la libre competencia.

Concluyendo el IVA y el Impuesto a los Ingresos Brutos representan dos posiciones fiscales que operando sobre una misma masa imponible ofrecen resultados fiscales completamente distintos.

El IVA, un impuesto que supuestamente grava valores añadidos, dentro del régimen tributario argentino tiene por objeto las ventas de bienes y servicios, y permite computar como crédito fiscal el tributo abonada en la etapa previa.

Dicho gravamen, si bien es de tasa importante, es en tanto neutro, no forma cascada y mantiene constante a lo largo de todo el trámite económico la incidencia final en el precio de los bienes transados.

El Impuesto a los Ingresos Brutos por su lado, aun cuando también tiene por objeto las ventas de bienes y servicios, siendo plurifásico, puede llegar en su continuidad, a superar la carga porcentual del IVA, y a través de ello, en razón de ser irrecuperable, daña la posición internacional de los bienes transables.

Por su parte, en cuanto a las alternativas de sustitución propuestas, frente a las diferencias establecidas entre estos tributos, el lector podrá dirigirse al cuadro comparativo ubicado en la conclusión (página 32), obteniendo un mejor panorama de comprensión.

Contexto de sustitución



Como todos sabemos, en toda transición hay que considerar diferentes incidencias que generan, frente al desconocimiento de lo que sucederá en el futuro, incertidumbres que deben ser tratadas, estudiadas y analizadas para poder tomar una decisión correcta, que frente a la posibilidad de surgir nuevas circunstancias, tornarían dificultoso el camino de la implementación del nuevo tributo.

En definitiva, para el desarrollo del reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se deben considerar todas aquellas condiciones que deben presentarse para un ambiente propicio para la realización del objetivo del presente trabajo, sin dejar de considerar que las provincias también, en cuanto a la importancia participativa en este tema, al tratarse de impuesto de carácter subnacional, deben perseguir ciertos objetivos que configuran su representación en la participación de esta sustitución.

CONDICIONES QUE DEBEN PRESENTARSE PARA LA SUSTITUCIÓN

El Sistema Tributario Argentino frente a situaciones como estas debe contar con el análisis de los requerimientos financieros de las provincias para garantizar el mantenimiento de la recaudación necesaria para el funcionamiento propio de cada una de las jurisdicciones, como así también cuál es la proporción correspondiente a aquellas, al estar bajo un sistema de coparticipación federal, garantizándose la confianza de su funcionamiento, sin dejar de tener en cuenta las desigualdades existentes entre los distintos estados, y lograr obtener la información tributaria necesaria para el establecimiento de estadísticas que representen de manera objetiva el funcionamiento de la economía en la Nación.

Por lo tanto, para el logro de la sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se debe tener en cuenta los siguientes puntos:

- Distribución actual de los ingresos y cálculo de lo que recibe cada jurisdicción.
- Destino territorial del gasto público nacional.
- Complejidad del régimen de coparticipación.
- Origen territorial de la recaudación de cada uno de los tributos nacionales.
- Indicadores de actividad económica, financiera, recaudación, gasto público, infraestructura económica y social.



No obstante, la transición entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la alternativa de sustitución deberá realizarse sobre las siguientes premisas:

- No debe aumentarse la presión tributaria actual.
- Lograr incrementar la recaudación por la vía de la mayor eficiencia de las administraciones tributarias y no por el aumento de las alícuotas.
- Mejorar el control y la cobranza del tributo especialmente en la etapa minorista.
- Deberá ser apreciado, por los contribuyentes, como justo a fin de esperarse un cumplimiento elevado por parte de las responsables.
- Debe respetarse el principio de eficiencia, la descentralización no debe afectar la localización de las industrias, algo que sucedería si se descentraliza el Impuesto a las Ganancias y todas las jurisdicciones no establecieran idénticas alícuotas.
- Tiempo suficiente para la elección, diseño y puesta en marcha del impuesto alternativo.

OBJETIVOS BÁSICOS QUE DEBERÁN CONSIDERAR LAS PROVINCIAS

En toda aquella sustitución hay que tener en cuenta que existen ciertas variables que son consideradas para que su implementación sea eficiente, ya que para el caso de las Provincias y la Nación, al ser partícipes en una coparticipación tributaria, debe asegurarse tanto la flexibilidad para ejercer en forma independiente sus respectivas prioridades en cuanto a alícuotas y a bases imponibles; como así también debe conservarse los niveles de recaudación actuales manteniéndose de esta forma el equilibrio horizontal llevando consigo la garantía de poder por parte de todas las administraciones en materia de control y fiscalización. A su vez, el impuesto reemplazante asegurará su neutralidad para no distorsionar las posibles decisiones en cuanto a la localización de los recursos económicos, como así también no requerir dentro del comercio interestadual la necesidad de ningún tipo de control en las fronteras provinciales para la determinación del tributo correspondiente en cada transacción producida en el territorio nacional.

Por lo tanto, los objetivos a perseguir dentro del cuadro del reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos son los siguientes:

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



- Mantener la recaudación, y en lo posible hacerla eficiente.
- Simplicidad para el control de las administraciones provinciales.
- Estar basado en el principio de destino.
- Neutralidad en cuanto a los precios relativos y a la asignación de recursos.
- Asegurar a cada provincia independencia en sus prioridades económicas.
- No requerir control entre fronteras interprovinciales.



Metodología de trabajo

Al pretender, por su parte, la comprensión y el asentamiento de todos aquellos conceptos y parámetros necesarios para el entendimiento de la presente investigación, como así también el análisis de la información precisa, recolectada para su exposición, este trabajo se desarrollará a través de cuatro pilares fundamentales desplegados en el siguiente orden:

- A) Tributos Provinciales. Concepto, poderes facultativos.
- Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Evolución histórica, caracteres, hecho imponible, base imponible, contribuyentes y responsables, organismo de aplicación.
 - Comparación con el Impuesto al Valor Agregado IVA. Los efectos distorsivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- B) Ámbito en el que se determinará la sustitución, observaciones necesarias.
- Contexto de la sustitución.
 - Objetivos básicos que deberán considerar las provincias.
 - Condiciones que deben presentarse para la sustitución.
- C) Análisis de las alternativas de sustitución. Desarrollo de sus características, efectos de su aplicación, derivaciones en el Fisco Provincial.
- Impuesto bifásico a las ventas mayoristas y minorista.
 - Impuesto monofásico a las ventas minoristas.
 - IVA Provincial.
 - IVA “Compartido”.
- D) Tributo propuesto. Opción escogida.
- Aclaraciones necesarias. Atributos e inconvenientes.
 - Determinación de las observaciones necesarias para disminuir sus debilidades, generando un impuesto más eficiente.



DESARROLLO DEL TRABAJO

Alternativas de sustitución

Considerando los inconvenientes más importantes que ocasiona en la actualidad el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que como tal distorsiona los precios relativos de los bienes y servicios, y lesiona la competitividad internacional del país que al incorporar, en los precios de los bienes exportados, una carga tributaria los deja sin la posibilidad de poder proceder a su devolución; y junto con la representatividad dada por la magnitud que tiene en el financiamiento de los fiscos provinciales, debemos tener en cuenta que cualquiera sea el camino adoptado, el mismo deberá garantizar que no se producirá pérdida de recursos con la sustitución impositiva.

A continuación se presenta las distintas alternativas de sustitución que han sido analizadas, donde se considerara, en cada caso, sus características, ventajas, y desventajas.

Impuesto bifásico a las ventas mayoristas y minoristas

El presente tributo presenta la característica de poseer una imposición en dos niveles de venta, por un lado la mayorista y por el otro la minorista, entendiéndose como tales a las ventas a consumidor final, considerándose, en dicho principio, a las actividades industriales, fuera del ámbito de imposición.

Como tal, a pesar de que disminuye el efecto cascada y piramidación, al ser un impuesto del tipo a acumulativo no los elimina completamente, es decir no reconoce el crédito por el impuesto pagado en la etapa anterior; por lo tanto puede llegar a que los precios relativos de idénticos bienes se encuentre perjudicados al generarse posibles modificaciones entre ellos, dependiendo de las cantidades de intermediarios que sean participes en su comercialización. Por otra parte, la competitividad internacional se verá afectada al no permitirse la devolución del impuesto incluido en el costo de los productos exportados.

De la misma forma, la propuesta no implicaría una modificación sustancial al sistema actual considerando las exenciones vigentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuestas por los gobiernos provinciales, a casi todas las actividades incluidas en



la primera etapa del ciclo productivo, es decir, que como ejemplo en la provincia de Córdoba se encuentra exenta la actividad industrial.

En definitiva, al estudiar esta alternativa, las diversas limitaciones que presentan son similares con las dificultades que se pretende atenuar en este trabajo; por tal motivo ésta no es considerada como una alternativa válida para llevar a cabo la sustitución.

Impuesto monofásico a las ventas minoristas

La siguiente alternativa fue elaborada y difundida por el Poder Ejecutivo Nacional. Esta presenta la particularidad de ser un impuesto de etapa única, aplicándose en la última etapa de la cadena de distribución y tiene como propósito gravar el consumo final de bienes y servicios.

“Los impuestos de etapa única al nivel de consumidor final son actualmente aplicados en Canadá, Estados Unidos y Suiza, aunque en este último país el tributo combina en su estructura las etapas mayorista y minoristas; mientras que en Suiza es utilizado a nivel del gobierno federal, en Canadá y en los Estados Unidos el tributo es utilizado a nivel de los gobiernos estatales o provinciales; además en este último país los gobiernos locales aplican sobretasas sobre el impuesto establecido a nivel estadual”¹³.

“La obligación impositiva de facturar el tributo e ingresarlo al fisco surge cuando el último contribuyente inscripto efectúa una venta a un consumidor final o incluso a un pequeño minorista no inscripto; entendiéndose por consumidor final a cualquier persona física o jurídica que adquiera un bien o servicio para su consumo y no para la reventa”¹⁴.

En definitiva, las transacciones efectuadas entre contribuyentes se efectúan sin dar lugar a la generación del impuesto; por tal motivo su destino es a las ventas al por menor, en donde la importancia, en lo referente a la obligación de liquidar y efectuar el ingreso del gravamen, es a la operación en sí en lugar de la particularidad del comprador

“Dentro de este tipo de imposición, una ventaja sobresaliente es el hecho de que al ser un impuesto monofásico, no acumulativo, evita o minimiza el “efecto cascada” y el “efecto piramidación” que provocan distorsiones sobre las decisiones económicas y

¹³ Gómez Sabían, Juan C., “Coordinación de la Imposición General a los Consumos entre Nación y Provincias”, Boletín DGI 487, Julio 1994.

¹⁴ Almandoz, Carpio, Conforto y Mignola, “Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Cátedra Teoría de los Sistemas Fiscales, Abril 2002, UNC.



afectan la competitividad empresarial”¹⁵. Generándose la total independencia en las decisiones tributarias que puede adoptar las provincias.

Por su parte dicho tributo, al quedar óptimamente encuadrado dentro del principio de destino, es un impuesto que en su ejecución tiende a favorecer las exportaciones e importaciones, sin embargo, esta norma general de imposición al consumo final, puede llegar a complicarse, en los casos en que el precio de los bienes exportados incluyan parte del tributo, a consecuencia de la aplicación del impuesto a los servicios e insumos intermedios y a los bienes de capital.

Otra ventaja es la facilidad de administración y su consecuente menor riesgo de fraude por la ausencia de devolución en efectivo o a través de compensaciones contra otros impuestos de la carga tributaria incorporada en los bienes exportados; pero, a su vez, existe inconveniente mayor que es tener que administrar a un gran número de contribuyentes, ya que los que realizan las ventas a consumidores son un alto porcentaje del total de participantes del sistema tributario.

Además, este tributo presenta dificultades para incorporar la totalidad de los servicios a la base imponible, lo que hace necesario que, para lograr un nivel de recaudación determinado, haya que incrementar las alícuotas, aumentando, automáticamente el premio a la evasión, que se ve aun más incentivada al no existir contraposición de intereses entre el vendedor y comprador, en lo que se refiere a la transparencia fiscal de la operación.

IVA Provincial

A partir de las experiencias de la Comunidad Económica Europea (CEE), hoy en los intentos de armonización entre sus estados miembros, la posibilidad o conveniencia de asignar la patria potestad tributaria a las provincias en materia del Impuesto al Valor Agregado ha sido cuestión de debate desde hace varios años.

Lo máximo que se ha llegado a conceder es la posibilidad de un sistema de alícuotas adicionales provinciales al impuesto nacional, administrado conjuntamente, ya que se ha demorado la adopción de un esquema de aceptación general en la mayoría de los países debido a que desde el ángulo técnico los problemas de fraude en los destinos, en

¹⁵ Almandoz, Carpio, Conforto y Mignola, “Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Cátedra Teoría de los Sistemas Fiscales, Abril 2002, UNC.



donde se supone la no existencia de controles en frontera, con las consecuentes dificultades de fiscalización que ello implica; y como así también por los problemas de los arbitrajes interjurisdiccionales (Cross Border Trade). Por su parte, se ha contribuido a la resistencia a descentralizar la patria potestad tributaria desde la óptica política por consideraciones macroeconómicas y de renuncia de los poderes centrales en cuanto a coexistir o conferir espacio en el uso de tan importante base tributaria.

IVA PROVINCIAL SUJETO AL PRINCIPIO DE ORIGEN

Aunque este sistema aparenta proponer la solución a la aplicación de un tributo general a las ventas a nivel de los gobiernos federal y provincial, no supera los inconvenientes que posee el principio puro de origen, siendo algunos de ellos: 1) no existe una forma sencilla de determinar el origen de la producción cuando una empresa brinda servicios o vende bienes en todo el país, a pesar de que puede conocerse con certeza el lugar de consumo del bien en función del lugar de residencia del comprador; 2) la necesidad de tener que controlar el comercio interprovincial a fin de evitar manejos entre las empresas vinculadas que pueden distorsionar tanto el monto total de la carga tributaria, como la asignación entre los fiscos participantes en esa recaudación; 3) en caso de los tratamientos a las exportaciones y a los reembolsos en frontera, deben vislumbrarse los problemas de las remesas entre las diferentes instituciones, correspondientes a una misma corporación, establecidas en distintas jurisdicciones (remesas sin facturación) y la aceptación por parte de cada uno de los estados de restituir el crédito a los exportadores aunque el impuesto haya sido ingresado en otra provincia; 4) falta del establecimiento de un conjunto de normas que permita la asignación de la recaudación entre los mismos, ya que, a pesar de que, con iguales tasas de imposición y si bien las empresas son indiferentes con respecto a la distribución de la base imponible del impuesto entre los fiscos, éstos no lo son.

Algunos de estos problemas podrían ser subsanados si se pretende que las alícuotas de las distintas jurisdicciones sean iguales, pero esto se tornará en el principal perjuicio por el hecho de que las provincias, debido a la pérdida de su potestad tributaria que ello implica, se generaría ciertamente oposición por parte de ellas.

Por último, partiendo del principio de que todo sujeto que adquiera en el Estado comprador debe computar su crédito fiscal por el tributo ingresado en otra jurisdicción, para el caso de las ventas interjurisdiccionales, se pretende que el Estado de origen le compense al de destino dicho crédito, con lo cual lo cual se implicaría seriamente a las administraciones estatales; tornándose una ejecución bastante complicada para el caso de



un país como la Argentina en donde cualquier sujeto residente puede llegar a conseguir bienes en cada una de las 24 provincias que lo conforman.

IVA PROVINCIAL SUJETO AL PRINCIPIO DE DESTINO

Aquí se parte del principio de destino, el cual consiste en que cualquier bien deberá salir libres de toda imposición de la jurisdicción en donde se fabrica para que los grave aquella en donde cada uno de estos bienes serán consumidos; con esto se pretende llegar a la premisa de que los diversos bienes producidos en una Provincia y, posteriormente vendidos en otra, deberán estar exentos del impuesto en dicho Estado.

Esta metodología implica la posesión de administraciones muy eficientes, lo que dificulta su aplicación, ya que será muy difícil para cada una de estas controlar, sin la tenencia de aduanas interiores, que el comprador efectivamente sea un residente de otra jurisdicción. Por su parte, la implementación cotidiana, de esta alternativa, posee una dificultad de tal magnitud, que los estados en la práctica, para gravar las compras, simplemente se han limitado a imputar siguiendo este principio analizado, sólo a aquellos bienes de consumo final susceptibles de registración. Tampoco soluciona el problema de las ventas interjurisdiccionales.

Sus grandes ventajas consisten en que este criterio no distorsiona la localización de la producción ni del comercio, y que el producido del tributo ingrese al fisco donde se encuentran radicados los consumidores. Por otra parte, respeta los criterios de federalismo, al considerar que cada provincia puede llegar a imponer sus propias alícuotas en dicho tributo y respetándose, simultáneamente, los sostenes primordiales a que se apunta con la neutralidad económica; como consecuencia, los problemas de las ventas interprovinciales se atenuarán sustancialmente a medida que se disminuyan las desigualdades de las alícuotas entre las jurisdicciones.

IVA DESTINO PAGO DIFERIDO

Como se apunta a que la aplicación de la patria potestad, para establecer la base imponible y otorgar exenciones, sea de exclusividad para la Nación, se considera que en los casos de estos IVA provinciales la base imponible se determine de la misma forma que para el IVA nacional, pero como los flujos comerciales interjurisdiccionales serán tratados sobre la base del principio de destino, que permite congregar el logro de la neutralidad de la imposición provincial con la preservación de la autonomía fiscal provincial, debe



considerarse la salvedad de que existirán las posibilidades de generarse diferentes tasas de IVA provinciales, sin que esto induzca sobre las decisiones de localización de las actividades económicas.

El mecanismo de “pago diferido” vuelve inservible la realización de compensaciones de recaudación entre jurisdicciones, es decir que, una vez admitida la asignación jurisdiccional de la recaudación, esta coincidirá absolutamente con el principio de destino, 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.

Podemos encontrar como ventajas a este modelo: restricción de aquellas necesidades de coordinación en relación tanto a la uniformidad de base como al intercambio de información tributaria; reconocerse la estructuración, en lo referente a la imposición general al consumo, sobre el mismo tipo de impuesto, ya sea en el ámbito nacional como en el provincial, junto con las ventajas que esto presume para todo contribuyente alcanzado en lo correspondiente a la economía de tiempo y de recursos; y, aprobación de un procedimiento sumamente sencillo de todas aquellas operaciones realizadas con terceros países que no requiere de compensaciones de efectivo entre administraciones provinciales o entre estas y el fisco nacional.

Sin embargo, entre los inconvenientes se destacan: su dificultosa fiscalización, en lo referente tanto a las declaraciones juradas realizadas por los contribuyentes como al requerimiento de coordinación informática entre todas las administraciones provinciales; en los casos de las provincias predominantemente productoras y exportadoras, se proyecta una difícil situación en lo concerniente a las finanzas públicas, al tener que afrontarse la acumulación de créditos fiscales de sus contribuyentes, sin registrar débitos, por tratarse de exportaciones a tasa cero hacia otras jurisdicciones; en relación al pago diferido, la sumisión hacia los datos que proporcionen todos los contribuyentes sujetos a su vez a verificación mediante el cruce de la información entre los fiscos involucrados, hará necesario producir forzosamente una demora financiera en el ingreso del tributo; y, con respecto a los contribuyentes, es aquel posible estímulo que tiende a urdir sus operaciones en los diversos destinos (ventas intraestatales como si fueran interestatales), buscando el consecuente provecho en donde se encuentren tasas reducidas.

Para este procedimiento se demanda un amplio sistema de colaboración entre todas las jurisdicciones tributarias, por lo que es imperioso la reciprocidad de información entre las distintas administraciones en lo referente a las compras llevadas por todos aquellos contribuyentes residentes en otras provincias.



IVA “Compartido”

Como su nombre lo indica el Estado Federal y las provincias se conjugan en una imposición mediante una alícuota que represente a las anteriores, por lo tanto a la actual tasa del IVA, y sobre la misma base imponible se le agregara otra a ser recaudada por las provincias que será la proporción correspondiente a la sustitutiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es decir que equivale a un sistema de cuota complementaria al IVA nacional, en base al principio de destino; siendo, a modo de ejemplo, de la siguiente manera:

Precio Neto	100
IVA Federal (21 %)	21
<u>IVA Provincial (5%)</u>	<u>5</u>
Total	126

El adquirente contará con dos créditos fiscales y deberá realizar tantas liquidaciones necesarias: una al Estado Nacional y otra al Provincial donde reside.

En el caso de las ventas interjurisdiccionales, el IVA “Compartido”, es percibido en su totalidad por el gobierno federal de forma que la alícuota del impuesto nacional se incrementa anulándose la provincial; de esta manera el producto sale libre de impuestos provinciales del estado origen. Cuando se produce la primera venta, en el Estado de destino, cada jurisdicción percibirá su impuesto: la Nación el 21% y la Provincia de destino el 5%, donde el crédito fiscal será para gravamen federal el 26%, con lo cual disminuirá el impuesto nacional a ingresar por el valor agregado en esta jurisdicción, y del 0% para el IVA del estado de destino, con lo cual se incrementará el impuesto a pagar a esta jurisdicción. Este tratamiento frente a las ventas entre sujetos residentes en distintas provincias es una de sus principales ventajas, pues resuelve el problema de vinculación entre el sujeto pasivo y el activo.

Con respecto al Estado Nacional, su práctica no se genera un aumento de ingresos fiscales en relación con la metodología de liquidación actual, sino que en el papel de “intermediario”, entre la jurisdicción productora y la Provincia consumidora, el monto de recaudación excedente, en primera instancia, se dejaría luego de percibir.

Entre las principales ventajas que presenta se encuentran: es considerado como un impuesto neutral, siempre y cuando contenga una sola tasa y no se produzca en demasía el



reconocimiento de exenciones; como son reducidos los costos por la ejecución vinculada entre el Estado federal y las provincias, se proporciona una fácil tarea de administración por el control cruzado entre todos los sujetos encontrados bajo esta imposición; al emplear el principio de destino, se adapta a la generalidad benéfica de un impuesto al consumo, propio de un gravamen a la producción; es más practicable su liquidación, en lo referente al contribuyente, en especial a todos los sujetos amparados bajo el Convenio Multilateral, que pueden llegar a efectuar veinticuatro liquidaciones, para el caso en que opere en toda la Nación, mientras que el IVA “Compartido” implica una sola; facilita una paulatina descentralización de la recaudación de impuestos; y, en cuanto a la concordancia con las normas del GATT, permite conocer con exactitud la incidencia del tributo en el costo del producto al momento de la exportación, pudiéndose la devolución por parte de las provincias solicitantes.

Dentro de las principales desventajas que presenta esta alternativa es el impacto que puede llegar a producir en los contribuyentes, un aumento en la alícuota del IVA necesaria para lograr un rendimiento semejante que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos medidos en términos de recaudación. A su vez, se estaría perdiendo la libertad de ejercicio de la partir potestad tributaria en el caso de que la alícuota adicional sea equitativa para todas la provincias, considerándose como objetivo lograr el total de la recaudación generado por todas la provincias en lugar de generar el correspondiente porcentaje necesario para respaldar el reemplazo del Impuesto a los Ingresos Brutos por cada jurisdicción en particular.

Por último, una consideración importante es en relación al mecanismo que se implementará en el caso de cómo se deberá entrelazar, al determinar las liquidaciones correspondientes, las compensaciones tanto nacionales como subnacionales y a su vez interjurisdiccionales, además de tener en cuenta los casos de que existan o no diferentes alícuotas provinciales.



Impuesto a las ventas minoristas con retención en la fuente

Como se ha establecido anteriormente, es decir que de la misma forma que para el caso del Impuesto a las ventas minoristas, esta alternativa tiene la característica de ser un impuesto de etapa única aplicándose en la última etapa de la cadena de distribución con el propósito de gravar el consumo final de bienes y servicios. Por lo tanto el impuesto, que incide al consumidor, llega a la última etapa de comercialización, encontrándose en cierta forma, pendiente a través de todas las transacciones intermedias del proceso productivo y de distribución.

Pero cabe aquí mencionar, que frente a las desventajas sobrellevadas por aquella alternativa, una posibilidad, según mi criterio profesional, consistiría en adelantar el cobro del tributo correspondiente a los contribuyentes minoristas, a través de retenciones que podrían efectuarse en la etapa anterior, es decir en que sectores proveedores del ámbito minorista.

A pesar de circunstancias tales como cuando la actividad comercial está organizada a través de grandes cadenas de distribución, la existencia de los pequeños comercios minoristas puede ser, en parte atenuada en sus complejidades administrativas, eximiendo a los mismos de la obligación de facturar el tributo en sus ventas y gravando a las compras que los mismos efectúan a los contribuyentes con mayor volumen de ventas y mayor nivel de organización.

Esta medida atenúa, en parte los problemas que surgen de tener que administrar un gran número de contribuyentes, pero ello puede introducir, asimismo distorsiones en los efectos económicos provocados por el tributo, pero para compensar dicho inconveniente, se establecería, según lo propuesto, la peculiaridad de ser un tributo que durante su aplicación se sobreponga el criterio de retención en la fuente.

Para llevar a cabo un control eficiente del impuesto se requiere la inscripción de todos los potenciales vendedores, ya sea agropecuarios, industriales o mayoristas, ya que, en contraposición de lo que muchas veces suele suponerse, para poder llevar una buena administración del tributo se requiere custodiar un gran número de contribuyentes, en su mayoría pequeños contribuyentes que aportan individualmente un escaso monto de impuesto.

Por su parte el Estado, ya sea cualquiera de sus niveles, al controlar la retenciones ejercidas por la menor población de contribuyentes operantes de ventas a aquellos que



finalicen el proceso productivo por medio de transacciones al consumidor final, podrán llevar con notable facilidad aquellas estadísticas que generarían la información más relevante sobre la economía funcional del país, la recaudación y la sectorización de los diversos rubros partícipes en ciertas medidas de control nacional como el PBI.

Lo anterior se relaciona con los efectos recaudatorios de este tributo, ya que el carácter de impuesto monofásico en la etapa final tiene una gran relevancia porque el hecho de reconocerse su evasión implicaría una pérdida definitiva de recaudación que no es recuperada posteriormente, a contrario de lo que ocurre con el IVA cuando la evasión tiene lugar en etapas anteriores a las ventas al consumidor final.

La plena neutralidad del impuesto con estas características exige la generalidad en las bases imponibles y la aplicación de alícuotas uniformes; previendo que el ámbito de imposición comprenda la totalidad de los bienes y servicios, evitando el otorgamiento de exenciones y tratamientos preferenciales, tales como tasas diferenciales, se garantizará que la aplicación del tributo no altere las condiciones de competencias, ni las decisiones de los agentes económicos.

Sin embargo, debe aclararse que la neutralidad, para esta alternativa, requiere, por su parte, que la imposición no recaiga sobre los bienes de capital o intermedios, ya que como se ha mencionado, incorpora un elemento distorsivo en el proceso económico. Por lo tanto, conforme a las características inherentes del impuesto y a la etapa en que este impuesto impacta, se torna difícil en algunos casos evitar que ciertos bienes intermedios y de capital sean alcanzados; en caso de ocurrirse este hecho, se produciría un acrecentamiento indebido de la base imponible y un encarecimiento superficial del precio del bien o servicio producido con esos insumos o bienes de capital, afectando a la neutralidad del tributo.

Impedir estas consecuencias no deseadas, puede lograrse a través del otorgamiento de concesiones como las “exenciones por destino” o “modalidades de uso” al comprador que declara que la compra se efectúa en calidad de bien de capital o de insumo, lo que equivaldría al derecho de comprar un bien o servicio libre de impuesto. Pero hay que aclarar que es difícil de controlar y puede derivar en una erosión de la base imponible no deseada; aunque, por ejemplo, como en algunos Estados que aplican el tributo en los Estados Unidos, en la práctica, otorgan a los bienes de capital un tratamiento disímil, aplicándosele un mecanismo diferente con el objetivo de atenuar la imposición sobre este tipo de bienes.

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



Dentro del ámbito del comercio internacional, con respecto a las importaciones la aplicación del principio de destino no origina problemas de relevancia, debido a que los bienes importados son tratados en igual forma que los bienes producidos domésticamente, en el momento de su meta al consumidor final. En lo referente a las exportaciones de bienes, en principio, la exención a la no imposición de las mismas, resulta suficiente para aplicar el principio de destino. La característica tipificante del impuesto libera de la necesidad de realizar “ajustes tributarios en frontera”, a los efectos de garantizar que las mercaderías sean gravadas exclusivamente en el país de llegada de los bienes.

Para finalizar, desde la óptica del contribuyente, y debido a la presencia de una deficiente educación tributaria en la población, esta alternativa, es más sencilla que el IVA, en cuanto a la comprensión de su mecánica de funcionamiento y de su lógica económica, lo que tornaría más fácilmente aceptable por los contribuyentes.



Conclusión

Con el presente escrito se ha logrado determinar que, frente a las alternativas analizadas a lo largo del desarrollo de este trabajo de aplicación profesional, aquella que presenta a mi juicio menos desventajas al momento de su implementación, teniendo en cuenta la situación actual de las administraciones tributarias provinciales, sería el “Impuesto a las Ventas Minoristas con la peculiaridad de tener retención en la fuente”, en virtud de que no requiere profundos cambios y desarrollo en su implementación con el fin de coordinar la información proveniente de las distintas jurisdicciones, ni incrementa significativamente los costos relacionados con la administración y recaudación del tributo.

Así mismo, teniendo en cuenta el marco de sustitución, desarrollado en su momento, se entiende que dicha alternativa seleccionada para reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es la que mejor se adecua, ya que a pesar de sus inconvenientes se ha establecido las observaciones necesarias para determinar la efectividad de su funcionamiento técnico.

“Por su parte, en lo referente a la reestructuración del sistema tributario o ajuste fiscal, entendiéndose como tal a la alteración de las normas infraconstitucionales que modifican la legislación tributaria para poder responder a las diferentes necesidades de recaudación o a la política fiscal necesaria para la adaptación a los problemas coyunturales derivados de las relaciones económicas, comerciales, culturales y sociales; es oportuno aclarar que toda reforma que se impulse debe encaminarse a transformar el actual “Régimen Tributario” en un “Sistema Tributario Armonizado””¹⁶.

Por lo tanto, la elección ha de ser escogida teniendo en cuenta el hecho de que cualquier cambio que se realice debe ser para conseguir una determinada confederación de tributos, de todos los ámbitos partícipes en la legislación nacional, considerándose para ello, a modo de fundamentos, un mínimo de presuposiciones generales para lograr un eficiente equilibrio fiscal.

Una reforma de esta magnitud implica un esfuerzo conjunto de todas las administraciones en los distintos niveles de gobierno, que requiere una implementación gradual y que los resultados sólo pueden obtenerse a largo plazo. Esto implicaría un compromiso a asumir tanto por los gobernantes actuales como futuros, y que de ninguna manera esta situación deba interpretarse como una excusa o impedimento para su

¹⁶ Almandoz, Carpio, Conforto y Mignola, “Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Cátedra Teoría de los Sistemas Fiscales, Abril 2002, UNC.

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



implementación, y continuar con reformas que no sólo intenten solucionar los problemas de las administraciones de turno.

Por último, dentro del contexto socioeconómico de nuestro país, si bien se entiende la necesidad de remplazar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por otro tributo que refrene sus efectos de acumulación, piramidación y regresividad concluyo que, a pesar de mis consideraciones, cualquier propuesta de las presentadas puede ser una alternativa válida de sustitución ya que todas ellas presentan ventajas y desventajas – mientras estas puedan ser subsanadas-, encontrándose sujeta dicha elección al costo político que pretenda asumir el gobierno y a su posibilidad concreta de implementación en un contexto dado. Exponiéndose a continuación un cuadro resumen realizado a través de las comparaciones puntuales entre las distintas propuestas tratadas anteriormente en el desarrollo del trabajo.

Cuadro comparativo de las diferentes alternativas de sustitución:

<i>Alternativas de sustitución</i>	<i>Ventajas</i>	<i>Desventajas</i>
<i>Impuesto Bifásico a las Ventas Mayoristas y Minoristas</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Disminuye el efecto cascada y piramidación. 	<ul style="list-style-type: none"> • no se reconoce crédito impositivo de la etapa anterior. • Perdida de competitividad internacional al incorporarse en el precio parte del tributo.
<i>Impuesto Monofásico a las ventas minoristas</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Evita efecto cascada y el efecto piramidación. • Encuadra en el principio de destino. • Facilidad de administración y su consecuente menor riesgo de fraude. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificultad para incorporar algunos servicios a la base imponible. • Existencia de una gran cantidad de pequeños comercios minoristas. • Dificultad en su administración y control de la última etapa del ciclo productivo.
<i>IVA Provincial</i>	<i>Sujeto al Principio de Origen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Disminuye el efecto cascada y piramidación. • Relativo acogimiento por su relación con el funcionamiento del IVA. • Dificultad de saber el origen de la producción si una empresa opera en todo el país. • Excesivo control en el comercio interprovincial para evitar perjuicios fiscales. • Falta de tratamiento de las remesas sin facturación de entidades que operan en diversas provincias. • Desamparo de normas que para asignar recaudación entre estados.

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



<p style="text-align: center;"><i>IVA Provincial</i></p>	<p style="text-align: center;"><i>Sujeto al Principio de Destino</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Funcionamiento similar al tributo nacional IVA. • Solución de los inconvenientes generados por el criterio de origen. • No distorsiona la localización de la producción ni del comercio. • Lo producido del tributo ingrese al fisco donde se encuentran radicados los consumidores. • Respeto los criterios del federalismo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Posesión de administraciones muy eficientes. • Se limita a bienes susceptibles de registración. • No soluciona el problema de las ventas interjurisdiccionales.
	<p style="text-align: center;"><i>De Pago Diferido</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Relativo acogimiento por su relación con el funcionamiento del IVA. • Torna innecesaria la realización de compensaciones de recaudación entre jurisdicciones. • Tratamiento sencillo del comercio internacional en materia de compensaciones entre fiscos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Complejidad administrativa. • Demora financiera en el ingreso del tributo. • Idear ventas a diferentes destinos buscando beneficio con tasa reducidas.
<p style="text-align: center;"><i>IVA Compartido</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • Complementación con el Impuesto al Valor Agregado. • Resuelve el problema de vinculación entre el sujeto pasivo y el activo. • Impuesto neutral. • Facilita la administración por el control cruzado entre sujetos obligados, reduciéndose los costos por la realización conjunta entre fiscos. • Aplica el principio de destino. • Para el contribuyente es más fácil de liquidar. • Al comercio internacional le permite conocer con precisión la incidencia del gravamen en el costo del producto. 	<ul style="list-style-type: none"> • Impacto en los contribuyentes por aumento de alícuota del IVA. • Pérdida del ejercicio potestad tributaria en el caso de alícuotas inequitativas.
<p style="text-align: center;"><i>Impuesto Monofásico a las ventas minoristas con retención en la fuente</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • Queda acotado el número de contribuyentes para su control. • No implica cambios importantes en su administración. • Facilidad de adquirir información para estadísticas sobre los sectores económicos del país. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificultad para incorporar algunos servicios a la base imponible.



Bibliografía

- Enrique G. Bulit Goñi, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, 2^{da} Edición, actualizada y ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997.
- José Luis Orlando, *Estudio del impuesto sobre los Ingresos brutos* (Contribución para su análisis), Tomo I Introducción, Legislación de todas las jurisdicciones. Parte General-Impuesto local; Editorial Señor Program, Buenos Aires, 1992.
- A. R. Dalmasio – R. Amor – A. F. Pereira, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral*, Análisis integral, 1^{ra} Edición, Editorial Tesis, Buenos Aires, 1987.
- Almandoz, Carpio, Conforto y Mignola, *Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Cátedra Teoría de los Sistemas Fiscales, Abril 2002, UNC.
- <http://www.iadb.org/intal/foros/f401-trabajo3.pdf>, VI Seminario Internacional sobre Federalismo Fiscal, Pilar, Buenos Aires, Argentina, Noviembre de 2001, *Cómo alcanzar un adecuado federalismo fiscal en la República Argentina*, Ricardo Fenochietto y Carola Pessino.
- <http://eco.unne.edu.ar/finanzas/jornada/trabajos/trab-a.htm>. IV Jornada Tributaria del nea, Universidad Nacional del Nordeste Facultad de Ciencias Económicas, Resistencia - Chaco, 29 de agosto de 2003, *La sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos en el ámbito tributario Subnacional*, Cr. Jorge Eric DAHLGREN.
- http://www.cpcecf.org.ar/Desarrollo/Pgs/3conclu_3.htm. Comisión N° 3 “*Impuesto sobre ingresos brutos y tributación municipal sobre los ingresos: armonización de los regímenes de recaudación en la fuente (retenciones y percepciones) entre las diferentes jurisdicciones. Armonización en la implementación de los beneficios exentivos del pacto fiscal. Actualización de las normas contenidas en el convenio multilateral. Tributos municipales sobre ingresos*”
- <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/siff/2000/trabajo6.pdf>, V Seminario Internacional sobre Finanzas Federales, La Plata, Junio de 2000, *Distorsiones, fraude y otros problemas del IVA Subnacional*, Horacio Piffano (UNLP).

Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Christian David Gómez Ochoa

Universidad Empresarial Siglo 21



- http://www.recrearargentina.org/equipo_tributaria.php, *La Reforma Tributaria y la Coparticipación Federal El régimen tributario.*
- <http://www.oklander.com/algunostrabajospublicados/trabajomercosur/con1.pdf>, XVII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, *Síntesis Esquemática del Régimen Tributario Argentino*, Instituto de Investigaciones Contables Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Nacional de Mar del Plata.
- <http://eco.unne.edu.ar/finanzas/jornada/trabajos/trab-a.pdf>, *La Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos en el Ámbito Tributario Subnacional*, Jorge Eric Dahlgren.
- http://www.aaep.org.ar/espa/anales/pdf_99/piffano.pdf, *El IVA Subnacional*, Horacio L. P. Piffano, Universidad Nacional de La Plata.



Glosario

CEE: Comunidad Económica Europea.

Cross Borden Trade: comercio fronterizo.

Estadual: estatal, provincial.

Foráneos: extranjeros.

GATT: (General Agreement on Tariffs and Trade) tratado de libre comercio

Ingresos Brutos: ingreso producido en cualquier actividad sin tener en cuenta ninguna erogación.

Indec: Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

Jurisdicciones: ámbitos de aplicación legal.

Oneroso/a: lucrativo, beneficioso.

PBI: Producto Bruto Interno

Pecuniaria: económico, monetario.

Percutido: alcanzado, golpeado.

Potestad: autoridad, imperio, mandato.

Remesas: envío de diferencias

Subnacional: provincial, estatal

Supérstite: cónyuge sobreviviente.