

# ¿Sustituir ingresos brutos?

Replace the gross receipts tax?

**Héctor W. Nazareno\***

Profesor del Departamento de Economía y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba (Argentina)

## Resumen

El presente artículo constituye un recuerdo de la figura del Profesor Héctor Nazareno. Resulta ser un artículo de su propia pluma que elaborara como un aporte para el largo debate de política fiscal sobre un tema tan polémico como el impuesto a los ingresos brutos a nivel provincial. Su reciente partida nos hizo recordar este artículo de su firma, que continúa de actualidad, aún hoy en abril de 2024 pese a que data de abril de 1999. Esto es hace 25 años, pero hoy tiene plena vigencia. Su publicación, al mismo tiempo que constituye un homenaje a su trayectoria docente, resulta una contribución a las actuales controversias.

Palabras clave: Ingresos Brutos, Política Fiscal, Argentina.  
Código JEL: H22, H71.

Atento a ser un trabajo por invitación, el presente trabajo es un artículo que no ha pasado por el proceso habitual de arbitraje.

## Abstract

This article is a reminder of the figure of Professor Héctor Nazareno. It happens to be an article from his own pen that he wrote as a contribution to the long debate on fiscal policy on such a controversial issue as the gross income tax at the provincial level. His recent departure reminded us of this article of his signature, which is still current, even today in April 2024 despite the fact that it dates back to April 1999. This is 25 years ago, but it is still fully valid today. Its publication, at the same time that it is a tribute to his teaching career, is a contribution to the current controversies.

Keywords: Gross Income, Tax Policy, Argentina.  
JEL Codes: H22, H71.

\* Héctor Wallih Nazareno fue Profesor de la cátedra de Finanzas Públicas del Departamento de Economía y Finanzas de la FCE-UNC (Argentina). Durante muchos años, formó parte de la Comisión Organizadora de las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. También fue Vicedecano de la FCE-UNC y además condujo el Departamento de Economía como Director hacia mediados de la década de los noventa.

## 1. Un impuesto cuestionado

Fuertemente motivados por los compromisos asumidos al suscribir el Pacto Fiscal de agosto de 1993, pudo advertirse casi de inmediato en los principales estados provinciales, la búsqueda de alternativas de reemplazo del principal componente de su esquema de financiamiento presupuestario propio: el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Transcurridos algunos años sin que se advirtieran progresos significativos en la materia que no hubiesen ido más allá de un rediseño en la distribución de la carga impositiva con el propósito de transferirla hacia las etapas de distribución y comercialización, más recientemente parece haber vuelto a renacer el interés en discutir la cuestión y han trascendido nuevas propuestas impulsadas al parecer, desde los propios organismos oficiales.

Muy probablemente no admita discusión el marco de racionalidad en que se soporta el modelo tributario que el referido acuerdo federal intenta imponer a las provincias, cuando compromete a éstas a sustituir el impuesto que agrava el ejercicio de actividades económicas en su ámbito territorial, habida cuenta los indeseables efectos económicos que cabe atribuir al tributo en cuestión.

Entre las consecuencias indeseables que resultan de la aplicación de un impuesto que grava “en cascada” las transacciones de bienes y servicios se han señalado repetidamente las distorsiones en la competencia, muy particularmente en el caso del comercio exterior desfavoreciendo las exportaciones por ej. y la ausencia de neutralidad en lo que respecta a las decisiones sobre la organización empresarial, incentivando la acumulación de etapas en una sola unidad productiva como modo de eludir la carga impositiva. Evidentemente un impuesto de esta naturaleza no puede decirse

esté a la altura de los tiempos actuales en los que, en la búsqueda de una mayor competitividad y para enfrentar desde una posición más favorable las condiciones que les impone un mercado cada vez con mayor apertura, las empresas adoptan decisiones en el sentido de tercerizar procesos y más específicamente en lo que se refiere a servicios.

Lo propio podría decirse respecto a los efectos del tributo en relación a las organizaciones de compra que suelen constituir empresas de un mismo ramo, en orden a lograr un mejor poder de negociación frente a sus proveedores, con lo cual se ven obligadas a acudir a figuras no convencionales para instrumentar las operaciones, de modo de evitar configurar otros hechos impositivos y eludir la carga fiscal respectiva.

## 2. La sustitución: algunas cuestiones involucradas

De allí que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no pueda considerarse un impuesto óptimo, ni mucho menos, un tributo recomendable en las condiciones en que se desarrollan las actividades económicas fruto de las profundas transformaciones operadas en lo que va de la presente década y el vigoroso impulso que viene cobrando el flujo internacional de bienes y servicios, pero en el proceso de su sustitución no podrán dejar de abordarse determinadas cuestiones inherentes a la nueva estructura y las necesarias medidas de armonización de las legislaciones provinciales, que a la vez contemple medianamente las necesidades financieras de los fiscos subnacionales.

Ello resulta así, por cuanto en la estructura del gravamen sustituto deberá quedar claramente definido p.ej., el fisco que habrá de ejercer la potestad tributaria -y apropiarse de la recaudación obviamente- cuando se trate de

transacciones entre sujetos radicados en jurisdicciones diferentes, cuestión que en la situación actual queda resuelta por el denominado Convenio Multilateral con un determinado sesgo en favor de las provincias productoras. Al respecto cabría sostener que tratándose de un impuesto del tipo de los que gravan en definitiva el consumo o gasto de las personas, la totalidad de su producido correspondería atribuirse al fisco donde reside el consumidor final.

Una cuestión para nada menor, es la que se refiere a los niveles de recaudación que tendrá que asegurar el nuevo tributo aspecto que definirá el nivel de alícuota del impuesto sustituto y de cuyo resultado no debiera descartarse un efecto -aunque de una vez y para siempre- sobre el nivel de general de precios.

### 3. Las alternativas más conocidas

La aplicación de un impuesto que grave las ventas al por menor -del tipo de los que tienen legislados la mayoría de los estados en América del Norte- enfrentará la necesidad de instrumentar mecanismos de modo de que el proceso de recaudación no quede limitado a aquellos contribuyentes que venden bienes a consumidores finales, sino que además se apoye en los sujetos de mayor envergadura, por caso los fabricantes. Ello aún cuando pueda admitirse que el fenómeno de concentración observado en la economía argentina no ha dejado de involucrar también a los sectores de venta al por menor.

Constituyendo la designación de agentes de percepción una herramienta de la política tributaria de la que no resulta aconsejable prescindir bajo cualquier modalidad del gravamen, no pueden desconocerse las complejidades que ya presenta bajo el esquema tributario actual cuando se trata de contribuyentes que actúan en más de una jurisdicción provincial.

Complicaciones que pueden razonablemente presumirse para nada menores, en el caso de un tributo a las ventas a consumidores finales, a menos que se instrumente a través de un sistema de comprobantes fiscales especiales operado a través de un fondo centralizador.

### 4. El IVA provincial

Así las cosas, una de las alternativas de reemplazo más atractivas constituye sin dudas, la propuesta de sustituir el actual gravamen por otro que, operando del mismo modo que Impuesto la Valor Agregado que administra la DGI, sea aplicado simultáneamente por las provincias con una alícuota adicional fijada por cada una de ellas.

La conveniencia de adoptar un tributo bajo las pautas del que aplica la nación reside fundamentalmente en su reconocida neutralidad respecto las decisiones de los agentes económicos -de la que no cuenta Ingresos Brutos- y entre otras características no menos importantes y en la no generación de distorsiones respecto del comercio exterior, particularmente por el modo que permite que los exportadores -control aduanero mediante y bajo un régimen de “Tasa Cero”- puedan recuperar, con razonable exactitud, los impuestos que incidieron sobre las compras de sus insumos.

Precisamente, esa misma técnica es la que permitiría evitar los efectos no deseados del impuesto en el caso de las “exportaciones” de una provincia a otra, de modo tal que, como en las operaciones internacionales, los bienes salgan de la jurisdicción de origen sin la carga tributaria para ser finalmente gravados donde van a ser consumidos, evitando lógicamente las situaciones de múltiple imposición..

Pero así como el tráfico comercial entre naciones puede ser controlado a través de las aduanas, la verificación de las operaciones entre contribuyentes radicados en provincias

diferentes, a los efectos de que les sean concedido al vendedor el “beneficio” de no tributar por esa operación y recuperar lo que abonó al adquirir sus insumos, en el caso del IVA provincial tal mecanismo de control resulta inviable por una diversidad de razones, entre ellas las de orden constitucional.

En la búsqueda de una alternativa el sistema fiscal brasileño ha adoptado una mecánica que bajo el nombre de IVA Compartido ha logrado en algún modo soslayar el problema de la inexistencia de aduanas y neutralizar a la vez las posibles maniobras por parte de los contribuyentes, de declarar como ventas a otras provincias -y obtener los beneficios de una exportación- operaciones efectuadas en su propia jurisdicción.

El sistema ha sido propuesto para reemplazar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en nuestro país y consiste en determinar simultáneamente al tributo nacional, el débito fiscal correspondiente al IVA provincial aplicando en el caso de las operaciones locales, la alícuota que fijara la respectiva provincia (p.ej. 5%).

Cuando se tratare de ventas a otras provincias, la tasa correspondiente al IVA provincial sería cero, de tal modo que el “exportador” de bienes hacia otras jurisdicciones pueda recuperar el impuesto provincial que incidiera sobre sus insumos (sus créditos fiscales) y el bien será introducido sin gravámenes a la jurisdicción del comprador; donde al momento de su venta generará la obligación fiscal correspondiente, sin crédito fiscal computable.

Con el propósito de que la carga tributaria total no resulte diferente para las operaciones según se concerten con contribuyentes de la misma o de otra provincia, el esquema se complementa con la obligación de determinar el IVA a ingresar al fisco nacional agregando a la alícuota que establece la Ley N°

23349, la que fijara la jurisdicción del vendedor (21%+5%=26% en el ejemplo).

Es así como en el caso de las operaciones interprovinciales el fisco nacional contará con una anticipación del impuesto en virtud del débito fiscal incrementado con que tributará el “vendedor-exportador”, que lógicamente habrá de redundar -por el mayor crédito fiscal que transfiere- en una obligación menor para la etapa siguiente (su comprador).

Constituyendo el IVA Compartido como se señalara, una interesante propuesta para sustituir un impuesto conflictivo, en su evaluación no debieran subestimarse algunos aspectos vinculados con su instrumentación y que necesariamente habrán de requerir de soluciones específicas, ante el hecho altamente probable de que bajo una mecánica como la propuesta, se presenten casos de contribuyentes con permanentes saldos a favor tanto sea en el impuesto nacional como en el tributo provincial. La aplicación de ágiles mecanismos de reintegros aparece así como inevitable; al respecto cabe recordar que las experiencias nativas, tanto en el orden federal como en el local no han sido hasta ahora muy alentadoras.

Una cuestión diferente y para nada de menor complejidad que las que muy someramente fueron referidas, es la que se les presentará a las administraciones fiscales provinciales en la transición hacia el nuevo gravamen, ante los tiempos que demandarán las tareas de capacitación que deberán encarar, sin que ello implique restringir esfuerzos en el control de cumplimiento del actual impuesto, de cuya recaudación no podrá prescindir el lado financiero del presupuesto. Aunque tal cuestión no es tema de esta nota.

En pocas palabras el camino a recorrer es largo y no exento de dificultades, pero vale la pena recorrerlo, el destino es promisorio.