



Universidad Nacional de La Plata

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

**Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas -  
Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto  
Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas**

**Horacio L. P. Piffano**

Documento de Trabajo Nro. 69  
Mayo 2007

**Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de Córdoba  
39° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas**

**“Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas \***

**Dr. Horacio L. P. Piffano  
(Universidad Nacional de La Plata, Argentina)**

**Resumen**

El trabajo explora las posibilidades de armonización de la imposición dual a las ventas en Argentina y Brasil, haciendo un repaso de las alternativas mayormente sugeridas en la literatura específica, a saber: el combinar un IVA Federal con un IVA Provincial, o bien, con un IVM Provincial. Luego se analizan las posibilidades técnicas que tendría una reformas de este tipo de imposición en ambas federaciones, para finalmente identificar combinaciones similares que permitirán un grado importante de armonización tributaria entre ambos países, destacando que las mismas no solamente implicarán avances notables en las cuestiones relativas al mercado común, sino a la mejora de los sistemas tributarios propios. En la parte final el trabajo se advierte sobre el escenario complejo que enfrenta la imposición a las ventas en el actual escenario de globalización, con características de complicarse aún más en el futuro, y sugiere prestar atención a las reformas que se están registrando en muchos países emergentes referidos a la imposición directa a través del nuevo Flat Tax.

**Palabras Clave:** Imposición Dual a las Ventas; Armonización Tributaria, Argentina y Brasil, Alternativas IVA Federal e IVA Subnacional versus IVM Provincial.

**Código JEL:** H2, H5; F2.

**Abstract**

The paper explores the harmonization possibilities of dual sales taxation between Argentina and Brazil, making a review of usual alternatives suggested in the specific literature, that is: to coordinate a Federal VAT with a Subnational VAT, or with a Provincial Retail Sales Tax. Afterwards, the technical possibilities of reform of this type of imposition in both federations are analyzed, to finally identify similar combinations that will allow an important tax harmonization between both countries, pointing out that these reforms not only will imply huge improvements in a critical issue dealing with the common market, but also improvements in own tax systems. At the end, the paper makes a warn about the complex scenario that sales taxation faces in the present scenario of globalization, with characteristics to be worsen in the future, and suggests to take note of what is going on in many emergent countries dealing with direct taxation through the new Flat Tax.

**Key words:** Dual Sales Taxation; Tax Harmonization, Argentina and Brazil; Federal VAT and Subnational VAT versus Provincial Retail Sales Tax.

**JEL Code:** H2, H5; F2.

---

\* Versión corregida de la presentación efectuada por el autor en el Forum Fiscal dos Estados Brasileiros (Foz do Iguacu, Brasil, 2006) bajo el patrocinio de Forum of Federations, con la colaboración de la Konrad Adenauer Foundation y el Forum dos Estados Brasileiros.

**FÓRUM FISCAL dos ESTADOS BRASILEIROS**  
**3er INTERNATIONAL SEMINAR**

**THEME 1: “Fiscal Harmonization and Subnational Taxation – Value Added Tax”**

**“Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas”<sup>1</sup>**

**Dr. Horacio L. P. Piffano**  
 (Universidad Nacional de La Plata, Argentina)  
[piffano@fibertel.com.ar](mailto:piffano@fibertel.com.ar)  
 Marzo, 2006

**Introducción**

En este trabajo se discute el problema de “Imposición Dual a las Ventas en Países Federales”, y, particularmente, las alternativas “IVA Subnacional versus Impuesto Provincial o Estadual a las Ventas Minoristas”, pensando esencialmente en dos federaciones – Argentina y Brasil – de características institucionales ciertamente diferentes.

En primer lugar, permítaseme citar tres bloques de referencias básicas que recomiendo sobre el tema. En orden alfabético de los autores, ellas son: 1) Bird, R. (2005), McLure, Jr., (2005) y Piffano (2003, 2005b) – para un tratamiento directo del tema -. 2) Cnosen (1987, 2002); McLure, Jr. (1997, 1999); y, Zodrow y Mieszkowski (2002) – sobre la discusión referida al IVA Federal versus el Impuesto Nacional a las Ventas Minoristas, que tuviera lugar en EUA cuando la “reforma tributaria fundamental” fuera planteada en ese país - ; y, 3) Bird (1994, 1999); Bird y Gendron (1998, 2001); Keen y Smith (1996, 1999); McLure, Jr. (2000, 2005); Mintz, Wilson, y Gendron (1994), Piffano (1999b, 1999c, 2003, 2005b); y, Varsano (1995, 1999) – cuando se concretara una importante discusión sobre la imposición subnacional a las ventas y varias variantes de IVA dual y provincial -.

La discusión sobre este tema es algo compleja, pues aparte de las cuestiones teóricas, existen pocas experiencias de países federales que brinden ejemplos de sistemas duales (independientes) de imposición a las ventas. El caso (¿bueno?) usualmente citado es el de Canadá y el de Brasil (¿no tan bueno?), y las experiencias limitadas (no muy buenas) de Argentina y la India. El resto posee un sistema de imposición a las ventas (tipo IVA) centralizado - y de alguna manera coparticipado - con ausencia de impuestos estatales equivalentes, o el caso de EUA donde el gobierno federal carece de este tipo de impuesto<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Versión corregida de la presentación efectuada por el autor en el Forum Fiscal dos Estados Brasileiros (Foz do Iguaçu, Brasil, 2006) bajo el patrocinio de Forum of Federations, con la colaboración de la Konrad Adenauer Foundation y el Forum dos Estados Brasileiros.

<sup>2</sup> Para detalles de estas experiencias ver Bird, R. y Gendron, P. (2001). Los autores citan asimismo el caso de un país unitario, como Japón, que posee un IVA central con un sistema del tipo *piggy backing* en su arreglo con las Prefecturas (nivel de gobierno regional).

## El Sistema Ideal de Imposición a las Ventas

En alusión a un sistema de imposición a las ventas estaduales, McLure, Jr., (2005) señala cinco características de lo que denomina el “Sistema Ideal de Imposición a las Ventas” – tres económicas, una administrativa y una política – usualmente aceptadas por investigadores y expertos en tributación:

- 1) Todas las ventas a consumidores deben ser gravadas a una misma o única tasa
- 2) Las ventas a negocios deben estar exentas
- 3) Las ventas deben ser gravadas bajo el principio de destino
- 4) Estas tres características deben ser alcanzadas con costos de cumplimiento y administración razonables
- 5) Cada nivel de gobierno debe tener el poder de establecer su propia tasa

Permítaseme introducir aquí algunas pocas consideraciones sobre este Sistema Ideal de Imposición a las Ventas. Gravar solamente el valor agregado o el consumo final con una alícuota uniforme y no gravar el consumo intermedio, es un principio de general aceptación en el mundo académico, excepto en presencia de bienes no gravables (como el ocio). Las reglas de Ramsey; Corlett y Hague; Habegger; Meade; han reconocido diferentes tratamientos en las alícuotas impositivas sobre argumentos de eficiencia económica, aunque en la práctica muchas de estas recomendaciones no son siempre aplicadas. En cambio muchas legislaciones sobre el IVA contemplan tasas diferenciales justificadas en razones de equidad distributiva. En línea con estas reglas, Ahmad y Stern (1991), discutiendo sobre las características requeridas a un IVA ideal, han señalado que “...Una ventaja que no debiera ser reclamada al IVA es uniformidad. No hay nada en la lógica del IVA que requiera uniformidad...”.

Con relación a gravar o no gravar el consumo intermedio, existe cierta literatura que también ha adelantado una idea diferente en caso de firmas que detentan poder de mercado. Myles (1989, 1996) ha sugerido que en caso de firmas verticalmente ligadas donde solamente una de ellas es imperfectamente competitiva, los bienes intermedios deberían ser gravados con una alícuota *específica*. Más tarde, Colangelo, G. y Galmarini, U. (2001) extendieron esa recomendación al caso de una alícuota *ad valorem* (proporcional). La conclusión de esta literatura es que cuando los bienes intermedios tienen substitutos cercanos, el poder de mercado es débil, los beneficios marginales son reducidos y el principio de fijación del precio en base al costo marginal estará operando en la economía. Por lo tanto, en ese caso, el IVA es la mejor alternativa. Pero en el caso contrario, cuando los bienes intermedios no tienen substitutos cercanos y las firmas detentan poder de mercado (oligopolio), gravar a los bienes intermedios es eficiente y el IVA no es la mejor alternativa. De todas maneras, la uniformidad de alícuotas ha sido un objetivo perseguido por las legislaciones de muchos países (por ejemplo en la UE). La recomendación de alícuotas uniformes – basada en razones administrativas – ha sido también justificada como restricción a los *lobbies* representativos de la “sociedad buscadora de rentas” tratando de obtener beneficios fiscales a través del gasto tributario.

Finalmente, respecto de la característica 5) – la autonomía estadual para fijar la alícuota del impuesto – resulta necesario señalar que descentralización fiscal no debe significar anarquía fiscal. Toda federación requiere de una importante dosis de coordinación vertical, fiscal y financiera. La ausencia de tal coordinación, provocará externalidades verticales negativas. Las decisiones de inversión pueden ser afectadas por la acción no coordinada de los gobiernos. Especialmente en presencia de políticas tributarias sobre bases concurrentes, con

efectos no necesariamente similares en todas las actividades económicas. Dependiendo de las tasas impositivas, la definición de bases tributarias, exenciones, ventajas financieras, etc., existirán ineficiencias e inequidades horizontales, en ausencia de armonización entre ambos niveles de gobierno.

Todo gobierno que persiga incrementar sus ingresos tributarios mediante el aumento de su propia alícuota, ciertamente enfrentará un límite natural a ese objetivo. Ese límite depende de la elasticidad-alícuota del rendimiento tributario. De acuerdo con la conocida curva de Laffer, en el tramo creciente de la misma cuando la elasticidad-alícuota es positiva, un incremento de la misma aumentará el rendimiento tributario, Pero lo opuesto ocurrirá en caso contrario; un aumento de la alícuota reducirá el rendimiento tributario. Si dos niveles de gobierno convergen simultáneamente a gravar la misma base tributaria, la determinación de la alícuota impositiva muy probablemente implicará externalidades pecuniarias recíprocas. Estas externalidades recíprocas exigen un consenso sobre cierta presión tributaria consolidada. De acuerdo con este análisis, un límite al ejercicio de la autonomía provincial – atributo considerado esencial en un Sistema Ideal de Imposición a las Ventas – debe ser reconocido.

Lo que quiero enfatizar sobre este punto es que “la competencia tributaria vertical” en una federación puede resultar finalmente dañina, tanto desde el ángulo macroeconómico (¿los peligros de la descentralización?<sup>3</sup>) como microeconómico, sino se instrumentan acuerdos de “*tax room*” entre ambos niveles de gobierno<sup>4</sup>. Este desenlace dañino de la competencia tributaria vertical ha de ser alentado en escenarios de débil transparencia fiscal (*accountability*), donde los costos políticos de gravar a los ciudadanos (*constituency*) no resulten nítidamente identificables o perceptibles respecto de cada nivel de gobierno, circunstancia que se presenta en general en la imposición indirecta, según discutiremos más adelante al presentar el punto de vista de elección pública (*public choice*). Esto no significa negar los beneficios de la “competencia tributaria horizontal”, que resulta ser la consecuencia natural de la autonomía de los gobiernos subnacionales en la fijación de sus propias alícuotas, tópico al que retornaré luego. Pero este ejercicio de la autonomía subnacional debería estar sujeto a la restricción de un acuerdo federal con el gobierno central, referido a lograr un consenso sobre una cierta presión tributaria global en la economía y la definición de los respectivos “espacios tributarios” de cada nivel de gobierno.

### **Consecuencias de las características de un Sistema Ideal de Imposición a las Ventas**

Algunas consecuencias de las anunciadas características de un Sistema Ideal de Imposición a las Ventas deberían ser mencionadas. Primero, de las características 1) y 5) se deduce la necesidad o conveniencia de adoptar una única y común legislación sobre la base tributaria. Una base tributaria uniforme – más el atributo de una única alícuota general – harían posible evitar distorsiones en precios relativos. Este es naturalmente la mayor restricción a la autonomía de la política tributaria para los gobiernos subnacionales.

<sup>3</sup> Prud'homme, R. (1995); Tanzi, V. (1995).

<sup>4</sup> En nuestros países, este acuerdo puede instrumentarse dentro del sistema de las “Leyes de Responsabilidad Fiscal”, o bien mediante los sistemas de “Coparticipación Federal de Impuestos”.

Segundo, el principio de destino requiere que el consumo intermedio esté exento, pues aunque las exportaciones estén exentas del pago del impuesto, el impuesto que grava los consumos intermedios no podría ser objeto de devoluciones. Como señalara McLure, C., Jr. (2005), admitir exenciones a los negocios (o vendedores registrados) no es realmente una dificultad administrativa sino más bien el objetivo prevaleciente de los gobiernos de incrementar el rendimiento tributario.

Ahora, ¿cómo evitar el fraude en las ventas intermedias y finales, intentando eximir del impuesto al consumo intermedio? La solución es la concurrencia en la imposición a las ventas (imposición dual) y la coordinación federal con dos posibles soluciones (la gran pregunta): ¿el IVA Subnacional o el Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas?

### Problemas con el IVA Subnacional

La siguiente Tabla 1 describe las principales modalidades de IVA Subnacional que han sido introducidas en algunos países o sugeridas en la literatura específica<sup>5</sup>. Debido a limitaciones de espacio, permítaseme ahora hacer solo una breve enunciación de las dificultades de cada variante<sup>6</sup>.

**Tabla 1**  
**Taxonomía de los IVA Subnacionales**

IVA Origen	IVA Destino
IVA Origen Puro	IVA Destino Pago Diferido (Unión Europea)
IVA Origen Modificado (Comisión de la UE)	IVA Prepago (Poddar)
IVA Origen Restringido (Comisión de la UE)	IVA Integrado Viable (VIVAT) (Keen y Smith)
IVA Híbrido Origen-Destino (ICMS de Brasil)	IVA Dual (Bird y Gendron)
	IVA “Partilhado” (Varsano)
	IVA Compensatorio (CVAT) (McLure)

- **IVA Origen “Puro”:**

- El consumo intermedio es gravado generando distorsiones en previos relativos.

<sup>5</sup> En el Apéndice se encuentra una breve explicación de cada variante. Como se verá luego, en Canadá existe otro arreglo de imposición a las ventas entre el Gobierno Federal y tres provincias: el Impuesto Armonizado a las Ventas - Harmonized Sales Tax (HST) -. Para más detalles y una más completa taxonomía del IVA Subnacional, ver Piffano, H. (2003).

<sup>6</sup> Ver Piffano, H. (1999b), (1999c), y (2003) para mayores detalles y corroboraciones formales de posibles distorsiones y fraudes en las alternativas de IVA Subnacional.

- La presión tributaria depende de la localización geográfica de los vendedores (incentivos a las “guerras tributarias” entre estados persiguiendo persuadir a los inversores).
  - Las devoluciones o ajustes en fronteras no son posibles. Las exportaciones son gravadas y las importaciones están exentas (sesgo anti-exportador o pro importador).
- **IVA Origen “Modificado”:**
    - Requiere de un costoso mecanismo de *clearinghouse*.
    - Genera incentivos al fraude de origen en insumos y fraudes en pagos de transferencias entre empresas pertenecientes al mismo grupo económico.
- **IVA Origen “Restringido”:**
    - La uniformidad de las alícuotas requeridas por esta modalidad inhibe el ejercicio esencial de la autonomía fiscal de los gobiernos, la potestad para fijar su alícuota general, según el Sistema Ideal de Imposición a las Ventas.
    - A pesar de la uniformidad, requiere un sistema interestadual de intercambio de información a fin de evitar fraudes en los créditos fiscales que habrán de ser reconocidos independientemente del fisco que hubiere gravado la venta.
- **IVA “Híbrido” Origen-Destino:**
    - Reúne problemas de ambos tipos de IVA.
    - Genera incentivos a guerras tributarias en lo relativo a la alícuota que grava las ventas intraestadales. Si las alícuotas son reguladas por el Gobierno Central – como sería el caso de las ventas interestadales - entonces se elimina el atributo esencial del Sistema Ideal de Imposición a las Ventas.
    - No evita el fraude del “paseo de la factura” (“*invoice sightseeing*”) toda vez que las alícuotas que rijan para las ventas intraestadales difieran de las que rijan para las ventas interestadales<sup>7</sup>.
- **IVA Destino “Pago Diferido”:**
    - El tratamiento de tasa cero a las exportaciones es efectuado en base a un sistema de autodeterminación de los contribuyentes, posibilitando el fraude en los destinos de las ventas (“paseo de la factura”).
    - Incentivos a guerras comerciales debido a diferenciales de tasas entre estados.
- **IVA “Prepago”:**
    - Las exportaciones entre estados son hechas bajo un mecanismo de “prepago” en destino. Esto significa un beneficio financiero para los fiscos subnacionales en

---

<sup>7</sup> Ver Varsano, R. (1995, 1999) para detalles sobre estos fraudes con el ICMS en Brasil.

comparación con el IVA Destino Pago Diferido, pero el incentivo al fraude en el destino de las ventas no es eliminado.

- Cualquier comerciante puede comprar un certificado de prepago en el estado donde rija la menor tasa.
- **IVA “Integrado Viable” (VIVAT):**
    - El VIVAT intenta resolver el fraude en el destino de las ventas (en sentido regional o territorial), pero no resuelve el problema de posible fraude entre compras finales (o pertenecientes a compradores no registrados) y compras intermedias (o pertenecientes a compradores registrados), ambos tipos de agentes económicos naturalmente teniendo cierta residencia geográfica.
    - Como Bird y Gendron (2000) han señalado, VIVAT cambia un tipo de asimetría de cumplimiento tributario (referido a las ventas intra o interestadales) por otro tipo de asimetría (referida a ventas a comerciantes registrados o no registrados).
    - Un mecanismo de *clearinghouse* es requerido porque los fiscos de destino admiten crédito fiscal por las compras gravadas en origen.
    - Se trata de una sugerencia de IVA para los países miembros de la UE, donde por el momento no es posible imaginar un gobierno central con un IVA dual como en una federación<sup>8</sup>.
  - **IVA Dual:**
    - Similar al IVA Destino Pago Diferido, operando en ambos niveles de gobierno al mismo tiempo (como en Canadá).
    - Sus sostenedores (Bird y Gendron) confían en que la unificación de la administración tributaria resuelva los problemas del comercio cruzando fronteras.
    - Ellos también advierten sobre la necesidad de *expertise* y confianza mutua entre los servicios de administración tributaria de ambos niveles, federal y provincial. No creen que éste pueda ser el caso de países como Argentina, Brasil, Rusia e India.
  - **IVA “Partilhado” (“Barquinho”):**
    - Suponiendo el caso relevante – presencia de tasas sobre ventas finales diferenciales entre estados – como los débitos y créditos fiscales se cancelan entre sí, la presión tributaria y el rendimiento tributario de cada jurisdicción depende de

---

<sup>8</sup> La sugerencia fue adelantada con la finalidad de sustituir el actual IVA Destino Pago Diferido operando en UE desde 1993, forzando a las administraciones fiscales de los países miembros a crear un sistema de información on-line (VAT Information Exchange System o VIES). El sistema contiene el registro de los códigos tributarios emitidos en cada país miembro y datos sobre el volumen de las ventas interestadales comunitarias, confiando de esta manera reducir el problema del fraude indicado previamente para esta modalidad de IVA. En rigor, el Informe Neumark había propuesto un IVA Origen “Restringido” para la UE. Esto implicaba la necesidad de igualar las alícuotas del impuesto. Dificultades para lograr esta uniformidad de tasas indujo a adoptar “transitoriamente” el IVA Destino Pago Diferido.

la determinación geográfica de las ventas finales. Esto da lugar al incentivo de fraudes en los destinos declarados por los vendedores.

- Igualar el débito fiscal en origen a través de la alícuota complementaria federal no es suficiente. Al permitir el crédito fiscal en destino del impuesto federal, el problema del IVA Destino Pago Diferido no es resuelto.
- Requiere considerar la situación fiscal neta de cada contribuyente con el fisco federal y el subnacional, y un mecanismo de devoluciones de ambos gobiernos en los casos de débitos netos negativos.
- Involucra al gobierno federal en un problema de administración tributaria subnacional sin ningún incentivo a hacerlo. Quizás con un incentivo perverso en presencia de la explotación de una base compartida.

- **IVA Compensatorio:**

- Promediar las tasas subnacionales para calcular la tasa compensatoria federal (CVAT) en el caso de las ventas cruzando fronteras, esperando con ello reducir los diferenciales de tasas, no resuelve el problema de fraude en los destinos.
- En realidad, la tasa que grave el consumo intermedio no es relevante, pues finalmente débitos y créditos cancelan mutuamente. El incentivo al fraude en el destino de las ventas surgirá toda vez que los diferenciales de tasas en ventas finales estén presentes.
- El valor agregado es gravado con tres diferentes tasas dependiendo de donde tienen lugar o son registradas las ventas (las ventas dentro de la provincia de origen, las ventas a otro estado de destino, y las ventas interjurisdiccionales para consumo final en todas las provincias – correspondiente a compras cruzando fronteras por consumidores finales).
- Además, el rendimiento de estas últimas requieren de un mecanismo de *clearinghouse*.

### **La imposición dual a las ventas y el enfoque de “elección pública” (“*public choice*”)<sup>9</sup>**

Un importante aspecto referido al IVA Subnacional, particularmente del tipo Dual-Partilhado-Compensatorio, es la posibilidad de un comportamiento estratégico de los gobiernos persiguiendo explotar la misma base tributaria común. Si el gobierno federal persigue igualar las presiones tributarias en todas las jurisdicciones, se genera un fuerte incentivo a los estados o provincias para fijar la tasa de su propio impuesto al mayor nivel compatible con dicho objetivo federal. La solución que propone la armonización de los dos sistemas (nacional y provincial) parece complicada cuando escenarios cambiantes y diferentes características de las economías regionales deben ser tenidos en cuenta. Pero fijar una tasa subnacional sobre las ventas uniforme por el gobierno federal, cuando esto fuera posible constitucionalmente, – no importando su nivel, si el más alto posible, el más bajo o un promedio con pequeñas dispersiones admitidas –, destruye la razón original de la descentralización fiscal: la autonomía subnacional en la determinación de la tasa del impuesto.

---

<sup>9</sup> Extraído de Piffano, H. (2003).

La autonomía subnacional para determinar las alícuotas de sus impuestos es crucial para la competencia entre estados o provincias. Este escenario competitivo permite al teorema de Tiebout trabajar para bien. En principio, la competencia tributaria no debiera ser calificada de negativa, cuando son evitadas las distorsiones mediante sistemas tributarios que emplean alícuotas generales uniformes.

Sin embargo, la competencia entre gobiernos como incentivo para atraer inversiones a sus territorios ha sido calificada como desmejoradora del bienestar debido a externalidades fiscales entre regiones que conducirían a una reducción continua de las alícuotas impositivas y, consecuentemente, a la subprovisión de bienes públicos en equilibrio (“*race to the bottom*”)<sup>10</sup>. Como Janeba, E. y Schjelderup, G. (2002) han señalado, este punto de vista está en agudo contraste con la literatura de elección pública (*public choice*) (Brennan y Buchanan, 1980; McLure, C, Jr., 1986) que argumenta que la competencia en general, y la competencia entre gobiernos en particular, es beneficiosa porque reduce el despilfarro del gobierno y disciplina a los políticos (reduce la renta de los políticos). El argumento de la externalidad también olvida el tener en cuenta que las distorsiones pueden ser producidas por la asimétrica provisión de bienes públicos entre regiones, es decir, asimetrías por el lado del gasto de la política fiscal. Cuando la provisión asimétrica de bienes públicos está presente, y esta asimétrica provisión cambia las ecuaciones económicas de las inversiones privadas, la armonización tributaria no solamente puede resultar condición no suficiente, sino incluso condición no necesaria para evitar distorsiones a través del comportamiento fiscal de los gobiernos<sup>11</sup>.

La literatura más elaborada sobre competencia tributaria dañina, ha sido sustentada sobre el supuesto básico de imposición distorsionada sobre el capital<sup>12</sup>. Si la competencia tributaria beneficiosa a lo Tiebout es mayor que la competencia dañina o no, dependería de dos tipos de parámetros. Por un lado, el argumento relativo a la demanda regional diferencial (preferencias) y, por el otro lado, el referido a la carga excedente de la imposición distorsiva sobre el capital y la sub-provisión de bienes públicos, causada por la intención de los gobernantes locales tratando de evitar la salida del capital de su jurisdicción. Un trabajo interesante reciente de Brueckner (2004)<sup>13</sup> ha analizado este problema mediante un modelo de simulación. Su conclusión es que dependiendo de los parámetros mencionados, la competencia tributaria podría ser beneficiosa o, por el contrario, dañina.

Competencia fiscal beneficiosa versus competencia fiscal dañina, es un debate permanente que continuará en el futuro, porque aparte de la validez de los argumentos técnicos o teóricos y las pertinentes corroboraciones empíricas, concepciones ideológicas y fuertes intereses económicos subyacen detrás de la cortina. Como es conocido, la Unión Europea persigue avanzar en la armonización tributaria entre los estados miembros, reduciendo las asimetrías internas en las legislaciones tributarias (por ejemplo, en aquellos casos de

<sup>10</sup> Ver Zodrow, G. y Mieszkowski, O. (1986); Wilson, J. D., (1986, 1999).

<sup>11</sup> Sobre este aspecto de la armonización fiscal ver Piffano, H. y Porto, A. (1994).

<sup>12</sup> Este supuesto está ligado al tipo usual de impuestos sobre la propiedad, financiando a los gobiernos locales. Para un survey de las teorías sobre competencia tributaria, ver Wilson, J. D. (2000).

<sup>13</sup> Brueckner cita a su vez la literatura básica sobre el tópico, con referencia a los trabajos de Oates (1972), Berglas (1976), Wooders (1978), y otros autores.

Luxemburgo, Reino Unido, o Suiza)<sup>14</sup>. Al mismo tiempo, la UE ha tratado de persuadir al gobierno de los EUA a que el Internal Revenue Service (IRS) colabore con la Comunidad informando sobre el pago de intereses por depósitos en entidades financieras de los EUA a no residentes europeos<sup>15</sup>. Tal regulación es fuertemente resistida por el sector financiero americano y por muchos líderes políticos, debido al posible efecto negativo sobre el flujo de las inversiones a los EUA, país que tiene menor presión tributaria que los países miembros de la UE<sup>16</sup>.

Sin embargo, desearía enfatizar aquí que esta discusión sobre competencia tributaria, está referida a “competencia tributaria horizontal”. La “competencia tributaria vertical” en una federación (Nación versus Provincias), como fuera ya mencionado, no solamente es naturalmente distinta a la competencia horizontal, sino que ella muy probablemente conduzca a un resultado ineficiente y quizás no equitativo, agravado en escenarios de débil transparencia (*accountability*) del accionar independiente de ambos niveles de gobierno, en particular en el caso de la imposición indirecta concurrente, como se discute seguidamente.

En efecto, volviendo a la cuestión del *accountability* o la transparencia, una crítica fundamental que puede ser formulada a la alternativa de un IVA Subnacional, y particularmente a cualquier tipo de IVA dual, es que no obstante la alícuota de cada nivel de gobierno quedar identificada en la correspondiente ley impositiva, la “incidencia” tributaria estará oculta para los ciudadanos. Ellos no tendrán una idea clara de la magnitud y destino de sus contribuciones; especialmente, cuales son las diferencias entre los residuos fiscales imputables a cada nivel de gobierno (subnacional y nacional). Aún cuando los balances fiscales netos (débitos netos) sean individualizables por cada nivel de gobierno, la percepción del electorado del impuesto-precio correspondiente a los bienes públicos nacionales y subnacionales estará poco clara o confusa, de manera que el principio de correspondencia fiscal resultará roto. En rigor, quien paga el débito fiscal neto (débitos menos créditos fiscales) es un comerciante o intermediario. Esto es, los contribuyentes de ley constituyen una porción pequeña del electorado y no todos los consumidores y propietarios de los factores quienes finalmente serán afectados en su bienestar por el impuesto. Desde el punto de vista económico, los contribuyentes registrados en el IVA pueden ser considerados como meros “agentes de retención o de percepción del impuesto” y no de “contribuyentes” en sentido económico, porque la incidencia tributaria afectará a cualquier agente económico directa o indirectamente ligado a la transacción gravada. Los ciudadanos afectados (consumidores finales y/o propietarios de los factores) tendrán poca

---

<sup>14</sup> El comisionado de la UE por el mercado común, ha negociado también con algunos países pequeños, como Liechtenstein, Andorra, San Marino, y Mónaco, un tratado para compartir información tributaria e introducir un sistema de retenciones. Los países nuevos de la UE, en cambio, han demostrado ser renuentes a avanzar en la armonización de la imposición del impuesto a las ganancias de empresas, que solamente pretendería un acuerdo sobre “bases tributarias” exclusivamente (al menos por el momento), enfrentado a los países viejos de menor ventaja competitiva.

<sup>15</sup> La temporalmente suspendida IRS REG-133254-02 propuesta por la Administración Clinton tomando acogida de la solicitud de la UE, está ahora esperando una decisión final del gobierno americano.

<sup>16</sup> Se argumenta que esta iniciativa no es necesaria para asegurar el cumplimiento tributario de los contribuyentes de los EUA y habría de dinamitar la performance de la economía americana al provocar la salida de capitales del sistema financiero americano, estimado en alrededor de \$2.3 trillones (dólares americanos) invertidos en las instituciones financieras, aunque la regulación sólo aplica a una porción de ese monto.

información o transparencia acerca del costo de oportunidad derivado de sus demandas por bienes públicos al correspondiente nivel de gobierno<sup>17</sup>. El profesor Richard Bird, me ha hecho llegar su discrepancia sobre este punto en alusión a la prueba del buen funcionamiento que en este aspecto ofrece el IVA federal y el IVA estadual de la provincia de Québec en Canadá; experiencia que citaremos más adelante. Bird entiende que los ciudadanos canadienses conocen bien a que gobierno paga cada uno de estos dos impuestos. No obstante, en un pasaje de su trabajo ya citado (Bird, R., 2005) reconoce que la concurrencia en varios impuestos – como ocurre en Canadá respecto a la imposición a las ventas y al impuesto a los ingresos – daña al principio de *accountability*.

La falta de transparencia en asuntos fiscales produce “ilusión fiscal”<sup>18</sup>. Este fenómeno prevalece si el electorado sistemáticamente mal percibe la presión tributaria. El efecto de la separación de las decisiones de gasto y de tributación ha sido analizado por Winer, S. (1983), quien ha demostrado que estas características de la mayoría de las democracias representativas pueden provocar ilusión fiscal y contribuir a incrementar el gasto del gobierno. La influencia del diseño tributario como causa de ilusión fiscal fue también analizado más recientemente por Tyran y Sausgruber (2000) en un interesante *paper* donde los autores combinan el enfoque del mercado experimental comparativo (*comparative experimental market approach*) de Smith, et al, (1982), con un estudio de voto experimental (Palfrey, 1991). Los autores demuestran y confirman la hipótesis de John Stuart Mill (1848) que la presión tributaria asociada con un impuesto indirecto (cuya incidencia está “escondida” en los precios de los bienes) es sistemáticamente subestimada, mientras que este no es el caso con un impuesto directo equivalente<sup>19</sup>. Ellos demuestran que

---

<sup>17</sup> El costo de los bienes subnacionales estará oculta a los ciudadanos cuando todos los precios (sobre el consumo final e intermedio) son afectados por la combinación del IVA dual (federal y subnacional), con diferentes alícuotas en cada jurisdicción. Los precios relativos de los bienes y servicios finales e intermedios sujetos al comercio interjurisdiccional del mercado común, serían necesariamente afectados por la incidencia diferencial de la presión tributaria (incidencia) sobre los valores agregados regionales. Estas presiones tributarias sobre los valores agregados regionales no necesariamente coincidirán con las alícuotas legales de las respectivas estructuras tributarias en cada jurisdicción debido al fenómeno de la traslación. La incidencia tributaria dependerá de dicha estructura legal, las condiciones cambiantes de los mercados a lo largo del ciclo de los negocios, de las características de la cadena producción / consumo de cada tipo de bien o servicio, y de las características y estructura de la propiedad de los recursos regionales. ¿Donde, cuando, sobre quien o sobre el bienestar de que individuos habrá de ser imputada o asignada la incidencia del impuesto dual? ¿Quién lo sabe? Nadie lo sabe! Por ello el IVA – debido a su capacidad rendidora en recursos y su incidencia invisible – son características atractivas para muchos políticos. La conexión Wickselliana estará al menos seriamente debilitada.

<sup>18</sup> Para un *survey* sobre este tema ver Oates, W., 1988.

<sup>19</sup> John Stuart Mill (1848) dice: “Perhaps...the money which [the tax payer] is required to pay directly out of his pocket is the only taxation which he is quite sure that he pays at all...If all taxes were direct, taxation would be much more perceived than at present; and there would be a security which now there is not, for economy in the public expenditure”. También Juan Bautista Alberdi (1854) reconoció la ausencia de visibilidad en la imposición indirecta, aconsejando no obstante su empleo en el nivel nacional de gobierno en razón de la urgencia de entonces por sumar recursos al Tesoro del nuevo gobierno de la Confederación; dice Alberdi: “la contribución indirecta es la más **abundante** en producto fiscal, como lo demuestra el de las aduanas, comparativamente superior al de todas las demás contribuciones” y agrega, “Es la más **fácil**, porque **es imperceptible al contribuyente su pago**, que casi siempre hace en el precio que da por los objetos que consume. Paga la contribución en el precio con que compra un placer, y naturalmente la paga sin el disgusto que acompaña a toda erogación aislada. Esta calidad de **la contribución indirecta es de mucho peso en países y en tiempos en que la autoridad empieza a establecerse, y necesita economizar todos los**

la ilusión fiscal del votante hace que apruebe una propuesta de redistribución tributaria que no es consistente con su interés material personal. Aunque existen demostraciones contradictorias sobre el efecto Leviatán adelantado por Brennan y Buchanan (1980), la literatura sobre el punto no es concluyente (Oates, W. 1985); tampoco lo es respecto al efecto de la imputabilidad fiscal (*fiscal accountability*) sobre el tamaño del gobierno (Lassen, D. D., 2001; y Dusek, L., 2002). Pero Becker y Mulligan (1998) encuentran que los sistemas tributarios que son más eficientes, esto es, que introducen menos distorsiones económicas, conducen a un gobierno más grande. La imposición indirecta aplicando el IVA, como algunas propuestas de reforma tributaria fundamental sugirieran en EUA, produce mejoras en el bienestar *si* el gasto del gobierno “*esta dado*”. Pero los sistemas tributarios eficientes, que descansan en estructuras de impuestos de bases amplias y alícuota plana, están asociados a gobiernos más grandes **porque la disponibilidad de recursos modifica el comportamiento de los políticos**. Harían que ellos incrementen el gasto público en exceso<sup>20</sup>.

Kenny y Winer (2001) encuentran que la estructura tributaria varía con la naturaleza de los regímenes políticos. Los países socialistas tienden a hacer uso mayor de los impuestos indirectos a las ventas, sobre las ventas de las corporaciones o impuestos de sisas, respecto a otros regímenes no socialistas, debido a la facilidad en que las actividades de las empresas pueden ser monitoreadas, un interés ideológico más fuerte en gravar a los negocios, o a una necesidad menor de utilizar impuestos sobre individuos para cumplimentar objetivos sociales. Ellos encuentran que gobiernos represores confían menos en la imposición personal al ingreso, posiblemente porque esta fuente requiere un mayor grado de cumplimiento voluntario que otras formas de imposición. Desde la perspectiva de la libertad individual, el IVA puede ser visto como menos intrusivo que el Impuesto a los Ingresos, pero al final puede resultar más dañino que éste para el bienestar y libertad individuales<sup>21</sup>.

---

**pretextos de descontento o de inobediencia”** (lo marcado en negrita es propio). Alberdi sostenía al mismo tiempo que la imposición directa debía ser un recurso esencialmente provincial.

<sup>20</sup> R. Bird nos ha adelantado su crítica sobre estos hallazgos, citando nueva literatura escrita por Dusek, J. en 2003 y también por Slemrod, J. en 2005, que encuentran que mayor gasto conduce a mayores impuestos y no a la inversa. Sin embargo, es conocida la abrumadora literatura sobre los problemas de agencia de las democracias representativas respecto al posible accionar de los gobiernos en el intento de aumentar el gasto si el costo político de hacerlo es bajo; en orden cronológico: Henderson, J. M. (1968); Niskanen, W. (1971); Oates, W. (1972); Barro, R. (1973); Nordhaus, W. (1975); Romer, T. y Rosenthal, H. (1980); King, D. (1984); Abrams, B. y Dougan, W. (1986); Schwab, R. M. y Zampelli, E. M. (1987); Dougan, (1988); Rogoff, K. y Sibert, A. (1988); Persson, T. y Svensson, L. (1989); Rosenthal, H. (1990); Alesina, A. y Tabellini, G. (1990); Tabellini, G. y Alesina, A. (1990); Alesina, A. y Drazen, A. (1991); Case, A. C., Hines, J. R. y Rosen, H. S. (1993).

<sup>21</sup> Barnes, J. (2001) comentando los subyacentes aspectos ideológicos de las propuestas sobre reforma tributaria fundamental en EUA, efectúa una interesante revisión de los argumentos de la “izquierda” y de la “derecha” a favor o en contra de un impuesto base-consumo versus la imposición al ingreso. Los representantes de la posición de derecha parecen basarse demasiado en argumentos como el de “intrusividad” del impuesto al ingreso y sus altas alícuotas que “amenazan a la libertad individual” (como Barnes cita acudiendo a Hall y Rabushka, 1985, respecto a esta afirmación). Sorprendentemente, los sostenedores de la visión de derecha parecen ignorar cuan Socialista y Unitario es un impuesto de base-consumo como el IVA, donde toda la población paga el impuesto sin saber a quien, cuando y porqué han sido compelidos a hacerlo, debido al desconocimiento total de la incidencia del impuesto. Por su parte, en el ala de la izquierda, sus sostenedores no advierten cuan difícil podría resultar incrementar el rendimiento tributario de un Impuesto a

Por último sobre estos enfoques, Persson, Roland y Tabellini (1997, 2000) y Persson y Tabellini (1999) identifican los efectos de las instituciones políticas sobre el tamaño del gobierno, en particular si un país es presidencialista o parlamentario. Ellos encuentran que el presidencialismo incrementa la imputabilidad política (*political accountability*), la que a su vez reduce el tamaño del gobierno.

Las tasas impositivas diferenciales presentes en la mayoría de las legislaciones del IVA – siempre abiertas al accionar o influencia de los *lobbies* – son otra fuente de complejidad administrativa y causa de evasión. Aunque justificadas por consideraciones de equidad, esta legislación sobre las alícuotas y muchas otras reglas administrativas para evitar la evasión, como las retenciones y pagos adelantados sobre bases presuntivas, han contribuido a empeorar la distribución del ingreso<sup>22</sup>, complicar la administración tributaria, y debilitar el logro del cumplimiento tributario voluntario. Por cierto que la legislación del IVA Subnacional no podría modificar la estructura de alícuotas del impuesto nacional y de todas maneras incrementaría las dificultades de la administración tributaria.

En el caso de la imposición indirecta concurrente, la combinación IVA Federal – Impuesto a las Ventas Minoristas Provincial, al menos permite en cierta medida una más clara identificación de fuentes entre el gobierno federal y el provincial. Esto es, una más efectiva *performance* del la conexión Wickselliana. Por supuesto que en el caso del IVA Subnacional, si las facturas emitidas para el consumo final identificaran la tasa, el impuesto operaría como un IVM en la última etapa de la cadena. **Pero esta identificación no resulta suficiente debido a la posible incidencia hacia arriba e interregional diferencial, a través de la traslación del impuesto hacia atrás y hacia delante de todos los IVA subnacionales que parcialmente a lo largo de la cadena gravan los valores agregados con diferentes alícuotas en concurrencia con el gobierno federal (incluyendo los efectos sobre el bienestar de ciudadanos que vivan en jurisdicciones que no posean un IVA subnacional!).** Si a esto agregamos la influencia de posibles fraudes en el registro de los destinos causados por el comercio cruzando fronteras (naturalmente sin controles aduaneros), las distorsiones y la ausencia de visibilidad para el electorado resultarían superlativas.

---

los Ingresos con fines redistributivos, particularmente en un escenario competitivo internacional como el presente.

<sup>22</sup> Expertos del FMI (IMF, 2000) han estimado que el 45% de lo dejado de recaudar por el IVA debido a exenciones (gasto tributario) justificadas por consideraciones de equidad han estado beneficiando al 30% más rico de la población y solamente un 15% ha beneficiado al 30% más pobre. En Argentina, FIEL (1998) utilizando el enfoque de la “característica distributiva de los bienes” de Feldstein (1972), ha estimado que el 58% del gasto tributario del IVA - debido a algunas reducciones de alícuotas sobre ciertos consumos (como alimentos y medicamentos) - ha beneficiado al 40% de la población perteneciente a los deciles de las familias más ricas. En Italia, Liberati, P. (2001) ha estimado el efecto distributivo y sobre el bienestar de dos cambios en la legislación del IVA introducidos en 1995 y 1997, que cumplimentando la directiva de la UE, redujeran a tres el número de las alícuotas del impuesto. Utilizando dos enfoques – el de Feldstein de la característica distributiva de los bienes - y el método de la dominanza marginal (Mayshar y Yitzhaki (1995, 1996) – demostró que una estructura más simple de “dos alícuotas” hubiera incrementado el bienestar aún más. Esto es, un sistema más proporcional o uniforme de IVA hubiera resultado mejor para mejorar el objetivo de redistribución del ingreso.

De todas maneras, los problemas enfrentados con todas las alternativas conducen a considerar a la tributación directa y personal como superior a la indirecta y real, incluyendo por cierto al IVM! Finalmente, con relación al tema de la imputabilidad (*accountability*): puede ser probable que mayor *accountability* pueda no explicar en algunos casos la existencia de gobiernos más grandes, como algunos autores han concluido. Más aún, quizás mayor transparencia pueda conducir a incrementar las actividades de *lobby* y el gasto del gobierno, como Ladd, H. F. (1998) ha reportado en el caso de la exposición del gasto tributario en la contabilidad pública. Pero ese no es el punto principal. Quizás las preferencias del electorado conduzcan a votar un gobierno más grande, si los políticos hacen un buen trabajo! O el consentir la asignación de subsidios a ciertos sectores por razones inclusive de prestigio nacional o lo que fuere. Pero el punto relevante es que el electorado debería tener transparencia acerca del costo de oportunidad que habrá de asumir por el accionar del gobierno cuando vota por y porqué, o para qué, una cierta propuesta fiscal. Este es el principio básico de las democracias.

### **Un resumen final sobre los problemas del IVA Subnacional**

El IVA Subnacional tiene problemas que no se presentan en el caso del IVA Nacional o Federal, básicamente porque en el primero está ausente el control del comercio cruzando fronteras, consecuentemente, los ajustes en frontera o la devolución del impuesto no resulta posible (IVA Origen Puro); la administración tributaria es compleja y costosa sin evitar posibles fraudes (IVA Origen Modificado); o costosa y sujeta a claros incentivos al fraude en la determinación del destino de las ventas (todos los tipos de IVA Destino).

El IVA Origen Puro induce incentivos para una guerra tributaria entre estados, imposibilita las devoluciones del impuesto en el comercio cruzando fronteras, generando un sesgo anti exportador o pro importador. El IVA Origen Modificado posibilita el paseo de la factura en la adquisición de insumos y el fraude en los pagos de transferencias entre empresas ligadas o pertenecientes al mismo grupo económico, requiriendo asimismo de un costoso mecanismo de *clearinghouse*. El IVA Destino Pago Diferido tiene el incentivo al fraude en el destino de las ventas, lo mismo que en los casos del IVA Partilhado, el IVA Dual, el IVA Compensatorio (CVAT) y el IVA Prepago, esto es, común a todo tipo de IVA destino - dual o no dual - en ausencia de control del comercio que cruza fronteras. En tanto VIVAT, pensado para la UE, no se adapta a nuestros países federales.

La dualidad o concurrencia de ambos IVAs – federal y estadual – a pesar de su defensa por quienes profesamos enorme respeto y admiración, como el Profesor Bird, no la estimo viable en países como Argentina y Brasil. Quizás en esto el Profesor Bird algún crédito nos daría, teniendo en cuenta lo opinado en tal sentido conjuntamente con Gendron en el *paper* de ambos autores de 1998. El IVA federal no está diseñado administrativamente para poder rastrear el destino territorial de las ventas dentro de la federación. En realidad, a los fines del cómputo y pago del débito neto (débito fiscal menos crédito fiscal), el IVA nacional opera a la manera de un IVA origen, dado que dicho cómputo se efectúa en el domicilio fiscal o residencia del vendedor. Por lo tanto, para operar un IVA Subnacional, se requiere otro tipo muy diferente y compleja información para evitar la elusión y evasión impositiva.

Finalmente, los IVAs duales dejan abierta la puerta al comportamiento estratégico de ambos niveles de gobierno tratando de maximizar su recaudación tributaria proveniente de una misma base tributaria, induciendo a externalidades pecuniarias negativas recíprocas; debilitando el principio de correspondencia fiscal y contribuyendo a crear escenarios de ilusión fiscal.

Este repaso de los problemas podrían explicar el porque pocos países han implementado al presente el IVA Subnacional: la Provincia de Québec en Canadá y los Estados Brasileños (ICMS), aunque el FMI en su revisión de las experiencias del IVA en el mundo (IMF, 2000) menciona el ejemplo de algunos estados de la India que tienen también implementados un sistema de imposición a las ventas con características de IVA. También William Fox (2003) menciona dos casos de estados en EUA, Michigan y New Hampshire, que gravan con variantes de un IVA Origen como parte de su estructura tributaria sobre los negocios. R. Bird (2005) cita asimismo el ejemplo del impuesto a las ventas en el estado de Louisiana del tipo “bietápico”, identificado como un “híbrido IVA-IVM”, que admite acreditar el impuesto pagado en etapa previa al consumo final. Finalmente, en Latinoamérica Bird y Gendron (2001) citan una propuesta del gobierno federal en Méjico en 1999 - que finalmente no prosperara - para permitir a los estados establecer un IVA con alícuota del 2%.

### **Problemas y soluciones con el IVM**

Ahora permítaseme considerar los problemas usualmente citados para el caso el Impuesto a las Ventas Minoristas. Al menos tres problemas principales son los que usualmente están en discusión:

- 1) Muchas ventas a los negocios son gravadas
- 2) Muchas ventas a consumidores finales son exentas
- 3) Como la evasión tributaria está concentrada en la etapa final de la cadena producción – consumo, la administración tributaria enfrenta un escenario complejo para el control del cumplimiento tributario

Al respecto, creo que las actuales tecnologías administrativas e informáticas hacen posible encontrar soluciones a estos problemas. En países como Argentina, donde el IVA Nacional está operando ya en la economía, coordinando el Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas con el IVA Federal se hace posible y sencillo eximir a los negocios del impuesto provincial.

Toda firma registrada en el IVA Federal – que utilice el mecanismo de crédito fiscal por la compra de insumos – estaría exenta del impuesto Provincial. Ahora, ¿es esta diferenciación entre comerciantes registrados y no registrados una dificultad? No, no lo es en absoluto; la diferenciación de facturas tipo A y tipo B requeridas por el IVA Federal lo hace posible.

No obstante, la adopción de una base tributaria uniforme en el IVA Federal y los IVM Provinciales – sugerida por el Sistema Ideal de Imposición a las Ventas – sería necesaria o

recomendable a fin de facilitar la labor de control de los créditos fiscales en IVA y exenciones respectivas en el IVM, así como el control del fraude en la etapa final<sup>23</sup>.

¿Cuáles son las ventajas del Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas en el caso de coexistir con el IVA Nacional? En primer lugar, el mecanismo sugerido de eximir al pago a todas las ventas a negocios registrados en el IVA Federal, hacen innecesario distinguir las ventas locales de las ventas a otros estados o provincias, el gran problema del IVA Destino Subnacional. Segundo, el consumo intermedio no sería gravado, evitando el alto costo del mecanismo de crédito fiscal en la administración tributaria provincial. Tercero, el IVM provincial podría ampliar su base incorporando sin problemas al sector servicios. Cuarto, el costo de cumplimiento tributario se vería reducido, particularmente en el caso de la PYMES, en comparación a la alternativa del IVA Subnacional, como reconociera Bird, R. (1994).

Soluciones complementarias para pequeños comerciantes o negocios podría ser un “Impuesto Modular Específico” (sisas), el “Flat Tax”, o el “Monotributo” (como el actualmente está operando en el nivel federal de Argentina)<sup>24</sup>.

### **¿Es la solución sugerida posible para Brasil?**

Como obviamente ustedes saben, el ICMS es un impuesto estadual o provincial. Se trata de un IVA híbrido origen-destino que naturalmente recoge dificultades de ambos tipos de IVA: a) incentiva a las guerras tributarias e introduce distorsiones; b) posibilita los fraudes en las compras cruzando fronteras, el turismo tributario y el paseo de la factura; c) crea dificultades financieras a los estados que deben reconocer crédito fiscal por las compras directas provenientes de otros estados; y, d) reduce en gran medida la autonomía estadual por la regulación del Congreso de la Unión en las ventas interjurisdiccionales. Las opiniones sobre la necesidad de un cambio son generales en el ámbito profesional y académico, y también en el político. Muchos colegas del Brasil han efectuado importantes aportes tendientes a la búsqueda de una solución al problema sin que hasta el momento ninguna de ella haya logrado sin embargo imponerse<sup>25</sup>. Ahora bien, ¿Cómo podrían los políticos Brasileños – particularmente los de orden local o estadual – enfrentar la decisión política de permitir que la Unión tenga su propio IVA Federal – me refiero a uno general, no el actual IPI? Y, ¿cómo podrían los políticos Brasileños – particularmente los pertenecientes a los estados ricos, industriales o desarrollados – enfrentar la otra decisión política de cambiar el actual ICMS por el Impuesto Estadual a las Ventas Minoristas?

<sup>23</sup> Ver comentario de Bird y Gendron sobre esta exigencia en llamada al pie 37 más adelante al tratar la experiencia Canadiense.

<sup>24</sup> Comentarios sobre los impuestos de patentes o por módulos en gobiernos subnacionales pueden encontrarse en la “Nota 13” de Piffano, H. (2005a); y una revisión de su aplicación en América Latina en González, D. (2002).

<sup>25</sup> Una lista reducida de estos aportes citados en Bird y Gendron (2001); en McLure, C. E. Jr., (1993); y, en Piffano, H. (1999), en orden cronológico corresponde a: Longo, C. (1990), Afonso, J. (1996), Silvani, C. y dos Santos, P. (1996), Serra, J. y Afonso, J. (1999), Varsano, R. (1999, 2000); Afonso, J. y Mello, L. (2000). Asimismo, lo aportes de expertos como Purohit, M. (1994); Shome, P. y Spann, B. (1996); y, Villela, L., Barreix, A. y Taccone, J. (Ed.) (2003).

Yo me atrevo a sugerir como una solución política y técnicamente viable un **“IVA General Federal” operando sobre la base de un sistema de coparticipación (*tax sharing*) bajo el principio “devolutivo” (en origen) e introducir el Impuesto Estadual a las Ventas Minoristas en reemplazo del ICMS estadual actual, complementado con un sistema de transferencias de igualación para los estados pobres.**

Como desde el punto de vista administrativo el IVA General Federal operaría como un “IVA Origen dentro del Brasil” – porque el cobro del impuesto se efectúa en el lugar de residencia legal de la firma vendedora – aquellos “estados eminentemente productores” no perderían dinero con el cambio, debido al “principio devolutivo” (en origen)<sup>26</sup> del mecanismo de coparticipación tributaria federal.

El incentivo generado para que los estados colaboren con la Unión en el control de la evasión de sus contribuyentes sería así importante, dado que toda mejora marginal de lo recaudado retornaría al estado. Asimismo el carácter devolutivo minimiza el daño sobre el principio de *accountability*, inherente en cambio a los sistemas de redistribución territorial de ingresos fiscales, como opera hoy en Argentina.

Por otro lado, los “estados eminentemente consumidores” ganarían utilizando el Impuesto Estadual a las Ventas Minoristas, complementado con un acuerdo de transferencias de nivelación de una porción del cupo primario que corresponda al gobierno central<sup>27</sup>. Decisiones marginales sobre la fijación de la tasa general del IVM Estadual, darían “espacio tributario” razonable a los estados para ejercer su poder de decisión en política tributaria (autonomía) gravando exclusivamente el consumo. Brasil, por lo tanto, necesitaría de un arreglo Constitucional que garantice ambos institutos.

El costo administrativo que se traslada al gobierno de la Unión sería reducido, pues se trata de traspasar el actual padrón de contribuyentes del ICMS. Los costos administrativos para los estados se reducirían al reducir dicho padrón al nivel minorista. Los costos de cumplimiento tributario serían asimismo reducidos y naturalmente muy inferiores a la alternativa de implementación de los IVA duales.

La reforma tributaria propuesta para Brasil debe no obstante encontrar sustitutos a impuestos federales importantes como el Cofins (contribución a la seguridad social; parcialmente acumulativo), que no es coparticipado con los estados, de la misma manera

<sup>26</sup> Nótese que la devolución operaría en correlación con el lugar donde el débito fiscal es administrativamente computado, es decir, en el estado de origen. No debe entenderse este sistema de *tax sharing* como devolutivo en proporción a las ventas minoristas reales o al consumo “estimado” de cada jurisdicción, como opera el HST de tres provincias en Canadá, que resulta ser un criterio por cierto distinto y con resultados en rendimiento tributario naturalmente diferentes.

<sup>27</sup> El IVA General Federal, por su amplia cobertura de base, permitiría a la Unión recaudar un mayor volumen de ingresos que el actual IPI, circunstancia que posibilitaría sustituir el rendimiento de éste junto a COFINS y generar un volumen adicional de recursos que serían destinados en parte al sistema de transferencias a los estados de bases tributarias débiles y en parte a la correspondiente porción devolutiva hacia los estados de origen. Estimo que el acuerdo sobre espacios tributarios – a ser calibrado naturalmente sobre bases estadísticas - podría ser un IVA General Federal del 7% -10%, dejando margen autónomo para la alícuota del IVM Estadual del 10% - 5%. Es decir, ambos impuestos sumando una alícuota consolidada tope sobre ventas del 17%.

que es necesario hacerlo en Argentina con los impuestos a las Transacciones Financieras (en este caso coparticipado) y las retenciones a las exportaciones (no coparticipado). La tendencia de los gobiernos centrales a crear impuestos no coparticipables es usual en nuestros países. Aún cuando garantizar la autonomía tributaria del gobierno central parece natural, así como los estados o provincias reservan su propia potestad respecto a los impuestos propios, la tendencia debiera ser el simplificar los sistemas con el empleo de impuestos tipo IVA y/o Ganancias (Impuestos a los Ingresos). Por el contrario, la tendencia a crear impuestos distorsivos de fácil administración ha sido la norma en los últimos años, debido a la desesperanza por aumentar de otra manera el rendimiento tributario y la presión tributaria consecuente, frente a las urgencias financieras enfrentadas por nuestros gobiernos. Lamentablemente, una vez creados estos malos impuestos emerge muy rápidamente el interés de los gobiernos subnacionales por coparticipar su rendimiento, más que a derogarlos, tornando luego políticamente complicado el poder reemplazarlos. El desafío de la búsqueda del sustituto o los sustitutos de algunos impuestos en el caso de Brasil es importante, según puede observarse en la Tabla 2. También lo es para Argentina, según veremos en la Tabla 3 del siguiente punto.

**Tabla 2**  
**Brasil: Presión y Estructura Tributaria por Niveles de Gobierno**  
**(% del PBI)**

Nivel de Gobierno	2004	2005 *
<b>Total</b>	<b>35,91</b>	<b>37,70</b>
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
<b>Unión</b>	<b>25,04</b>	<b>26,38</b>
Impuesto a la Renta	6,24	7,02
IPI	1,28	1,37
Previsión Social	5,31	5,64
COFINS	4,39	4,56
PIS/PASEP	1,10	1,12
Otros	6,72	6,67
<b>Estados</b>	<b>9,36</b>	<b>9,73</b>
ICMS	7,83	8,13
Otros	1,53	1,60
<b>Municipios</b>	<b>1,52</b>	<b>1,59</b>
ISS	0,55	0,61
IPTU	0,51	0,52
Previsión Social	0,18	0,18
Tasas Municipales	0,17	0,17
Otros	0,11	0,10

\* Estimado.

Fuente: Afonso, José Roberto R. y Meirelles, Beatriz Barbosa (2006).

Particularmente en el caso de Brasil, en términos del PBI, COFINS representa un porcentaje muy similar a la suma de los dos impuestos malos de Argentina (el Impuesto las Transacciones Financieras, y las Retenciones a las exportaciones) como se verá enseguida.

La solución sugerida de la imposición dual a las ventas para Brasil – IVA Federal y IVM Estadual - que he sugerido para Argentina en los años 90 (ver Piffano, H., 1999a)<sup>28</sup>, y luego también sugerida para Brasil por el Departamento de Asuntos Fiscales del FMI<sup>29</sup>, facilitaría la armonización fiscal dentro del MERCOSUR. A su vez, las provincias de Argentina deberían cambiar definitivamente su actual Impuesto a los Ingresos Brutos por el Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas. Después de estos cambios, ambos países podrían estar en condiciones de coordinar la imposición a las ventas Federal y Estadual/Provincial sobre las bases sugeridas. Así podría posteriormente concretarse la etapa de la armonización tecnológica y un robusto sistema de intercambio de datos para cerrar las brechas de evasión y elusión en las transacciones regionales.

### **Evasión tributaria: la importancia de la división del trabajo y la coordinación en la administración de la imposición concurrente a las ventas**

La evasión tributaria es realmente un problema en muchos países Latinoamericanos como veremos enseguida. Al presente dos importantes problemas domésticos de nuestros países afectan a la administración tributaria del IVA Federal: 1) El fraude en los créditos fiscales (“la industria de facturas”); 2) Las actividades informales y la evasión en la etapa final de la cadena.

El control del mecanismo de crédito fiscal es o debería ser un deber básico de la Administración Federal, debido a la cobertura de todas las transacciones en la economía<sup>30</sup>. El control de las actividades informales y del cumplimiento tributario en las ventas finales (básicamente a nivel minorista) es o debería ser la responsabilidad básica de la Administración Tributaria Estadual o Provincial, debido a la mayor cercanía del estado provincial y los contribuyentes.

Veamos en la Tabla 3 algunos datos sobre evasión en Argentina. Los datos sobre presión tributaria y evasión dan una idea clara del problema. La comparación que se muestra en la parte inferior de la tabla permiten arribar a la siguiente conclusión: si la administración tributaria argentina pudiera reducir la tasa de evasión a la mitad de la estimación Mínima, esto es, del 8% del PBI al 4% del PBI, que podría considerarse como aceptable en un “país normal”, sería consecuentemente posible eliminar a los actuales dos “malos impuestos” (las Retenciones a las exportaciones y el Impuesto al cheque), manteniendo sin cambios el actual superávit primario.

<sup>28</sup> La solución recomendada para Argentina no contemplaba por cierto la propuesta de un sistema de *tax sharing* con carácter devolutivo en origen, pues las condiciones de operación actual del sistema general de coparticipación de impuestos es eminentemente redistributivo en sentido territorial y resulta poco viable sugerir un cambio que no fuera dentro de este sistema general comprensivo de alrededor del 85% de los recursos tributarios consolidados del país (ver Tablas 7 y 8 más adelante).

<sup>29</sup> Ver IMF Fiscal Affairs Department (2000).

<sup>30</sup> Respecto al rol de la administración tributaria federal en la imposición dual a las ventas ver Piffano, H. (2004).

**Tabla 3**  
**ARGENTINA: Presión Tributaria y Evasión Tributaria**



Fuentes: FIEL, 2000, Llach, J., et al, 2005; AFIP, 2005)

Ahora veamos en la Tabla 4 una comparación internacional sobre el rendimiento tributario del IVA.

**Tabla 4**  
**Tasas de Evasión en el IVA e Índices de Productividad**

• Argentina	0,33 (2004: 7% / 21% = 0,33) 0,36 (2004: 7% / 19,5% = 0,359)
• Uruguay	0,34
• Méjico	0,30
• Bolivia	0,28
• Canadá	0,32 – 0,37
-----	
• Chile	0,49
• España	0,52
• Israel	0,54
• Nueva Zelanda	0,67
• Portugal	0,71

Fuentes: Silvani y Brondolo, FMI (1993); Ebrill, et al, FMI, (2001)

Los Índices de Productividad del IVA [(Rendimiento Tributario/PBI)/Tasa Legal del Impuesto] del IVA en los países citados en la Tabla 4, muestran dos grupos: el primero, donde figura la Argentina, tiene bajos índices de productividad, esto es, alta evasión (o quizás posibles exclusiones en la base imponible); mientras que el segundo grupo registra índices de productividad más elevados. Estos, por supuesto, son datos de IVA Nacional, razón por la que Brasil no figura en la lista. Uruguay, socio del MERCOSUR, tiene a igual que Argentina un bajo índice de productividad.

Es cierto que un hecho significativo que sin duda alienta a la evasión, lo constituye el alto nivel de las alícuotas de los IVAs en nuestros países. En efecto, Argentina es uno de los países de más alta tasa legal en el IVA, solamente superada por tres grupos de países: los países nórdicos, de fuerte tradición socialista, como Dinamarca, Suecia y Finlandia (22-25%); algunos países de la ex Unión Soviética, como Ucrania o Bielorrusia (23-28%); y, los dos países Latinoamericanos socios: Uruguay (23%) y Brasil (17-18%, que se suma a la base, arrojando el 20,48 y 21,95 respectivamente). Generalmente se suele afirmar que la tasa de un impuesto a las ventas razonable no debería superar el 10%. La concurrencia sobre la misma base que más que duplica ese nivel, plantea un serio problema que acrecienta la necesidad del acuerdo sobre “espacios tributarios”, mencionado antes.

Los datos de las Tablas 3 y 4 muestran que hay mucho trabajo para hacer en el campo de la lucha contra la evasión y yo sugiero que los gobiernos subnacionales tienen un importante rol que cumplir en la tarea. En esta lucha, las ventas minoristas son particularmente importantes de controlar, porque es en esta etapa donde se inicia “la cadena negra/informal hacia arriba” o la informalidad parcial de muchas transacciones<sup>31</sup>.

### **Problemas en la Coordinación de la Imposición a las Ventas**

Algunos problemas habrán de surgir de tratamientos específicos o especiales en algunas actividades (definiciones diversas de bases tributarias; alícuotas diferenciales)<sup>32</sup>. Este es quizás el esfuerzo más importante de armonización sobre la que hay que trabajar, aunque estamos pensando de dos impuestos diferentes: el IVA Nacional y el Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas. Como ya he mencionado, la uniformidad en las bases tributarias es el objetivo básico para permitir una coordinación eficaz de ambos niveles de gobierno en la lucha contra la evasión y elusión impositiva (esencialmente para el control de las acreditaciones de los negocios y el fraude en las ventas finales). Un consenso debe ser alcanzado entonces a través de la definición de la base tributaria del IVA Federal y de similares bases tributarias de los IVM Provinciales. Acuerdos sobre las alícuotas solamente deben lograrse con referencia a la definición de una presión tributaria consolidada tope.

Aunque el esfuerzo a realizar por la armonización parece enorme, la experiencia internacional muestra que de todas maneras “la imposición dual a las ventas” puede ser posible. El caso canadiense arroja una amplia variedad de modalidades en imposición a las ventas. La Tabla 5 detalla el sistema.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> En Argentina muchos vendedores suelen preguntar a los compradores si necesitan la factura o no. El precio de venta cambia por cierto con la respuesta. La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) realiza permanentes campañas publicitarias para que los compradores finales exijan su factura en cada compra que realizan.

<sup>32</sup> En EUA los estados han adoptado recientemente el “*Streamlined Sales Tax Project*” (SSTP), que intenta ser un progreso en materia de armonización en la imposición a las ventas minoristas, de lo que deriva la esperanza según McLure de que en un futuro este proyecto permita la suficiente simplificación e inclusive induzca a la Corte Suprema de Justicia o al Congreso a finalmente anular lo dictaminado en el caso *Quill* que se comenta más adelante. Para detalles sobre el SSTP, ver McLure, C., Jr. (2005), y Hellerstein y Swain (2004) citado por McLure.

<sup>33</sup> En Bird, R. (2005) se encontrarán detalles mayores de esta realidad y su comparación internacional.

**Tabla 5**  
**El caso Canadiense en Imposición Subnacional a las Ventas**

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Una Provincia sin Imposición a las Ventas: Alberta <sup>(a)</sup></li> <li>• Una Provincia con IVA Dual Subnacional: Québec (QST) <sup>(b)</sup>; Federal (GST) <sup>(c)</sup></li> <li>• Tres Provincias con el IVA Armonizado (HST): Newfoundland and Labrador, Nova Scotia y New Brunswick</li> <li>• Cuatro Provincias con Impuesto a las Ventas Minoristas (RST): British Columbia, Saskatchewan, Manitoba, y Ontario</li> <li>• Una quinta Provincia asimismo con impuesto a las Ventas Minoristas (RST) aplicado al precio con el GST Federal incluido: Prince Edwards Island</li> </ul>
--

(a) También los tres Territorios: Yukon, Northwest Territories, y Nunavut carecen de este tipo de tributo.

(b) Quebec Sales Tax. (c) Goods and Services Tax

Fuentes: Bird y Gendron (1998, 2001); McLure, C. Jr. (2005); Bird (2005).

Como sugirieran Bird y Gendron (1998), Canadá ofrece ciertamente un interesante “laboratorio de experiencias” en este campo. El “laboratorio canadiense de experiencias” brinda una importante conclusión: la coordinación en la imposición a las ventas es técnica y políticamente posible en un país federal. El desafío es encontrar la mejor alternativa en cada caso. Pero permítase ahora ser claro con mi propuesta. Lo que yo estoy sugiriendo aquí es que la “imposición dual a las ventas” es posible, pero esto no es lo mismo que afirmar que “el IVA dual” o “cualquier imposición dual a las ventas” resulten recomendables, particularmente pensando en las características de nuestros países. Como ya he adelantado, mi propuesta es coordinar el IVA Federal con el Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas. Yo sugiero que esto no solamente es posible, sino asimismo la mejor alternativa en la imposición a las ventas de un país federal.

### **Los Municipios**

Los Municipios deberían también ser parte del esfuerzo de armonización. La imposición a las ventas en este nivel se ha difundido o ampliado en muchos países. Los “*Use Taxes*” en EUA, o las “*Tasas de Abasto*” en Argentina, y otros impuestos municipales tradicionales, como la “*Tasa de Seguridad e Higiene*”, aplicados sobre bases similares al Impuesto a los Ingresos Brutos, deberían ser sustituidos por tributos que adopten el principio del beneficio (incluyendo impuestos de tipo territorial) o/y por transferencias federales y provinciales. Pero el proceso del federalismo estrictamente no condice con esta recomendación. También en Brasil mientras los estados gravan con el ICMS a los servicios de comunicaciones y del transporte intermunicipal e interestadual, los municipios por su lado aplican el ISS (Impuesto sobre Servicios) al resto de los servicios – que comprende a una variedad de servicios industriales, comerciales y profesionales - sobre la base de la facturación bruta. La falta de armonización de ambos tributos genera acumulación de impuestos y distorsiones que afectan a las exportaciones<sup>34</sup>.

<sup>34</sup> Ver detalles en Villela, L., Barreix, A. y Taccone, J. (Ed.) (2003).

Aunque los gobiernos locales en el presente pueden no ser tan importantes en algunos países federales (ver Tabla 6 elaborada en base a datos de Dexia y del Banco Mundial), este no es necesariamente la tendencia que se vislumbra en el caso de nuestros países. Ellos son “crecientemente importantes” desde el punto de vista económico y político.

**Tabla 6**

<b>INDICADORES FISCALES MUNICIPALES COMPARADOS</b>			
<b>AÑO 2000</b>			
<b>Nº DE ORDEN</b>	<b>PAÍSES</b>	<b>GASTOS MUNICIPALES COMO % DEL PBI (1)</b>	<b>RECURSOS PROPIOS / RECURSOS TOTALES MUNICIPALES (2)</b>
<b>Países Federales</b>			
1	Suiza	25,9	s/d
2	Canadá	9,9	s/d
3	Austria	9,4	0,17
4	EE.UU.	9,0	s/d
5	Alemania	7,4	0,22
6	Bélgica	6,6	0,44
7	Brasil	5,6	s/d
8	Colombia	2,5	s/d
9	Australia	2,6	s/d
<b>10</b>	<b>Argentina</b>	<b>2,4</b>	<b>0,48</b>
<b>Países Unitarios</b>			
1	Dinamarca	30,6	0,45
2	Suecia	23,9	0,54
3	Italia	23,5	0,28
4	Finlandia	17,3	s/d
5	Holanda	15,2	0,07
6	España	14,3	0,32
7	Irlanda	11,7	0,26
<b>8</b>	<b>Unión Europea</b>	<b>11,0</b>	<b>s/d</b>
9	Francia	9,8	0,52
10	Reino Unido	9,5	0,13
11	Portugal	5,7	0,32
12	Luxemburgo	5,7	0,32
13	Chile	2,8	s/d
14	Bolivia	2,2	s/d
15	Grecia	2,2	0,30
Fuente: Dexia (2002) para la UE y Banco Mundial (2000) para Argentina, Chile y Bolivia.			

Pero ciertamente de la experiencia comparada internacional el panorama de la importancia relativa de los municipios, medida ésta por el porcentaje del gasto municipal respecto del PBI de cada país, resulta muy baja y, en particular en los países federales. La

descentralización en los países federales se ha concretado a nivel estadual o provincial y no tanto a nivel local<sup>35</sup>.

En la Tabla 6 se observa que Brasil posee un tamaño relativo de gobierno local bastante superior al de Argentina, aunque inferior aún al de Canadá. Esto daría pie a la pregunta de para qué entonces preocuparse.

Pero si bien en el caso de Argentina, el gobierno local ocupa el último lugar entre los países constitucionalmente federales, y más bien se corresponde con los países unitarios de la muestra con menor descentralización municipal, desde el ángulo de los recursos propios, sin embargo, a diferencia de los gobiernos provinciales, los municipios argentinos registran en promedio un índice de correspondencia fiscal – medido por la relación de recursos propios respecto a su gasto - de 0,48 que supera a la de la mayoría de los países contenidos en la muestra anterior, salvo algunos casos como Suecia (0,54) y Francia (0,52), de acuerdo a datos elaborados por Dexia. Naturalmente el caso de Argentina es explicable por la baja necesidad de financiamiento derivada del reducido gasto a cargo de sus municipios. Pero si esa participación fuera creciendo en el tiempo, financiando el gasto con impuesto del tipo a las ventas los problemas también crecerán en importancia. Los municipios brasileños en cambio registran un índice promedio de 0,34, menor al de Argentina, pero con municipios de tamaño doble a los argentinos en términos del PBI.

Brasil plantea una singular diferencia con Argentina hasta el presente, debido al régimen de autonomía plena que gozan los Municipios luego de la reforma de 1988. La reforma ha conformado una suerte de doble federación en Brasil, con relaciones separadas Municipios-Unión y Municipios-Estados. En Argentina el régimen de autonomía plena solo opera en la provincia de Chubut, en tanto en las restantes provincias los regímenes son diversos, no obstante la reforma constitucional de 1994 establecer la obligación para los gobiernos provinciales de asegurar la autonomía municipal. Las relaciones fiscales usualmente operan entre el gobierno provincial y sus municipios, aunque el gobierno federal ha intentado siempre operar directamente en el nivel local, particularmente a través del destino dado a diversos rubros del presupuesto nacional.

Ahora bien, si de todos modos la importancia de los gobiernos locales no es superlativa al presente a pesar de su evolución en sentido contrario, ¿por qué hemos introducido el tema municipios en esta discusión? Porque claramente si los tributos municipales finalmente van a adoptar formas equivalentes de gravar las ventas como lo hacen los gobiernos nacionales y provinciales, la solución de combinar el IVA Federal y el IVM Provincial es claramente superior a la combinación con un IVA Subnacional, como bien reconoce Charles McLure, Jr. (2005).

Si los problemas de fraude en los destinos aparecen en el caso estadual o provincial, es posible imaginar los inconvenientes que derivarían de intentar operar con tributos similares

---

<sup>35</sup> Bird (2005), citando el caso de Canadá, indica que los gobiernos locales Canadienses simplemente nunca son mencionados en la eterna disputa fiscal federal-provincial, por dos razones: primero, los municipios están completamente bajo el dedo gordo de las provincias, y, segundo, esencialmente por esa razón, no tienen virtualmente acceso a la imposición a las ventas o al ingreso.

a nivel local, aunque no se los denomine IVA o IVM. El problema del comercio cruzando fronteras sin control del paso de los bienes y servicios resultaría superlativo, por lo tanto el principio de destino en la imposición a las ventas del tipo IVA sería impracticable<sup>36</sup>. En el caso del impuesto tipo IVM, gravar las ventas para consumos intermedios no podría evitarse y los negocios sufrirían pérdidas en el escenario competitivo mundial. Por tanto, la armonización federal necesitará que los gobiernos locales formen parte del acuerdo de coordinación evitando gravar las facturas tipo A.

### **Las soluciones para Argentina y Brasil**

Los argumentos presentados, datos e información contenida en las tablas previas, conduce a sostener la solución ya sugerida para países federales como Argentina y Brasil, asignando a los estados o provincias el IVM coexistiendo con un IVA Federal.

De todas maneras, un “Sistema Ideal de Imposición a las Ventas” en países federales hace recomendable en nuestra opinión la adopción de una “Base Tributaria Uniforme”, común a ambos niveles de gobierno, federal y provincial.

La Uniformidad de las Bases Tributarias significa una reducción de la soberanía tributaria estadual o provincial. Pero también lo es para el nivel nacional de gobierno, pues la definición de las bases debe surgir de un acuerdo entre ambos niveles. Particularmente en la solución sugerida, cualquier decisión sobre gasto tributario debería ser decidida a través del acuerdo federal.

Este es el mayor costo político a asumir, tanto para el Estado o Provincia como por el Gobierno Federal, mientras que los Estados o Provincias mantienen su potestad para fijar la alícuota general del IVM – el atributo básico de un Sistema Ideal de Imposición a las Ventas – aunque bajo ciertos límites máximos a ser convenidos. El acuerdo federal que propongo en este aspecto podría denominarse: el “Acuerdo Federal sobre Espacios Tributarios”.

No obstante, debemos reconocer que la coordinación puede operar aún en ausencia de bases tributarias uniformes. Por cierto que Richard Bird (2005) tiene algo de razón sobre esto y ha sido crítico sobre esta exigencia, que los tributaristas “puristas” – dentro de los que parece ubicar a expertos como Charles McLure, Jr., y probablemente a mi también – desearían lograr de un sistema de imposición a las ventas ideal. Pero estimo que el control de la elusión y evasión impositiva en tal caso resultará más dificultosa y/o menos efectiva, o sea, resultará más dificultoso erradicar los defectos tradicionalmente reconocidos al IVM,

---

<sup>36</sup> Imaginar el IVA Destino Pago Diferido Dual operando en el caso de los municipios, resulta ser un ejercicio interesante para a su vez imaginar algo más intuitivamente el problema del fraude en los destinos a nivel provincial; se trata solo de una diferencia de tamaño territorial de las jurisdicciones o de la distancia entre fronteras, pero el problema del comercio cruzando fronteras es esencialmente el mismo. Bird (2005) que fuertemente ha defendido la solución del IVA Dual para los gobiernos provinciales, reconoce que ninguna de los enfoques ideados para resolver el problema del comercio cruzando fronteras, como el CVAT, VIVAT o Dual VAT, han probado ser viables para su aplicación en jurisdicciones locales pequeñas.

y al propio IVA!<sup>37</sup> Pero, como aseguran Bird (2005) y Bird y Gendron (2001), la imposición dual o concurrente a las ventas en un país federal puede funcionar de alguna manera. El tema en discusión finalmente es intentar lograrlo al menor costo social posible, tomando en cuenta el escenario técnico y político de cada país.

Los expertos usualmente solemos introducir mensajes de “mejoras tributarias” – no meramente de “mejoras recaudatorias” – y esta actitud muchas veces pone nerviosos a los políticos<sup>38</sup>. Pero la cuestión es: ¿si es posible hacer las cosas bien obteniendo el mismo dinero, por qué insistir en hacerlas mal?; o, ¿si se está en condiciones, técnica y políticamente, de hacer las cosas más perfectas, por qué insistir en hacerlas “más o menos”? Yo no estoy esperando que todo lector responda a estas preguntas, ni yo dispuesto tampoco a hacerlo; pero como experto, permítaseme insistir en las “mejoras tributarias”<sup>39</sup>.

Porque en rigor, las mejoras tributarias sugeridas no solamente posibilitarán obtener el mismo dinero con menores costos sociales. Ellas habrán de posibilitar mayor recaudación tributaria, porque al eliminar distorsiones no gravando el consumo intermedio y ubicar a las empresas en mejor situación competitiva: se alentará la inversión, las exportaciones y el crecimiento económico y el empleo. La mejor receta para ampliar bases imponibles y aumentar de esa manera la recaudación del gobierno.

Finalmente, compartiendo la sugerencia de Richard Bird (2005), el gobierno federal debería particularmente cooperar con aquellos estados o provincias, o inclusive gobiernos locales, que decididamente adopten la iniciativa de introducir esquemas racionales de imposición a las ventas, evitando que se graven los consumos intermedios y aceptando las reglas de

---

<sup>37</sup> Bird y Gendron (2001) reconocen que si bien la uniformidad de las bases tributarias en el IVA federal y el IVA o el IVM provincial, sería conveniente, este requisito no es indispensable, opinión esencialmente basada en lo que consideran un muy buen ejemplo de viabilidad técnica de imposición IVA-dual a las ventas, el IVA de Québec (QST) y el IVA Federal (GST), que registran diferencias en muchos rubros de sus respectivas bases tributarias (sobre inmuebles, sector financiero, créditos fiscales para grandes compañías, libros y diarios). Nuestra respuesta en cuanto a la necesidad de uniformidad de bases, es que: 1) ella surge como consecuencia de las premisas ya discutidas para un Sistema Ideal de Imposición a las Ventas, porque en los hechos es similar a no admitir alícuotas diferenciales según los bienes resulten gravados o no; 2) debido a la labor de coordinación requerida para el control de las acreditaciones fiscales de los negocios del IVA – y exenciones pertinentes en el IVM - ; y, 3) para el control más eficaz en la lucha contra el fraude en las ventas finales (en ambos impuestos IVA e IVM).

<sup>38</sup> Como señala Bird, R. (2005) en realidad la soberanía fiscal no existe solo para que la gente realice las cosas bien y sensatamente. Existe para que ellas hagan lo que desean hacer y lo que en todo caso importa en materia de reglas sobre las decisiones fiscales es asegurar que los estados asuman toda la responsabilidad posible por las consecuencias fiscales y económicas de sus propias acciones.

<sup>39</sup> Responder a estas preguntas requiere evaluar el riesgo político que se asumiría ante cualquier reforma tributaria. Y esta evaluación solamente los políticos están en condiciones de hacerla. La preocupación por asumir ese riesgo no deja de tener razón de ser, y Bird y Gendron (2001) nuevamente nos recuerdan el caso canadiense que brinda una interesante experiencia resultante del cambio en 1991 del viejo impuesto monofásico federal (el Impuesto a las Ventas Manufactureras) por el actual IVA Federal (GST). Quienes gobernaban entonces, luego de la reforma debieron enfrentar el descontento del electorado que previamente no advertía el costo fiscal escondido en el precio del sector antes gravado y que con la reforma se hizo más visible; y perdieron luego las elecciones. Pero la inquietud política más usual es el riesgo de posible pérdida de recursos con el cambio. Una cobertura razonable de este riesgo político puede lograrse no obstante mediante la “cláusula de garantía” para los estados o provincias de asegurarles niveles de recursos mínimos equivalentes a los obtenidos antes del cambio.

cooperación sugeridas previamente. Pues las mejoras en el bienestar que se alcancen en cualquier región del país, habrán finalmente de derramarse al resto de la federación<sup>40</sup>. Soy conciente de las mayores dificultades políticas que enfrenta Brasil respecto de Argentina para las reformas. El monto relativo de los recursos estatales o provinciales que habrían de cambiar la ruta del dinero es muy importante en Brasil.

Veamos los datos de las Tablas 7 con referencia a esta afirmación.

**Tabla 7**  
**Importancia relativa de la recaudación propia estadual o provincial y los recursos antes y después de transferencias Argentina y Brasil (1998)**

Concepto	Argentina	Brasil
Recaudación propia o recursos antes de transferencias	18,4 %	34,5 %
Recursos después de transferencias	45,0 %	43,5 %

Nota: ver aclaración en nota al pie 41.

Fuente: Piffano, H. L. P. (1998c, 2000) y Varsano, R. (1999).

Los datos mostrados en la Tabla 7 indican la baja participación de los recursos propios subnacionales en el financiamiento consolidado de Argentina, a diferencia de lo registrado para el Brasil. Sin embargo, debido a la magnitud de las transferencias federales mediante el sistema de coparticipación federal de impuestos y otros diversos mecanismos de transferencias, las provincias argentinas – en términos relativos - cuentan con una porción superior de recursos consolidados después de transferencias respecto a la disponible por los estados brasileños.

Ahora, veamos la Tabla 8 mostrando datos sobre presión tributaria en ambos países.

La Tabla 8 muestra la menor presión tributaria global de Argentina frente a la de Brasil, y la gran concentración de la misma en el nivel federal de gobierno, que coincide con una fuerte participación de la recaudación proveniente del IVA federal equivalente a la de Brasil – en este caso estadual - en términos del PBI<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Por supuesto que los gobiernos nacionales también deberían introducir reformas en sus estructuras tributarias. Ellos deberían sustituir impuestos como los que gravan las transacciones financieras (Impuesto al cheque), las exportaciones (Retenciones) y los que gravan los salarios para financiar a los sistemas de seguridad social.

<sup>41</sup> Las magnitudes de las Presiones Tributarias Globales actuales de Brasil -desde 2000- y de Argentina – luego de la devaluación en la crisis 2001/2002- han sufrido un incremento importante durante los últimos años y las participaciones relativas de los recursos propios de los gobiernos subnacionales han registrado una reducción desde entonces (para datos actuales volver a Tablas 2 y 3).

**Tabla 8**  
**Presión tributaria e imposición general a las ventas**  
**mediante el IVA en términos del PBI**  
**Argentina y Brasil (1998)**

Concepto	Argentina	Brasil
Presión tributaria global	21,0 %	30,0 %
Nacional	17,1 %	19,6 %
Subnacional	3,9 %	10,4 %
IVA / PBI	7,0 %	7,5 %
IVA / Presión Trib Global	33,3 %	25,0 %
IVA / Presión Trib Nacional	40,9 %	-
Ingresos Brutos (Prov) / PBI	2,2 %	-

Fuente: Piffano, H. L. P. (1999c, 2000) y Varsano, R. (1999).

**Argumentos finales: “Advertencia! Peligrosas nubes negras se avecinan en la imposición a las ventas”**

La imposición a las ventas en general enfrenta un escenario complicado con tendencias a complicarse aún más en el futuro cercano. Las compras remotas o a distancia y el comercio cruzando fronteras y, particularmente, el comercio electrónico, se han estado incrementando a tasas exponenciales en las últimas décadas y todo indica que esa tendencia se irá acentuando aún más en los años por venir.

Muchos estados en EUA han intentado aplicar los Use Taxes en las ventas a distancia utilizando el método de “pago revertido” (o “pago directo”) con resultados no satisfactorios. Más aún, debido a los diferentes criterios aplicados por los estados, la Corte Suprema de Justicia de los EUA ha decidido en el caso *Quill* limitar la potestad de los mismos para establecer el *Use Tax* solo cuando se verificarse la existencia de un “nexo comercial”, es decir, tener la firma vendedora una representación o filial en el estado de destino<sup>42</sup>. Como ya se mencionara, en Argentina muchas Municipalidades han introducido un impuesto similar a través de la “Tasa de Abasto” gravando ventas de algunos productos (mayormente alimentos, vinos y otras bebidas) en base al argumento de los controles sanitarios requeridos que en la práctica no se llevan a cabo.

El comercio electrónico, especialmente de base digital, es otro problema creciente para los gobiernos, porque en estos casos no resulta fácil definir quien, a quien y sobre que bases o cómo debería aplicarse el impuesto.

Todos estos crecientes problemas hacen de la administración tributaria en la imposición a las ventas una tarea muy difícil especialmente para los gobiernos subnacionales. Mi sugerencia es trabajar en una nueva reforma tributaria en el futuro cercano y mi favorito

<sup>42</sup> Ver el caso *Quill* citado en McLure, C. Jr. (2005). Para problemas debido a ventas remotas y comercio electrónico ver también McLure, C., Jr. (1999); Bruce, D. y Fox, W. (2000, 2001); United States General Accounting Office (2000); y, Varian, Hal H., (2000).

para los gobiernos subnacionales es el “*Flat Tax*”. Los políticos y técnicos locales deberían trabajar muy rápido en esta idea, aunque en el presente los gobiernos centrales de muchos países están analizando esta alternativa para el caso del Impuesto (Federal) a los Ingresos.

Variantes del “*Flat Tax*” de Hall-Rabushka (1985) han sido sorpresivamente introducidos muy recientemente por muchos países del ex bloque soviético: Letonia (1995), Rusia (2001), Ucrania (2003) y Serbia (2003), Eslovaquia (2004), Rumania (2005) y Georgia (2005). También Yérsey, Hong Kong y Guernesey, poseen este impuesto desde 1940, 1947 y 1960, respectivamente. En Europa, países como Polonia, Republica Checa, Alemania, Eslovenia, Reino Unido, Hungría, Grecia e Italia – y en el resto del mundo: Puerto Rico y China – están analizando al presente similar alternativa.

Alberta en Canadá tiene ya incorporado un impuesto del tipo *flax-tax* desde la reforma introducida al Impuesto sobre los Ingresos (“*Income Tax*”) de la provincia en 2001, de manera que esta es una importante referencia en el caso de los gobiernos subnacionales; teniendo en cuenta que Alberta no tiene ningún impuesto a las ventas.

Personalmente he estado sugiriendo un “*Flat Tax* del 2%” para las provincias argentinas desde 1994, como un complemento al “IVM provincial del 7%”, y lo denominé el “Impuesto Provincial a las Ganancias”, ambos impuestos destinados a sustituir al actual Impuesto a los Ingresos Brutos<sup>43</sup>.

### **Conclusiones finales**

El Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas puede fácilmente ser coordinado con el IVA Federal, en un “Sistema Ideal de Imposición a las Ventas”, permitiendo resolver todos los defectos tradicionalmente citados con respecto a un “aislado” IVM.

En los casos de Modelos de Imposición a las Ventas donde los principios de un Sistema Ideal de Imposición a las Ventas están imperfectamente contemplados, la solución es aún posible a través de la definición de una Base Tributaria Uniforme.

El abandono de la soberanía absoluta estadual/provincial/federal en las definiciones de las bases tributarias es un costo menor para los gobiernos subnacionales. La definición de la base tributaria no debiera ser considerada un atributo esencial de la autonomía estadual/provincial. En rigor, en un estado federal aún la autonomía para establecer las alícuotas de los impuestos con potestades concurrentes debe ser limitada en alguna medida, a través de un acuerdo constitucional federal. La curva de Laffer y las externalidades verticales en concurrencia de fuentes introduce una restricción económica natural al ejercicio de una soberanía absoluta.

Considerando todas la alternativas de imposición a las ventas, el IVM Provincial y el IVA Federal constituye una solución superior a la de combinar ambos IVAs (Federal y Subnacional). Los IVAs subnacionales tienen diferentes dificultades dependiendo de la

<sup>43</sup> Ver Piffano, H. (1994), (1999a) y (2005).

variante (origen o destino). Distorsiones o fraudes son posibles y todas las soluciones sugeridas aparecen como incompletas o impracticables en nuestros países.

La solución “IVA Federal VAT - IVM Provincial” evita gravar el consumo intermedio, permite gravar todas las ventas finales e introduce un incentivo hacia las agencias de administración tributaria para reducir la tasa de evasión.

El consumo intermedio no será gravado porque solamente las factura tipo B (emitidas para compradores no inscriptos o no responsables del IVA Federal) deberían estar gravadas con el impuesto provincial, mientras que las facturas tipo A (emitidas para los compradores registrados o responsables del IVA Federal) estarían exentas.

La resistencia a adoptar el IVM Provincial es ahora muy claramente una cuestión política no un problema técnico. La cooperación y armonización informática – prácticamente operando ya en Argentina – hacen posible superar todos los problemas técnicos relevantes.

Desde el punto de vista del enfoque de elección pública, la imposición a las ventas en general no es buena para la transparencia fiscal (debilita la percepción del impuesto-precio de los bienes públicos o el principio Wickselliano de correspondencia fiscal), pero la alternativa del IVA Federal VAT – IVA Subnacional es peor que la combinación IVA Federal- IVM Provincial en este aspecto.

Una recomendación final para los políticos, especialmente para los políticos subnacionales, es estar precavidos de las crecientes dificultades en la imposición a las ventas debido a las cada vez más difundidas modalidades de ventas a distancia y comercio electrónico, y también debido a la presente tendencia a introducir reformas radicales en la estructura tributaria en muchos países empujados por el actual violento, competitivo, y agresivo escenario de la globalización. Creo que el Flat Tax podría ser una alternativa para los gobiernos estatales o provinciales – no solamente para el nivel nacional de gobierno – y los políticos subnacionales deberían abrir sus mentes a esta alternativa, y apurarse en tomar nota de las experiencias internacionales respecto a esta innovación tributaria.

### Apéndice Tipos de IVA Subnacional<sup>44</sup>

**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<sup>45</sup>.

**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<sup>46</sup>.

**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.

**IVA “Híbrido” Origen-Destino.** Las transacciones interestadales son gravadas con tasas reducidas (menores a la que gravan el comercio intra-estadual) de manera de transferir recursos, o rendimiento tributario potencial, desde las provincias “productoras” a las provincias “consumidoras”. El sistema opera en Brasil a nivel estadual (provincial) (el “ICMS” o Impuesto a la Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Comunicaciones y el Transporte Interestadual e Interurbano). Consiste en la aplicación de tasas diferenciales reguladas centralmente por el gobierno federal - inicialmente 7% -, para las ventas de los

<sup>44</sup> Extraído de Piffano, H. (2003) donde puede encontrarse un tratamiento formal sobre posibles distorsiones y fraudes en las diferentes alternativas de IVA Subnacional.

<sup>45</sup> La definición responde a similar enfoque utilizado por el FMI en documentos oficiales (Ver Shome, P., 1995). La alternativa de diseño por el cual se admite la existencia de créditos fiscales con compensaciones entre fiscos, es identificada como IVA Origen “Modificado” en nuestra taxonomía. Esta versión “modificada” coincide con la definición utilizada en la sexta Directiva de la Unión Europea (*Commission of the European Communities*, 1996). Para algunos expertos del FMI, sin embargo, el hecho de permitir acreditar en destino los débitos fiscales contenidos en las importaciones, es decir, lo gravado en origen, transformaría a esta modalidad en un IVA “Destino” (Ver IMF, 2000).

<sup>46</sup> El concepto de si un impuesto es exportado o no debe ser entendido con el lugar donde se localiza la percusión del impuesto. Es exportado cuando el impuesto es fijado en el estado de origen, de manera que el impuesto es incorporado en la factura enviada a otra jurisdicción y el fisco de destino no es compensado por tal débito. No es exportado, en cambio, cuando el estado de origen permite exportar a otras jurisdicciones a tasa cero y el fisco de destino es quien grava con el impuesto. Por lo tanto, este no es el concepto de incidencia del impuesto, es decir, el lugar donde la carga del impuesto queda finalmente localizada, lo que obviamente depende de condiciones de mercado.

estados desarrollados (las regiones del sur y sudeste) a los estados menos desarrollados (las regiones del norte, nordeste); e inicialmente 12% al resto de los estados. Los estados tienen la obligación de gravar las ventas intra-estadales con tasas mayores a las que rigen para el comercio inter-estadal (rango 17% al 25%).

**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*”.

**IVA “Prepago”.** Poddar (1990, 1999) ha sugerido que los vendedores registrados en cualquier estado o provincia apliquen 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. Obteniendo tal certificado, el exportador podrá gravar sus exportaciones a tasa cero y justificar esta situación ante el ente recaudador de su provincia.

**IVA Integrado Viable (VIVAT o “Viable Integrated” VAT).** En esta alternativa, sugerida por Keen y Smith (1999), 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 (intra-estadales o inter-estadales), 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.

**IVA “Dual”.** Bird y Gendron han sugerido la alternativa de un IVA Destino Pago Diferido con la particularidad de la coexistencia de un impuesto federal o nacional y uno provincial o estadual. El sistema está operando en Canadá (entre el estado federal y la provincia de Québec). 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 asignado a uno de los dos entes recaudadores. En Canadá, la provincia de Québec administra ambos impuestos<sup>47</sup>.

**IVA "Partilhado" ("Barquinho" o "Little Boat" Model).** En esta alternativa, sugerida por Varsano (1995, 1999), 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, no importando 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*).

**IVA "Compensatorio".** Es la variante al IVA Partilhado propuesta por McLure (2000). La principal diferencia es que las ventas interestaduais son gravadas con una tasa añadida federal (la tasa CVAT) que es determinada como una alícuota promedio ponderada de las vigentes en todas las jurisdicciones. Los compradores registrados en destino tendrán crédito fiscal por el CVAT pagado 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 (CVAT) 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 CVAT 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 lo tanto, el método requiere de un mecanismo de coparticipación basado en alguna fórmula.

---

<sup>47</sup> Como fuera anticipado al comienzo (ver llamada al pie 5 y Tabla 5), la presente taxonomía del IVA subnacional solamente considera IVA Dual a esta alternativa, que esencialmente permite la autonomía estadual en la definición de la alícuota de cada nivel de gobierno, a saber: el *Goods and Services Tax* federal (GST) y el *Quebec Sales Tax* de la Provincia de Québec (QST). En Canadá existe otro arreglo de imposición a las ventas entre el gobierno federal y tres provincias; el *Harmonized Sales Tax* (HST) (Ver Bird y Gendron, 1998). Este segundo sistema no es clasificado como una forma de IVA Dual, pues se trata de un IVA nacional-provincial conjunto o un IVA subnacional del tipo "piggy-backing" con alícuota uniforme en las tres provincias y con un mecanismo de coparticipación de tipo devolutivo (en base al consumo estimado en cada jurisdicción).

**Reconocimientos.** Deseo agradecer a Forum of Federations por haberme invitado a participar y patrocinar mi asistencia al Forum Fiscal dos Estados Brasileiros de Foz do Iguaçu. También al Profesor Richard Bird por sus importantes y pertinentes críticas y comentarios, que muy gentilmente y en muy corto tiempo me adelantara sobre una versión preliminar del *paper*. De todas maneras, debo reconocer mi plena y exclusiva responsabilidad por lo que he dejado escrito en este trabajo o mencionado al momento de mi exposición en el citado Forum.

## Referencias

- Abrams, B. y Dougan, W. (1986):** “The Effects of Constitutional Restraints on Government Spending”, *Public Choice*, 49.
- AFIP (2005):** “*Estatísticas Tributarias, 2004*”, Dirección de Estudios, Administración Federal de Ingresos Públicos, Buenos Aires.
- Afonso, J. (1996):** “Reform of the State VAT in Brazil”, *Fundação de Assistência e Previdência Social do BNDES*, Rio de Janeiro.
- Afonso, José Roberto R. y Meirelles, Beatriz Barbosa (2006):** “*Carga Tributária Global no Brasil, 2000/2005: cálculos revisitados*”, Universidade Estadual de Campinas – Unicamp Núcleo de Estudos de Políticas Públicas – NEPP, Brasil.
- Afonso, J. y Mello, L. (2000):** “Brazil: An Evolving Federation”, IMF Seminar on Decentralization, *Mimeo*, Washington, DC.
- Ahmad, E., y Stern, N. (1991):** “*The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*”, Cambridge University Press.
- Alberdi, J. B. (1854):** “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina”, in *Sistema Económico y Rentístico*, Edición de Ciudad Argentina (1998), Buenos Aires.
- Alesina, A. y Drazen, A. (1991):** “Why are stabilization delayed?”, *American Economic Review*, 81, December.
- Alesina, A. y Tabellini, G. (1990):** “A positive theory of fiscal deficits and government debt”, *Review of Economic Studies*, 57.
- Barnes, J. (2001):** “The Politics and Ideology of Fundamental Tax Reform”, in G. Zodrow y P. Mieszkoski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.
- Barro, R. (1973):** “The control of politicians: an economic model”, *Public Choice*, 14
- Becker, G. S y Mulligan, C. B. (1998):** “Deadweight Costs and the Size of Government”, NBER, *Working Paper* no. 6789, Cambridge.
- Berglas, E. (1976):** “On the Theory of Clubs”, *American Economic Review*, 66.
- Bird, R. (1994):** “The Cost and Complexity of Canada’s VAT: The GST in an International Perspective”, *Tax Notes International Magazine, Tax Analysts*, January 3.
- Bird, R. (1999):** “*Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes*”, Intergovernmental Fiscal Relations & Local Financial Management Program, World Bank Institute, World Bank, Washington, DC.
- Bird, R. (2005):** “*Taxing Sales Twice: International Experience with Multi-level Sales Taxes*”, Symposium on Federal Tax Reform and the States, National Governors Association, National Conference of State Legislatures, Federations of Tax Administrators, Multistate Tax Commission, Tax Policy Center, Heritage Foundation, y Tax Analysis Inc. National Press Club, Washington, DC.
- Bird, R. y Gendron, P. P. (1998):** “Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?”, *International Tax and Public Finance*, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Bird, R. y Gendron, P. P. (2000):** “CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical “Sharing” and Interstate Trade”, *International Tax and Public Finance*, 7, 753-761.
- Bird, R. y Gendron, P. P. (2001):** “VAT in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 293-309.
- Brennan, H. G. y Buchanan, J. (1980):** “*The Power of Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*”, Cambridge University Press.
- Bruce, D. y Fox, W (2000):** “E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.

- Bruce, D. y Fox, W (2001):** “State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates”, Center for Business and Economic Research, University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo.*
- Brueckner, J. K. (2004):** “Fiscal Decentralization with Distortionary Taxation: Tiebout vs. Tax Competition”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, Number 2.
- Case, A. C., Hines, J. R. and Rosen, H. S. (1993):** “Budget Spillovers and Fiscal Policy Interdependence. Evidence from the States”, *Journal of Public Economics*, 52.
- Cnosen, S., (1987):** “VAT and RST: A Comparison”, *Canadian Tax Journal* 35. 3, 559-615.
- Cnosen, S., (2002):** “Evaluating the National Retail Sales Tax from a VAT Perspective”, in Zodrow y Mieszkowski (ed.) *United States Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century*, Cambridge University Press.
- Colangelo, G., y Galmarini, U. (2001):** “Ad Valorem Taxation on Intermediate Goods in Oligopoly”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 8, 53-73.
- Commission of the European Communities (1996):** “*A Common System of VAT: A Programmer for the Single Market*”, Brussels.
- Dusek, L., (2002):** “Visibility of Taxes and the Size of Government”, University of Chicago. *Mimeo.*
- Dougan, W. (1988):** “The Effects of Tax or Expenditure Limits on State Governments”, *Working Paper N° 54*, Center for the Study of the Economy and the State, The University of Chicago.
- Ebrill, L. P., Keen, M. J., Bodin, J. P. y Summers, V. P. (2001):** “*The Modern VAT*”, IMF, Washington.
- Feldstein, M. (1972):** “Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices”, *American Economic Review* 62, 32-36.
- FIEL (1998):** “*La Reforma Tributaria en Argentina*”, Buenos Aires.
- FIEL (2000):** “*La Economía Oculta en la Argentina*”, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, Buenos Aires.
- González, D. (2002):** “Regímenes especiales de tributación: Tendencias actuales en la política y administración tributaria de los países de América Latina”, *Boletín Impositivo*, N° 59, AFIP, Junio.
- Hall, R. E. y Rabushka, A. (1985):** “*The Flat Tax*”, Hoover Institution Press, (1995 2<sup>nd</sup> edition), Stanford.
- Hellerstein, W. y Swain, J. (2004):** “*Streamlined Sales and Use Tax*”, Research Institute of America, Valhalla, N.Y.
- IMF Fiscal Affairs Department (2000):** “Recent Experience with the Value-Added Tax – An Overview”, Washington, D. C. *Mimeo.*
- Janeba, E. and Schjelderup, G., (2002):** “Why Europe Should Love Tax Competition and the U. S. Even More So”, *NBER Working Paper* 9334, Cambridge.
- Keen, M. y Smith, S. (1996):** “The Future of Value-Added Tax in the European Union”, *Economic Policy*, 23.
- Keen, M., y Smith, S. (1999):** “Viva VIVAT!”, *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751.
- Kenny, L. W. y Winer, S. L. (2001):** “Tax System in the World – An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime”, *Carleton Economic Papers* 01-03, Carleton University, Department of Economics.
- King, D. (1984):** “*Fiscal Tiers: the Economics of Multi Level Government*”, Allen & Unwin, London.
- Ladd, H. F. (1999):** “The tax expenditure concept after 25 years”, in Ladd, H. F. (Ed): *The Challenge of Fiscal Disparities for State and Local Governments*, Edward Elgar.
- Lassen, D. D., (2001):** “Political Accountability and the Size of Government: Theory and Cross- Country Evidence”, Economic Policy Research Unit and University of Copenhagen. *Mimeo.*
- Liberati, P. (2001):** “The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy”, *International Tax and Public Finance* 8, 27-51
- Llach, J. y Harriague, M. (2005):** “Un desarrollo Impositivo para el Desarrollo y la Equidad”, GESE-IAE y Economía & Sociedad, para Fundación Producir Conservando, *Mimeo*, Buenos Aires.
- Longo, C. (1990):** “The VAT in Brazil”, in Gillis, M., Shoup, C. S. and Sicut, G. P. (Eds.) *Value Added Taxation in Developing Countries*, World Bank, Washington, DC.
- Mayshar, J. y Yitzhaki, S. (1995):** “Dalton-Improving Indirect Tax Reform”, *American Economic Review* 85, 793-807.
- Mayshar, J. y Yitzhaki, S. (1996):** “Dalton-Improving Tax Reform When Households Differ in Ability and Needs”, *Journal of Public Economics* 62, 399-412.
- McLure, Jr., C. (1986):** “Tax competition: Is what’s good for the private goose also good for the public gander?”, *National Tax Journal*, XXXIX: 341-346.

- McLure, Jr., C., (1993):** “The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints” en *A Reforma Fiscal no Brasil*, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, Sao Paulo.
- McLure, Jr., C. (1997):** “Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations”, *National Tax Journal*, Vol. 50: 731-749.
- McLure, Jr., C. (1999):** “Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 6, N° 2, May.
- McLure, Jr., C. (2000):** “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740.
- McLure, Jr., C. (2005):** “Coordinating State Sales Taxes with Federal VAT: Opportunities, Risks, and Challenges”, *State Tax Notes*, June 20.
- Mill, J. S. (1848):** “*Principles of Political Economy*”, Oxford: Oxford University Press.
- Mintz, J. M., Wilson, T. A., y Gendron, P. P., (1994):** “Canada’s GST: Sales Tax Harmonization is the Key to Simplification”, *Tax Notes International Magazine, Tax Analysts*, March 7.
- Myles, G. D. (1989):** “Imperfect Competition and the Taxation of Intermediate Goods”, *Public Finance* 44, 62-74.
- Myles, G. D. (1996):** “Imperfect Competition and the Optimal Combination of Ad Valorem and Specific Taxation”, *International Tax and Public Finance* 3, 29-44.
- Niskanen, W. (1971):** “*Bureaucracy and Representative Government*”, Chicago: Aldine.
- Nordhaus, W. (1975):** “The Political Business Cycle”, *Review of Economic Studies*, 42
- Oates, W. (1972):** “*Fiscal Federalism*”, Harcourt, Brace, Inc., New York.
- Oates, W. (1985):** “Searching for Leviathan: An Empirical Study”, *American Economic Review*, 75 (4), 748-57.
- Oates, W. (1988, 1991):** “On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A survey”, in Wallace E Oates (Ed): *Studies in Fiscal Federalism*, Brookfield, VT: Elgar.
- Palfrey, T. R. (Ed) (1991):** “*Laboratory Research in Political Economy*”, Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Persson, T., Roland, G. y Tabellini, G. (1999):** “Comparative Politics and Public Finance”, *Journal of Political Economy* 108: 1121-1161.
- Persson, T. y Svensson, L. (1989):** “Why Would a Stubborn Conservative Run a Deficit: Policy with Time-Inconsistent Preferences”, *Quarterly Journal of Economics*, 104.
- Persson, T. y Tabellini, G. (1999):** “The Size and Scope of Government: Comparative Politics with Rational Politicians”, *European Economic Review* 43: 699-735.
- Piffano, H. (1994):** “El Impuesto Provincial a las Ganancias”, *Anales de las 27as. Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
- Piffano, H. L. P. (1999a):** “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, Foro de Instituciones Fiscales, *Centro de Estudios para el Desarrollo Institucional (CEDI)*, Documento de Trabajo N° 27, Buenos Aires. ([www.fgys.org](http://www.fgys.org)).
- Piffano, H. L. P. (1999b):** “El IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, Rosario. ([www.aiep.org](http://www.aiep.org)). New version in **Piffano, H. (2005a)**.
- Piffano, H. L. P. (1999c):** “Comments to Ricardo Varsano’s Paper on Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”, Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, held in Valdivia, Chile, 1999. The World Bank, Washington, DC, 2000. **(En Español)**  
(<http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/Courses/StateVAT/ValueAddedTax.htm>)
- English version in:** *Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean – 1999*, Edited by S. J. Burki, F. Eid, M. E. Freire, V. Vergara, S. Web, and G. E. Perry, Decentralization and Accountability of the Public Sector, Proceedings of the Conference held in Valdivia, Chile, June 20 – 22, 1999. World Bank Latin American and Caribbean Studies. The World Bank, Washington, D.C., 2000.  
([http://publications.worldbank.org/e-commerce/catalog/product?item\\_id=213211](http://publications.worldbank.org/e-commerce/catalog/product?item_id=213211))
- Piffano, H. (2003):** “Reconsiderando la Pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la Alternativa Preferible?”, Departamento de Economía, UNLP, en Proyecto “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal”, *Tinker Foundation*. [http://www.depeco.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed9\\_espa%CC%81ol.pdf](http://www.depeco.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed9_espa%CC%81ol.pdf).
- Piffano, H. L. P. (2004):** “Fiscal decentralization, tax competition, and federal tax administration: A note from the Argentine experience”, *Revista de Economía y Estadística*, Vol. XLII, N° 2, Instituto de Economía y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba

- Piffano, H. L. P. (2005a):** “Notas sobre Federalismo Fiscal. Aspectos Positivos y Normativos”, Departamento de Economía, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Editado por PreBi/Se.Di.CI. (UNLP).  
[http://sedici.unlp.edu.ar/search/request.php?id\\_document=ARG-UNLP-EBook-000000001&request=request](http://sedici.unlp.edu.ar/search/request.php?id_document=ARG-UNLP-EBook-000000001&request=request)
- Piffano, H. L. P. (2006):** “Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas”, Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, 3er International Seminal, Foz do Iguaçu.  
<http://www.sefanet.pr.gov.br/FORUMFISCAL/Palestras.asp>
- Piffano, H. L. P. (2005b):** “Coordinando el IVA Federal con el IVM Provincial”, *Anales de la XL Reunión Anual de la AAEP*, UNLP, La Plata.
- Piffano, H. L. P. y Porto, A. (1994):** “La Armonización Fiscal entre Países y la Necesidad de Considerar Ingresos y Gastos Públicos”, *Revista Hacienda Pública Española*, N° 131 - 4/1994, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Poddar, S. (1990):** “Options for a Value-Added Tax at the State Level”, in Malcolm Gillis, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat (Ed.), *Value Added Taxation in Developing Countries*, Washington, D. C.: The World Bank.
- Poddar, S. (1999):** “Considerations in the Design of a VAT at the State Level in India”, VAT Seminar for Senior Officials from the Center and the States, *Mimeo*.
- Prud’homme, R. (1995):** “The Dangers of Decentralization”, *World Bank Research Observer*, Vol. 10, N° 2, August.
- Purohit, M. (1994):** “Value Added Tax in Brazil”, National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi.
- Rogoff, K. and Sibert, A. (1988):** “Elections and Macroeconomic Policy Cycles”, *Review of Economic Studies*, 55.
- Romer, T. and Rosenthal, H. (1980):** “An Institutional Theory of the Effect of Intergovernmental Grants”, *National Tax Journal*, 33.
- Rosenthal, H. (1990):** “The Setter Model”, in Enelow and Hinich, *Advances in the Spatial Theory of Voting*, Cambridge University Press.
- Schwab, R. M. and Zampelli, E. M. (1987):** “Disentangling the Demand Function from the Production Function for Local Public Services”, *Journal of Public Economics*, Vol. 33.
- Serra, J. y Afonso, J. (1999):** “Fiscal Federalism Brazilian Style: Some Reflections”, *Forum of Federations*, Mont Tremblant, Canadá.
- Shome, P. (1995):** “Manual de Política Tributaria”, Fondo Monetario Internacional, Washington, DC.
- Shome, P. y Spann, B. (1996):** “Brazil: Fiscal Federalism and Value Added Tax Reform”, *Working Paper N° 11*, National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi.
- Silvani, C. y dos Santos, P. (1996):** “Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil”, Fondo Monetario Internacional, Departamento de Finanzas Públicas, *Mimeo*, Washington, DC.
- Smith, V. L., William, A. W., Bratton, W. K. y Vannoni, M. G. (1982):** “Competitive Market Institutions: Double Auction versus Sealed Bid-Offer Auctions”, *American Economic Review* 72 (3), 58-77.
- Tabellini, G. y Alesina, A. (1990):** “Voting on the Budget Deficit”, *American Economic Review*, 80.
- Tanzi, V. (1995):** “Fiscal Federalism and Decentralization: A Review of some Efficiency and Macroeconomic Aspects”. *Annual Bank Conference on Development Economics. Mimeo*. Washington, DC.
- Tyran, J. R. y Sausgruber, R. (2000):** “On Fiscal Illusion”, *Discussion Paper* no. 2000-16, Department of Economics, University of St. Gallen.
- United States General Accounting Office (2000):** “Sales Taxes. Electronic Commerce Growth resents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain”, Report to Congressional Requesters. Washington, DC. *Mimeo*.
- Varian, Hal H., (2000):** “Taxation of Electronic Commerce”, *Harvard Journal of Law & Technology*, Volume 13, Number 3.
- Varsano, R. (1995):** “A Tributação de Comércio Interstadual: ICMS versus ICMS Partilhado”, Texto par Discussão N° 382, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília.
- Varsano, R. (1999):** “Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, *Mimeo*, Valdivia, Chile. Publicado en Burki, S. J. y Perry, G. (Eds.) (2000), *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999, World Bank, Washington, DC.  
[http://publications.worldbank.org/ecommerce/catalog/product?item\\_id=213211](http://publications.worldbank.org/ecommerce/catalog/product?item_id=213211)

- Villela, L., Barreix, A. y Taccone, J. (Ed.) (2003):** “MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Económica”, Banco Interamericano de Desarrollo, INTAL, División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos, Buenos Aires.
- Wilson, J. D. (1986):** “A theory of interregional tax competition”, *Journal of Urban Economics*, 19; 296-315.
- Wilson, J. D. (1999):** “Theories of tax competition”, *National Tax Journal*, 52: 269-304.
- Winer, S. L. (1983):** “Some Evidence on the Effect of the Separation of Spending and Taxing Decision”, *Journal of Political Economy* 91 (1), 126-140.
- Wooders, M. H. (1978):** “Equilibria, the Core, and Jurisdiction Structures in an Economy with a Local Public Good”, *Journal of Economic Theory*, 18.
- Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (1986):** “Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods”, *Journal of Urban Economics* 19: 356-370.
- Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (Ed) (2002):** “*United States Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century*”, Cambridge University Press, Cambridge.