

“Coordinando el IVA Federal con el IVM Provincial”

Dr. Horacio L. P. Piffano
(Universidad Nacional de La Plata)
piffano@fibertel.com.ar

Contenido

EL trabajo analiza las ventajas de la imposición a las ventas que combine el IVA federal con el IVM Provincial en el caso de concurrencia de fuentes en un país federal. A partir de la propuesta sugerida en trabajos previos y desarrollos recientes de la literatura específica, el trabajo formula un análisis de los problemas usualmente planteados en el caso de la imposición a las ventas minoristas, los atributos deseables de la imposición general a las ventas y la solución de los problemas usuales planteados en ambos tipos de tributación (federal y provincial) que posibilita la operación simultánea del IVA Nacional con un IVM Provincial mejorado y armonizado con la base tributaria del IVA Nacional.

Palabras clave: federalismo fiscal, sistema tributario provincial, imposición a las ventas.

Código JEL: H2, H7, R5

Abstract

The paper analyzes advantages of sales taxation in a federal country that coordinates the Federal VAT (Value Added Tax) with the Provincial RST (Retail Sales Tax) levy on a concurrence (both tiers) taxing power basis. From suggestions advanced in previous papers and recent developments in the specific literature, the paper makes an analysis of problems usually cited in case of retail sales taxation, the characteristics of an ideal sales tax and solutions for both (federal and provincial) taxation through the simultaneous performance of the Federal VAT and improved Provincial RSTs, harmonized with the federal VAT tax base.

Key words: fiscal federalism, provincial tax system, sales taxation.

JEL Code: H2, H7, R5

“Coordinando el IVA Federal con el IVM Provincial”

Dr. Horacio L. P. Piffano
(Universidad Nacional de La Plata)
piffano@fibertel.com.ar

1. Introducción

En un reciente trabajo presentado en el *Symposium* sobre “*Federal Tax Reform and the States*”, organizado por el *National Press Club*, Charles McLure, Jr.¹ analiza las oportunidades, los riesgos y los desafíos que presenta la posible introducción del IVA en el ámbito federal en países como los EUA, y su potencial posibilidad de mejorar la actual imposición estadual o provincial a las ventas (*Retail Sales Tax* o Impuesto a las Ventas Minoristas), sustituyéndola por un IVA Subnacional o por un *Retail Sales Tax* (IVM) Provincial o Estadual reformado o mejorado.

Si bien el *paper* sugiere tener en la mira particularmente al caso de los EUA, país en el cual el Gobierno Federal no posee actualmente un impuesto general a las ventas, basando su financiamiento esencialmente en el *Income Tax* (imposición al ingreso de personas físicas y a las ganancias de empresas), en tanto los estados poseen el *Retail Sales Tax* (IVM), las cuestiones planteadas por el autor son extensibles al caso de países federales donde actualmente concurren el gobierno central y las provincias en la explotación de la imposición a las ventas. Precisamente una parte importante del trabajo de McLure versa sobre las experiencias recogidas del sistema Canadiense, que como ya nos adelantaran Bird, R. y Gendron, P, (1998), se trata de un país federal que ofrece un verdadero laboratorio de experiencias en materia de imposición a las ventas, dada las cinco variantes registradas en los sistemas tributarios de sus diez provincias².

¹ McLure Jr., Charles E. (2005).

² En 1991 el Gobierno de Canadá introdujo un IVA en el ámbito federal (*Goods and Services Tax* o *GST*) con alícuota del 7%. Las provincias canadienses respondieron de cuatro maneras diferentes: La provincia de *Alberta* no tiene impuesto a las ventas de ningún tipo. *Québec* impuso un IVA Subnacional basado en el principio de destino (el *Quebec Sales Tax* o *QST*) del 7,5% sobre el precio con impuesto federal incluido. La imposición combinada del *GST* y el *QST* arroja, por lo tanto, un nivel de gravamen a las ventas del 15,025%, pues el *QST* equivale entonces al 8,025% del precio antes del impuesto federal. Exceptuando las importaciones desde el extranjero, la Provincia de *Québec* administra dentro de su territorio a ambos impuestos (el provincial y el federal). Tres provincias pequeñas (*Newfoundland and Labrador*, *Nova Scotia* y *New Brunswick*) participan del “Impuesto Armonizado a las Ventas” (“*Harmonized Sales Tax*” o *HST*), que administra el Gobierno Federal bajo un esquema de *revenue sharing* (sistema de coparticipación de carácter devolutivo). La alícuota combinada en este caso es del 15% – un 8% mayor a la tasa del *GST* impuesto en el resto del Canadá –. La diferencia de lo recaudado por sobre el 7%, es distribuido entre las tres provincias proporcionalmente sobre la base de la estimación macroeconómica del gasto de consumo en cada una de ellas. Las provincias han renunciado a la soberanía de establecer sus propias alícuotas, lo cual como advierte McLure estaría violando una condición esencial de la imposición ideal a las ventas de los gobiernos subnacionales. El impuesto agregado (federal más provincial) no es identificado en los precios de venta, de manera que se pierde la noción del costo del respectivo gobierno, al tiempo de exigir a los que venden en las provincias con *HST* fijar precios diferentes al de otras provincias (es decir, dos listas diferentes de precios para un mismo tipo de venta), pues las restantes provincias generalmente excluyen de los precios al gravamen, tanto al impuesto federal (*GST*) como al provincial, complicando de esta manera el cumplimiento tributario. El resto de las provincias aplican y administran por su cuenta el IVM denominado el *Provincial*

En rigor, McLure explora la viabilidad de propuestas como la adelantada en Piffano, H. (2003) – citado en nota al pie 16 de su trabajo – de coordinar el actual IVA nacional con un IVM Provincial, a los efectos de reducir los defectos atribuidos al *Retail Sales Tax* (IVM), esencialmente la imposibilidad de evitar gravar ciertos consumos intermedios y la de dejar de gravar algunos consumos finales.

La intención del presente artículo es hacer un repaso de los problemas de la imposición provincial a las ventas siguiendo solo parcialmente la sistematización formulada por McLure en el trabajo citado, y extendernos sobre algunos detalles de la propuesta que adelantáramos en el trabajo de 2003. El trabajo de Charles McLure, Jr. ha sido una fuente importante de motivación para discutir nuevamente el tema, al tiempo que me ha inducido a ampliar la defensa de la propuesta de combinar el IVA Nacional de Argentina con el proyecto de sustituir en el ámbito provincial el Impuesto a los Ingresos Brutos por un Impuesto a las Ventas Minoristas. Creo que las condiciones actuales en materia esencialmente de Administración Tributaria, permiten formular una reivindicación fuerte de esta alternativa, que también otros tributaristas de nuestro medio han avalado³.

2. Los problemas atribuibles al IVM

El Impuesto a las Ventas Minoristas (IVM) ha sido ciertamente objeto de abundante crítica en la literatura, mucha de ella producida a fines de los ochenta y durante los años noventa, cuando se discutiera la propuesta de reforma tributaria fundamental en los EUA⁴. En teoría el IVM debería gravar el consumo final y producir el mismo rendimiento que el IVA, con la única diferencia que el IVM grava el valor agregado total en la última etapa de la cadena producción-consumo, mientras que el IVA grava el valor agregado total de forma parcial en cada una de las etapas de dicha cadena.

El gravar exclusivamente el valor agregado o el consumo final con alícuotas uniformes y no gravar los consumos intermedios, son principios de general aceptación entre muchos tributaristas y el mundo académico en general. Las excepciones por el empleo de alícuotas no uniformes son admitidas en presencia de bienes no gravables (como el ocio) sustitutos o complementarios de los bienes gravables. Las reglas de Ramsey o las de Corlett y Hague, han recocado diferentes tratamientos en las alícuotas impositivas, sobre la base de

Sales Tax (PST), semejante al *Retail Sales Tax* que aplican los estados de EUA. La Agencia de Servicios de Frontera del Canadá (*Canada Border Services Agency*) recauda tanto el GST federal como los PSTs provinciales sobre las importaciones (salvo en *Prince Edward Island*). **No existe en general coordinación alguna entre la administración federal y las provinciales, con relación al GST federal y los PSTs provinciales, dando una prueba a priori de que tal combinación no coordinada de un IVA federal y un IVM provincial podrían coexistir sin problemas graves aparentes.** Los gobiernos locales no tienen impuestos de este tipo en Canadá.

³ Por ejemplo, Carlos Tacchi y Juan Antonio Zapata, ambos propulsores del Pacto Fiscal II en 1993, y, Juan Llach (ver Llach, J. y Llach, L., 2000), entre otros.

⁴ Ver particularmente Cnossen, S. (1987 y 2002). Los análisis y discusiones acerca del IVM y el IVA fueron importantes durante los años noventa como consecuencia de las propuestas para sustituir el impuesto federal a los ingresos (*Income Tax*) por el *Federal Value Added Tax* o un *National Retail Sales Tax*, o la alternativa del *Flat Tax* de Hall y Rabushka (1995). Ver asimismo Zodrow, G. R. y Mieszkowski, P. (2002) para una revisión de la literatura.

argumentos de eficiencia económica, aunque en la práctica usualmente estos principios o reglas son muy limitadamente seguidas. En realidad, las legislaciones sobre IVA en muchos países admiten alícuotas diferenciales mas bien justificadas en argumentos de equidad y no tanto de eficiencia económica⁵.

Con relación a no gravar los consumos intermedios, existe asimismo cierta literatura que ha adelantado una idea diferente, en el caso de firmas que detentan poder de mercado. Myles (1989, 1996) ha sugerido que en el caso de firmas verticalmente ligadas en que solamente una de ellas es imperfectamente competitiva, los bienes intermedios deberían ser gravados con una alícuota específica. Más tarde, Colangelo, G. y Galmarini, U. (2001) extendieron esa recomendación al caso de una tasa *ad valorem*. La conclusión de esta literatura es que en el caso de bienes intermedios que poseen sustitutos muy cercanos, el poder de mercado será débil, los márgenes de beneficios serán reducidos, y el principio de fijación del precio según el costo marginal, estará operando en la economía. Por lo tanto, en ese caso, el IVA es la mejor alternativa. Pero en el caso opuesto, donde los bienes intermedios no tienen sustitutos cercanos y las firmas tienen poder de mercado (oligopolio), gravar los bienes intermedios es eficiente y el IVA no es la mejor alternativa.

Ahora bien, en el mundo real, el IVM grava algo más que el consumo final. Usualmente es dificultoso evitar que grave parcialmente consumo intermedio⁶. Suponiendo competencia perfecta en todos los mercados y admitiendo que no gravar los consumos intermedios es el principio correcto, dos métodos han sido sugeridos como solución en el IVM. Uno es diferenciar a los “comerciantes registrados” de los “no registrados”, permitiendo a los primeros acreditar los débitos incluidos en las facturas de compra de insumos o eximir del pago del impuesto las ventas a negocios. La otra alternativa es identificar el “uso” del bien por el comprador y no gravar las ventas dirigidas a consumos intermedios. Ninguna de ambas alternativas es perfecta, especialmente la última debido a la muy conocida dificultad de rastrear el destino real de los bienes o la etapa final de la cadena producción-consumo. Respecto de la primera, las firmas pueden cometer fraude simulando ventas para consumos intermedios cuando van dirigidas a consumos finales, en el caso de firmas que venden a ambos tipos de consumos⁷.

Una tercer desventaja señalada al IVM, es que la evasión se concentra en la etapa final de la cadena producción-consumo, precisamente en la etapa en que el costo de cumplimiento tributario es mayor. Se argumenta que contrariamente en el caso el IVA aún cuando se admita un mínimo no gravable por determinadas ventas pequeñas, resulta posible no perder el monto total del impuesto incorporado en las ventas no gravadas o exentas. Pero, de todas

⁵ Una excepción parece ser la imposición al valor agregado generado en actividades ligadas a la explotación y generación de recursos energéticos. Adicionalmente, en muchos países este tipo de tratamiento diferencial es complementado con la imposición de tipo específica destinada a regular el *pass through* de los cambios en los precios internacionales de *commodities* que registran alta volatilidad, como en el caso del petróleo.

⁶ Estimaciones para el *RST* en EUA midieron en no menos del 40% de la recaudación como proveniente de ventas pertenecientes a consumos intermedios (ver Gale, W., 1998 y Gale, W. G. y Holtzblatt, J., 2002).

⁷ Si bien en el IVA también cabría registrar este tipo de simulación, la cadena de los créditos y la contraposición de intereses entre compradores y vendedores minimizaría este problema. El fraude a través de las facturas apócrifas (facturas “truchas” en la jerga popular) ha diezmando no obstante esta ventaja.

maneras, sin facturación en la última etapa, la evasión en el IVA a través de la “cadena negra hacia arriba” es también posible⁸.

Resumiendo las conclusiones arribadas en la literatura, teniendo en cuenta las dificultades antes señaladas del IVM, es que **un IVA “Nacional” resulta una solución superior al Impuesto “Nacional” a las Ventas Minoristas. Sin embargo, lo que está en discusión ahora es el caso del IVM “Provincial”, cuando en el nivel del Gobierno Nacional existe ya un IVA operando en todo el territorio del país. En tal caso, los problemas usualmente imputables al IVM operando a nivel de los gobiernos provinciales pueden encontrar soluciones.** Especialmente los objetivos de evitar gravar los consumos intermedios, gravar todas las ventas dirigidas a consumidores finales y, al mismo tiempo, reducir el problema del fraude o evasión en la etapa final.

La solución se encuentra básicamente en el hecho de la coexistencia del IVA Nacional y los IVM Provinciales y los acuerdos de armonización tecnológica e intercambio de información de los entes recaudadores, que posibilitan técnicamente erradicar los defectos usualmente imputables al IVM.

3. Las condiciones de un sistema ideal de imposición a las ventas y los problemas de IVM en la visión de McLure

McLure, Jr (2005) sugiere que un buen diseño de imposición a las ventas debe reunir cinco características: tres económicas, una administrativa y una política.

- (1) Esencialmente todas las ventas en una dada jurisdicción deben estar gravadas a la misma tasa general (tasa única).
- (2) Esencialmente también, todas las ventas a firmas o empresas (consumos intermedios) deben estar exentas.
- (3) Las ventas deben estar gravadas bajo el criterio de destino, lo que significa que las exportaciones desde la jurisdicción que impone el tributo salgan libres de impuesto y que las importaciones hacia ella sean tratadas de igual manera que la imposición a las ventas domésticas (o locales).
- (4) Que los tres objetivos primeros puedan cumplirse a costos de cumplimiento y administración razonables.
- (5) Cada nivel de gobierno debe tener la potestad o el poder para establecer su propia tasa.

McLure advierte que combinada la última con la primer característica, se derivaría la eliminación de la potestad de cada nivel de gobierno para determinar sus propias bases tributarias, circunstancia que evitaría tratamientos distorsivos entre bienes.

⁸ En Argentina muchos vendedores suelen preguntar al comprador si necesita la factura o no. Naturalmente, el precio de venta cambia con la respuesta. Esto es común tanto en comercios minoristas como mayoristas y gravan consumos finales o intermedios. El ente recaudador de la Argentina (AFIP) hace constantes campañas publicitarias intentando convencer a los consumidores que deben pedir la factura de toda compra que realicen, pues su omisión habilita la posibilidad de la cadena ascendente del circuito informal.

A criterio personal, existen asimismo otras dos aclaraciones importantes que formular, adicionales a la previa de McLure, referidas a las características 1) y 5).

En efecto, una aclaración amerita la primer característica citada por McLure sobre el empleo de una única tasa general que grave a todos los bienes y servicios. Ahmad y Stern (1991), en su análisis sobre las propiedades deseables para el IVA, han cuestionado la validez de este tipo de recomendación al afirmar que *“Una ventaja que no debe reclamársele al IVA es la uniformidad. No existe nada en la lógica del IVA que requiera uniformidad...”*; *“...tampoco la teoría sugiere que la uniformidad sea una propiedad deseable de un sistema impositivo indirecto, excepto bajo circunstancias bastante especiales. Los argumentos más persuasivos a favor de la uniformidad son administrativos”*. Lo sugerido por Ahmad y Stern por cierto se basa en la literatura sobre tributación óptima, cuyos desarrollos conducen a las conocidas reglas de Ramsey y/o de Corlette y Hague. La literatura sobre tributación óptima, sin embargo, ha ido evolucionando con la incorporación de otro tipo de recomendaciones. Por ejemplo, aportes de la década de los ochenta han cuestionado las reglas tradicionales arrojado dudas sobre la validez de las mismas bajo determinadas circunstancias, especialmente referidas a los valores que asuman las elasticidades-precio cruzadas de los bienes (ver Dixit, 1975; Schenone, O., Rodríguez, C. y Mantel, R, 1985). Asimismo, se han sugerido modificaciones cuando se tienen en cuenta la existencia de mercados imperfectos – como se explicara previamente - la existencia de externalidades (impuestos pigouvianos), o se introducen supuestos de incertidumbre, de ponderaciones distributivas, se computan costos de administración o de evasión, etc. Como reconocen asimismo Ahmad y Stern, la aplicación de reglas como las de Ramsey, sin embargo, acarrea problemas difíciles de resolver a nivel administrativo. En la práctica de la administración tributaria, resulta imposible imaginar esquemas tributarios que cuenten con la información necesaria para los tratamientos diferenciados entre bienes y servicios, ajustados a los distintos tipos de demandas “compensadas” de los consumidores⁹ – con elasticidades-precio directas y cruzadas diferentes entre sí –. Por lo tanto, si bien desde el ángulo teórico la diferenciación de alícuotas puede ser sustentada sobre bases de eficiencia económica, en el diseño práctico de los sistemas tributarios parece improbable, sino imposible, que se esté en condiciones de poder implementarlas administrativamente. Por estas razones prácticas o de administración tributaria, muchos expertos coinciden en evitar tratos discriminatorios entre bienes y servicios, manteniendo la “neutralidad” en el diseño de las alícuotas, salvo que se cuente con respaldo empírico específico y evidente de la necesidad o conveniencia de un trato diferencial¹⁰.

Respecto a la característica 5), de un sistema de imposición a las ventas ideal según McLure, cabe asimismo una aclaración. La potestad para que cada gobierno pueda fijar las alícuotas de sus tributos, ha sido reiteradamente señalada por la literatura sobre federalismo fiscal como el atributo esencial del ejercicio de su autonomía. Sin embargo, en un trabajo anterior advertimos sobre cierta restricción para que dicha autonomía pueda ejercerse en

⁹ O aún demandas “marshallianas” (no compensadas), aceptando las “no-disculpas” de Willig, R. D. (1976).

¹⁰ El fijar como principio general de administración tributaria la uniformidad de alícuotas, constituye asimismo una barrera de contención al accionar de los lobbies sectoriales en su intento de lograr ventajas fiscales (gasto tributario). Razones prácticas de “economía política” sugieren la conveniencia de no dejar en manos de los funcionarios de turno el fijar sistemas de alícuotas diferenciales motivados por razones de difícil corroboración empírica, habilitando márgenes importantes para el accionar de dichos lobbies.

forma absoluta, en particular en los casos de concurrencia de fuentes¹¹. La descentralización fiscal en un estado federal no debe significar anarquía fiscal. Toda federación requiere de una importante dosis de coordinación vertical. La ausencia de tal coordinación fiscal federal planteará muy probablemente la existencia de externalidades verticales negativas. Las decisiones de inversión pueden ser afectadas *ex post* por la acción no coordinada de ambos niveles de gobierno. Especialmente en materia tributaria, de existir bases concurrentes, la acumulación de gravámenes legislados independientemente puede conducir a una presión tributaria consolidada exagerada y que no necesariamente afecte por igual a todas las actividades económicas.

El ejercicio de las potestades tributarias en un país federal, en particular en los sistemas de concurrencia de fuentes, exige de los gobiernos centrales y subnacionales la necesaria coordinación fiscal y financiera. Ello significa arribar a consensos básicos respecto a la definición de los respectivos “espacios tributarios” (*tax rooms*). Por lo tanto, no solamente el consenso puede ser necesario en materia de definición de bases y otros atributos de la estructura de los impuestos, sino inclusive en la fijación del nivel de las alícuotas.

Todo gobierno que pretenda aumentar sus recursos propios aumentando las alícuotas de sus impuestos sobre una fuente o base compartida, ciertamente habrá de enfrentar un límite económico natural a dicho objetivo. Ese límite lo fija el valor de la elasticidad-alícuota del rendimiento tributario.

Siguiendo la trayectoria conocida de la “ley de Laffer”, la respuesta del nivel de recaudación ante cambios en las alícuotas, puede ubicarse en el tramo creciente o en el tramo decreciente de la curva. Esto significa que no siempre un aumento de las alícuotas habrá de generar aumentos en el rendimiento, puede disminuirlo; y viceversa en caso de disminuciones de las alícuotas.

En efecto, si la elasticidad-alícuota del rendimiento es positiva (tramo creciente de la curva de Laffer), un aumento de la alícuota generará mayor recaudación. A la inversa ocurriría en el tramo descendente de la aludida curva, en el que la elasticidad-alícuota es negativa. En este caso, un aumento de las alícuotas reduciría la recaudación.

Si dos gobiernos concurren simultáneamente a gravar una misma fuente tributaria, las decisiones de fijar cierta alícuota por uno de ellos implicará una externalidad pecuniaria con respecto al otro nivel de gobierno intentando gravar la misma base, cuya magnitud dependerá del tramo de la curva de Laffer en que el sistema consolidado esté ubicado. Estas externalidades pecuniarias recíprocas, implican por lo tanto la necesidad de consensuar un cierto nivel de presión tributaria consolidada.

Adicionalmente, dependiendo de cómo se legisle en materia bases, exenciones, diferimientos, planes de financiación ante moras, penas por delitos de evasión, etc., resultarán ineficiencias e inequidades horizontales, en este caso por falta de armonización entre ambos niveles de gobierno gravando de distinta manera concurrentemente la misma fuente.

¹¹ Piffano, H. (2004 y 2005).

Por esta razón y en particular en contextos de institucionalidad débil, la propuesta que adelantáramos oportunamente ha sido el estructurar un sistema tributario federal que acentúe el principio de separación de fuentes¹². El criterio de separación de fuentes, no sólo reduce notablemente la necesidad de coordinación, sino que permite el mejor cumplimiento del principio de correspondencia fiscal, al quedar los gobiernos perfectamente identificados en su demanda de contribuciones a sus electores ("*constituency*").

Para el caso de bases compartidas, en particular cuando se gravan las transacciones, se requiere ineludiblemente un acuerdo de armonización. En la práctica habrá de consistir en una legislación común, emanada del gobierno nacional, con cierta libertad para que cada jurisdicción pueda fijar su propia alícuota general. No sería conveniente en este esquema admitir alícuotas diferenciales según actividades o tipos de bienes o servicios gravados, a menos que los sea sobre la base de un acuerdo general (entre la Nación y "todos" los gobiernos subnacionales). Con respecto a la presión tributaria consolidada, acuerdos de "responsabilidad fiscal" deberían inclusive acotar el efecto acumulado de las exacciones sobre el sector privado de la economía, es decir, más allá del consenso referido a las alícuotas de los impuestos concurrentes. Ello puede instrumentarse, por ejemplo, estableciendo límites consensuados de presión tributaria global y límites al endeudamiento de los gobiernos¹³.

En el análisis de las experiencias de la imposición a las ventas de Canadá y los EUA, con relación a los principios enunciados de imposición ideal a las ventas, destaca McLure que los actuales *Retail Sales Taxes* que aplican tanto los estados de EUA como las provincias de Canadá, violan a las cuatro primeras condiciones antes descriptas, es decir: muchas ventas a consumidores, especialmente de servicios y productos intangibles, están exentas; muchas ventas a empresas o negocios están gravadas; el principio de destino es seriamente violado; y, el sistema es increíblemente complicado. Asimismo, posibles exenciones basadas en la intención de uso de los productos, incluyendo aquellos solo otorgados para ciertas compras seleccionadas, crean serias complejidades.

La violación del principio de destino es inherente en la imposición a las compras empresarias. Aún cuando las exportaciones desde otros estados están generalmente exentas, los impuestos ocultos pagados en las etapas anteriores a la exportación, no son devueltos. De igual manera, aunque las importaciones a la provincia logren ser gravadas por los *use taxes*, si la ley lo permitiera, ellas pueden no estar gravadas por los impuestos ocultos incluidos en los precios de productos locales similares.

Así, en el caso de los EUA, debido a la complejidad del sistema, causado por las diferencias en las bases imponibles y los procedimientos administrativos, la Corte Suprema de Justicia de los EUA dictaminó en *Quill* (1992) que un vendedor de otro estado que no posee presencia física en el estado donde va destinada la venta (vendedor a distancia) no

¹² Que fuera precisamente el sistema que originariamente los constitucionalistas argentinos imaginaran al dictar la Constitución de la Confederación Argentina en 1853.

¹³ Sobre la racionalidad del establecimiento de límites al poder fiscal de los gobiernos se sugiere Piffano, H. (2005).

puede ser obligado a recaudar el impuesto de uso (*use tax*) en sus ventas directas al otro estado. Ahora bien, por otro lado, ocurre que los compradores dentro del estado (especialmente consumidores y pequeños negocios) que están legalmente obligados al pago del impuesto de uso (*use tax*) - sistema de “carga revertido”- generalmente no remiten el impuesto, excepto en casos raros (por ejemplo, cuando el impuesto debe ser pagado para el registro de un automotor)¹⁴. Las ventas a distancia y lo dictaminado por la Corte implica, por lo tanto, un agujero importante en las posibilidades recaudatorias de los estados.

Por otro lado, los estados de EUA han adoptado recientemente el “*Streamlined Sales Tax Project*” (SSTP), que intenta ser un progreso en materia de armonización en la imposición a las ventas, de lo que deriva la esperanza según McLure de que en un futuro el proyecto permita una suficiente simplificación o inclusive induzca a la Corte Suprema de Justicia a finalmente anular lo dictaminado en *Quill*.

La violación de los dos primeros principios de una buena imposición a las ventas (las que establecen la fijación de una sola alícuota general para todas las ventas y que todas las ventas a negocios estén exentas), es primariamente un problema de pobre política tributaria estadual, no una necesidad de tipo administrativa, señala McLure. Existen pocas razones administrativas para que el IVM no incluya a todas las ventas a los consumidores y exima esencialmente a todas las ventas a negocios¹⁵. Habrá de notarse que uno de los problemas que más esfuerzo a requerido a los organismos de recaudación, es la necesidad de apropiación de las ventas de servicios de los negocios multiestaduales o multiprovinciales, circunstancia que desaparecería si todas las ventas a negocios estuvieran exentas.

Si las aludidas reformas fueran hechas, la mayoría de las diferencias en las bases tributarias de los estados o provincias podrían asimismo eliminarse, sin la necesidad de los convenios multilaterales entre estados o provincias.

Lo único que permanece violado en el principio de destino, sería el fracaso en recaudar el impuesto de las ventas a consumidores internos o locales de productos provenientes de vendedores de otros estados (compras a distancia). Dado el principio de una única base tributaria derivada del cumplimiento de los dos primeros principios del sistema ideal de imposición a las ventas, no sería dificultoso para los vendedores de otros estados el recaudar o retener el impuesto de uso (*use tax*), previendo que los estados o provincias

¹⁴ McLure da cuenta que en EUA, se está divulgando en los estados cada vez más la modalidad de incluir una línea en el formulario de la DDJJ del *Income Tax*, donde el impuesto de uso (*use tax*) debe ser declarado. Sea mediante la presunción de que cierto porcentaje de las compras que un individuo usualmente efectúa proviene de vendedores a distancia (lo que transforma al *use tax* en una suerte de alícuota adicional al *Income Tax*), o a través de auditorías basadas en información obtenida de los vendedores a distancia. Esta forma de auto declaración constituye un impuesto a la honestidad y un objetivo claro para la Administración Tributaria para fiscalizar a aquellos que no pueden (McLure utiliza el término “no podemos”) argumentar la ignorancia de la obligación del pago de este impuesto.

¹⁵ McLure cita la propuesta reciente para resolver ambos problema en el estado de *Utah* (2004). Aún cuando puede admitirse la posible existencia de abusos de parte de vendedores que atienden demandas de consumidores y de negocios al mismo tiempo, el autor considera que esta política deriva mas bien de una equivocada creencia de que “si las familias pagan, porqué no deberían pagar las firmas” y en rigor al deseo de ocultar el verdadero costo del gobierno, más que a una cuidadosa consideración de las realidades administrativas.

adopten también los procedimientos administrativos uniformes, una reforma que a menos que se adopte una base tributaria uniforme concertada, requeriría convenio multilateral. McLure sostiene que con esta simplificación *Quill* sería superado, en cuyo caso el IVM Provincial exhibiría todas las cinco características de un sistema ideal de imposición a las ventas.

Insiste McLure en otro tramo de su paper al afirmar que “*existe poca razón administrativa para que las bases tributarias no puedan incluir esencialmente todas las ventas a los consumidores y eximir esencialmente a todas las ventas a negocios*”. Esta afirmación, según el autor, podría sonar como la afirmación “Si los chanchos tuvieran alas, ellos podrían volar”. Pero en este caso los chanchos han deliberadamente *elegido* no tener alas y, por tanto, no pueden volar; y la Corte Suprema de Justicia ha respondido acertadamente limitando los ejercicios de soberanía fiscal con su decisión en *Quill*. Sin embargo, argumenta McLure “*la introducción de un IVA federal, junto a la posible alternativa de la adopción de un IVA Subnacional o la mejora del existente IVM estadual, proveería una oportunidad para rectificar todos los defectos de los actuales IVMs (Sales Taxes)*”.

En la alternativa de combinar un IVA federal y un IVA Subnacional, McLure reconoce al menos dos desventajas potenciales del sistema de IVA destino pago-diferido, que según el autor sería a priori el aconsejado:

- a) La posibilidad de esquemas de “calesita” (“*carousel*”), en alusión al concepto alternativo de “paseo de la factura” (“*invoice sightseeing*”), en los cuales las exportaciones de productos a tasa-cero, hacen un viaje de ida y vuelta, y terminan siendo vendidas sin impuesto¹⁶. Un problema que en la UE es minimizado pero no eliminado por el Sistema de Intercambio de Información del IVA (“*VAT Information Exchange System*”), que exige reportar las ventas y adquisiciones realizadas cruzando fronteras y la cooperación bilateral entre los servicios de administración tributaria de los estados miembros.
- b) Los vendedores deben distinguir y tratar en forma diferente a las ventas locales (tanto a consumidores como a negocios) y ventas a los comerciantes o negocios registrados en otros países o estados miembros (y, por supuesto, las exportaciones a terceros países, que también están sujetos al tratamiento de tasa-cero).

Sobre estos puntos, McLure cita a Cnossen (2001) quien ha expresado sus dudas con respecto a la importancia del primer problema, basado en el hecho de que en la UE “los estados miembros no se han quejado por el régimen”, al tiempo de recordar que Keen y Smith (1996, 2000) sugirieron su propuesta del VIVAT para la UE referido al segundo problema.

¹⁶ Dentro de una federación, las transacciones entre provincias sin controles en frontera, las simulaciones con respecto al destino de las ventas, no requerirían que los bienes se muevan de su lugar de origen. Solamente las boletas de ventas irían de un destino al otro.

No obstante la opinión de Cnossen, nuestra posición al respecto ha sido claramente expuesta en trabajos anteriores¹⁷. En el trabajo de McLure, Jr. (2005), al analizar la alternativa del IVA Subnacional, se advierte una notoria y en cierta medida sorpresiva ausencia de un tratamiento más detallado de esta dificultad relevante del efecto “*carousel*” o “paseo de la factura”. Solamente consta la aludida referencia sobre la opinión de Cnossen y una cita de mi trabajo sobre los problemas del IVA Subnacional en un pasaje anterior de su *paper* – no precisamente en este punto de su análisis -, no obstante que el propio autor protagonizara un papel relevante en la discusión sobre las posibilidades de resolver el problema de los fraudes en los destinos, con las propuestas sugeridas por Varsano, R. (1999) y del propio McLure, Jr. (1999) del IVA *Barquinio* y el *Compensating Value Added Tax* (CVAT), respectivamente, intentando sin éxito resolver el problema. Así, no obstante el reconocimiento antes citado de McLure sobre las dos desventajas del IVA destino pago-diferido, finalmente a la hora de recomendar un sistema dual acepta como viable esta forma de imposición, aún cuando finalmente se inclina por la solución de nuestra propuesta, es decir, coordinado el IVA Federal con el IVM Provincial.

4. El IVM Ideal

Montz, Wilson y Gendron (1994) sugirieron cuatro principios para un sistema combinado de IVA federal y un IVM provincial:

- 1) Un impuesto en la etapa final sobre bienes de consumo, debería gravar bienes y servicios, de acuerdo a la base amplia del impuesto federal.
- 2) Solamente un solo nivel de gobierno sería responsable de recaudar y fiscalizar la imposición a las ventas.
- 3) Cada provincia debería ser libre de fijar la tasa de su impuesto a las ventas.
- 4) El impuesto a las ventas provincial debe ser eliminado para todas las exportaciones, los insumos de los negocios y los bienes de capital.

Sobre el cumplimiento de estos principios, McLure sostiene que en principio resultaría algo dificultoso coordinar la administración de un IVA federal ideal con un IVM provincial ideal, debido a las dos maneras diferentes de operar ambos impuestos. Un IVA ideal grava todas las ventas. Un IVM debería idealmente conceder exenciones a todas las ventas dirigidas a los negocios. No obstante, reconoce que sería posible permitir tales exenciones a todas las ventas que dieran lugar a crédito fiscal en el IVA federal. Ello exige que los vendedores naturalmente distinguan si las ventas van dirigidas o no a negocios y, por tanto, en el segundo caso, sean elegibles para los créditos IVA federales, y por extensión, finalmente, elegibles para la exención en el IVM¹⁸.

¹⁷ Sobre las dificultades del IVA Subnacional no habremos de explayarnos en esa oportunidad. Ver Piffano, H. (1999a, 2003 y 2005) para detalles. Asimismo, Llach, J., et al, (2000, y 2001). Para un tratamiento general de aspectos de administración tributaria en el IVA en países en desarrollo, ver adicionalmente Casanegra de Jantscher, M. (1990).

¹⁸ En el caso de países como Canadá, a los fines de la imposición a las ventas estatales (*RST*), la prueba de registración en el IVA federal substituiría a los certificados de exención actualmente en uso.

McLure cita como dificultad de esta combinación, el hecho de que los comerciantes deberían diferenciar las ventas realizadas a los consumidores finales de las ventas efectuadas a los negocios o firmas con fines de consumo intermedio. Sin embargo, la distinción de ventas a negocios o a consumidores finales es también necesaria en el IVA federal. Actualmente la legislación del IVA federal de Argentina exige emitir dos tipos de facturas por tal razón. La Facturas tipo A, para ventas realizadas a compradores registrados en el IVA, donde el vendedor debe discriminar el IVA cargado en la venta dirigida a tales responsables inscriptos. De esa manera el comprador registrado puede acreditar el débito por la compra de insumos gravados en etapa previa. En cambio, el vendedor debe emitir Facturas tipo B en los casos de compradores no registrados o sea consumidores finales o entes exentos del IVA (exenciones subjetivas), y donde el vendedor no debe discriminar por lo tanto ningún IVA (precisamente por ser el comprador un consumidor final o ente exento, en ambos casos, por tanto, sin ningún crédito fiscal que reclamar al ente recaudador). Tanto en las facturas A como en las B, se supone que el monto del débito IVA es incluido en el valor de la venta facturada, pues la venta genera débito fiscal al vendedor por el equivalente a la tasa del IVA aplicada al valor facturado¹⁹.

Es decir, la crítica de McLure no es válida respecto a que el IVM agrega la dificultad adicional de tener que distinguir entre los dos tipos de compradores para otorgar la exención, pues de todas maneras éstas habrán de coincidir con las facturas A emitidas para el IVA federal. Es decir, la administración del IVA federal actual ya exige distinguir ambos tipos de compradores, de manera que las facturas B serían las únicas que devengarían o deberían gravarse con el IVM, dejando exentas las facturas A por estar dirigidas a comerciantes inscriptos en el IVA. Claramente no hay modificaciones en materia de costo de cumplimiento para los contribuyentes.

Un argumento importante que corrobora las ventajas del IVM sobre un IVA Subnacional, tiene que ver con las ventas a distancias, un problema crucial planteado a la imposición a las ventas cruzando fronteras. En el caso el IVA Subnacional, es necesario que los vendedores remotos distingan entre las ventas interestadales dirigidas a los negocios, las que deberían estar exentas del IVA (o mejor dicho, sujetas a tratamiento de tasa cero), y las ventas interestadales a consumidores, las que deberían ser gravadas. Pero como las exenciones en el caso de IVM serían permitidas para todas las ventas a negocios que están registrados para el IVA federal, **no sería necesario distinguir entre ventas interestadales e intraestadales a negocios, como sí en cambio es necesario hacerlo en el caso del IVA Subnacional**. McLure reconoce que esta es una ventaja significativa del enfoque IVM, ventaja que se hace superlativa especialmente cuando se observa la existencia de imposición a las ventas en los gobiernos locales (municipios). En realidad, la ventaja resulta aún superlativa sin necesidad de agregar el argumento de la existencia de

¹⁹ El problema de la “incidencia” del gravamen es otra cuestión. En cualesquiera de las facturas (A o B) la posibilidad de traslación hacia delante de la carga real del gravamen dependerá de circunstancias de mercado, y del incentivo de los vendedores (oferta) a siempre mejorar su precio de venta y de los compradores (demanda) naturalmente a reducirlo.

imposición local a las ventas, aunque naturalmente de verificarse este tipo de imposición, lo va a reforzar.

Un aspecto no destacado por McLure y que fuera sugerido en Piffano, H. (2003), es que aparte de la ventaja administrativa que posibilita que el ente federal recaudador del IVA Nacional pueda informar a las administraciones tributarias provinciales todos los comerciantes registrados que son susceptibles de acreditar débitos incluidos en sus compras de insumos, las administraciones tributarias provinciales a su vez podrían informar al organismo federal sobre el resultado de sus fiscalizaciones en comercios minoristas y así reducir prácticas de evasión usuales en este segmento de las ventas. Ello habría de contribuir a reducir el dilema de la “cadena negra hacia arriba”, que afecta en forma importante al IVA Nacional en la actualidad²⁰.

Un dato conocido de nuestro sistema tributario es la alta evasión existente, tanto referida a los impuestos nacionales como provinciales y locales. De acuerdo a estudios recientes²¹, la presión tributaria consolidada (que incluye tributos nacionales, provinciales y municipales) estaría actualmente alrededor del 27% del PBI. Aproximando guarismos, Impuestos nacionales 22,7% (IVA 7%; Ganancias 5%), Impuestos Provinciales 4% (Ingresos Brutos 2,6%); e Impuestos Municipales 0,4%. Este nivel es significativo teniendo en cuenta los niveles tradicionales de nuestro sistema que ha estado rondando por muchos años entre las cotas del 18% y 22%. Sin embargo, las **estimaciones de evasión** en los impuestos importantes arrojan niveles también significativos, que alcanzarían a alrededor del 40%; aproximadamente: del 33% en IVA (M\$ 16.000), 51% en Ganancias (M\$ 12.000) y 39% en Seguridad Social (M\$ 9.000). Solamente la evasión en estas tres fuentes tributarias implicaría, por lo tanto, un valor no recaudado de M\$ 37.000, contra alrededor de M\$ 101.000 de recaudación total consolidada en 2004 (es decir, el 36,5%)²². Esto significa que la presión tributaria no es la misma entre los contribuyentes cumplidores y aquellos que no lo son. Es decir, dada la tasa de evasión, la presión tributaria “promedio” del 27%, no resulta representativa para gran parte de muchos ciudadanos cumplidores, que estarían soportando una presión tributaria quizás del 50% o más, en términos de sus ingresos.

Para tener idea de la importancia de esta recaudación perdida, téngase en cuenta que actualmente dos fuentes distorsivas del sistema tributario nacional, como son las retenciones a las exportaciones y el impuesto a las transacciones financieras, acumulan el 4% del PBI, es decir, aproximadamente el superávit primario al que apuntaría el Gobierno Nacional para años venideros. En tanto lo perdido por evasión estaría rondando al 10,8% del PBI. Es decir, si se asume una reducción de la evasión a niveles estimados en países

²⁰ En Argentina, el ente recaudador federal (AFIP) y algunas importantes provincias, han concretado acuerdos de armonización tecnológica e intercambio de información con relación a los Impuestos IVA Nacional e Ingresos Brutos Provincial. La solución para converger a un Ventas Minoristas Provincial es en este caso claramente recomendable.

²¹ Ver Llach, J. y Harriague, M. (2005).

²² Recientes cálculos informados por la AFIP indican una evasión menor en el IVA con relación a estos guarismos. El ente recaudador lo ha estimado en el 24,8% (M\$ 9.549,8) para 2004, con un resultado que revertiría el comportamiento de años previos: 2000 (27,9%), 2001 (29,6%), 2002 (34,8%) y 2003 (32,3%); Kanenguiser, M., (2005). En FIEL (2000), Sección III, Oscar Libonatti estimó la evasión en el IVA en 30%; y Luciano Di Gresia en el Impuesto a las Ganancias entre 45% y 50%, ambos para 1997.

normales (20%), es decir, si el combate a la evasión tuviera éxito en reducirla a la mitad, se podría sustituir a las fuentes tributarias señaladas como distorsivas, con un superávit adicional de 1,4% del PBI²³.

En la evasión confluyen varios factores, como la alta presión fiscal agregada y la magnitud de las regulaciones con altos costos de cumplimiento para los regulados. Pero independientemente de las causas, el fenómeno ha inducido a una importante economía informal. La informalidad en el caso del mercado de trabajo, por ejemplo, ha sido estimada en un nivel del 50%, porcentaje muy superior al indicado previamente con relación a la evasión en Seguridad Social²⁴. Así, los evasores de impuestos nacionales como el IVA, probablemente lo sean también en el actual Impuesto a los Ingresos Brutos Provincial (*Turn Over Tax*). En rigor, la informalidad presente implica una situación de evasión generalizada de todas las obligaciones impositivas y previsionales, que plantea un reducido espacio tributario explotable por los gobiernos, tanto nacional como provinciales.

Lo anterior está dirigido a destacar que el combate a la evasión y la mejora consecuente en los niveles de recaudación tributaria, en particular en el IVA federal, no podrá ser resuelto sin una muy eficaz lucha contra la informalidad. **Para ello la labor y la responsabilidad que le cabe a los gobiernos provinciales y municipales son altamente importantes. Son los gobiernos subnacionales los que están más cerca de los ciudadanos y potenciales contribuyentes de los impuestos a las ventas – en particular del nivel minorista - y otros impuestos, como el correspondiente a las cargas previsionales.**

Adicionalmente, con relación al IVA, desafiando a la literatura tradicional que sostiene las virtudes “indiscutidas” del impuesto basadas esencialmente en su potencial técnica de contraponer intereses entre vendedores y compradores, recientes estudios han investigado efectos distorsivos y prácticas de evasión en el IVA nacional difíciles de resolver²⁵. La experiencia internacional estudiada por Silvani y Brondolo (IMF, 1993), por otra parte, indicaba que el IVA de Argentina registra un bajo índice de productividad (0,33)²⁶. Muchos países tienen una performance mejor: Portugal (0,71), Nueva Zelanda (0,67), Israel (0,54), África de Sur (0,52), España (0,52), y Chile (0,49). Mientras que otros tienen similar performance: Uruguay (0,34), México (0,30), y Bolivia (0,28). El caso de Canadá muestra diferentes estimaciones. En Silvani y Brondolo el coeficiente es 0,32 un índice relativamente bajo de productividad que contrasta con la medición de Ebrill, et al. (2001), con un coeficiente algo mayor de 0,37. Pero como el IVA Dual en Canadá se inició en 1991, se puede aceptar el argumento de que existe poca experiencia acumulada para una conclusión final sobre su performance.

²³ De adoptarse el cálculo oficial de menor evasión indicado en nota al pie anterior, y se estimara la evasión tributaria consolidada en el 30%, en lugar del 40%, lo que se estaría dejando de recaudar sería M\$ 33.700, es decir, el 9,84% del PBI. Reduciendo este nivel de evasión al 20%, llevándola al 7,5% del PBI, se podrían sustituir los impuestos distorsivos, permitiendo mantener un superávit primario del 3,5% del PBI.

²⁴ Ver FIEL (2000), Sección IV.

²⁵ Explicaciones teóricas y estimaciones empíricas para Argentina, pueden encontrarse en Llach, J. y Llach, L. (2000) y en Llach, J., Flood, C. V de, Harriague, M., Llach, L. y Piffano, H. (2001), op. cit.

²⁶ El índice de productividad se mide por la relación de los puntos porcentuales de recaudación en términos del PBI, por punto porcentual de tasa. Para la Argentina en 2004 daría igual al calculado por Silvani y Brondolo, es decir, $0,07/0,21 = 0,33$.

En el caso de pequeños comerciantes y en orden a reducir los costos de administración y cumplimiento tributario, también se ha sugerido la posibilidad de un sistema de Impuesto Modular o de Patentes (base presuntiva) para simplificar la solución²⁷. En este caso, habría que evitar tratamientos desfavorables para este sector - por la dificultad de diferenciar y tratar en forma diferente a las ventas de los pequeños negocios a otras firmas y a consumidores finales -, mediante el establecimiento de un Impuesto de Módulos o Patentes de menor presión tributaria que el IVM, circunstancia que coincidiría con la actitud política tributaria usual a que son proclives los *policymakers* con relación al segmento de los comercios pequeños y medianos (PYMES)²⁸. No obstante, la tendencia presente a la concentración de las ventas minoristas en grandes centros comerciales y/o supermercados, reducirán los costos de administración del IVM Provincial, minimizándose la posibilidad del incentivo al “enanismo tributario” citado usualmente como desventaja del Impuesto de Patentes o Módulos²⁹.

Esta modalidad de tratamiento diferenciado para pequeños negocios es contemplada en varias legislaciones. En la legislación del IVA en Japón, por ejemplo, que posee la característica de un IVA “sustracción”, en lugar del usual sistema factura-crédito, el 95% de los contribuyentes registrados tiene la opción de ser gravados sobre la base de un sistema simplificado – esencialmente un impuesto del tipo ingresos brutos de muy baja alícuota y de pago anual -. Según Bird (1994) quien cita esta particularidad, solamente el 67% de los contribuyentes han elegido este método, remitiendo al lector para mayores detalles a Hiromitsu Ishi (1992). En Argentina, el sistema ha sido recientemente modificado (a partir de Julio, 2004) con un sentido mucho más abarcativo de contribuyentes, a través del régimen de Monotributo introducido en la pasada década, comprensivo de las obligaciones emergentes del IVA, del Impuesto a las Ganancias y de los Aportes y Contribuciones Previsionales, definiendo módulos o categorías según el nivel de facturación del año previo a la vigencia del régimen. La alícuota es un monto fijo (impuesto específico) por módulo o categoría.

La propuesta en el caso del IVM provincial es el adoptar un sistema paralelo de Impuesto Modular a las Ventas o de Patentes – necesariamente armonizado con el Monotributo federal – que las provincias aplicarían a quienes serían en principio contribuyentes del régimen general de su imposición a las ventas, que de todas maneras debería estar armonizado con la base tributaria del IVA federal, como se concluye finalmente.

Por último, el otro problema usualmente citado en el caso del IVM referido a las dificultades en gravar los servicios, nuevamente la cooperación entre los fiscos federal y provinciales puede permitir localizar a contribuyentes de este segmento, usualmente excluidos en los IVM operando éste aisladamente.

²⁷ Piffano, H. (1999^a y 2005).

²⁸ Richard Bird (1994), luego de analizar la literatura sobre medición del costo de cumplimiento tributario en el caso del IVA, concluye que definitivamente esta modalidad implica un costo alto con relación a otro tipo de imposición a las ventas y que tal costo resulta muy superior en el caso de las firmas pequeñas.

²⁹ Para un análisis sobre alternativas de la técnica de determinación sobre bases presuntivas y su evolución en Latinoamérica, ver González, D. (2002)

5. El caso de un IVM defectuoso

Como señalara McLure, un IVM provincial generalmente exhibe los tres defectos ya comentados: exime de impuesto a muchas ventas a consumidores, grava muchas ventas a negocios y, en gran medida debido al segundo defecto, pero también a la complejidad de la legislación específica que en EUA justifica la decisión en *Quill* de la Corte Suprema, viola el principio de destino.

La complejidad de la legislación de cada estado o provincia y del propio gobierno federal en lo que respecta a la imposición a las ventas, radica en gran medida en la correlativa creciente complejidad de las actividades económicas, que obliga a atender casos particulares que exigen diverso tipo de tratamiento³⁰. Las soluciones adoptadas por los estados no siempre son coincidentes y ello introduce problemas para lograr cierto grado de armonización que permita evitar distorsiones e injusticias en el tratamiento de hechos imposables equivalentes. A su vez, aún coincidentes, las medidas pueden implicar el lesionar los principios ideales ya citados de este tipo de imposición.

Mintz, J. M., Wilson, T. A., y Gendron, P. P. (1994), en su trabajo avalando la necesidad de armonización de la imposición a las ventas de las provincias canadienses y el GST federal³¹, y también McLure (2005), advierten sobre la falta de voluntad que han demostrado los *policymakers* provinciales por eliminar cualquiera de los dos primeros defectos, o eliminar las diferencias interestaduales que crean complejidades³². En tal caso, y suponiendo que las diferencias en las legislaciones provinciales habrían de perdurar, surge el interrogante sobre si un IVM con tales defectos puede ser coordinado con un IVA federal ideal. El ya mencionado ejemplo de Canadá, parecería indicar que de hecho la subsistencia “no coordinada” resulta posible, no obstante los problemas derivados de un inadecuado diseño de este tipo de imposición.

Por ejemplo, si no todas las ventas a negocios estuvieran exentas para el IVM, los vendedores deberían distinguir entre las ventas a los negocios gravadas y las no gravadas, dependiendo de la ley impositiva de la provincia de destino. Esto complicaría enormemente la coordinación con el IVA federal, que no requeriría tal tipo de distinción.

³⁰ Para un análisis sobre “complejidades” en la imposición al valor agregado en Canadá y abundantes citas de otros trabajos sobre el tema, ver Bird, R. (1994).

³¹ El trabajo hace un análisis detallado de las diferencias encontradas en la definición de las bases tributarias por las legislaciones de las diez provincias canadienses.

³² En el caso de Argentina, la renuencia de los gobiernos provinciales a abandonar definitivamente el Impuesto a los Ingresos Brutos, constituye también una valla política importante. La propuesta de sustituir el Impuesto a los Ingresos Brutos por un IVM fue intentada en el Pacto Fiscal II (1993), resultados del cual las provincias fueron eliminando de sus bases tributarias a muchas actividades (por ejemplo, sector agropecuario, manufacturas, sector financiero), para posteriormente revertir algunas de estas decisiones. Al presente la situación es divergente. Para la situación registrada hacia fines de la década de los noventa, se puede consultar la publicación de la Dirección Nacional de Programación Económica Regional, del Ministerio de Economía (1999) sobre “Dispersión de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y a los Sellos en las Provincias Argentinas”.

Según McLure, existe también un riesgo importante de que las provincias elijan simplemente gravar a los servicios, sin eximir la venta de servicios a negocios, porque los servicios serían gravados por el IVA federal (pero con compensación de créditos fiscales).

Otras exenciones comunes del IVM (por ejemplo, servicios personales a consumidores, alimentos y vestido) complicarían adicionalmente la administración y coordinación, del momento que tales exenciones probablemente habrán de variar de provincia a provincia, y a su vez no existiendo tal tipo de exenciones en el IVA federal.

Adicionalmente, si algunos estados o provincias – como en el caso de Canadá - adoptaran el IVA Subnacional y otros adoptaran o mantuvieran el IVM (o inclusive, adicionalmente, algunos adoptaran la decisión de no tener ningún impuesto a las ventas), todos los aspectos descritos ocurrirían conjuntamente.

Finalmente, McLure indica que la difusión de la imposición a las ventas en cabeza de los gobiernos locales – como parece ser la práctica en EUA y en muchos otros países federales³³ -, inclina la balanza decididamente para elegir la combinación del IVA federal y el IVM provincial, en lugar del IVA Subnacional, debido a que sería mucho más fácil mantener el sistema de alícuotas adicionales de los municipios en los IVM provinciales o estatales (como es la práctica en los EUA) que pasar a un sistema de IVAs Locales. Mientras que el IVM simplemente otorgaría exención a las ventas a negocios, la distinción entre ventas interestadales e intraestadales pierde relevancia, o lo que es mucho más complejo aún, la distinción debería ahora separar ventas a residentes locales, y ventas a residentes de otros municipios dentro de la misma provincia. En el caso del IVA Subnacional, recordemos, se aplica el sistema tradicional de crédito fiscal para insumos sobre ventas intraestadales a los negocios, gravando a tasa-cero las exportaciones a otras provincias o estados. Introduciendo este análisis al caso de las transacciones entre gobiernos locales, se ve claramente la ventaja del IVM. Bajo el IVM Local una venta a un negocio o comprador registrado para el IVA federal estaría exento, sea el comprador un residente local o de otra municipalidad o provincia (no interesa donde reside). En comparación, bajo un IVA Local, el vendedor debería tratar a las ventas en forma diferente: gravarlas con crédito fiscal permitido a compradores locales versus el tratamiento de tasa-cero a los compradores de otros municipios o estados / provincias.

6. La Coordinación de los IVMs Provinciales con un IVA Federal Defectuoso

McLure (2005) analiza la alternativa de que la coordinación deba enfrentar el desafío de un diseño de IVA federal defectuoso. En este sentido, el autor sospecha que si bien el sistema de crédito fiscal por los insumos será la práctica usual, también es probable encontrar tratamientos de tasa-cero y exenciones específicas en la mayoría de las legislaciones del IVA federal.

³³ En los municipios de la Argentina se registra la existencia de algunas tasas como la de Seguridad e Higiene, que en rigor representan verdaderos impuestos similares a Ingresos Brutos, cuando su determinación no está justificada por el costo de la prestación directa del servicio, sino ligado al nivel de las ventas brutas de los negocios. Asimismo, la más reciente modalidad de establecer Tasas de Abasto, para la venta de bienes producidos en provincias vecinas, ha introducido un dilema comparable al de los “*use taxes*” de los EUA, los que impusieron a la Corte Suprema de ese país la necesidad de dictaminar como lo hizo en *Quill*.

Como es sabido, el tratamiento de tasa-cero resulta superior a las exenciones debido a que este segundo criterio interrumpe la cadena débito-crédito, pero tiene la desventaja de reducir el rendimiento tributario, circunstancia que el mecanismo de la exención evita en gran medida que ello suceda (al quedar gravado el valor agregado en etapas previas a la de la exención). Pero la desventaja indicada respecto a la exención, se agrava cuando ella opera sobre las etapas intermedias del proceso productivo, por la interrupción de la cadena de créditos³⁴.

En términos de la posibilidad de coordinación con la imposición a las ventas provinciales, sería mejor que tales defectos sean en ambas legislaciones coincidentes, es decir tanto en el IVA federal como en el IVM Provincial. La coordinación se dificultaría y resultaría prácticamente imposible si los defectos de ambas legislaciones fueran marcadamente acentuadas.

Legislaciones volátiles o cambiantes de la imposición a las ventas a cargo del Gobierno Federal, introduciría naturalmente riesgos e incertidumbre recaudatoria a los gobiernos provinciales. La experiencia de algunos países con concurrencia de fuentes en este tipo de gravamen o en otros como en la imposición a los ingresos, parece indicar que este tipo de preocupación no es exagerado o ilusorio, como indica McLure en su trabajo, haciendo mención de las experiencias ligadas al *Income Tax* de los EUA. De todas maneras en países como Argentina, donde el fuerte centralismo tributario es una realidad importante del federalismo vigente, los gobiernos provinciales ya están sujetos a los vaivenes o volatilidad en los recursos tributarios que ha provocado en el pasado o que pueda provocar en el futuro el Gobierno Nacional, no obstante los acuerdos de coparticipación suscriptos³⁵.

7. La Administración de un Sistema Dual de Imposición a las Ventas

Siguiendo nuevamente a McLure, un tema importante es definir la forma de administrar la imposición dual o concurrente a las ventas. Usualmente pueden distinguirse cuatro posibles modelos de administración de los impuestos a las ventas duales (federal más provincial)³⁶:

- a) La administración estadual / provincial.
- b) La administración nacional o federal.
- c) La administración conjunta (ambos niveles confían la administración de sus impuestos a una agencia común única).
- d) La administración dual (ambos niveles administrando su propio impuesto).

Dado que las fiscalizaciones de IVA y de la imposición a los Ingresos (Ganancias) suelen coincidir en gran medida³⁷, y no así en el caso el IVM, la ventaja de cada opción dependerá del sistema de imposición a las ventas elegido (IVA Subnacional o IVM Provincial).

³⁴ Para un tratamiento más detallado sobre las diferencias entre ambos criterios ver McLure, C. (1987).

³⁵ Ver Porto, A. (2004) sobre esta cuestión.

³⁶ En esta tipología no tendría cabida el modelo de Canadá, en donde se da el caso de combinaciones varias de los modelos aquí sugeridos. Retornar a llamada al pie 2.

³⁷ Bird, R. (1994) nos advierte sobre la mayor proximidad del IVA con el Impuesto a las Ganancias en términos de la “manera” en que se define la base tributaria, en tanto “lo que” finalmente se grava es

En el caso de la **administración estadual o provincial de ambos impuestos**, McLure entiende como no deseable e improbable a esta alternativa³⁸. No sería sencillo alcanzar una administración uniforme en todas las provincias, bajo los estilos individuales que impongan las administraciones de cada provincia o la provincia elegida si se le confiara a ella hacerlo (un sistema Québec ampliado). Políticamente no parece sencillo que sea una y, lo anterior, ocurriría si se descentralizara la administración del IVA federal en manos de cada provincia. Los problemas de coordinación informativa serían enormes, complejos y seguramente muy deficientes. A esto se agregaría el incentivo perverso que podría motivar a las provincias a preocuparse por recaudar su IVA descuidando el IVA federal, en particular si las alícuotas agregadas implican una presión tributaria alta³⁹. Sobre esto McLure advierte la existencia de anécdotas de este tipo de problema en Alemania, país en el que los Länders (estados o provincias alemanas) administran el IVA federal.

La administración federal de ambos impuestos, también parece improbable. En primer lugar, porque implicaría la eliminación de los servicios de recaudación provinciales y la necesidad de reabsorción de empleados por la administración federal, lo que conlleva un proceso administrativo complejo con, muy probablemente, innumerables resistencias de orden gremial y político. Por otro lado, es difícil imaginar que el Gobierno Federal acepte administrar ambos impuestos cuando las provincias opten por el IVM en lugar del IVA Subnacional. A su vez, en esta segunda opción, la complejidad de identificar los destinos de las ventas y las posibilidades de fraude que se habilitan en un IVA Subnacional, cuando se carecen de controles en el comercio cruzando las fronteras interiores de la federación, plantearían un negocio sumamente costoso - tanto de orden económico como político - a la administración federal.

McLure considera que la **Administración conjunta** en principio sería el modelo más lógico de implementar. Una agencia conjunta y única independiente que administre ambos tipos de impuestos. McLure sugiere que esto es mejor para el caso del IVA federal combinado con un IVA Subnacional, siendo de menor grado de atracción en el caso de la

exactamente lo mismo que en un IVM. Cuando el IVA es aplicado sobre la base de una contabilidad anual y en particular por el método de sustracción – como en Japón – el parecido o proximidad con la imposición a las ganancias se hace evidente.

³⁸ Esta alternativa ha sido sugerida en Argentina por el Gobernador de Salta José A. Romero Feris.

³⁹ Estimaciones del eventual *National Retail Sale Tax* (un IVM Nacional) propuesto como alternativa del IVA en EUA al discutirse la posibilidad de sustitución del *Income Tax* (Impuesto a las Ganancias), arrojaban una alícuota del 30%, a la que habría que sumar la alícuota estadual. Ver Gale (2005) y Fox y Murray (2005). La alícuota general del IVA en Argentina (21%) es asimismo relativamente alta de acuerdo con la experiencia internacional. Tres grupos de países tienen alícuotas superiores o similares. Los países Nórdicos, con una larga tradición socialista, como Dinamarca (25%), Suecia (25%), Noruega (23%), y Finlandia (22%). Algunos países del ex bloque Soviético, como Hungría (25%), República Checa (22%), Polonia (22%), Croacia (22%), Ucrania (20%), y la Federación Rusa (20%). Y dos países latinoamericanos socios del Mercosur: Uruguay (23%) y Brasil (con una alícuota consolidada entre 20,48% y 21,95%). Países con una fuerte tradición federal como Suiza y países unitarios como Japón, registran alícuotas relativamente pequeñas (7,5% y 3%, respectivamente). La tasa general promedio es del 19,3%. Países cercanos a este promedio son los de la Europa Occidental, Grecia y Turquía. Los países de Latinoamérica y el Caribe registran alícuotas inferiores al promedio, con la excepción a los tres de los cuatro socios del Mercosur ya citados. El problema se magnifica en los casos de alícuotas superiores al 10%-12%, las que según los expertos, son límites razonables para cualquier impuesto a las ventas (Gale, W., 1998).

opción de un IVM provincial. La posibilidad de que algunas provincias elijan el IVA y otras el IVM, complicaría aún más la administración. Finalmente, la posible existencia de imposición a las ventas en el ámbito de los Gobiernos Locales agravaría la complejidad de este tipo de solución.

Por último, **la Administración Dual o Concurrente**, por lo examinado antes y ante la alternativa de que finalmente la opción adoptada sea la de un IVA federal y un IVM provincial, al que podría agregarse la posible imposición a las ventas de los Gobiernos Locales (alícuotas adicionales de los municipios en los IVMs provinciales), la coexistencia de ambas administraciones paralelas sería lo más recomendable según McLure, y en nuestra opinión también – difiriendo entonces con lo sugerido en Mintz, et. al. (1994) –, tanto por razones técnicas como políticas. Naturalmente esto implica la duplicación de estructuras burocráticas, que de todas maneras responde a un sistema de gobierno “federal”. De esta manera las fiscalizaciones de la imposición a los ingresos (Ganancias) y del IVA federal, serían combinadas (a nivel del Gobierno Federal), y las fiscalizaciones de los IVMs Provinciales y eventuales IVMs Locales, se construirían sobre la base informativa de la fiscalización federal del IVA.

8. Los problemas que crecientemente se avecinan en la imposición a las ventas

En el trabajo anterior ya citado (Piffano, H., 2003) alertamos que el futuro del “negocio” de la administración tributaria, en lo que concierne a la imposición indirecta a las ventas, como el IVA o el IVM, enfrenta un cielo cargado de nubes negras, especialmente en el caso de los gobiernos subnacionales.

La literatura internacional ha discutido las dificultades de gravar las transacciones en presencia de crecientes volúmenes de las modalidades de compras a distancia y el comercio electrónico⁴⁰. Estas prácticas imponen un gran desafío a las administraciones tributarias, particularmente en el caso de jurisdicciones muy cercanas entre sí o localizadas dentro de un espacio geográfico reducido⁴¹. El comercio electrónico, al tiempo de reducir enormemente los costos del *delivery*, incentivando las prácticas de compras a distancia y por correo, tiene la inherente dificultad de identificar la localización de los proveedores – especialmente aquellos que no tienen un establecimiento formal en la jurisdicción de destino – y de los compradores a quienes es dificultoso localizar aún entre países. La posibilidad del empleo de “Impuestos de uso” (“*use taxes*”), como se ha intentado imponer en muchos estados de los EUA con el *Retail Sales Tax*, resultarán no obstante difíciles de aplicar en negocios o firmas si la legislación lo admitiera, no solamente en personas⁴².

⁴⁰ Ver McLure, C., (1997 y 1999), *United States General Accounting Office* (2000), Goolsbee, A. y Zittrain, J. (1999), y Bruce, D. y Fox, W. (2000 y 2001).

⁴¹ En el caso de Argentina, por ejemplo, a pesar de su extenso territorio con 24 jurisdicciones, el 56% del PIB se concentra en solamente dos jurisdicciones (Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y otro 22% en tres provincias localizadas en la parte central del país (Córdoba, Santa Fe - ambas provincias lindantes con la Provincia de Buenos Aires - y Mendoza – lindante con la Provincia de Córdoba -).

⁴² Ver Varian, H. R. (2000) para un análisis del tema, en particular, sobre la imposibilidad de hacer efectivo un régimen de “cargo revertido” en cabeza de los consumidores finales.

La definición del lugar donde se concretan las transacciones, ha sido una cuestión difícil de resolver en la imposición a las ventas, como en el caso de los servicios de navegación, o el de las telecomunicaciones; por ejemplo, cómo determinar el fisco que debe gravar una llamada telefónica desde la provincia A a la B, con o sin pago revertido, es uno de los tantos casos que exige un acuerdo para definir la jurisdicción competente. Por último, la tendencia a un mayor comercio involucrando servicios e intangibles, y no tanto bienes, – muchos sobre base de tecnología digital a través de Internet –, todo junto, hace al tradicional cumplimiento tributario de las ventas – especialmente aplicando el criterio de destino – extremadamente complejo y turbio.

9. Conclusiones

Las conclusiones arribadas luego del análisis previo, son que un IVM Provincial podría fácilmente ser combinado con un IVA federal, en la medida que ambas formas de imposición estén conformadas según los principios de una imposición a las ventas ideal. Pero aún en el caso más probable de que la legislación sobre imposición a las ventas se apartase del modelo ideal, tal posibilidad continúa siendo válida, pero en tal caso, armonizando las legislaciones provinciales en línea con la definición de la base tributaria del IVA federal. Esto implica que las provincias habrían de renunciar a una política tributaria propia en materia de definición de las bases tributarias. Una renuncia de soberanía de entidad menor, teniendo en cuenta los beneficios recíprocos que emanan de la coordinación de la imposición a las ventas por ambos niveles de gobierno y que la virtud esencial para el ejercicio de la soberanía, cual es la determinación de la alícuota impositiva propia, sea en definitiva el atributo esencial de la misma y quede relativamente garantizado a los gobiernos provinciales, bajo ciertos límites mutuamente consensuados entre ambos niveles de gobierno. Agregando en el escenario analizado la posible imposición a las ventas de parte de los gobiernos locales, la balanza se inclina decididamente por el IVM provincial y hacia una administración dual – independiente - provincial y federal.

Definitivamente del análisis anterior y lo adelantado en trabajos previos (Piffano, H. 2003 y 2005), surge asimismo que la alternativa de la imposición dual conteniendo la alternativa del IVA Subnacional, en lugar del IVM, no resulta viable por diversas razones de peso. Primero, la posibilidad de los fraudes o simulaciones en los destinos, hacen del IVA destino pago-diferido descalificable desde el vamos. Este fenómeno tuvo intentos de ser resuelto con aportes registrados a fines de los años noventa (particularmente Varsano, R., 1995, 1999; y, McLure, C., 1993, 1999, 2000), mediante ingeniosos esquemas de IVA duales conteniendo un mecanismo de compensación de débitos fiscales en origen a través del nivel federal de gobierno, que no han podido sin embargo evitar el problema. Segundo, el IVM supera una dificultad importante del IVA Subnacional aún en ausencia de conductas fraudulentas, cual es la necesidad en esta segunda modalidad de tener que distinguir las ventas intraestadales de las ventas interestadales, circunstancia que se elimina con el IVM pues todas las ventas a negocios estarán exentas, no importando por tanto la radicación del comprador intermediario. Tercero, el hecho de tener que distinguir las ventas según compradores registrados o no registrados para operar el mecanismo de la exención a los primeros, no implica costo de cumplimiento adicional del IVM provincial, en tanto la concomitante operación del IVA federal ya permite contar con tal tipo de distinción a través de la emisión de las facturas tipo A o B. Finalmente, el mecanismo factura-crédito del IVA

tiene la dificultad de tener que enfrentar el problema de “la cadena informal hacia arriba” toda vez que los compradores finales no exijan al vendedor extender su factura. Esto último hace que la colaboración de la administración tributaria provincial con el IVA federal resulte altamente importante, implicando una gran responsabilidad del nivel subnacional para mejorar el cumplimiento tributario a nivel minorista. Esto hace del modelo de administración dual la mejor alternativa, reforzando a su vez la ventaja de la alternativa del IVM por sobre el IVA Subnacional.

McLure cita conclusiones parecidas arribadas por Richard Bird (1994) hace una década atrás y nos parece razonable transcribir aquí:

“Crecientemente he llegado a pensar que la única manera de que dos niveles de gobierno puedan fijar impuestos a las ventas a un costo razonable, es llegando a un acuerdo sobre una base tributaria común, dejando que un nivel de gobierno recaude ambos impuestos. Más aún, no obstante que el IVA pueda ser la mejor de todas las maneras posibles de imposición a las ventas en un sentido general, como a menudo ha sido proclamado, en un estado federal, en el cual ambos niveles de gobierno imponen gravámenes sobre las ventas, sospecho que un IVM administrado por uno de los niveles de gobierno – aunque quizás con ambos niveles recaudando el producido de dicho impuesto (por ejemplo, a través de alícuotas adicionales) – tiene mayor sentido”.

Según McLure, alcanzar la combinación de “primer-mejor”, involucraría tanto beneficios como costos para los estados o provincias. Del lado de las ventajas, el IVM tradicional sería en gran medida mejorado. Los servicios podrían ser gravados, las ventas a los negocios podrían estar exentas, y los procedimientos administrativos serían más uniformes. En el caso de los EUA, las restricciones impuestas por *Quill* – y la consecuente pérdida de recursos y las desventajas competitivas para los comerciantes locales – se volverían obsoletas. Finalmente, debería ser notado que esos beneficios son alcanzados sin sacrificio de la soberanía estadual o provincial para establecer las alícuotas impositivas – al menos dentro de ciertos límites máximos previamente consensuados - y en el mantenimiento de su propia administración tributaria.

Respecto de los costos expresados en la cuestión de soberanía, McLure finalmente menciona como poco probable que un acuerdo para definir bases tributarias y procedimientos administrativos uniformes, pueda interpretarse como una pérdida de tal soberanía. Al respecto McLure declara en todo caso no tener mayor cuidado de esta posible percepción, en vistas del fracaso que los estados de los EUA han evidenciado con respecto precisamente al diseño de sus impuestos a las ventas y a la introducción de procedimientos administrativos uniformes. Pero los estados podrían muy bien escapar o intentar eludir cualquier esfuerzo de coordinación. En el caso de Argentina la fuerte centralización tributaria del presente, podría interpretarse como el principal desafío que enfrenta la soberanía tributaria de los estados provinciales, más que cualquier intento de armonización.

Pero lograr el objetivo de mayor correspondencia fiscal intentando sustituir el Impuesto a los Ingresos Brutos, plantea un desafío mayúsculo en términos de garantizar a las provincias un rendimiento tributario comparable, intentando hacerlo solamente con la imposición a las

ventas del tipo IVM. Naturalmente esto solo podría imaginarse si la decisión se implementara con un rediseño más amplio del espacio tributario subnacional.

Sobre lo anterior en anteriores oportunidades hemos sugerido la ampliación del menú tributario provincial mediante la imposición a consumos específicos como el Uso de los Combustibles, la introducción del Impuesto Provincial a las Ganancias de Personas Físicas (o Impuesto al Ingreso Consumido de Personas Físicas) del tipo *Flat Tax*, y la introducción de la modalidad de Alícuota Adicional en el Impuesto Nacional a los Bienes Personales.

Los problemas crecientes detectados en la imposición real e indirecta (compras a distancia y comercio electrónico) y la necesidad en muchos países de menor desarrollo relativo y países emergentes en mejorar el principio de correspondencia fiscal (y el sistema democrático!), al tiempo de reducir los costos derivados de las cargas excedentes provocadas por las distorsiones, la elusión fraudulenta y el fraude directo, conducen a sugerir la conveniencia de diversificar las fuentes tributarias provinciales, en particular mediante el uso de la imposición directa y personal, más la indirecta más cercana al principio del beneficio. Con relación a la imposición directa, como muchos autores han señalado, una solución a la imposición base consumo puede encontrarse dentro de la misma legislación del tradicional impuesto a los ingresos⁴³. Los gobiernos provinciales podrían incorporar este impuesto con reducidos costos de administración, pues la gran parte de la labor de determinación de la base, ya la cumple el gobierno central. Lecciones y experiencias de muchas federaciones como las de EUA y Canadá, podrían ser tomadas como referencias útiles para su diseño⁴⁴. Finalmente, la visibilidad del costo fiscal a través de la imposición directa evitaría el fenómeno de ilusión fiscal en las decisiones de voto de los ciudadanos cuando la base de sustentación de los gobiernos lo constituye la imposición indirecta⁴⁵.

Para terminar hemos de citar nuevamente a McLure, quien señala que todo el ejercicio realizado en su *paper*, se ha basado sobre el supuesto de que el gobierno federal estaría interesado en erigir una política tributaria racional o razonable y dispuesto a cooperar con los estados o provincias para mejorar su imposición a las ventas. En nuestro criterio, asimismo debería agregarse la voluntad o predisposición del gobierno central por consensuar con las provincias un nivel razonable de ejercicio autónomo de potestad tributaria, particularmente mediante la fijación de sus propias alícuotas. No existe mucha

⁴³ Ver Zodrow, G. y Mieczkowski, P. (*Editors*), 2002. Los trabajos de Zodrow y Mieczkowski, Jane Gravelle, William Gale y Janet Holtzblatt, por ejemplo, sugieren que las mejoras en la estructura tributaria perseguida por las propuestas de reforma tributaria fundamental en EUA podrían ser hechas con la ley del impuesto a los ingresos hoy existente.

⁴⁴ En Mintz, J. M., et al (1994) se confirma que el sistema de armonización del impuesto a los ingresos (*Income Tax*) de Canadá, ilustra muy bien cómo los objetivos propios de ambos niveles de gobierno pueden acomodarse razonablemente. Los autores señalan que la armonización de bases y recaudación conjunta de ambos impuestos al ingreso (federal y provincial) han permitido reducir significativamente los costos de eficiencia y cumplimiento tributario. Por otro lado, los acuerdos de armonización permiten a las provincias adoptar con flexibilidad la modalidad de su elección en cuanto a definir tasas, alícuotas adicionales, *flat taxes*, etc., para satisfacer sus objetivos de política tributaria.

⁴⁵ Sobre “el punto de vista del enfoque “elección pública” (*public choice*)” con relación a las ventajas del IVM respecto al IVA Subnacional y la superioridad de la imposición directa sobre ambos impuestos indirectos, nos remitimos a Piffano, H. (2003 y 2005, Nota 2 y Nota 18).

evidencia comparada histórica reciente que permita corroborar esta predisposición de los gobiernos centrales y, es lícito agregar, tampoco de los gobiernos provinciales. McLure finalmente cita en nota al pie lo afirmado por Rushton (1993) sobre estas cuestiones: “*Los acuerdos con los estados deberían ser establecidos antes de que el gobierno federal implemente los cambios tributarios y no después*”. McLure acota que no obstante esto ser correcto, tal observación no es fácil de implementar. ¿Tenemos antecedentes para corroborar estas afirmaciones en el caso de la Argentina? Un repaso de la historia del desarrollo del federalismo en nuestro país, creo que no dejan dudas al respecto⁴⁶.

Referencias

- Ahmad, E., y Stern, N. (1991):** “*The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*”, Cambridge University Press.
- Bird, R. (1994):** The Cost and **Complexity** of Canada’s VAT: The GST in an International Perspective”, *Tax Notes International Magazine, Tax Analysts*, January 3.
- Bird, R. and Casanegra de Jantscher, M. (1992):** “*La Administración Tributaria en los países del CIAT*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Bird, R. y Gendron, P. (1998):** “Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?”, *International Tax and Public Finance*, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Bruce, D. and Fox, W (2000):** “E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.
- Bruce, D. and Fox, W (2001):** “State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.
- Casanegra de Jantscher, M. (1990):** “Administering the VAT”, en *Value-Added Taxation in Developing Countries*, M. Gillis, C. S. Shoup and G. Sicat (ed), The World Bank, Washington, DC.
- Colangelo, G. and Galmarini, U. (2001):** “Ad Valorem Taxation on Intermediate Goods in Oligopoly”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 8, 53-73.
- Cnosen, S., (1987):** “VAT and RST: A Comparison”, *Canadian Tax Journal* 35. 3, 559-615.
- Cnosen, S., (2001):** “Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options”, *Finanzarchiv*, Vol. 58.
- Cnosen, S., (2002):** “Evaluating the National Retail Sales Tax from a VAT Perspective”, en Zodrow and Mieszkowski (ed.) *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.
- Dirección Nacional de Programación Económica Regional, Ministerio de Economía (1999):** “Dispersión de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y a los Sellos en las Provincias Argentinas”. *Mimeo*. Buenos Aires.
- Dixit (1975):** “Welfare Effects of Tax and Price Changes”, *Journal of Public Economics*, Vol. 4, N° 2.
- Ebrill, L. P., Keen, M. J., Bodin, J. P. and Summers, V. P. (2001):** “*The Modern VAT*”, IMF, Washington.
- FIEL (2000):** “*La Economía Oculta en la Argentina*”, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, Buenos Aires.

⁴⁶ Sugerimos nuevamente ver la Nota 2 contenida en el *e-book* Piffano, H. (2005).

- Fox, W. F. and Murray, M. N. (2005):** “A National Retail Sales Tax: Consequences for the States”, *Symposium on Federal Tax Reform and the States*, National Press Club, May 18.
- Gale, W. G. (1998):** “Don’t buy the Sales Tax”, the Brookings Institution, *Policy Brief*, #31.
- Gale, W. G. (2005):** “The National Retail Sales Tax: What Would the Rate Have to Be?”, *The Brookings Institution*, Washington, D. C., April 27.
- Gale, W. G. and Holtzblatt, J. (2002):** “The Role of Administrative Issues in Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration”, en G. Zodrow and P. Mieszkowski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.
- González, D. (2002):** “Regímenes especiales de tributación: Tendencias actuales en la política y administración tributaria de los países de América Latina”, *Boletín Impositivo*, N° 59, AFIP, Junio.
- Goolsbee, A and Zittrain, J. (1999):** “Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce”, University of Chicago. *Mimeo*.
- Gravelle, J. G. (2002):** “Behavioral Responses to a Consumption Tax”, in G. Zodrow and P. Mieszkowski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.
- Hall, R. E. and Rabushka, A. (1985):** “*The Flat Tax*”, Hoover Institution Press, (1995 2nd edition), Stanford.
- Hiromitsu Ishi (1992):** “Japan’s VAT and Its Aftermath”, *Hitosubashi Journal of Economics*, Vol. 33, June.
- IMF Fiscal Affairs Department (2000):** “Recent Experience with the Value-Added Tax - An Overview”, Washington, D. C. *Mimeo*.
- Kanenguiser, M., (2005):** “Incumplimiento Impositivo: La AFIP deja de recaudar \$9549,8 millones por año”, *Diario La Nación, Sección 2, Economía & Negocios*, Pág. 3, 21 de julio.
- Keen, M and Smith, S. (1996):** “The Future of Value-Added Tax in the European Union”, *Economic Policy*, 23.
- Keen, M and Smith, S. (1999):** “Viva VIVAT!”, *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751.
- Llach, J., Flood, C. V de, Harriague, M., Llach, L. y Piffano, H. (2001):** “*La Nueva Coparticipación Federal. Competitividad, Responsabilidad Fiscal, Federalismo Genuino y Democracia Representativa*”, Instituto de Estrategia Internacional, Cámara de Exportadores de la República Argentina (C.E.R.A.), Buenos Aires.
- Llach, J. y Harriague, M. (2005):** “Un desarrollo Impositivo para el Desarrollo y la Equidad”, GESE-IAE y Economía & Sociedad, para Fundación Producir Conservando, *Mimeo*, Buenos Aires.
- Llach, J. y Llach, L., (2000):** “¿Qué hacer con el IVA? Una reforma para crear y crecer”, Sociedad Rural y ACTA, Buenos Aires.
- McLure, Jr., C. E. (1987):** “*The Value Added Tax: Key to Deficit Reduction?*”, American Enterprise Institute, Washington, D.C.
- McLure, Jr., C. (1997):** “Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations”, *National Tax Journal*, Vol. 50: 731-749.
- McLure, Jr., C. (1999):** “Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 6, N° 2, May.
- McLure, Jr., C. (2000):** “Implementing Sub-national Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740.
- McLure, Jr., C. E. (2005):** “Coordinating State Sales Taxes with Federal VAT: Opportunities, Risks, and Challenges”, *State Tax Notes*, June 20.
- Mintz, J. M., Wilson, T. A., and Gendron, P. P., (1994):** “Canada’s GST: Sales Tax Harmonization is the Key to Simplification”, *Tax Notes International Magazine, Tax Analysts*, March 7.

- Myles, G. D. (1989):** “Imperfect Competition and the Taxation of Intermediate Goods”, *Public Finance* 44, 62-74.
- Myles, G. D. (1996):** “Imperfect Competition and the Optimal Combination of Ad Valorem and Specific Taxation”, *International Tax and Public Finance* 3, 29-44.
- Piffano, H. L. P. (1999a):** “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, *Documento de Trabajo* N° 27, CEDI, Buenos Aires. (www.fgys.org)
- Piffano, H. L. P. (1999b):** “El IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, Rosario. (www.aaep.org). Versión corregida en Piffano, H. (2005).
- Piffano, H. (2003):** “Reconsidering the question: Is Sub-national VAT the Best Alternative?”, documento escrito para el proyecto “*Regional Disparities and Fiscal Federalism: A Proposal for the Reform of the Argentine Revenue Sharing System*”, patrocinado por la *Tinker Foundation*. Departamento de Economía, UNLP. Disponible en http://www.depeco.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed9_english.pdf . Disponible también la versión en español. Versión corregida en español en Piffano, H. (2005).
- Piffano, H. L. P. (2004):** “Fiscal decentralization, tax competition, and federal tax administration: A note from the Argentine experience”, *Revista de Economía y Estadística*, Vol. XLII, N° 2, Instituto de Economía y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba
- Piffano, H. L. P. (2005):** “*Notas sobre Federalismo Fiscal. Aspectos Positivos y Normativos*”, Departamento de Economía, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Editado por PreBi/Se.Di.CI. (UNLP). Extraíble por Internet desde <http://sedici.unlp.edu.ar/search/searchtd.php?tipodocumento=13>.
- Porto, A. (Director) (2004):** “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal*”, Edulp, La Plata.
- Rushton, M. A. (1993):** “A Value Added Tax for the United States: Lessons From Canadian Experience”, *Proceedings of the 86th Annual Conference on Taxation*, St. Paul, Minn., Nov.7-10. Pages 96-100.
- Schenone, O., Rodríguez, C. y Mantel, R. (1985):** “Complementariedad, exenciones y tributación óptima”, CEMA, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*.
- Silvani, C. y Brondolo, J. (1993):** “*El Cumplimiento en el IVA - Un Análisis Comparativo*”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, Washington, DC..
- United States General Accounting Office (2000):** “Sales Taxes. Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain”, Report to Congressional Requesters. Washington, D.C. *Mimeo*.
- Varian, Hal H., (2000):** “Taxation of Electronic Commerce”, *Harvard Journal of Law & Technology*, Volume 13, Number 3.
- Varsano, R. (1999):** “Sub-national Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, *Mimeo*, Valdivia, Chile.
- Willig, R. D. (1976):** “Consumer’s Surplus Without Apology”, *American Economic Review*, vol. 66, 589-97.
- Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (ed) (2002):** “*United States Tax Reform in the 21st Century*”, Cambridge University Press, Cambridge.