



IMPACTO E IMPLICANCIAS DE UNA EVENTUAL SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS POR UN IVA PROVINCIAL

Impacto e implicancias de una eventual sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial

El presente documento es fruto del esfuerzo conjunto
del Grupo de trabajo creado por Res. Pres. N°493/15
integrado por:

Presidente: Dr. Miguel Di Mascio
Vicepresidente: Dra. Elvira Balbo
Miembro: Dr. César Cavalli
Secretaria: Dra. Gisela Carballude



consejo

Profesional de Ciencias Económicas
de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

ÍNDICE

"
"
"
"

Breve descripción de las razones que llevan a evaluar la posibilidad de sustituir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA provincial	7
"	
Breve reseña de las modalidades que puede adoptar un IVA Subnacional	21
"	
Pautas para la selección de la alternativa de IVA Subnacional que mejor se adapte a nuestro país	25
"	
Conclusiones	33
"	
Anexos	35

BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS RAZONES QUE LLEVAN A EVALUAR LA POSIBILIDAD DE SUSTITUIR EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS POR UN IVA PROVINCIAL

I.- ORÍGENES DEL IMPUESTO

Doctrinariamente, es pacífico el criterio de atribuirle al denominado “Impuesto a las Actividades Lucrativas” constituir el antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, e indistintamente, “IIB”); de hecho, nadie duda en la actualidad de que el tributo en cuestión ha sustituido al anterior con algunas variantes, motivadas por la puesta en vigencia del Impuesto al Valor Agregado (a partir del año 1975).¹ El IIB vio la luz en 1948, formando uno de los capítulos del nuevo Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (concebido por Dino Jarach). Ese mismo año, el Congreso Nacional dictó la Ley 13.487,² que lo introdujo en la Ley Orgánica Municipal de la Ciudad de Buenos Aires, con vigencia a partir del 1° de enero de 1949. Con características semejantes, el Impuesto fue extendiéndose al resto de las provincias en los años sucesivos.

Según su inspirador, Dino JARACH, dicho impuesto nació como una evolución de otros tributos precedentes vigentes en la Argentina, como las patentes provinciales y –muy especialmente– el Impuesto al Comercio y a la Industria, aplicado por la Provincia de Buenos Aires sobre el volumen de los negocios.³

Por su parte, BULIT GOÑI entiende que, si bien las fuentes del Impuesto se remontan a varios de los tributos preexistentes, el que reconoce como *causa eficiente* es el impuesto al comercio y la industria, puesto que, según sus palabras, “*los ingresos brutos son sin duda la cantera más difícilmente agotable y la de mayor y más inmediata rentabilidad*”⁴; por ello reconoce como antecedentes un sinnúmero de tributos pero, sin lugar a dudas, son los ingresos provenientes de dichas actividades lo que el Impuesto a las Actividades Lucrativas –en primer lugar– y luego el IIB intentaron gravar.

En su primera versión, este tributo se encontraba reglado por tan sólo 13 artículos insertos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (dicha versión luego se extendió a las demás provincias); su hecho imponible consistía en “*el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual, en la Provincia de Buenos Aires*”, excluyendo al trabajo en relación de dependencia y las explotaciones agropecuarias.

¹ Así lo destacan autores como BULIT GOÑI, Enrique, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997, 2da. edición ampliada; ALTHABE, Mario E., *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Buenos Aires, La Ley, 2008, 3ª edición actualizada.

² B.O. 30/09/1948.

³ JARACH Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo II, Buenos Aires, 1958, pág. 355 y ss.

⁴ *op. cit.* en nota 1, pág. 31.

Su base imponible estaba constituida por los ingresos brutos totales anuales obtenidos el año anterior en el ejercicio de la actividad gravada. En general, se encontraban alcanzadas: i) la venta de bienes y ii) la prestación de servicios; podían deducirse otros tributos que incidían sobre el precio y que hubieran sido pagados por el sujeto de derecho del Impuesto, a la vez que habilitaba la deducción de descuentos y bonificaciones hasta el 10% del precio de venta. Tenía alícuotas variadas, según el tipo y magnitud de las actividades realizadas.

Conforme relata BULIT GOÑI, luego de sucesivas reformas,⁵ en 1974 se anuncia su sustitución por el Impuesto al Valor Agregado, que también reemplazaría al Impuesto Nacional a las Ventas a partir de 1975. Acto seguido, las provincias comenzaron a establecer “patentes” que gravaban –justamente– las actividades lucrativas. En 1976 se pone en vigencia nuevamente, esta vez tomando como “descripción” de su hecho imponible lo que en realidad representa su base de imposición, es decir, los ingresos brutos.

Este tributo –que ha sido objeto de numerosas y sustanciales reformas– ha permanecido vigente durante casi cuatro décadas en todas las provincias, y encuentra hoy un núcleo común en la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548,⁶ a la cual todas las jurisdicciones se encuentran adheridas, y la que determina los lineamientos obligatorios que deberá tener en cuenta cada una a la hora de legislar el tributo. Asimismo, al suscribir dicho régimen, las provincias se obligan a la aplicación del Convenio Multilateral, acuerdo éste suscripto por ellas en 1977, destinado a evitar la doble o múltiple imposición horizontal que el tributo podría generar. Volveremos sobre este punto en los apartados siguientes.

II.- EL IIB EN LA ACTUALIDAD

II.1.- Introducción

Según lo establece el artículo 75 inciso 2) de la Constitución Nacional, la Nación y las provincias tienen facultades concurrentes en referencia a la creación de “*impuestos indirectos*”; es decir, la potestad tributaria en relación con dicho tipo de tributos –entre los que se encuentran el IIB y el IVA– es compartida.⁷

No obstante la amplitud con que dicho artículo establece la distribución de las fuentes de imposición en cabeza de las provincias, la misma ha sido circunscripta –en lo que aquí interesa– al IIB por la Ley de Coparticipación Federal, en cuyo artículo 9° –inciso b)– las provincias se obligan, por sí y por los municipios que las componen, a no aplicar gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley.

En el mencionado artículo 9° –inciso b)– se describen las características comunes que deberá tener el IIB en cada una de las jurisdicciones; entre ellas, encontramos los cuatro requisitos que –desde su vigencia– caracterizan a este impuesto, esto es: (i) debe tratarse

⁵ *op. cit* en nota 1, pág. 35. Allí se profundizan los diversos cambios sufridos por la matriz del tributo, a cuya lectura remitimos por cuanto exceden el objetivo del presente trabajo.

⁶ B.O. 23/01/1988.

⁷ Con anterioridad a la reforma introducida por el Congreso Constituyente de 1994, la CSJN, en el año 1927, en el precedente “S.A. Mataldi, Simon Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires s/repeticón de impuestos.” (28/09/1927), Fallos 149:260, reconoció la existencia de facultades concurrentes entre la Nación y las provincias respecto de la sanción de impuestos indirectos, aunque no estuviera expresamente delegada dicha facultad en el –por aquel entonces– artículo 67 inciso 2.

del desarrollo de un actividad; ii) dicha actividad debe ser realizada con carácter habitual; iii) debe realizarse a título oneroso (¿o tener “fin de lucro”?), y iv) ejecutarse –total o parcialmente– en la jurisdicción que pretende imponerla (territorialidad). A continuación, se realizará un esbozo conceptual de cada uno de ellos.

II.2.- Elementos que integran el hecho imponible del IIBB

A modo de introducción, cabe describir el tributo en análisis como un impuesto indirecto, que grava el “consumo” como manifestación de capacidad contributiva, integra el precio del producto y se traslada hacia adelante –siempre que las condiciones de mercado lo habiliten– a las siguientes etapas de la cadena de producción y comercialización. En lo que respecta a su ámbito de aplicación, y como ya se describiera, es un impuesto provincial, lo que limita la facultad impositiva al principio de territorialidad.

Si bien tanto la Ley de Coparticipación Federal como algunos autores –tal como se lo enuncia en el punto anterior– introducen como un elemento independiente el “ejercicio de una actividad”, que además tenga contenido económico⁸ (única posibilidad de captar válidamente una manifestación de capacidad contributiva), en la práctica, al resultar un requisito tan omnicompreensivo, si se encuentran verificados los otros tres (habitualidad, onerosidad, territorialidad), quedaría configurado el hecho imponible sin necesidad de examinar la pre-existencia de “actividad”.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe destacar que la exigencia de “ejercicio de actividad” adquiere relevancia cuando se analiza –en cada caso concreto– el momento en que nace el hecho imponible por cuanto, a la luz de su descripción, sólo cuando se haya iniciado lo que se considera actividad gravada, comenzará a ser exigible el ingreso del tributo.

Sentado lo expuesto, se analizan los restantes requisitos del impuesto que la Ley de Coparticipación Federal recepta y las provincias se han comprometido a respetar para la procedencia del tributo:

a) Habitualidad

Si se toma el sentido semántico del término, el rasgo que caracteriza a la habitualidad es la “frecuencia” de las operaciones realizadas, su repetición reiterada. Sin embargo, esta “frecuencia” no es un índice que tenga exteriorización precisa, de manera que esta resulta ser una cuestión de hecho, que ha de resolverse conforme a las particularidades de cada caso concreto.⁹

Por ello, si bien no es posible formular reglas de carácter general al respecto, pueden señalarse ciertos hechos que facilitan la orientación en esta cuestión, como el número de operaciones efectuadas dentro de un determinado lapso y los intervalos que median entre ellas, los cuales denotan la intención del sujeto.

Para citar un ejemplo, el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la parte pertinente al IIB, atento a los problemas de definición que se podrían originar respecto de la gravabilidad en función del “...*ejercicio habitual*...”, ha pretendido aclararlo, estable-

⁸ Entre ellos, ALTHABE, Mario, *op. cit.* en nota 1, pág. 4 y Enrique BULIT GOÑI, *op. cit.* en nota 1, pág. 61 y ss.

⁹ Así lo indica RABINOVICH, Marcos, en *Impuesto a los Réditos*, Primera Edición, Buenos Aires, Ed. Contabilidad Moderna, 1957, en relación con el que hoy es el Impuesto a las Ganancias.

ciendo: “La habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica”.

“El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo –en el ejercicio fiscal– de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades”.¹⁰

En cuanto a este segundo párrafo vale traer a colación lo dicho por BULIT GOÑI¹¹ en cuanto a que la realidad impone modalidades propias a cada tipo de actividades, según muy variadas circunstancias, bastando –para que sea exigible este impuesto– con el ejercicio efectivo de la actividad que sea profesión del agente.

El Código Fiscal continúa diciendo: “El ejercicio en forma discontinua o variable de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente”.

Dicha norma ha sido problemática en su aplicación, en tanto pareciera que no podrían existir ceses temporales en una actividad, lo que de ningún modo puede reputarse admisible.

En lo que hace a la jurisprudencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo –hace muchas décadas– en relación con el Impuesto a los Réditos: “(...) *Que los términos ‘profesión habitual o comercio’ que emplea la ley, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio. (...) no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio. Descartadas las simples inversiones de capitales, son indicios de tal actividad, la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente, el fin de lucro (...)*”.¹²

Si bien entendemos que el concepto de “habitualidad” presenta matices particulares, precisamente por la diferencia existente en la matriz del hecho imponible entre el entonces Impuesto a los Réditos (actual Impuesto a las Ganancias) y el IIB, la interpretación que surge de dicho precedente (de muy antigua data) también resulta susceptible de ser aplicada –con sus particularidades– al IIB.

Para concluir este punto, no puede dejar de mencionarse la jurisprudencia que ha sostenido –en relación con las sociedades– que la habitualidad se encuentra dada por aquellas actividades incluidas en su objeto social, erigiéndose así en un criterio interpretativo claro y cierto a la hora de analizar una actividad a la luz del hecho imponible del IIB.¹³

b) Onerosidad

En el Impuesto a las Actividades Lucrativas, este requisito se circunscribía –como su propio nombre lo anticipa– a actividades realizadas con ánimo de lucro, lo que limitaba el alcance del Impuesto a un universo más pequeño.

¹⁰ Art. 175 T.O. 2015. Estas normas se encuentran en la mayoría de los códigos fiscales locales.

¹¹ BULIT GOÑI, Enrique, *op. cit.* en nota N° 1, pág. 66.

¹² "Brave, Rafael E. C. c/ Dirección General del Impuesto a los Réditos. Compañía General de Obras Públicas c/ Dirección General del Impuesto a los Réditos" (15/10/1947), Fallos 209:129.

¹³ “Duhalde y otros”, CSJN, La Ley, 52-287; “SAFYR”, CSJN, La Ley 58-561; “Malcom Drysdale”, TFAPBA, 11/12/56, entre otros.

La definición que propone la Ley 23.548 para el IIB es la de actividades empresariales, civiles o comerciales efectuadas “*con fines de lucro*”, lo que implica un innegable contenido económico de la actividad que se realice.

De hecho, según lo describe Enrique BULIT GOÑI,¹⁴ este requisito –básicamente– exige que se trate de actividades realizadas a título “no gratuito”. Es decir, deben efectuarse a cambio de una contraprestación, más allá de la intención –o no– de obtener un lucro con ellas. Como puede advertirse, el criterio actual es mucho más general que el previsto por su antecesor, el Impuesto a las Actividades Lucrativas: bastaría con la apreciación objetiva de que se trata de una actividad económica.

Ahora bien, no puede pasarse por alto que la modificación efectuada en orden a alcanzar actividades “onerosas” por sobre el “propósito de lucro” implica una vulneración de normas superiores: la Ley de Coparticipación en forma inmediata y, en forma mediata la Constitución Nacional que, a partir del año 1994, incorpora a dicha ley en el artículo 75 inciso 2, tornándola así en obligatoria, tanto para la Nación como para las provincias.

Por otra parte, esto ha provocado que las legislaciones, a la vez que “ampliaban” este requisito, debieron consagrar un largo listado de exenciones, que junto con algunas exclusiones de objeto (por ej.: el trabajo en relación de dependencia) vienen a corregir las distorsiones que este requisito implica –en su redacción actual– respecto de la capacidad contributiva que pueda atribuirse a una determinada actividad y que ha provocado no pocas sentencias y dictámenes de las diferentes autoridades de aplicación para su puesta en práctica.

c) Territorialidad

El aspecto territorial se encuentra ligado a la jurisdicción dentro de la cual el sujeto activo tiene potestades tributarias. En el caso del IIB, dicha potestad se circunscribe a cada una de las provincias en las que se verifique el hecho imponible, puesto que se trata de un impuesto local.

Aquí debe precisarse que, atento al carácter real de este impuesto, y de su hecho imponible eminentemente objetivo, no podría admitirse que una provincia extendiera el tributo a hechos imponibles acaecidos fuera de su jurisdicción por el solo hecho de corresponder a la actividad realizada por un sujeto que se encuentra establecido en ella. En el caso del IIB prima la realización de la actividad y el lugar en que ella se lleva a cabo, y no puede esgrimirse como presupuesto de imposición un vínculo subjetivo con dicho territorio.

Este concepto, respecto del cual no existen discrepancias teóricas, se ve claramente afectado en la práctica, puesto que las provincias, a través de la consagración de regímenes de retención y percepción, han comenzado a “imponer” supuestas exteriorizaciones de “capacidad contributiva” ajenas a su esfera por el solo hecho de haber sido realizadas por sujetos que revisten la condición de contribuyentes en su jurisdicción, o por presumir un supuesto “sustento territorial” en sujetos que no son contribuyentes, ni verifican hecho imponible alguno en su territorio. Volveremos sobre este punto.

En fecha reciente, en una causa referida a potestades tributarias, el Más Alto Tribunal de la República se ha expedido manifestando que: “(...) *esta Corte ha sostenido que es indudable la facultad de las provincias de ‘darse leyes y ordenanzas de impuestos locales (...), y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitación que las enumeradas en el artículo 108 [actual 126] de la Constitución Nacional; siendo la*

¹⁴ *op. cit.* en nota 1, pág. 76.

*creación de impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que constituyen la autonomía de ellas, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las, sin intervención alguna de autoridad extraña’ (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 235:571 y 320:619). Pero ha debido admitirlo con la salvedad de que aquellas leyes impositivas no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción; o que sean por otras razones contrarias a la Constitución (Fallos: 235:571). 8°) Que el derecho reservado de crear impuestos y establecer las formalidades y acciones necesarias para hacerlos efectivos, no faculta al legislador local a actuar más allá de su potestad jurisdiccional e invadir otras jurisdicciones. Ninguna provincia puede legislar, como ya se dijo, sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción (Fallos: 147:239). En consecuencia, la potestad reconocida por el Código Fiscal a la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (actual ARBA) de ordenar embargos y otras medidas cautelares no se extiende, ni puede interpretarse que se extienda a otras provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, porque esa es una atribución extraña a la autoridad administrativa local”.*¹⁵

Por consiguiente, no puede siquiera considerarse la posibilidad de que una jurisdicción local, alegando algún vínculo territorial inexistente, pueda atribuirse el ingreso proveniente de una operación que no reúne los requisitos necesarios para configurar el hecho imponible ante esa provincia por cuanto carece de uno de los requisitos esenciales al haberse perfeccionado fuera del ámbito territorial local.

Por otra parte, en lo que respecta a los contribuyentes que sí se encuentran alcanzados por el IIB en más de una jurisdicción, como ya anticipamos, las veintitrés provincias y la hoy Ciudad Autónoma de Buenos Aires han adherido al Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 a efectos de la distribución de la base imponible entre las jurisdicciones involucradas. En el punto siguiente se hará referencia a este tema.

En síntesis: para que el hecho imponible se perfeccione, debe haberse verificado en forma fehaciente –en lo que aquí interesa– el requisito de “territorialidad” mediante uno o más hechos físicos –que sirvan de nexo– producidos dentro de la provincia de que se trate.

II.3.- APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL

Como hemos expuesto anteriormente, el IIB grava el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad en el ámbito de la jurisdicción que pretende aplicarlo.¹⁶ A su vez, la base imponible estará dada por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de dicha actividad.

Cuando la mencionada actividad se desarrolla íntegramente en una única jurisdicción, esta podrá ejercer su potestad tributaria sobre la totalidad de la base imponible generada (contribuyentes locales).

¹⁵ “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Buenos Aires” (15/07/2014) con remisión expresa a la sentencia “Banco de la Provincia de Córdoba” (Fallos 147:239) del año 1926.

¹⁶ Podemos mencionar el caso de la Provincia de Buenos Aires, que así lo describe en el artículo 182 –correlativos y concordantes– del Código Fiscal.

Por el contrario, cuando la actividad se desarrolle en dos o más jurisdicciones, cada una de ellas podrá ejercer su potestad tributaria sobre la parte de base imponible que le resulte atribuible en función de la “porción de actividad” realizada en su jurisdicción.

Como se mencionara al analizar el requisito de “territorialidad” en el punto anterior, a efectos de distribuir esa base imponible común, los contribuyentes deben aplicar las normas del denominado Convenio Multilateral.

Según destaca BULIT GOÑI, dicho acuerdo fue suscripto por todas las jurisdicciones aspirando a “(...) que cada fisco mantuviera incólume su potestad tributaria acotando sólo el monto sobre el cual se ejerce, y aseguró también que la interjurisdiccionalidad no sea por sí más gravosa (...)”.¹⁷

En cuanto a las potestades fiscales provinciales, dicho autor manifiesta que “(...) nada viene a disponer respecto de la autonomía con que cada Estado adopte el tratamiento fiscal que prefiera a las distintas actividades, ni sobre las exenciones, exclusiones, deducciones, recargos, desgravaciones o alícuotas que en cada caso se dispongan (...). A partir de allí, termina la función del Convenio: si los grava, cómo los grava, cuánto los grava, etc., serán cuestiones propias del fisco respectivo, con las que nada tiene que ver el instrumento del cual tratamos (...)”.¹⁸

II.3.1 Ámbito de aplicación

Cabe también aquí citar la opinión de BULIT GOÑI, quien en forma concreta y sintética conceptualiza los casos en que corresponde la aplicación de los regímenes previstos en dicho convenio: “A nuestro juicio, la respuesta requiere enhebrar conceptualmente, como lo hemos venido intentando, las nociones de actividad e ingreso: cuando se trate de ‘operaciones indivisibles’; cuando exista unidad inescindible entre la realización conjunta de la actividad y la obtención del ingreso final; cuando no se pueda establecer que parte de ese ingreso final corresponde a qué parte de la actividad total, precisamente por la inescindibilidad de esta; ‘cuando las actividades desarrolladas por el contribuyente guarden una relación de inherencia entre sí’, ‘cuando el conjunto de actos y acciones del sujeto guarden una unidad sin fin’; ‘cuando se trate de actividades ejercidas en varias jurisdicciones pero con un resultado económico único e inseparable: el monto de los ingresos brutos’ (...)”.¹⁹

II.3.2 Estructura del Convenio Multilateral

El denominado *Régimen General* –regulado en los artículos 2° a 5° del Convenio Multilateral– recurre a dos parámetros de distribución a efectos de atribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones: “ingresos” y “gastos”. “El cincuenta por ciento de los ingresos brutos totales a distribuir se atribuirán a las jurisdicciones en que se hayan producido ingresos en proporción a cuántos de ellos se hayan producido en cada una respecto de ese total; y el cincuenta por ciento restante se atribuirá a las jurisdicciones en que se hayan soportado gastos, también en proporción a cuántos de ellos –siempre que sean gastos computables– se han soportado en cada una respecto del referido total. ...”²⁰

¹⁷ BULIT GOÑI, Enrique, *Convenio Multilateral*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1992.

¹⁸ BULIT GOÑI, Enrique, *op. cit.* en nota anterior.

¹⁹ BULIT GOÑI, Enrique, *op. cit.* en nota 17.

²⁰ BULIT GOÑI, Enrique, *op. cit.* en nota 17.

Por su parte, los “*Regímenes Especiales*” (artículos 6° a 13° del Convenio Multilateral) han sido previstos para determinadas actividades especiales, a las que deben aplicarse obligatoriamente, atento a que el Régimen General solo es aplicable –en forma subsidiaria– en aquellas actividades cuyos ingresos no resultan susceptibles de ser distribuidos por ninguno de estos regímenes especiales (que abarcan la actividad de la construcción, entidades de seguros, entidades financieras, empresas de transporte, etc.).

Puede concluirse que el Convenio Multilateral, a lo largo de las décadas que lleva en vigencia, ha sido la herramienta apta para la instrumentación del IIB respecto de sujetos que realizan actividades en más de una jurisdicción, respetando el principio de territorialidad.

III.- EFECTOS DISTORSIVOS DEL IIB

Desde hace ya varias décadas, es conteste y pacífica la doctrina al evaluar los numerosos efectos distorsivos que genera el IIB; entre ellos, y sin pretender agotar el tema, se han señalado los **efectos “pirimidación” y “cascada”** (al incidir en cada etapa sobre el precio total de los bienes y servicios, y no sólo sobre el valor agregado en la misma, determinadas porciones de dicho precio ya han sido impuestas en numerosas etapas anteriores, cuyo efecto final dependerá de la cantidad de ellas que hayan transitado), su **falta de neutralidad** (como consecuencia de esa imposición en “cascada”, la incidencia final del tributo disminuye con una mayor concentración en el desarrollo de la actividad económica), su **sesgo proimportador** (para similar etapa de la actividad económica, los bienes producidos en el país ya contienen en su precio el impuesto acumulado de las etapas anteriores, mientras que los bienes importados ingresan al país libres de él), o su **sesgo antiexportador** (como el Impuesto va por dentro del precio, no puede conocerse la exacta incidencia del mismo en el precio del bien exportado, por lo que no resulta posible su devolución; lo máximo a lo que puede aspirarse, es a mantener la exención del impuesto sobre la última etapa, que es la exportación propiamente dicha, aunque una jurisdicción ya ha avanzado en sentido contrario sobre dicho tratamiento).²¹

Tanta coincidencia hubo desde siempre sobre los efectos distorsivos del impuesto que hace más de veinte años –mediante el Pacto para el Empleo la Producción y el Crecimiento, firmado por todas las provincias y la Nación²²– las primeras se comprometieron en el artículo PRIMERO, cláusula 7°, a: “*Asumir la obligación de que en un plazo no mayor de tres años, a partir de la firma del presente convenio y una vez superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión, la imposición del Impuesto a los Ingresos Brutos, limitada en los términos del punto 4. anterior, sea sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía*”.

En todo este tiempo, no sólo no se ha avanzado nada en la sustitución comprometida, sino que se han agravado significativamente las distorsiones vigentes al momento de la firma del Pacto que habían llevado a su suscripción.

Entre los hechos que produjeron dicho agravamiento, y sin ánimo de agotar el tema, podemos enunciar:

²¹ Provincia de Misiones.

²² De fecha 12/08/1993.

- a) **Limitación de exenciones:** como consecuencia del Pacto, y hasta tanto se produjera la sustitución definitiva del impuesto, las 24 jurisdicciones acordaron eximir del IIB a determinadas actividades (primaria, industria, construcción) con el fin de atenuar sus efectos distorsivos; a la fecha, la mayor parte de dichas exenciones ha sido dejada sin efecto, o se ha limitado significativamente el universo de contribuyentes que pueden acceder a ellas, o se las ha desnaturalizado por vía interpretativa, licuando su efectiva incidencia.²³
- b) **Incremento de alícuotas:** las alícuotas generales son hoy significativamente más elevadas que las vigentes al momento de la suscripción del Pacto; adicionalmente, se han establecido alícuotas diferenciales (más elevadas) en función del nivel total de ingresos del contribuyente (en un inconcebible sistema de “alícuotas progresivas” para un impuesto local a los consumos); por último, y para una misma actividad, se han establecido alícuotas diferenciales (más elevadas) cuando la actividad se realice en un establecimiento ubicado fuera de la jurisdicción (en una suerte de “aduanas interior”).²⁴
- c) **Significativo incremento de la alícuota efectiva de imposición:** más allá de las alícuotas nominales que cada año se fijan a través de las respectivas leyes impositivas, lo cierto es que –con mucha frecuencia– las alícuotas “efectivas” resultan significativamente superiores a las nominales; ello puede suceder por una o ambas de las siguientes razones: i) las diferentes jurisdicciones han implementado múltiples **regímenes de recaudación del IIB** (percepciones, retenciones, recaudación bancaria), que presentan las siguientes características: i.a) en general, no están armonizados, por lo que **se superponen con los de otras jurisdicciones** (una misma operación, puede quedar alcanzada por varios regímenes de percepción o retención, según corresponda); i.b) **se aplican simultáneamente sobre diferentes operaciones de un mismo sujeto** (al contratar la provisión de bienes o servicios, al vender bienes o prestar servicios, al depositar fondos en sus cuentas bancarias); como consecuencia de ello, con mucha frecuencia, la sumatoria de dichos pagos a cuenta excede largamente el impuesto determinado para el período, generando **significativos saldos a favor**; a su vez, como las diferentes jurisdicciones limitan, dificultan o demoran, tanto las solicitudes de exclusión de dichos regímenes como la devolución de los saldos a favor resultantes, podemos hablar de un ilegal incremento de las alícuotas efectivas de imposición, dispuesto por vía reglamentaria; ii) **la falta de aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral**, lo que hace que los contribuyentes objeto de una pretensión fiscal originada en la aplicación de las normas del mencionado Convenio, puedan verse obligados a ingresar a una jurisdicción todo o parte del impuesto que ya ingresaron en otra u otras para luego interponer –si no estuviere ya prescripto– demanda

²³ Según lo previsto en el artículo 29 de la Ley Impositiva N° 14.808 de la PBA (aplicable al período fiscal 2016), y en lo que aquí interesa, se suspenden las exenciones previstas en las leyes 11.490 y 11.518 (que implementaron los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal) para las actividades de producción primaria y de producción de bienes, excepto que las mismas se desarrollen en establecimientos ubicados en la PBA y el total de ingresos por todo concepto obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior no supere la suma de \$ 52.000.000.-

²⁴ Ver, por ejemplo, las alícuotas diferenciales establecidas en los artículos 23, 24 y 28 de la norma citada en la nota 23.

de repetición contra la o las jurisdicciones en que lo habían ingresado originalmente; también aquí podemos hablar de un inconstitucional incremento de las alícuotas efectivas de imposición, porque –por los menos en un primer momento– se ingresa entre todas ellas un importe superior al 100% del impuesto que correspondía.²⁵

A continuación haremos una breve descripción de los mencionados efectos no deseados:

i.- Piramidación

Como ya hemos dicho, el IIB es un tributo de carácter “**plurifásico**”; es decir que grava todas las etapas de elaboración, distribución y comercialización de un bien o servicio.

Esto implica que se encuentran gravadas todas las etapas de la cadena de producción y comercialización; de hecho, comprende a las ventas que se realicen del fabricante al mayorista, de éste al minorista y, finalmente, al consumidor final. Asimismo se encuentran alcanzadas también las transacciones horizontales que se efectúen; por ej.: una venta entre dos mayoristas.

Entendemos por “**efecto piramidación**” el que se produce en cualquier tipo de impuesto indirecto (monofásico o plurifásico) cuando el empresario fija su precio aplicando un margen sobre los costos de forma que los márgenes de ganancias obtenidos incorporan las cantidades pagadas en concepto de impuesto en las etapas anteriores del proceso productivo, engrosando así, a su vez, la base imponible de la etapa siguiente, atento a que no se encuentra prevista la desagregación como en los impuestos de tipo valor agregado.

Esto se traduce en una sucesiva imposición, donde se aplica impuesto sobre impuesto a lo largo de toda la cadena productiva; es decir, el impuesto va contenido dentro de la base imponible sobre la que se aplicará el tributo de la próxima etapa. Esta característica es la que ha dado a este fenómeno el nombre de “**efecto cascada**”.

El efecto cascada sólo puede producirse en los impuestos plurifásicos y, en su génesis, el efecto se produce por el mero traslado a precios del tributo sin posibilidad de desagregación. En la faz práctica, la consecuencia directa es que el Estado recauda en cada etapa un monto mayor que el previsto según el valor que representa la misma, a la vez que encarece el producto para el consumidor final, mientras que el valor de impuesto que efectivamente percute sobre este último eslabón es muy superior al monto que ha ingresado al fisco por el impuesto.

Los efectos piramidación y cascada se producen porque cada empresario considera al impuesto que le carga su proveedor como un costo del proceso productivo.

Otra de las consecuencias que se producen a raíz de este efecto es la “**acumulación**”, que se traduce en una mayor incidencia tributaria sobre los comerciantes minoristas y el consumidor final. Si se tiene en cuenta que, cada vez que se traslada el impuesto, éste forma parte del costo y, por consiguiente, del impuesto a calcular en la etapa siguiente, claramente se deduce que **serán los últimos eslabones de la cadena** los que sufran la incidencia, resultando percutidos en su patrimonio con mayor impacto.

²⁵ Ver, por ejemplo, la RN 64/2010 de ARBA y las resoluciones emanadas de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, respecto a la aplicación del Protocolo Adicional (www.comarb.gov.ar).

ii.- Falta de neutralidad

Según Jorge MACON,²⁶ la interpretación de este principio, para la literatura económica clásica de nuestro país, consistía en excluir toda interferencia del sector público en el comportamiento del sector privado no solo evitando la planificación, sino hasta inclusive el diseño de un sistema tributario. El autor concluye en que no existe ningún tipo de gravamen que pueda responder a semejante requerimiento.

Por esa razón es que no puede hablarse de neutralidad en términos absolutos. La neutralidad se mide verificando la medida de la injerencia de la presión tributaria de un tributo o sistema tributario en su conjunto en las decisiones empresariales de los que resultan alcanzados por el sistema o el gravamen en cuestión.

Según este autor, años más tarde, este principio fue replanteado, y se dejó de ver como algo absoluto, para convertirse en un principio restrictivo en su génesis, pero con muchas excepciones en su aplicación (por ejemplo: cuando un impuesto afecta la neutralidad pero es altamente redistributivo, se entiende que es aceptable).

Ahora bien, el IIB no puede considerarse neutral a la luz de todos los efectos distorsivos que hemos comentado en el punto anterior. Como ya mencionamos, al ser un impuesto multifásico, claramente fomentará el diseño de estructuras de negocios concentradas, con pocas etapas de comercialización, que permitan evitar el perfeccionamiento de hechos imponibles a lo largo de toda la cadena de producción y disminuir así la distorsión en el precio final del producto.

Si bien no se espera que al establecer un tributo el legislador pueda tener en cuenta todas las hipótesis de incidencia que aquél tendrá a la luz del comportamiento del mercado, sí puede esperarse que el tributo corrija situaciones como éstas, que no encuadran en ningún tipo de “excepción” al principio de neutralidad y conducen a resultados distorsivos; aun considerando el “mayor ingreso” obtenido por el fisco por esta modalidad de imposición, el mismo resulta significativamente inferior a la distorsión generada sobre el precio del bien o servicio a abonar por el adquirente o prestatario. Aquí se ve claramente la afectación al principio de neutralidad.

Ante tal escenario, se producirá además el efecto “**concentración**”, que propicia la integración vertical de las empresas para reducir el impacto de un impuesto plurifásico acumulativo.

iii.- Sesgo proimportador

Este efecto reviste especial gravedad atento a que los distintos actores en la cadena de elaboración no solo ven acrecentados los costos ante la incidencia del impuesto, sino que –además– en muchos casos pueden sustituirse insumos nacionales por productos importados, pues estos últimos –por aplicación del principio de gravar en destino– ingresan al país sin ninguna carga tributaria, aumentando su competitividad frente a los productos de fabricación nacional.

iv.- Sesgo antiexportador

Esta forma de imposición, con las características y los efectos que se vienen analizando, dificulta –podría decirse que hace imposible– la devolución en frontera de la carga del

²⁶ MACON, Jorge, *Las finanzas Públicas Argentinas*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1985, pág. 82 y ss.

impuesto a efectos de ponerlo en sintonía con el denominado principio “país de destino”, criterio este que propicia que la potestad tributaria recaiga en todos los casos en el país importador (es decir, el que recibe los bienes). Por el contrario, en el sistema tributario argentino, aunque no se grava la etapa exportadora en sí misma,²⁷ como consecuencia de los efectos descritos en los puntos i. y ii. del presente apartado, el precio de exportación de los productos se ve distorsionado por la incidencia de la carga tributaria que viene en traslado desde las primeras etapas (cuanto más etapas, mayor distorsión), lo que resta competitividad frente a iguales productos elaborados en el país de destino, o exportados por países que sí cumplen plenamente con el principio país de destino, convirtiendo esta circunstancia en otro efecto distorsivo más.

Por ello resulta vital modificar la estructura tributaria de este impuesto para que el producto se exporte sin la incidencia del gravamen.

Ahora bien, a efectos de practicar dicho ajuste, el cálculo de la carga tributaria debe ser exacto, pues, si se realiza en forma estimativa, puede darse la situación de que no mejore la competitividad del precio (si es calculada en menos), o que se deba afrontar una demanda por *dumping* del país importador (si es calculada en exceso).

v.- Alícuotas efectivas más elevadas que las nominales por la incidencia de los numerosos regímenes de recaudación vigentes

Este efecto no reconoce su origen en la estructura del tributo en sí misma, sino que se deriva del accionar de los fiscos provinciales que, a través de numerosos regímenes de retención y percepción (generales y especiales), han alcanzado porciones de tributo que resultan ajenas a su jurisdicción, puesto que no cumplen el requisito de territorialidad exigido no solo por la Ley de Coparticipación Federal, como hemos visto, sino también por cada uno de los códigos fiscales locales.

Conforme hemos citado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado su rancia jurisprudencia referida a que las provincias solo pueden ejercer sus potestades en su ámbito territorial; todas las circunstancias, hechos o cosas que se produzcan o se ubiquen fuera de él no se encuentran alcanzados por tales potestades, ni los sujetos obligados a realizar actividad alguna si no se verifica ningún tipo de vínculo territorial que lo habilite.²⁸

Al tener una definición del hecho imponible tan “difusa”, en cuanto a qué porción de actividad se desarrolla en cada jurisdicción, y –como se anticipara– al haber proliferado un sinnúmero de regímenes de recaudación que impactan en todas las etapas, las jurisdicciones se consideran habilitadas para captar, a través de los agentes de recaudación, una porción de ingresos superior a la que les correspondería.

La Resolución General 01/2015 (y sus antecesoras) de la Comisión Arbitral regula en el TÍTULO VI (artículo 58 y siguientes) las pautas a las que deben ajustarse los Regímenes de Percepción y Retención que las provincias pretenden establecer.²⁹

²⁷ Como ya hemos dicho, la única excepción es la provincia de Misiones, que ha derogado la exención de su Código Fiscal.

²⁸ Ver nota 17.

²⁹ “Artículo 58: (...) a) Con relación a regímenes de retención: 1. Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aun cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; 2. Podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la

Si bien se fija como supuesto de aplicabilidad de dichos regímenes la existencia de sustento territorial para su creación, la mayoría de las jurisdicciones no ha tenido esto en cuenta al proceder a su instrumentación.

jurisdicción que establezca el régimen respectivo. 3. Respecto de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada; COMISION ARBITRAL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18.8.77 17 4. Respecto de contribuyentes comprendidos en Regímenes Especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda; 5. La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma.

b) Con relación a regímenes de percepción: 1. Podrán designar como agentes de percepción a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aún cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; 2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones: i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción.”

BREVE RESEÑA DE LAS MODALIDADES QUE PUEDE ADOPTAR UN IVA SUBNACIONAL

1.- INTRODUCCIÓN

A través de numerosos trabajos doctrinarios,³⁰ se han analizado las diferentes modalidades que puede adoptar un IVA subnacional, así como también las fortalezas y debilidades de cada uno de ellos.

En particular, tenemos el “Apéndice - Tipos de IVA Subnacional” al Documento de Trabajo N° 69 (Mayo 2007) **“Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas”**, elaborado por el Dr. Horacio L. P. PIFFANO (39° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba).

Previo a considerar los diferentes tipos expuestos, cabe señalar que, cuando cada uno de ellos se refiera a “ventas”, debe entenderse que incluye también las locaciones de obras, cosas o servicios que integren el objeto del Impuesto.

Obviamente, la modalidad de IVA Subnacional que se elija resultará indiferente en el caso de ventas de cosas muebles a sujetos de la misma jurisdicción del vendedor (es decir, ventas intrajurisdiccionales); en el mismo sentido, cuando se trate de locaciones de obras que no resultan susceptibles de transacción interjurisdiccional (por ejemplo, trabajos sobre inmuebles de terceros u obras sobre inmueble propio), ya que existirá absoluta identidad entre las jurisdicciones de “origen” y “destino”, por lo que habrá tantas jurisdicciones de “origen / destino” como jurisdicciones donde se realicen dichas locaciones. Por el contrario, sí resultará relevante el tipo elegido cuando se trate de ventas interjurisdiccionales, o locaciones de obra que le resulten asimilables (por ejemplo, la elaboración de bienes muebles por encargo de terceros), o prestaciones de servicios susceptibles de transacción interjurisdiccional (es

³⁰ Entre otros, podemos citar: ARTANA, Daniel, LIBONATTI, Oscar, LÓPEZ MURPHY, Ricardo y SALINARDI, Mario, “Las Alternativas de la Imposición al Consumo a Nivel Provincial y Municipal” (Trabajo presentado en el 2° Congreso Tributario, organizado por el CPCECABA, abril 1994); BARA, Ricardo Enrique, “Federalismo Fiscal e Imposición al Consumo” (idem anterior); GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos “Alternativas de Coordinación de la Imposición a los Consumos” (idem anterior); MACON, Jorge, “Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos” (Trabajo presentado en las XXIV Jornadas Tributarias, organizadas por el CGCE, noviembre 1994); FENOCHIETTO, Ricardo y PESSINO, Carola, “Cómo alcanzar un adecuado Federalismo Fiscal en la República Argentina” (Trabajo presentado en el Sexto Seminario Internacional sobre Federalismo Fiscal, noviembre 2001); VICCHI, Juan Carlos, MAGADÁN, Juan Manuel, ALÍ, Florencia Fátima y FLOREAL GARCÍA, Mario, “Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos - Análisis y Propuestas” (Instituto de Ciencias Económicas del CPCECABA, abril 2004).

decir, aquellas susceptibles de ser realizadas en una jurisdicción y explotadas o utilizadas en otra), ya que en dichos casos la elección privilegiará a una u otra jurisdicción en el ejercicio de sus potestades fiscales.

2.- LAS DIFERENTES MODALIDADES TRATADAS POR LA DOCTRINA

Hecha esta aclaración, pasaremos a transcribir las diferentes modalidades consideradas en el mencionado Apéndice:

- a) **El IVA Origen “Puro”**. Las ventas son gravadas en el estado o provincia donde reside el vendedor. Los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden exclusivamente a las compras realizadas dentro de la misma jurisdicción. Las exportaciones son gravadas y las importaciones desde otras jurisdicciones no generan crédito fiscal.
- b) **El IVA Origen “Modificado”**. Las ventas son gravadas en el Estado donde residen los vendedores. Los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden a compras efectuadas dentro de cada jurisdicción y también a los débitos incluidos en las facturas provenientes de otras jurisdicciones. Las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas, pero, a diferencia del caso anterior, ellas generan crédito fiscal en destino, y las exportaciones son gravadas. Como en destino se admite acreditar los débitos cargados en origen, un sistema de compensaciones entre fiscos (*clearinghouse*) es necesario. El Estado o provincia de origen debe compensar al Estado de destino. De esta manera, “la exportación del impuesto” es evitada.
- c) **IVA Origen “Restringido”**. Las ventas dentro de la región o federación son gravadas en origen, esto es, donde residen los vendedores, con un acuerdo entre los estados miembros de igualar las alícuotas impositivas en todas las jurisdicciones. Las ventas fuera de la jurisdicción son gravadas a tasa cero. El *clearinghouse* es evitado; el rendimiento tributario de cada Estado o provincia –y/o lo que cada provincia ganará o perderá en recursos– dependerá del flujo comercial interjurisdiccional, que no se vería afectado por el régimen de alícuotas, pues las tasas son similares en todos los estados o provincias.
- d) **IVA “Híbrido” Origen-Destino**. Las transacciones interestadales son gravadas con tasas reducidas (menores que las que gravan el comercio intraestadual) de manera de transferir recursos, o rendimiento tributario potencial, desde las provincias “productoras” a las provincias “consumidoras”. Los estados tienen la obligación de gravar las ventas intraestaduales con tasas mayores que las que rigen para el comercio interestadual.
- e) **IVA Destino “Pago Diferido”**. Las ventas dentro de la jurisdicción son gravadas con la tasa local, pero las ventas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. Los créditos fiscales corresponden en este caso al IVA incorporado en las facturas por insumos intermedios comprados dentro de la jurisdicción donde los vendedores residen, en tanto las importaciones (no gravadas en origen) no generan por tanto crédito fiscal. Los bienes importados son gravados en destino de forma “diferida” cuando esos bienes se vendan en la jurisdicción de destino. Una alternativa sugerida que evitaría el

- pago diferido (o el cobro diferido por parte del fisco por las importaciones) sería que el vendedor cargue sus facturas por bienes exportados con la tasa IVA aplicada por el Estado o provincia de destino, pague el impuesto al organismo recaudador local (de origen) y luego éste distribuya la correspondiente recaudación a los estados de destino a través de un mecanismo de *clearinghouse*.
- f) **IVA “Prepago”**. Los vendedores registrados en cualquier Estado o provincia aplican la tasa local a todas las ventas a menos que los compradores residentes en otras jurisdicciones o provincias les provean de un certificado que permita corroborar que el impuesto ha sido previamente pagado en su jurisdicción de destino. De esta manera, las firmas que desean comprar bienes de otras jurisdicciones deberían hacer dos pagos antes de que el exportador despache los bienes: un pago al exportador en concepto de “precio antes de impuesto” de los bienes y otro al Estado de su residencia por el impuesto de destino sobre tal compra. Al obtener tal certificado, el exportador podrá gravar sus exportaciones a tasa cero y justificar esta situación ante el ente recaudador de su provincia.
- g) **IVA Integrado Viable (VIVAT o “Viable Integrated” VAT)**. En esta alternativa, una alícuota común y uniforme es fijada para todas las ventas entre comerciantes registrados en cualquier jurisdicción o Estado –las que usualmente reflejan transacciones intermedias– dejando que cada fisco fije la tasa sobre las ventas hechas a compradores no registrados –que se asumen generalmente dirigidas al consumo final–. Por lo tanto, la mecánica del Impuesto no requiere diferenciar las ventas de acuerdo con el destino de los bienes (intraestadales o interestadales), pero sí la situación del comprador (registrado o no registrado) en cualquier Estado o jurisdicción donde el mismo resida. La recaudación proveniente de las ventas a los comerciantes o compradores no registrados hace necesaria prever un mecanismo de distribución del rendimiento entre estados.
- h) **IVA “Dual”**. Esta alternativa consiste en un IVA Destino Pago Diferido con la particularidad de la coexistencia de un impuesto federal o nacional y uno provincial o estadual. Ambos impuestos (federal y provincial) gravan esencialmente la misma base (aunque se admiten diferencias); cada gobierno fija su propia alícuota y la administración de ambos impuestos es asignada a uno de los dos entes recaudadores.
- i) **IVA “Partilhado” (“Barquinho” o “Little Boat” Model)**. En esta alternativa, el gobierno subnacional grava las ventas dentro de su jurisdicción con la alícuota local y las ventas a otros estados o provincias se gravan con una “tasa provincial cero”. Sin embargo, las ventas a otras jurisdicciones son gravadas por el gobierno federal con una tasa suplementaria equivalente a la tasa que aplica el gobierno local; por tanto, en el caso de un IVA Dual, esta tasa complementaria es añadida a la propia tasa federal. Por este procedimiento, los débitos fiscales son igualados en origen, y no importa a qué destino son dirigidos los bienes. La recaudación proveniente de la alícuota añadida por el gobierno federal pertenece al gobierno federal y será reconocida como crédito fiscal (federal) por compras intermedias en la jurisdicción de destino. Si las ventas son dirigidas a consumo final, esta parte del impuesto añadido federal debe ser distribuida entre las provincias o estados mediante un mecanismo de coparticipación (*sharing mechanism*).

- j) **IVA “Compensatorio”**. Es una variante al IVA Partilhado. La principal diferencia es que las ventas interestadales son gravadas con una tasa añadida federal que es determinada como una alícuota promedio ponderada de las vigentes en todas las jurisdicciones. Los compradores registrados en destino tendrán crédito fiscal por la tasa añadida federal pagada en origen por sus importaciones, que serán gravadas con cargo diferido en la siguiente etapa en la que el importador vende los bienes en su Estado. Si las ventas se dirigieran a comerciantes registrados en la misma jurisdicción, las ventas serán gravadas a la tasa local (y generarán crédito fiscal del correspondiente gobierno local). Si las ventas van dirigidas a compradores residentes en otros estados o provincias, la alícuota federal añadida opera nuevamente y habrá de generar crédito fiscal federal en destino. Finalmente, si las ventas se dirigen a compradores no registrados o consumidores finales, la tasa federal añadida aplicada en origen sobre las importaciones de otros estados operará como un IVA final. Estas ventas generan un excedente recaudatorio al gobierno federal que debe luego ser distribuido entre las provincias mediante un mecanismo de distribución (porque la alícuota añadida por el gobierno federal a la tasa subnacional en origen opera como un *barquinho* sin intención de generar un rendimiento tributario positivo al gobierno federal). Por tanto el método requiere un mecanismo de coparticipación basado en alguna fórmula.

PAUTAS PARA LA SELECCIÓN DE LA ALTERNATIVA DE IVA SUBNACIONAL QUE MEJOR SE ADAPTE A NUESTRO PAÍS

1.- INTRODUCCIÓN

Con carácter previo a desarrollar este punto, resulta oportuno preguntarse: ¿qué se espera de un impuesto destinado a sustituir el IIB vigente? Obviamente, la respuesta deberá contener –como mínimo– las siguientes afirmaciones:

- a) Que elimine o –como mínimo– atenúe significativamente las distorsiones que genera dicho impuesto; en particular, su falta de neutralidad respecto al modo de organizar una actividad económica, su sesgo proimportador, su sesgo antiexportador, la creciente frecuencia de casos de “doble imposición” (por la errática aplicación de las normas del CM), la existencia de alícuotas “efectivas” de imposición significativamente superiores a las nominales (por la proliferación y superposición de regímenes de recaudación) y la recurrente generación de saldos a favor.
- b) Que respete la autonomía de las jurisdicciones al momento de ejercer sus potestades fiscales (es decir, tanto al momento de diseñar sus políticas como al definir las herramientas de su administración tributaria).
- c) Que les garantice a las jurisdicciones, ya sea por vía directa o indirecta, una recaudación inicial equivalente a la generada por el IIB al momento de su sustitución.
- d) Que facilite una administración simplificada tanto para las jurisdicciones como para los contribuyentes.
- e) Que propicie un cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales, disuadiendo las prácticas elusivas o de fraude fiscal.
- f) Que contribuya a reducir las situaciones litigiosas en la relación fisco / contribuyente.

Obviamente, cada una de las modalidades de IVA Subnacional descritas en el Capítulo anterior satisface de modo diferente las premisas consignadas en el párrafo precedente; por ende, la ponderación que se haga del “valor” de cada una de ellas y la “combinación” de ponderaciones que se considere óptima responderán a una decisión de naturaleza política, no susceptible de valoración en el presente informe.

Sin perjuicio de lo expuesto, habrá consenso absoluto en privilegiar dos de aquellas premisas: i) en primer lugar, la eliminación –o atenuación significativa– de los efectos distorsivos generados actualmente por el IIB; carecería de sentido afrontar el esfuerzo que demanda la sustitución de dicho impuesto para que permanezca una porción significativa de sus efectos no deseados; y ii) en segundo lugar, que las jurisdicciones no sufran una pérdida de recaudación de recursos propios como consecuencia de la mencionada sustitución; respecto a esta cuestión, resultará relevante la elección a que se refiere el punto siguiente.

2.- UN IVA SUBNACIONAL BASADO EN CRITERIO “ORIGEN” O “DESTINO”

Como ya se anticipó, una de las cuestiones que más influirá en la ponderación de las premisas descriptas en el punto precedente será la selección de un IVA basado en criterio “origen” o de uno basado en criterio “destino”. En otras palabras, si la aplicación del tributo se producirá en la jurisdicción de origen o bien en la de destino de los bienes y servicios (o bien en ambas, como plantean algunas de las variantes teóricas del IVA Subnacional), lo que conlleva la dificultad de definir qué se entenderá por “jurisdicción de origen” y por “jurisdicción de destino”.

En tal sentido, deberían tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) La modalidad elegida resultaría indiferente para los denominados contribuyentes locales; cualquiera sea ella, no variará la magnitud de actividad económica sometida a la potestad fiscal de cada jurisdicción (podrá variar la recaudación, por la diferencia de alícuotas y el carácter multifásico acumulativo del impuesto sobre los ingresos brutos, pero no habría cesión de potestades a otra jurisdicción).
- b) En el caso de los contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral (CM), resulta oportuno repasar cuál es su situación actual:
 - b.1) el CM aplica preponderantemente el criterio de destino en el caso de los regímenes especiales de los artículos 6º, 7º, 8º, 10º, 11º y 12º (n. de A.: ello es así, porque atribuye un porcentaje poco significativo a la jurisdicción donde se ubica su “establecimiento”); en el caso del régimen especial del artículo 9º, la redacción resulta “engañosa” a los efectos del presente análisis: atribuye a la jurisdicción de “origen”, pero no se refiere a la jurisdicción donde está establecida la empresa de transporte, sino a la jurisdicción de origen del viaje (que podrá coincidir –o no– con aquella);
 - b.2) por otro lado, aplica preponderantemente el criterio de origen en el caso del régimen especial del artículo 13º (n. de A.: es decir, atribuye un porcentaje muy significativo a la jurisdicción productora de los bienes); y
 - b.3) finalmente, aplica un criterio mixto (50% “origen”, 50% “destino”, en proporción a la relación que hubo en el ejercicio anterior) en el caso del régimen general de los artículos 2º a 5º; ello es así, porque el coeficiente unificado que se utiliza para distribuir los ingresos mensuales entre las diferentes jurisdicciones involucradas se integra en un 50% por la relación de gastos y en un 50% por la relación de ingresos, según surjan de los estados contables correspondientes al ejercicio cerrado en el año calendario anterior; como los gastos se asignan –preponderantemente– a la o las jurisdicciones donde existan establecimientos del contribuyente (“origen”), y los ingresos, a la jurisdicción de destino de los bienes o de prestación de los servicios (“destino”), podemos simplificar diciendo que el régimen general del CM atribuye un 50% de los ingresos a la jurisdicción de origen, y el 50% restante a la jurisdicción de destino.

Estas consideraciones permiten anticipar en qué actividades se producirán “desplazamientos de base imponible” como consecuencia de la sustitución del Impuesto, según sea la modalidad elegida.

En consecuencia, se requerirá un detallado análisis de las cuentas nacionales para evaluar el impacto de cada alternativa de sustitución en la atribución de potestad recaudatoria.

Por último, y como ya se anticipó, tanto en el caso de adoptarse un IVA Subnacional basado en criterio de “destino” como de “origen”, resultará de suma trascendencia la adopción de pautas claras para establecer qué se considerará “jurisdicción de destino” u “origen”, respectivamente. Este punto resultará de vital importancia no sólo para la administración del tributo, sino también para cumplir el objetivo de reducir las actuales causales de litigio, generadas por el IIB.

3.- EL IVA SUBNACIONAL BASADO EN EL PRINCIPIO DE DESTINO

3.1 Consideraciones generales

Comenzamos el análisis con esta variante por la circunstancia de que sus características apuntan a garantizar la imposición en el lugar de consumo y, con ello, a evitar la exportación de impuestos, otorgando mejores condiciones de competitividad a los vendedores nacionales (con fines de simplicidad, y, como ya se ha indicado, emplearemos la expresión “vendedores” para referirnos, indistintamente, a todo sujeto productor o distribuidor, mayorista o minorista, de bienes y prestador de servicios susceptibles de transacciones interjurisdiccionales).

Esta modalidad requiere los denominados “ajustes tributarios de frontera”, es decir, la devolución al “exportador” del impuesto ingresado respecto de sus insumos, y la imposición de las importaciones.

En términos generales, estos ajustes de frontera requieren la intervención de la autoridad aduanera. Ello resulta viable si se trata de operaciones propias del comercio internacional, pero se torna inviable no sólo desde un punto de vista práctico, sino, además, constitucional, cuando hablamos de operaciones interjurisdiccionales dentro de nuestras fronteras.

Algunos autores consideran que el problema de la devolución a los exportadores es el único defecto del esquema, pero “mayúsculo”.

3.2 Soluciones al problema de los “ajustes de frontera”

Para salvar la dificultad apuntada al final del apartado anterior, la doctrina ha propuesto al menos tres procedimientos. Ellos son:

- a) Esquema de pago diferido, que implica no gravar el acto de “importación”³¹ en sí mismo; de tal suerte, el impuesto compensador será ingresado por el primer vendedor responsable de la jurisdicción importadora (al carecer de crédito fiscal).

Ello origina un perjuicio financiero al fisco de destino, cuya recaudación se ve postergada.

Por el lado de las “exportaciones”,³² deben gravarse a tasa cero en la jurisdicción de origen y debe solicitarse al fisco de tal jurisdicción el reembolso de los créditos fisca-

³¹ La expresión “importación” es utilizada aquí para referir tanto a la operación interfronteriza como a la interjurisdiccional.

³² ídem anterior.

les relacionados; también debe demostrarse la existencia de la venta interjurisdiccional. Esto constituye de por sí una complicación práctica.

La aplicación de la tasa cero debilita la eficacia del control por oposición de intereses, típico del IVA, y requiere la identificación tributaria del adquirente.

Este mecanismo fue introducido en 1993 por la entonces Comunidad Económica Europea y su implementación requiere el abordaje especial de, por los menos, los siguientes tópicos particulares:

- Adquisiciones intracomunitarias.
- Ventas a distancia.
- Tratamiento del comercio con países no comunitarios.
- Tratamiento de los servicios de transporte y otros especiales.
- Armonización de alícuotas.

- b) Esquema de crédito fiscal, que implica gravar la exportación a la tasa vigente en origen, pero otorgando un crédito fiscal al importador que le es admitido por la jurisdicción de destino (esta a su vez podrá reclamar la devolución del reembolso a la jurisdicción de origen).

Para ello se requiere que el importador informe al fisco de destino el origen del impuesto abonado (créditos fiscales) como asimismo un complejo mecanismo de compensación entre fiscos.

- c) Atribución del carácter de contribuyente “interjurisdiccional”, esto es, gravando las exportaciones a la tasa vigente en destino (o residencia del comprador); se admiten dos subvariantes:

c.1) Liquidación e ingreso del Impuesto a cada administración tributaria jurisdiccional (implica definir un mecanismo de asignación de créditos fiscales).

c.2) Ingreso de la totalidad del Impuesto a la jurisdicción de origen, dejando en manos de las administraciones tributarias la compensación entre sí (las jurisdicciones exportadoras netas abonarán a las importadoras netas).

Las debilidades de esta alternativa suman, a su natural complejidad administrativa, la obligación del vendedor de responsabilizarse por la identificación de la jurisdicción de residencia del comprador, así como la dificultad para fiscalizar a un contribuyente no residente (fisco de destino respecto de vendedor extrajurisdiccional).

3.3 El problema de la uniformidad de base imponible y exenciones

La doctrina –en general– es conteste en señalar la necesidad de uniformar, entre todas las jurisdicciones, la base imponible del IVA Subnacional, así como de evitar que cada jurisdicción, unilateralmente, otorgue exenciones o tratamientos preferenciales.

Ello apunta a preservar la neutralidad del gravamen sobre la estructura de precios relativos y sobre las decisiones de localización territorial de las actividades económicas, como asimismo apunta a reducir la evasión.

La uniformidad de la base imponible no parece ser un problema técnico, dadas las características del IVA aplicado en nuestro país, sino más bien un problema de coordinación legal.

La homogenización de bases imponibles y exenciones con el IVA nacional podría ser una condición deseable.

Ello habilitaría la coordinación entre las administraciones tributarias provinciales entre sí, así como con la nacional.

Sin embargo, algunos autores sostienen que es factible la diversidad de tasas.

4.- EL IVA SUBNACIONAL BASADO EN EL PRINCIPIO DE ORIGEN

Puede afirmarse que la principal ventaja de este esquema impositivo está dada por la circunstancia de no requerir los ajustes de frontera y, por ende, no requerir “aduanas”, cuya aplicación en términos de comercio interior no sería constitucionalmente viable.

La acreditación del Impuesto pagado en la jurisdicción de origen por el importador elimina el problema de las devoluciones (excepto en el caso de las exportaciones al exterior).

4.1 El problema de la uniformidad de base imponible, exenciones y alícuota

La problemática expuesta en el apartado 3.3 se extendería, en el caso del IVA origen, a la aplicación de alícuotas uniformes, cuya ausencia incentivaría la disputa por la localización de las actividades económicas.

4.2 El problema de las remesas sin facturar

La preservación del principio de origen requiere generar un hecho imponible especial para estos casos (que abarcan el traslado de productos terminados a sucursales para su venta o el traslado de materias primas para su industrialización y venta en otra jurisdicción, etc.).

Se requiere analizar una solución del tipo provisto por el artículo 13 del Convenio Multilateral.

5.- SISTEMAS MIXTOS

5.1 Introducción

El proceso de selección del esquema más adecuado no podrá prescindir de la evaluación de los sistemas “mixtos” desarrollados por la doctrina (se definen por tales aquellos que no adoptan la forma pura de imposición en “origen” o en “destino”).

A continuación se exponen las principales potencialidades y debilidades de esos esquemas como pauta para su análisis más integral.

5.2 Principio de origen restringido

Consiste en aplicar el criterio de origen para las operaciones dentro del país y el de destino para las exportaciones.

Entre los problemas más relevantes que presenta cabe citar:

- a) Necesidad de fijar pautas de valuación de operaciones interprovinciales entre empresas vinculadas.
- b) Fijación de criterios de atribución de base imponible (aspecto común a las otras propuestas).
- c) Problemas de armonización (aspecto también común a las restantes propuestas).

5.3 Sistema de pago diferido

Algunos autores consideran esta variante como “mixta” sobre la base de asignar al importador la obligación de ingresar el tributo en la jurisdicción de destino.

Sus principales desventajas consisten en que:

- a) requiere un intercambio muy fluido de información entre los fiscos; y
- b) las provincias netamente productoras pierden sustancialmente recaudación (y, por ende, autonomía tributaria).

5.4 Sistema de mecanismo compensador

Dado que la provincia productora grava las ventas interjurisdiccionales, la jurisdicción consumidora debe admitir el crédito de impuesto por esas compras al importador, lo que supone pérdida de recaudación para estas últimas.

Adicionalmente se producirán, en forma alternativa, créditos y débitos entre las provincias participantes del comercio interprovincial, lo que origina la necesidad de crear una caja compensadora, alimentada por la información sobre las ventas de dicha naturaleza provista por los contribuyentes (vendedores y compradores). Ello conlleva procesar un volumen importante de información y la necesidad de armonizar la legislación.

Si la exportación requirió insumos adquiridos en otras provincias, el reintegro de los créditos debería comprenderlos.

Requiere igualmente la armonización de bases imponibles, exenciones y tasas.

5.5 Sistema diferenciador de tasas

Se trataría de un sistema similar al ICMS aplicado en Brasil, que admite tasas distintas cuando el destino de los productos sea dentro de la misma provincia y tasa única para las exportaciones entre provincias.

Puede originar saldos a favor a reintegrar en algunos casos (o bien, ser obviados mediante la regla de tope).

6.- IVA ADICIONAL AL NACIONAL (O “IVA MOCHILA”)

Esta variante permite, al igual que las restantes, eliminar el efecto de exportación de impuestos (denominado por algunos autores “efecto Tinbergen”).

Implica una sola administración tributaria, con las consecuentes ventajas administrativas y oposición política.

Reduce sustancialmente la capacidad de decisión tributaria de las provincias.

Un problema adicional de este método está dado por la elección del mecanismo de distribución de la recaudación entre las provincias, a cuyos fines, el PBI (asumiendo la existencia de estadísticas confiables y actualizadas) no aportaría mayores soluciones (considerando que las importaciones no lo componen y están gravadas, y que ocurre lo inverso con las exportaciones).

Entre las ventajas que presenta esta alternativa se cuentan la no afectación de la cláusula comercial de la Constitución, facilidad de administración, imposibilidad de guerras tributarias por la localización y la falta de incentivo a las compras fuera de jurisdicción.

CONCLUSIONES

A la luz de las consideraciones expuestas en los puntos precedentes, puede arribarse a las siguientes conclusiones:

- a) Desde hace ya varias décadas, es pacífica la doctrina al evaluar los numerosos efectos distorsivos que genera el IIB; entre ellos, y sin pretender agotar el tema, se han señalado los efectos “piramidación” y “cascada”, su **falta de neutralidad**, su **sesgo proimportador**, o su **sesgo antiexportador**.
- b) Tanta coincidencia hubo desde siempre sobre los efectos distorsivos del Impuesto que, hace más de veinte años –mediante el Pacto para el Empleo la Producción y el Crecimiento, firmado por todas las provincias y la Nación³³–, las primeras se comprometieron en el artículo PRIMERO, cláusula 7º, a: *“Asumir la obligación de que en un plazo no mayor de tres años, a partir de la firma del presente convenio (...), la imposición del Impuesto a los Ingresos Brutos (...) sea sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía”*.
- c) En todo este tiempo, no sólo no se ha avanzado en la sustitución comprometida, sino que se han agravado significativamente las distorsiones vigentes al momento de la firma de dicho Pacto, que habían llevado a su suscripción. Entre los hechos que produjeron dicho agravamiento, y sin ánimo de agotar el tema, podemos enunciar: **i) limitación de las exenciones** otorgadas en su momento en cumplimiento de la primera etapa del mencionado Pacto; **ii) significativo incremento de las alícuotas nominales del Impuesto**, ya sea con carácter general o como consecuencia de discriminar en función de la magnitud de los ingresos brutos del contribuyente, o de la jurisdicción en que el mismo se halle establecido; **iii) ilegítimo incremento de la alícuota “efectiva” de imposición** por vía de los regímenes de recaudación del Impuesto y la generación de recurrentes saldos a favor; y **iv) frecuente generación de situaciones de doble imposición**, derivadas de la errática aplicación de las normas del CM y la **falta de aplicación del Protocolo Adicional al mismo**.
- d) En este contexto, resulta inevitable evaluar la posible sustitución del IIB por un impuesto que elimine sus efectos distorsivos más significativos. Entre las opciones disponibles, ocupa un lugar relevante el hacerlo por un “IVA provincial”.
- e) A través del tiempo, la doctrina ha analizado las diferentes modalidades que puede adoptar un IVA Subnacional, así como también las fortalezas y debilidades de cada una de ellas.
- f) Al momento de evaluar la alternativa que mejor se adapte al objetivo perseguido, deberán tenerse en cuenta las siguientes premisas: i) que elimine o –como mínimo– atenúe significativamente las distorsiones que genera dicho impuesto; ii) que respete la autonomía de las jurisdicciones al momento de ejercer sus potestades fiscales; iii)

³³ De fecha 12/08/1993.

que les garantice a las jurisdicciones, ya sea por vía directa o indirecta, una recaudación inicial equivalente a la generada por el IIB al momento de su sustitución; iv) que facilite una administración simplificada tanto para las jurisdicciones como para los contribuyentes; v) que propicie un cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales, disuadiendo las prácticas elusivas o de fraude fiscal; y vi) que contribuya a reducir las situaciones litigiosas en la relación fisco/contribuyente.

- g) Resulta imprescindible, a los fines de la adopción de cualquier esquema de imposición alternativo, contar con una estimación econométrica de los impactos de la misma, tanto en términos de niveles de recaudación como de impacto en los precios, y de efectos en la actividad económica en general.
- h) Obviamente, cada una de las modalidades de IVA Subnacional descritas en el Capítulo 2 satisface de modo diferente las premisas consignadas en el punto f) precedente; por ende, la ponderación que se haga del “valor” de cada una de ellas, y la “combinación” de ponderaciones que se considere óptima, responderá a una decisión de naturaleza política, no susceptible de valoración en el presente informe.
- i) Sin perjuicio de lo expuesto, esta Comisión entiende que en la elección debieran privilegiarse las siguientes dos de entre las mencionadas premisas: 1) en primer lugar, la eliminación –o atenuación significativa– de los efectos distorsivos generados actualmente por el IIB; carecería de sentido afrontar el esfuerzo que demande la sustitución de dicho impuesto para que permanezca una porción significativa de sus efectos no deseados; y 2) en segundo lugar, que las jurisdicciones no sufran una pérdida de recaudación de recursos propios como consecuencia de la mencionada sustitución.
- j) Al momento de evaluar la oportunidad de la sustitución, deberá tenerse en cuenta la necesidad de modificar el artículo 9º de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, ya que un “IVA provincial” resultaría análogo a un impuesto nacional coparticipable.
- k) En el mismo sentido, debiera evaluarse si un “IVA provincial” podría gravar las importaciones de bienes o servicios provenientes de terceros países, atento a la potestad exclusiva de la Nación para imponer el comercio exterior.
- l) Cualquiera sea la modalidad elegida para un “IVA provincial” (“criterio origen”, “criterio destino”, “criterio mixto”, etc.), debiera propiciarse una armonización con el vigente a nivel nacional, no sólo respecto de su estructura, sino también de las cuestiones formales involucradas: i) la discriminación del tributo en las facturas o documentos equivalentes; ii) los mecanismos de liquidación del tributo por parte del contribuyente; iii) los requerimientos de información por parte de las diferentes administraciones tributarias involucradas; y iv) los procedimientos de reintegro o devolución de saldos a favor o de impuesto relacionado con exportaciones.
- m) Por último, debiera evaluarse el impacto de la sustitución respecto de las tasas municipales basadas en ingresos. Como es sabido, con mucha frecuencia, las tasas municipales retributivas de servicios (como los de seguridad, higiene y/o salubridad, esencialmente) toman como base de imposición los ingresos de los contribuyentes, definidos con cierta analogía con los ingresos sometidos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Debido a ello, la sustitución de este último plantea como problema adicional el destino de las aludidas tasas municipales, por lo que una faceta complementaria del análisis de sustitución deberá estar dada por sus implicancias frente a las referidas tasas.

ANEXOS

COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE RECURSOS FISCALES

Establécese el Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias, a partir del 1° de enero de 1988.

LEY N° 23548

Sancionada: Enero 7 de 1988.

Promulgada: Enero 22 de 1988.

Ver Antecedentes Normativos

EL SENADO Y CÁMARA DE DIPUTADOS DE LA NACIÓN ARGENTINA REUNIDOS EN CONGRESO, ETC., SANCIONAN CON FUERZA DE LEY:

CAPITULO I

Régimen Transitorio de Distribución

ARTICULO 1° — Establécese a partir del 1 de enero de 1988, el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias, conforme a las previsiones de la presente Ley.

ARTICULO 2° — La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;

b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;

c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley;

d) Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por

Ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada.

Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley.

Asimismo consideráanse integrantes de la masa distribuible, el producido de los impuestos, existentes o a crearse, que graven la transferencia o el consumo de combustibles, incluso el establecido por la Ley N° 17.597, en la medida en que su recaudación exceda lo acreditado el Fondo de Combustibles creado por dicha ley.

(Notas Infoleg: — Por art. 1° del Decreto N° 559/92, 20/4/1992, se establece que la masa de fondos a distribuir que expresa el presente artículo estará constituida por el resultante de deducir de la recaudación total, el monto de los gastos vinculados directa o indirectamente a su percepción. Vigencia: desde el 1° de abril de 1992.

— Por art. 1° de la Ley N° 25.082 B.O. 20/1/1999 se establece que el producido del Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial y del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se distribuirá conforme a lo establecido en la presente Ley).

ARTICULO 3° — El monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma:

a) El cuarenta y dos con treinta y cuatro centésimos por ciento (42,34%) en forma automática a la Nación;

b) El cincuenta y cuatro con sesenta y seis por ciento (54,66%) en forma automática al conjunto de provincias adheridas;

c) El dos por ciento (2%) en forma automática para el recupero del nivel relativo de las siguientes provincias:

Buenos Aires 1,5701%

Chubut 0,1433%

Neuquén 0,1433%

Santa Cruz 0,1433%

d) El uno por ciento (1%) para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

ARTICULO 4° — La distribución del Monto que resulte por aplicación del Artículo 3°, inciso b) se efectuará entre las provincias adheridas de acuerdo con los siguientes porcentajes:

Buenos Aires 19,93%

Catamarca 2,86%

Córdoba 9,22%

Corrientes 3,86%

Chaco 5,18%

Chubut 1,38%

Entre Ríos 5,07%

Formosa 3,78%

Jujuy 2,95%

La Pampa 1,95%

La Rioja 2,15%

Mendoza 4,33%

Misiones 3,43%

Neuquén 1,54%
Río Negro 2,62%
Salta 3,98%
San Juan 3,51%
San Luis 2,37%
Santa Cruz 1,38%
Santa Fe 9,28%
Santiago del Estero 4,29%
Tucumán 4,94%

ARTICULO 5° — El Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias creado por el inciso d) del artículo 3 de la presente Ley se destinará a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y será previsto presupuestariamente en jurisdicción del Ministerio del Interior, quien será el encargado de su asignación.

El Ministerio del Interior informará trimestralmente a las provincias sobre la distribución de los fondos, indicando los criterios seguidos para la asignación. El Poder Ejecutivo Nacional no podrá girar suma alguna que supere el monto resultante de la aplicación del inciso d) del artículo 3° en forma adicional a las distribuciones de fondos regidos por esta ley salvo las previstas por otros regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación.

ARTICULO 6° — El Banco de la Nación Argentina, transferirá automáticamente a cada provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, el monto de recaudación que les corresponda, de acuerdo a los porcentajes establecidos en la presente Ley.

Dicha transferencia será diaria y el Banco de la Nación Argentina no percibirá retribución de ninguna especie por los servicios que preste conforme a esta Ley.

ARTICULO 7° — El monto a distribuir a las provincias, no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de distribuibles por esta Ley.

CAPITULO II

Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley

ARTICULO 8° — La Nación, de la parte que le corresponde conforme a esta Ley, entregará a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al Territorio Nacional de Tierra del Fuego una participación compatible con los niveles históricos, la que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma transferida en 1987. Además la Nación asume, en lo que resulte aplicable, las obligaciones previstas en los incisos b), c), d), e) y f) del artículo 9°, por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción sean o no autárquicos.

(Notas Infoleg: por art. 1° del Decreto N° 2456/90, B.O. 29/11/1990, texto según art. 2° del Decreto N° 702/99, B.O. 7/7/1999, se fija la participación que le corresponde a la PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR, en un coeficiente equivalente a SETENTA CENTESIMOS POR CIENTO (0,70%) del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el artículo 2° de la presente ley y sus modificatorias)

(Nota Infoleg: por art. 1° del Decreto N° 194/2016 B.O. 19/01/2016 se establece que la participación que le corresponde a la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES por aplicación del presente Artículo, se fija en un coeficiente equivalente al TRES COMA SETENTA Y CINCO POR CIENTO (3,75%) sobre el monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el Artículo 2° de esta ley, a partir del 1° de enero de 2016)

ARTICULO 9° — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impondibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor —cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendió al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes:

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

— Reaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

— Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que

correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizados en el período fiscal que se liquida;

— En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;

— Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);

— Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;

— En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d);

— En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja —a condición de reciprocidad— que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;

— En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;

— Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla;

— Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período;

2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período;

3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieron en cada período;

Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;

— Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.

2. En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

c) que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no gravan por vía de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior;

d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos;

e) Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta Ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare;

f) Que se obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta Ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos;

g) que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

CAPITULO III

De la Comisión Federal de Impuestos

ARTICULO 10. — Ratificase la vigencia de la Comisión Federal de Impuestos, la que estará constituida por un representante de la nación y uno por cada provincia adherida. Estos representantes deberán ser personas especializadas en materia impositiva a juicio de las jurisdicciones designantes. Asimismo la Nación y las provincias designarán cada una de ellas un representante suplente para los supuestos de impedimento de actuación de los titulares. Su asiento será fijado por la Comisión Federal en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos dos tercios de los estados representados. (*Párrafo modificado por art. 1º de la Ley N° 25.049, B.O. 14/12/1998*)

Tendrá un Comité Ejecutivo el que estará constituido y funcionará integrado por el representante de la Nación y los de ocho (8) provincias.

A los efectos de modificar su propio reglamento deberá constituirse en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos los dos tercios de los estados representados.

Este reglamento determinará los asuntos que deberán ser sometidos a sesión plenaria, establecerá las normas procesales pertinentes para la actuación ante el organismo y fijará la norma de elección y duración de los representantes provinciales que integran el Comité Ejecutivo, entre los cuales figurarán los de aquellas provincias cuya participación relativa en la distribución de recursos prevista en el artículo 4, supere el nueve por ciento (9%).

La Comisión formulará su propio presupuesto y sus gastos serán sufragados por todos los adherentes, en proporción a la participación que les corresponda en virtud de la presente Ley.

(Nota Infoleg: por art. 2° de la Resolución N° 19/1997, B.O. 1/10/1997, y por art. 1° de la Resolución N° 64/1998, B.O. 10/12/1998, ambas de la Comisión Federal de Impuestos, se fija el asiento de dicha comisión en la Av. Presidente Roque Sáenz Peña 933, piso 7° de la Ciudad de Buenos Aires)

ARTICULO 11. — Tendrá las siguientes funciones:

- a) Aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución;
- b) Controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde, para lo cual la Dirección General Impositiva, el Banco de la Nación Argentina y cualquier otro organismo público nacional, provincial o municipal, estarán obligados a suministrar directamente toda información y otorgar libre acceso a la documentación respectiva, que la Comisión solicite;
- c) Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución;
- d) Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas. Sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes;
- e) Dictar normas generales interpretativas de la presente ley;
- f) Asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, ya sea de oficio o a pedido de partes, en las materias de su especialidad y, en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad;
- g) Preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes;
- h) Recabar del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, del Consejo Federal de Inversiones y de las reparticiones técnicas nacionales necesarias que interesen a su cometido;
- i) Intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional.

En el reglamento a que se refiere el artículo anterior se podrá delegar el desempeño de algunas de las funciones o facultades en el Comité Ejecutivo.

ARTICULO 12. — Las decisiones de la Comisión serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, salvo el derecho a solicitar revisión debidamente fundada dentro de los sesenta (60) días corridos de la fecha de notificación respectiva. Los pedidos de revisión serán resueltos en sesión plenaria, a cuyo efecto el quórum se formará con las dos

terceras partes de sus miembros. La decisión respectiva se adoptará por simple mayoría de los miembros presentes, será definitiva de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la Ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión.

ARTICULO 13. — La jurisdicción afectada por una decisión de la Comisión Federal de Impuestos deberá comunicar a dicho organismo, dentro de los noventa (90) días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión no recurrida o de los sesenta (60) días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión recaída en el período de revisión según los términos del artículo 12, en su caso, las medidas que haya adoptado para su cumplimiento.

Vencidos dichos plazos sin haberse procedido en consecuencia, la Comisión Federal de Impuestos dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquélla, los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo.

ARTICULO 14. — Los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley, podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos.

CAPITULO IV

Otras disposiciones

ARTICULO 15. — La presente ley regirá desde el 1 de enero de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989. Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente.

ARTICULO 16. — El derecho a participar en el producido de los impuestos a que se refiere la presente Ley queda supeditado a la adhesión expresa de cada una de las provincias, la que será comunicada al Poder Ejecutivo Nacional por conducto del Ministerio del Interior y con conocimiento del Ministerio de Economía.

Si transcurridos ciento ochenta (180) a partir de la promulgación de la presente ley, alguna provincia no hubiera comunicado su adhesión, se considerará que la misma no ha adherido al régimen y los fondos que le hubieran correspondido -incluidos los que deberá reintegrar por dicho período y que le hubieran sido remitidos a cuenta de su adhesión-, serán distribuidos entre las provincias adheridas en forma proporcional a sus respectivos coeficientes de participación.

En caso de adhesiones posteriores al plazo indicado en el párrafo anterior, la participación corresponderá a partir de la fecha de recepción de la comunicación de la norma local de adhesión, sin que puedan hacerse valer derechos respecto de recaudaciones realizadas con anterioridad.

ARTICULO 17. — Con relación a la distribución de fondos entre la Nación y cada una de las provincias, efectuada desde el 1 de enero de 1985 hasta el 31 de diciembre de 1987, las partes no podrán efectuar reclamo administrativo alguno, quedando expedita la vía judicial.

ARTICULO 18. — Las obras del Fondo de Desarrollo Regional que se encuentren autorizadas, en proceso de licitación, contratadas o en ejecución al 31 de diciembre de 1987

así como las deudas generadas por las mismas, serán continuadas hasta su finalización y atendidas con cargo al Presupuesto Nacional, en las condiciones actuales establecidas entre las provincias y el Ministerio del Interior.

(Nota Infoleg: por art. 31 de la Ley N° 24.061, B.O. 30/12/1991, se establece que a partir de su vigencia el TESORO NACIONAL dejará de atender las erogaciones derivadas de la aplicación del presente artículo)

ARTICULO 19. — Quedan convalidadas las gestiones realizadas por la Comisión Federal de Impuestos a partir del 1 de enero de 1985, en base a la creación y funciones determinadas por la Ley 20.221 y sus modificatorias.

ARTICULO 20. — A los efectos del artículo 7° de la presente Ley, la Contaduría General de la nación determinará antes del 15 de febrero del año siguiente, si se ha distribuido un monto equivalente al porcentual garantizado por el mecanismo del mencionado artículo, en función de la recaudación efectiva del ejercicio fiscal vencido.

En caso de resultar inferior, el ajuste respectivo deberá ser liquidado y pagado a las provincias antes del 30 de abril del mismo año, en función de los porcentuales de distribución previstos en el artículo 3°, inciso c) y artículo 4° de la presente ley.

CAPITULO V

Disposiciones Transitorias

ARTICULO 21. — Créase la Comisión para el Análisis de las Políticas de Empleo Salarial y de Condiciones de trabajo de los servicios a que hace referencia el inciso a) del presente artículo. La Comisión estará integrada por dos (2) representantes del Gobierno Nacional y siete (7) de los Gobiernos Provinciales.

La Comisión tendrá por funciones:

a) Realizar un estudio comparado de las diferencias en el nivel salarial y de condiciones de trabajo en los servicios prestados en forma concurrente por los dos niveles de Gobierno este cometido deberá cumplimentarlo en el plazo de noventa (90) días a partir de la fecha de su constitución efectiva.

b) Proponer cláusulas de garantía salarial en casos debidamente fundamentados y que obligarán recíprocamente a ambas jurisdicciones de Gobierno.

Las recomendaciones de la Comisión servirán de base para la formulación de una ley que regule la política de empleo, condiciones de trabajo y salarios para los servicios que se determinen. El proyecto de Ley deberá ser remitida al Congreso Nacional antes del 31 de marzo de 1988.

ARTICULO 22. — El Gobierno Nacional reconocerá la incidencia efectiva sobre los gastos en personal de la administración central de las provincias, de los incrementos salariales acumulados que disponga para la Administración Central Nacional en el período enero-marzo de 1988, si superan en más de diez (10) puntos la variación acumulada del índice de precios al consumidor en dicho período. La garantía de este artículo se calculará en base a las pautas siguientes:

a) El incremento de salarios en la Administración Central Nacional se calculará considerando la remuneración por todo concepto promedio de todos los agentes.

b) Se abonará el costo del exceso por sobre los diez (10) puntos sólo en la medida en que la remuneración por todo concepto en cada provincia, para cada servicio en particular, al 31 de marzo de 1988, sea inferior a la vigente en la Administración Central Nacional; en caso de ser inferiores las remuneraciones provinciales, la garantía se abonará, como límite, hasta alcanzar la remuneración vigente en la Administración Central Nacional.

c) Para la base de cálculo del monto de salarios en la Administración Central se utilizará el índice que confeccionará la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria de la Secretaría de Hacienda de la Nación; para precios al consumidor se utilizarán los índices publicados por el I.N.D.E.C. ; para las plantas de personal de las provincias se computarán las efectivamente ocupadas al 31/12/87, para lo cual los gobiernos provinciales deberán informar a la Secretaría de Hacienda estos guarismos, dentro de los treinta (30) días de la sanción de la presente.

Los pagos a que hubiere lugar por parte del Gobierno Nacional serán efectivizados antes del 30/4/88.

La Nación se obliga a no cubrir las vacantes ni incrementar las plantas del personal de la Administración Central Nacional existente el 31/12/87. Las provincias percibirán las sumas resultantes de la garantía de este artículo cuando correspondiere y sólo en el caso que no incrementasen las plantas de personal ni cubriesen las vacantes existentes al 31/12/87.

Las provincias que otorguen incrementos salariales a sus agentes que superen, en promedio para la Administración Central, en diez puntos la variación acumulada del índice de precios al consumidor, en tanto estos incrementos superen los otorgados para la Administración Central Nacional, se entenderá que renuncia a participar en la distribución del Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, instituido en el inc. d) del art. 3° de la presente ley.

Las disposiciones de este artículo regirán hasta el 31 de marzo de 1988.

ARTICULO 23. — Comuníquese al Poder Ejecutivo Nacional.

Dada en la Sala de Sesiones del Congreso Argentino, en Buenos Aires, a los siete días del mes de enero del año mil novecientos ochenta y ocho.

J.C.PUGLIESE V.H. MARTINEZ

Hugo Belnicoff Antonio j. Macris

- Registrada bajo el N° 23.548 —

Antecedentes Normativos

- Artículo 8°, Nota Infoleg: por art. 1° del Decreto N° 705/2003, BO: 27/3/2003, se fija, desde el 1/1/2003, la participación correspondiente a la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES en un 1,40% del monto total recaudado;

- Art. 8: por art. 1° del Decreto N° 692/2002, B.O. 30/4/2002, se estableció que la participación que le corresponde al GOBIERNO DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES por aplicación del artículo 8° de la Ley N° 23.548, sería transferida en forma automática y diaria por el BANCO DE LA NACION ARGENTINA hasta un monto mensual equivalente a la doceava parte del nivel que se establezca anualmente en las leyes de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional.

PACTO FEDERAL

Decreto 14/94

Ratificase el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales.

Bs. As., 6/1/94

VISTO el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales signatarios de fecha 12 de agosto de 1993, y

CONSIDERANDO:

Que los Gobiernos de los Estado Nacional y Provinciales han concertado un acuerdo cuyo objetivo tiende al crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad y los niveles de ocupación.

Que en consecuencia los Gobiernos Provinciales han acordado la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común.

Que el Estado Nacional elevó el Pacto al Congreso de la Nación para su aprobación y autorización al Poder Ejecutivo Nacional a dictar las normas para cumplir con lo convenido en dicho Pacto.

Que el Poder Ejecutivo Nacional ha sido autorizado a ratificar el acuerdo suscripto a través del artículo 33 de la Ley N° 24.307 del Presupuesto de la Administración Nacional.

Que el presente se dicta en uso de las facultades otorgadas por el artículo 86 inciso 1° de la Constitución Nacional.

Por ello,

EL PRESIDENTE DE LA NACION ARGENTINA

DECRETA:

Artículo 1° — Ratificase el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales, suscripto el 12 de agosto de 1993 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los señores gobernadores de las provincias de Buenos Aires, Corrientes, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Santiago del Estero y Tucumán que como Anexo I forma parte integrante del presente.

Art. 2° — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — MENEM. — José A Caro Figueroa.

ANEXO I

PACTO FEDERAL PARA EL EMPLEO, LA PRODUCCION Y EL CRECIMIENTO

En la ciudad de Buenos Aires a los doce días del mes de agosto de 1993, se reúnen el Señor Presidente de la Nación Argentina, Dr. Carlos Saúl Menem y los Señores Gobernadores abajo firmantes con el objetivo de comprometerse en distintas acciones necesarias para promover el empleo, la producción y el crecimiento económico armónico del país y sus regiones, en un todo de acuerdo con el Programa “Argentina en Crecimiento 1993-1995” y

con los Programas de Transformación que tienen encaminados las Provincias Argentinas, y declaran:

PRIMERO

Los Señores Gobernadores han acordado la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales. Las políticas acordadas se concretarán por los Poderes Ejecutivos Provinciales, una vez aprobado el presente Acuerdo por las Honorables Legislaturas Provinciales en lo que es materia de su competencia según las Constituciones locales, en los siguientes actos de gobierno:

1) Derogar en sus jurisdicciones el IMPUESTO DE SELLOS.

La derogación deberá incluir de inmediato la eliminación del Impuesto de Sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción e ir abarcando gradualmente al resto de las operaciones y sectores de la forma que determine cada provincia, y deberá completarse antes del 30 de junio de 1995.

La presente derogación no alcanza a las tasas retributivas de servicios administrativos efectivamente prestados y que guarden relación con el costo del servicio. Tampoco alcanza a las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV de la Ley 23.966, ni a instrumentos que no inciden ni directa ni indirectamente en el costo de los procesos productivos.

2) Derogar de inmediato los Impuestos Provinciales específicos que graven la Transferencia de Combustible, Gas, Energía Eléctrica, incluso los que recaen sobre la autogenerada, y Servicios Sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Asimismo se derogarán de inmediato las que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.

Asimismo se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.

3) Derogar de inmediato los Impuestos que graven los Intereses de Depósitos a Plazo Fijo y en Caja de Ahorro, a los Débitos Bancarios, y gradualmente todos aquellos que graven la Nómina Salarial, completando la derogación antes del 30 de junio de 1995.

4) Modificar el IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación:

a) Producción primaria,

b) Prestaciones financieras realizadas por las entidades comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.526.

c) Compañías de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, las Administradoras de Fondos Comunes de Inversión y de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Compañías de Seguros, exclusivamente por los ingresos provenientes de su actividad específica.

d) Compraventa de divisas, exclusivamente por los ingresos originados en esta actividad.

e) Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista.

f) Prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúan en domicilios destinados a vivienda o casa de recreo o veraneo.

g) Construcción de inmuebles.

Estas exenciones podrán implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que disponga cada Provincia, pero deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995.

La exención no alcanzará a todas las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV, de la Ley N° 23.966.

Para compensar la posible falta de ingresos, las Provincias eliminarán exenciones, desgravaciones y deducciones existentes a actividades no incluidas en el listado anterior y adecuarán las alícuotas aplicables a todas las actividades no exentas.

5) Modificar, a partir del 1° de enero de 1994, los Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria a fin de que:

a) Las tasas medias que resulten aplicables, en ningún caso: superen el UNO CON VEINTE CENTESIMOS POR CIENTO —(1,20 %)— para los inmuebles rurales, el UNO CON TREINTA Y CINCO CENTESIMOS POR CIENTO (1,35 %) para los suburbanos y/o subrurales y el UNO CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (1,50 %) para los urbanos, y

b) La base imponible no supere el OCHENTA POR CIENTO (80 %) del valor de mercado de los inmuebles urbanos y suburbanos y/o subrurales o del valor de la tierra libre de mejoras en el caso de los inmuebles rurales.

Recomendar a los Municipios la modificación de las Tasas Viales y de Mantenimiento de Caminos o de otras similares a fin de que no superen el CUARENTA CENTESIMOS POR CIENTO (0,40 %) del OCHENTA POR CIENTO (80 %) del valor de mercado de los inmuebles suburbanos o del valor de la tierra libre de mejoras y se ajusten en todo caso al costo que derive de la prestación efectiva del servicio retribuido.

6) Intensificar al máximo las tareas de fiscalización y control que deben desarrollar sus respectivos Organismos Recaudadores; Implementar coordinadamente, sistemas uniformes en todas las jurisdicciones que, como los regímenes de retención o percepción en la fuente o de pago a cuenta o de anticipo, aseguren un determinado nivel de recaudación y prevea metodología que permita la discriminación obligatoria del actual impuesto sobre los Ingresos Brutos en las facturas o documentos equivalentes, en las ventas entre inscriptos. Las provincias coordinarán su acción con relación a los sistemas multilaterales de administración y solución de conflictos que aseguren la recaudación y control en el caso de contribuyentes que realicen actividades en más de una jurisdicción.

7) Asumir la obligación de que en un plazo no mayor de tres años, a partir de la firma del presente convenio y una vez superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión, la imposición del Impuesto a los Ingresos Brutos, limitada en los términos del punto 4) anterior, sea sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

8) Asumir, a partir del 1° trimestre de 1994, la obligación de que las valuaciones y alícuotas a aplicar, con relación a los impuestos sobre las Patentes de Automotores y/o similares

a nivel Provincial guarden uniformidad entre todas las jurisdicciones. Para las valuaciones se tomará como referencia la que publica la Dirección General Impositiva, a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico.

En el caso de las Provincias en que el impuesto sobre las patentes de automotores y/o similares, esté, total o parcialmente, a cargo de los municipios se propondrá a los mismos la adecuación al régimen precedente.

9) Propender a la privatización total o parcial, a la concesión total o parcial de servicios, prestaciones u obras, cuya gestión actual se encuentre a cargo de las provincias o a la liquidación de las empresas, sociedades, establecimientos o haciendas productivas cuya propiedad pertenezca total o parcialmente a las Provincias.

10) Dejar sin efecto las restricciones a la oferta de bienes y servicios y las intervenciones en diversos mercados, en particular:

— adhiriendo al Decreto 2284/91 en lo que resulte de aplicación provincial;

— derogando el carácter de orden público de los aranceles correspondientes a honorarios profesionales en todos los sectores;

— liberando al sector comercial (libre instalación de farmacias, derogación del monopolio de mercados mayoristas, horarios comerciales, etc.);

— eliminando todas las restricciones cuantitativas o de otro orden que limitaren el ejercicio de las profesiones universitarias y no universitarias.

— disponiendo la apertura de los mercados del transporte de pasajeros y carga de acuerdo a las orientaciones adoptadas en el nivel federal;

— propiciando las medidas tendientes a disminuir los costos judiciales y del ejercicio profesional. En particular la determinación de honorarios de abogados y peritos, se hará guardando relación con el número de horas trabajadas y no por el monto de la demanda o sentencia.

— adhiriendo a la política federal en materia minera de acuerdo a lo establecido en el decreto 815/92.

— adhiriendo, en las jurisdicciones provinciales que corresponda, a la política federal en materia portuaria de acuerdo a lo establecido en el decreto 817/92.

— adhiriendo a la política federal en materia de medicamentos establecida en el decreto 150/92 y sus modificatorios.

— reconociendo los controles y registros federales y de las demás Provincias en materia de medicamentos y alimentos.

11) Adoptar las modalidades, procedimientos y acciones establecidos por los artículos 1 a 7, 8 a 13, 15 a 19, 21 a 40, 60, 61, 62 y 63 de la Ley N° 23.696 y por los artículos 1 y 2, 23, 36, 42 a 47, 60 y 61 de la Ley N° 23.697, los que adecuados al ordenamiento provincial, serán de aplicación directa en las Provincias. Idéntico procedimiento se adoptará, en lo que resulte de aplicación provincial, con los decretos del Poder Ejecutivo Nacional Nros. 958/92, 142/92, 1494/92, 1813/92 y 2293/92.

12) Las Provincias que suscriben este Acuerdo se adhieren, a los fines de determinar la competencia en materia de accidentes de trabajo, al criterio establecido en el artículo 16 de la Ley N° 24.028.

SEGUNDO

El Estado Nacional, correspondiendo al aporte que significa para el proceso de crecimiento de la economía nacional y regionales, lo acordado precedentemente por los Señores Gobernadores, conviene en la realización de los siguientes actos de gobierno:

1) Reformular los tributos que percibe la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en el mismo sentido y plazos en que se comprometen las Provincias.

En el caso de los Impuestos sobre las Patentes de Automotores y/o similares, unificar las valuaciones y alícuotas a aplicar con las de las restantes jurisdicciones. Para las valuaciones se tomará como referencia las que publica la Dirección General Impositiva a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales No Incorporado al Proceso Económico.

2) Eliminar el Impuesto a los Activos afectados a los procesos productivos, en aquellos sectores alcanzados por las derogaciones y exenciones dispuestas por cada provincia en relación al Impuesto de Sellos.

3) Disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral. Esta disminución se hará acompañando las prioridades sectoriales reflejadas en las decisiones sobre operaciones y sectores alcanzados por las exenciones dispuestas por cada provincia en relación al Impuesto a los Ingresos Brutos.

4) Adecuar de inmediato las normas sobre retenciones y pagos a cuenta del IVA para que en ningún caso los contribuyentes paguen una tasa efectiva superior al 18 %.

5) Organizar y poner en marcha el Sistema de Cédulas Hipotecarias Rurales y de Bonos Negociables respaldados por hipotecas urbanas, dando participación en el operativo a los Bancos de Provincia, para viabilizar el financiamiento a mediano y largo plazo para el sector agropecuario y de la construcción.

6) Aceptar la transferencia al Sistema Nacional de Previsión Social de las Cajas de Jubilaciones Provinciales —con exclusión de las de Profesionales que prevé el artículo 56 de la Ley N° 18.038 (t.o. 1980)— en el caso de las Provincias que adhieran al nuevo Régimen Previsional que sancione la Nación, respetando los derechos adquiridos de los actuales jubilados y pensionados provinciales. Para el caso que con posterioridad a la fecha del presente alguna Provincia modificara su legislación en materia de jubilaciones y pensiones, el mayor costo que pudiera resultar de dichas modificaciones estará a cargo exclusivo de dicha Provincia. Esta transferencia se instrumentará a través de convenios particulares con cada jurisdicción provincial interesada, los que deberán suscribirse en un plazo de 90 días a partir de la sanción de la Ley Provincial respectiva.

7) Asegurar, a través de los respectivos organismos sectoriales responsables y los Entes Reguladores de servicios públicos privatizados, que las medidas impositivas a adoptarse en los niveles de gobierno nacional, provincial o municipal que puedan implicar directa o indirectamente, reducciones de costos o aumento de los beneficios en las empresas prestadoras de servicios públicos y/o proveedoras de bienes y servicios en mercados no competitivos, resulten una completa transferencia de beneficios a los usuarios y consumidores.

8) Para financiar la eventual pérdida de recaudación provincial originada en la eliminación de impuestos y exenciones dispuestas en el presente Acuerdo, el Gobierno Nacional suspenderá la retención de los montos excedentes de Coparticipación Federal por arriba del mínimo de \$ 725 millones establecidos como garantía del “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales” suscripto el 12 de agosto de 1992 y ratificado por la Ley N° 24.130. Esta suspensión regirá transitoriamente en forma automática por sesenta (60) días y en forma permanente a partir del momento en que cada Provincia cumplimente los compromisos de aplicación inmediata asumidos en el presente Acuerdo. La garantía de \$ 725 millones se elevará a \$ 740 millones a partir del 1° de enero de 1994.

Cuando la recaudación impositiva definida en iguales términos al párrafo anterior exceda un nivel para las provincias de \$ 800 millones mensuales, las Provincias asumen el compro-

miso de utilizar estos excedentes para cancelar deudas consolidadas contraídas previamente al Acuerdo del 12 de agosto de 1992 o para financiar erogaciones de capital y programas de reformas de los Estados Provinciales que sean aprobados por el Gobierno Nacional.

TERCERO

Las Provincias firmantes y el Estado Nacional incluyen en el presente Acuerdo la prórroga hasta el día 30 de junio de 1995 de la vigencia del “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales” suscripto el día 12 de agosto de 1992, ratificado por ley N° 24.130, incluyendo las modificaciones introducidas por el punto 8) del artículo Segundo del presente.

Se incorpora a la Cláusula Primera, inciso b) del Acuerdo arriba mencionado a las Provincias de Corrientes con \$ 1.500.000 (Pesos un millón quinientos mil) y del Chaco con \$ 500.000 (Pesos quinientos mil), para cubrir desequilibrios fiscales.

CUARTO

Las Provincias y el Estado Nacional procederán a elevar a las legislaturas, dentro de los diez días de suscripto el presente, los proyectos de ley en virtud de los cuales se apruebe este Pacto con la autorización a los respectivos Poderes Ejecutivos a dictar las normas para cumplir con lo convenido en el presente Acuerdo.

El presente Acuerdo producirá efectos solo en favor de las provincias que lo firmen y desde el momento del acto de firma.

Este PACTO FEDERAL PARA EL EMPLEO, LA PRODUCCION Y EL CRECIMIENTO, queda abierto a la adhesión por parte de los señores Gobernadores de las Provincias que no lo suscriben en el día de la fecha.

Refrendan el presente los Señores Ministros del Interior, Dr. Gustavo Béliz y de Economía y Obras y Servicios Públicos, Dr. Domingo Felipe Cavallo y el Señor Secretario General de la Presidencia, Dr. Eduardo Bauzá.

En prueba de conformidad se firman tres (3) ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto.

LEY 24.037 DE PRESUPUESTO PARA EL AÑO 1994

Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Pública Nacional para el ejercicio 1994.

Sancionada: Diciembre 23 de 1993.

Promulgada Parcialmente: Diciembre 27 de 1993

El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso, etc., sancionan con fuerza de Ley:

CAPITULO I

Presupuesto de la administración nacional

ARTICULO 33. — Autorízase al Poder Ejecutivo nacional a modificar de la presente las partidas presupuestarias necesarias a efecto de dar cumplimiento y ratificar el acuerdo suscripto el 12 de agosto de 1993 entre el Gobierno nacional y las provincias de: Buenos Aires, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, La Pampa, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Tucumán, Corrientes y Santiago del Estero, como así también los que se lograren suscribir con posterioridad a la sanción de la presente, con las restantes provincias argentinas, autorízase también la ratificación de los acuerdos firmados en el marco del presente artículo.

NORMATIVA DE PACTOS / COMPROMISOS NACIÓN-PROVINCIAS

- Ley 24130: Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales
- Decreto 1807/1993. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.
- Ley 25.235. Compromiso Federal.
- Ley 25.400. Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal.
- DECRETO 1584/01. Segunda Adenda al Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal.
- Ley 25.570. Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.