



**Departamento de Economía
e Instituto de Investigaciones Económicas**
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

Serie Documentos de Trabajo

**El Impuesto a los Ingresos Brutos y
Alternativas de Reforma**

Alberto Porto, Marcelo Garriga y Walter Rosales

Documento de Trabajo Nro. 112

Septiembre 2017

ISSN 1853-3930

EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS Y ALTERNATIVAS DE REFORMA

Documento de trabajo

Alberto Porto: porto.alb@gmail.com

Marcelo Garriga: marcelogarriga@yahoo.com.ar

Walter Rosales: walter75@yahoo.com

Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata

Septiembre de 2017

I. Introducción

Argentina exhibe una estructura fiscal vertical que se caracteriza por una importante descentralización de funciones y gastos y una alta centralización tributaria. Esta asimetría ha sido y es fuente de constantes pujas y tensiones entre el gobierno nacional y las provincias y entre las provincias.

El gobierno nacional ha apelado a lo largo del tiempo a distintos mecanismos con la finalidad de disminuir su déficit trasladando a las provincias gastos sin contrapartida financiera, avanzando sobre fuentes tributarias provinciales, modificando en su favor la distribución primaria de la coparticipación de impuestos, modificando la mezcla de recursos coparticipables y no coparticipables y limitando el poder tributario de las provincias vía restricciones en las bases y/o alícuotas. Una vía de ajuste de las provincias fue aumentar su presión tributaria utilizando el impuesto menos costoso políticamente y más rentable desde el punto de vista recaudatorio (el impuesto a los ingresos brutos, IIB).

El IIB, con la denominación de Impuesto sobre las Actividades Lucrativas (AL), fue establecido por primera vez en la Provincia de Buenos Aires en 1948 (legislado en el Código Fiscal introducido ese año). El fundamento fue, por un lado, la simplificación y modernización del sistema tributario reemplazando las patentes y licencias para el ejercicio de ciertas actividades económicas y, por otro lado, introducir una base imponible móvil -que se aplicaba sólo en uno de los tributos que se sustituyeron¹.

Este trabajo tiene como finalidad contribuir al análisis de alternativas para el IIB -que representa alrededor del 10% de los recursos consolidados, el 20% del financiamiento del conjunto de provincias y el 75% del total de recursos propios provinciales- y que, muy merecidamente, se encuentra en el banquillo de los acusados como parte de lo peor de la estructura tributaria. El aporte, si llega a serlo, resulta de pensar el tema “outside the box”, aprovechando desarrollos teóricos y experiencias internacionales recientes.

¹ El impuesto de Industria y Comercio; en los otros eran montos fijos. Para los antecedentes y avatares del impuesto ver Nuñez Miñana y Porto (1981) y Porto, Garriga y Rosales (2014).

II. Análisis económico del impuesto a los ingresos brutos en base a su diseño puro

El impuesto a las AL de 1948 fue idea de Dino Jarach. Se lo podría denominar IIB “puro” ya que la legislación era simple y la alícuota baja, con declaración y pago anual. Con el tiempo se pasó a un IIB “impuro” con maraña de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que se analiza en la sección siguiente.

La literatura² coincide en enfatizar las siguientes críticas al IIB puro:

- ✓ No es neutral en cuanto a la asignación de recursos. La no neutralidad y el tamaño de la distorsión resultan, por un lado, de la diferencia de estructura de valor agregado por etapas de los bienes y/o del número de etapas y, por otro lado, de la alícuota. Alienta la integración vertical por motivos fiscales.
- ✓ El impuesto afecta la competitividad ya que desalienta la inversión y las exportaciones y alienta las importaciones.
- ✓ El impuesto, en los casos de no neutralidad, no es equitativo horizontalmente. Contribuyentes con los mismos ingresos (igual capacidad de pago), *ceteris paribus*, serán tratados en forma diferencial.
- ✓ El impuesto puede violar la equidad en la medida en que recaiga sobre los bienes consumidos en mayor proporción por los grupos de personas de menores ingresos.
- ✓ Bird (2010) señala que el IIB es un impuesto que los gobiernos subnacionales terminan aplicando en la práctica dada su gran capacidad recaudatoria y su escasa visibilidad (en la línea de la argumentación de Puviani, 1903). Un aspecto favorable del impuesto es que respeta la autonomía fiscal provincial.

Como se expresó antes, la magnitud de la distorsión depende de la alícuota. Al establecerse el impuesto (1948) la alícuota general era baja, del 0,4%, de modo que la pérdida de eficiencia o costo indirecto también lo era.

III. Análisis del impuesto a los ingresos brutos en base a su diseño “impuro”

El IIB ha sufrido en los últimos años modificaciones legales, reglamentarias y administrativas que lo han alejado del modelo puro. Entre las principales deben mencionarse:

- ✓ Regímenes de retenciones y percepciones que introducen costos adicionales a los contribuyentes que en muchos casos implican un aumento en la alícuota efectiva por generar saldos a favor;
- ✓ Regímenes de exenciones y promoción industrial, que discriminan actividades y/o regiones productivas;
- ✓ Múltiples alícuotas aplicadas sobre una misma actividad;

² Ver las referencias

- ✓ Alícuotas diferentes a bienes provenientes de otras jurisdicciones;
- ✓ Aumento de la alícuota general.

A modo de ejemplo:

- En el año 2015 el 80% de la recaudación del IIB provino de los agentes de recaudación³. En un principio estos regímenes permitieron capturar un conjunto de actividades que actuaban por canales informales y que no pagaban el impuesto a los ingresos brutos. Con el tiempo, a medida que su importancia relativa aumentaba (pasó de casi el 30% del monto total recaudado en 2000 al 80% en 2015) los incentivos a operar por fuera del sistema legal se incrementaron. Los "beneficios" de evadir y eludir el impuesto aumentaron sensiblemente. En línea con ese concepto, los regímenes de retenciones y percepciones han aumentado artificialmente la carga del impuesto al generarse importantes saldos fiscales a favor de los contribuyentes. La facilidad y automaticidad de estas formas de recaudación propician cierta laxitud en una de las principales funciones de la administración tributaria, que es la de fiscalización. En la práctica, la preocupación más relevante del organismo es la elaboración de padrones de contribuyentes sujetos a los regímenes de retención y percepción en función de objetivos coyunturales (ver Tabla 6 del Anexo).
- Aun sin los aspectos administrativos mencionados el hecho de que la alícuota general sea alrededor de 10 veces superior a la del IIB puro (AL de 1948) ha aumentado el costo de eficiencia notablemente -recordar que en los modelos simples de estimación de la carga excedente la alícuota daña la eficiencia al cuadrado.
- La multiplicidad de alícuotas incrementa aún más la no neutralidad del impuesto y aumenta los incentivos a evadir y eludir el impuesto.

La recaudación del impuesto se ha incrementado sensiblemente producto de sucesivas reformas tributarias que han aumentado la presión fiscal sobre el comercio, los servicios y el sector financiero (ver Tabla 7 del Anexo)⁴.

³ Los mecanismos de recaudación a través de agentes consisten en retenciones sobre las compras efectuadas o percepciones sobre las ventas realizadas. Los agentes de recaudación son contribuyentes que superan determinado umbral de ingresos. Asimismo, se definen como agentes de recaudación del impuesto a los ingresos brutos a las entidades financieras, entre otros.

⁴ La evolución del IIB lleva a recordar a Bunge: *"Como la historia se repite, hubiéramos podido redactar este capítulo en términos doctrinarios generales. Pero hemos considerado que habría resultado más sugerente hacerlo manteniendo el carácter ACTUAL ...con el fin de hacer más claro el concepto sobre el peligro del inveterado sistema de más impuestos para cubrir déficit, más gastos para evitar los superávits de los años de prosperidad, nuevos déficits ante las nuevas crisis y ...nuevamente nuevos impuestos para cubrirlos; y así sucesivamente, con peligro de la estrangulación de la economía nacional y de una reacción social"*. (Alejandro Bunge, La nueva Argentina, Ed. Kraft, Buenos Aires, 1940, Cap. XVIII; Las cursivas en mayúsculas y los puntos suspensivos que le siguen no son del original); y recordar que la alícuota general del IIB pasó del 0,4% en el momento de su creación a alrededor del 4% en la actualidad.

IV. Análisis del impuesto a las ventas finales

En los análisis más simplificados se supone que impuesto a las ventas finales (IVF) a tasa uniforme es neutral desde el punto de vista económico, o sea, que no alteraría el costo económico relativo de los bienes. El argumento no es válido ya que omite considerar que el precio de los bienes finales tiene incorporado impuestos sobre los bienes intermedios y bienes de capital usados para su producción.

La no neutralidad surge también de las exenciones, alícuotas diferenciales, diferentes tasas de evasión entre los sectores productivos. Además puede ocurrir que se gravan indebidamente ventas de insumos intermedios como si fueran un bien final (puede resultar difícil identificar si un bien tiene un destino final o es un bien intermedio).

El IVF también dificulta la administración tributaria al que tener que controlar a los contribuyentes en la etapa final, situación que se agrava en el caso de los pequeños contribuyentes.

Por otra parte, la imposición a los bienes donde finalmente se consumen puede discriminar contra las provincias donde estos se producen —ya que no recuperan el costo de los bienes ofrecidos a las empresas.

La conclusión es que el impuesto a las IVF no es neutral y comparte esa propiedad con el IIB. Lo que puede ocurrir es que la distorsión sea menor pero es un punto a analizar empíricamente. El impuesto a las IVF comparte el resto de las críticas del IIB.

V. Análisis del IVA subnacional

El IVA provincial aparece como una alternativa para solucionar los problemas asociados a un impuesto en cascada como IIB. Sin embargo, también surgen inconvenientes vinculados a su implementación. Si el comercio interprovincial está gravado, se deberían reembolsar los créditos fiscales entre jurisdicciones. La provincia consumidora debería compensar a las empresas por todo el crédito pagado en otras jurisdicciones. Esto dispara un mecanismo de compensaciones (clearing) que en períodos de estrechez fiscal pueden ser de dudoso cumplimiento y difícil control. Si el comercio interprovincial no estuviera gravado, el “fraude fiscal del carrusel” (carousel fraud) que ha afectado a la Comunidad Europea sería la preocupación relevante (compraventa de facturas falsas para justificar créditos fiscales).

Si se lo legisla como una alícuota provincial sobre el IVA nacional surgirán, más temprano que tarde, los problemas del reparto de la recaudación similares a los de la coparticipación de impuestos.

Desde el punto de vista de la política económica, el reemplazo del IIB por un IVA subnacional, traería aparejado además los inconvenientes derivados de redistribuciones de ingresos fiscales entre provincias (ganadoras vs perdedoras) lo que obligaría a algún mecanismo de compensación con los problemas ya indicados.

Los problemas mencionados se agravan si cada provincia establece alícuotas distintas del gravamen.

Si es un IVA tipo consumo, no están gravadas las exportaciones y están gravadas las importaciones; se lo considera un aspecto favorable ya que mejora la posición competitiva. Por otro lado, es objetable que no recupere el costo de los insumos públicos ofrecidos a los productores que los incentivarán a sobreutilizarlos.

El IVA provincial puede ser no neutral por la misma razón que el IVF (exenciones, alícuotas diferenciales, evasión diferencial por actividades, etc.)

Los efectos sobre la equidad son similares a los del IIB y IVF.

En principio puede señalarse que el IVA respetaría la autonomía provincial en el caso que la recaudación la realice este nivel de gobierno. Los resultados son muy diferentes si el IVA lo recauda el gobierno nacional con una sobretasa para las provincias.

VI. El nuevo Impuesto a las Ventas Netas (IVN)

El BVT (Business Value Tax propuesto por Bird, 2014, que se denominará **Impuesto a las Ventas Netas, IVN**) grava los factores de producción empleados por la firma, calculado sobre la base de los registros contables, a una alícuota impositiva uniforme. Es decir, es el resultado de gravar las ventas menos las compras realizadas a otras empresas, que es una definición de valor agregado. Este IVN tiene la ventaja de crecer con la actividad económica y ser una fuente de recaudación simple de administrar.

El impuesto se ha implementado, con variantes, en Hungría, Francia, Japón, Italia, y en los estados de Texas, Hampshire y Michigan en USA. (Bird, 2014)

A diferencia del IVA provincial que en general se propone (y del IVA nacional) es un impuesto que se cobra en origen. El fundamento económico es claro (ver Porto, 2017): si el gobierno provincial le provee bienes a las empresas es necesario que las empresas se hagan cargo del costo (principio del beneficio). Un ejemplo simple es el siguiente: supóngase una jurisdicción A que provee insumos a las empresas de su jurisdicción pero no les cobra impuestos en origen, quedando el financiamiento del presupuesto a cargo de sus consumidores; el bien se vende en su totalidad en la jurisdicción B que aplica un IVF o un IVA consumo con el que puede financiar parcialmente los bienes destinados a las familias. Las empresas de A no utilizarán la combinación eficiente de insumos dado que el insumo público no lo pagan. Los consumidores de A subsidian a los de B.

El IVN (BVT) tiene diferencias con un IVA subnacional (Bird, 2014):

- 1- Está calculado sobre una base contable a diferencia del sistema de débitos y créditos del IVA;
- 2- Grava la actividad económica y no las ventas finales;
- 3- Es un impuesto a los ingresos netos de compras de insumos intermedios, más que al consumo final;
- 4- Se aplica a todas las actividades económicas, sin exenciones. En realidad, como recupera el costo de bienes provistos por el gobierno debería tener una aplicación general, tanto a actividades lucrativas como no lucrativas, incluidas las de los gobiernos para que los cálculos de costos sean los económicamente relevantes;

- 5- IVN (BVT) un gravamen en origen versus un IVA diseñado en general como destino;
- 6- Tiene algún grado de no neutralidad pero menor que IIB e IVF.

VII. Análisis comparativo de los impuestos

Los impuestos considerados se presentan en la Tabla 1:

Tabla 1. Análisis comparativo de impuestos

Impuesto	Características
Ingresos Brutos	Grava todas las ventas brutas en todas las etapas. Las transacciones interjurisdiccionales se encuentran administradas por el Convenio Multilateral. Recae sobre la producción y el consumo.
Ventas finales	Grava las ventas realizadas solo en la etapa final.
IVA Provincial (destino)	Grava el valor agregado en destino. Recae sobre el consumo. Se recauda por un sistema de débitos y créditos
IVN	Grava las ventas brutas menos las compras realizadas a otras empresas. Se recauda en un función de la información contable de la empresa

Las principales características se resumen en la Tabla 2:

Tabla 2. Principales características de los impuestos considerados

Características	IVA	IVN	IIB	Ventas Finales
Impacto en la eficiencia asignativa (cambio en precios relativos de los bienes)	Bajo. Puede ser alto con alícuotas diferentes y exenciones	Bajo. Puede ser alto con alícuotas diferentes y exenciones	Alto. Discrimina entre estructuras productivas diferentes.	Bajo. Puede ser alto si arrastra otros impuestos en la estructura de costos.
Impacto en la competitividad	No grava la exportaciones	Grava las exportaciones. Como grava en origen, puede desalentar la radicación de firmas.	Grava las exportaciones. Como grava en origen, puede desalentar la radicación de firmas.	No grava la exportaciones
Administración tributaria	Más costoso que IIB e IVN.	Costo similar a IIB, y menos costoso que IVA.	Relativamente bajo. Menos costoso que ventas finales	Muy costosa
Costo de cumplimiento	Mediano impacto. El sistema de créditos y débitos puede aumentar los costos de cumplimiento (pueden acumularse los créditos fiscales)	Bajo impacto.	Bajo impacto. Pero se complica con los regímenes de retenciones y percepciones	Bajo impacto.
Equidad (1)	Incierto	Incierto	Incierto	Incierto
Transparencia	Ocultos	Ocultos	Ocultos	Relativamente más visible
Autonomía provincial	Depende de la instrumentación del impuesto	Alta	Alta	Alta

Características	IVA	IVN	IIBB	Ventas Finales
Evasión	La diferenciación de alícuotas y los regímenes especiales y promocionales aumentan la evasión	La diferenciación de alícuotas y los regímenes especiales y promocionales aumentan la evasión	La diferenciación de alícuotas y los regímenes especiales y promocionales aumentan la evasión	Alta, debido a la atomización del sector de ventas finales

(1) En general la bibliografía indica que los impuestos al consumo son regresivos cuando el indicador de bienestar es el ingreso corriente y adquieren mayor proporcionalidad cuando el indicador de bienestar es el ingreso permanente aproximado por el consumo corriente (Gasparini, 1998., Fernandez Felices, Guardarucci y Puig, 2014)

VIII. De la teoría a la práctica

Para analizar los efectos de las distintas formas de imposición sobre la estructura de producción y recaudación se supone una empresa con un horizonte temporal de 3 años y una inversión inicial al principio del período con una vida útil también de 3 años. El productor compra insumos, contrata asalariados, utiliza capital y le queda un beneficio, como se muestra en la Tabla 3.

Tabla 3. Ejercicio sobre una estructura productiva

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Valor de la producción		161,9	161,9	161,9	
insumos		50,0	50,0	50,0	
salarios		80,0	80,0	80,0	
amortización		11,9	11,9	11,9	
beneficios		20,0	20,0	20,0	
valor agregado		100,0	100,0	100,0	300,0
Inversión	36,0	0,0	0,0	0,0	

Suponiendo una alícuota del 1 %, en la Tabla 4 se simulan los efectos sobre la recaudación de los impuestos señalados. El detalle para cada impuesto se expone en la Tabla 9 del Anexo.

Tabla 4. Resultados en términos de recaudación de impuestos alternativos

Recaudación	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
IVA	0.8	1.1	1.1	3.0
IVN	1.0	1.0	1.0	3.0
IVN sin deducir amortización	1.1	1.1	1.1	3.4
IIBB	1.6	1.6	1.6	4.9

NOTA: en el caso del IVA, se supone que los créditos fiscales de la inversión pueden deducirse en el primer año.

Como puede observarse el IIBB es el impuesto que permite obtener mayor recaudación con todos los problemas ya señalados (la comparación se realiza sin tener en cuenta posibles diferenciales de evasión entre los impuestos). La recaudación esperada del IVN es similar al IVA (o ventas finales) y algo superior si no se permite deducir la amortización de las inversiones (en la Tabla 9 del Anexo se presenta los efectos de la imposición en la cadena de producción).

El ejercicio de reemplazar IIB por IVN tendría implicancias prácticas relevantes. Para observarlas se parte de la estructura impositiva del IIB en la provincia de Buenos Aires para un año dado (2014). Luego, se estima la recaudación por sectores si se implementara un impuesto sobre el IVN.

Como puede observarse en la Tabla 5, la sustitución del IIB por un IVN (similar a una imposición sobre el valor agregado) aumentaría la participación en el impuesto de los sectores primarios, la industria y los servicios; reduciéndose la carga fiscal sobre el comercio y la intermediación financiera⁵.

La estructura relativa por sectores del IVN estimada a 2014 se diferencia sensiblemente de la observada para IIB en el mismo año. Sin embargo, tiende a aproximarse a la estructura que presentaba IIB en 1978, cuando el diseño alicuotario era menos complejo (ver Tabla 8 del Anexo).

**Tabla 5. Ejercicio de sustitución de IIB por IVN.
Aplicación a la estructura tributaria de la provincia de Buenos Aires (2014)**

Sector	Participación de IIB por sectores	Participación de IVN por sectores
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	2%	5%
Pesca y servicios conexos	0%	0%
Explotación de minas y canteras	0%	0%
Industria manufacturera	19%	32%
Construcción	5%	6%
Comercio al por mayor y menor	43%	15%
Servicios	22%	38%
Intermediación financiera	8%	3%
Total	100%	100%

⁵. Este resultado se desprende de aplicar una alícuota sobre el valor agregado de cada sector productivo tal que recaude lo mismo que IIB. Esta alícuota estaría en el orden del 7%.

IX. Conclusiones

En este trabajo se evalúan alternativas de imposición subnacional que superen las ineficiencias del IIB. Los dos candidatos a reemplazarlo que han merecido la mayor atención son el impuesto a las ventas finales (IVF) y el IVA provincial. Se los presentan como alternativas que superan la no neutralidad económica del IIB.

Se ha demostrado en este trabajo que IVF e IVA, al gravar según el principio de destino, pueden originar que las provincias que proveen insumos públicos a las empresas no recuperen sus costos. Esto generaría incentivos para que las empresas no utilicen la combinación eficiente de insumos ya que los seleccionarían como si el precio fuera cero; por otro lado, originaría una redistribución de ingresos entre consumidores de las distintas provincias sin ningún fundamento de equidad.

El IVF no es neutral desde el punto de vista económico, propiedad que suele adjudicársele. El argumento no es válido ya que omite considerar que el precio de los bienes finales tiene incorporado impuestos sobre los bienes intermedios, salarios y bienes de capital usados para su producción. Lo mismo ocurre con el IVA aunque en menor magnitud.

Se sugiere como alternativa superadora el impuesto a las ventas netas (IVN) propuesto por Bird (2014, con el nombre de Business Value Tax, BVT). La base imponible se define como:

Ingresos Brutos *menos* compras a otras empresas *menos* depreciación de los bienes de capital = remuneraciones del trabajo *más* remuneración neta del capital.

Se basa en el principio de origen de modo de recuperar el costo de los insumos públicos provistos; de esa forma constituye una señal para que las empresas utilicen la cantidad eficiente. El IVN debe establecerse sobre una base amplia comprendiendo las exportaciones y, según el diseño, la inversión. No grava las importaciones pues no tiene incorporados los insumos públicos. Tiene un elemento de no neutralidad que, como en el caso del IVA, es inferior al de IVF e IIB.

El IVN comparte con el IIB la relativa facilidad de administración para el contribuyente y la oficina recaudadora. El IVF es de mayor dificultad de fiscalización. El IVA se ubica en un nivel intermedio. Una de las propiedades de un “buen” impuesto es la facilidad y simplicidad de modo de minimizar los costos de administración y alentar el pago voluntario de los contribuyentes. Estos costos son de dos tipos: los costos directos de las agencias de recaudación y los costos indirectos de los contribuyentes, que comprenden el tiempo y dinero gastado en recopilar información y completar la documentación y los pagos por el asesoramiento impositivo.

La alícuota debería ser uniforme y baja. Si las necesidades de recaudación requieren una alícuota mayor que la que recupera el costo de los insumos provistos (que debe ser calculado cuidadosamente) debería explicitarse en la Ley de creación un sendero anual de decrecimiento. Cálculos preliminares sugieren que en la actualidad, incluyendo los saldos a favor de los contribuyentes debido al mecanismo administrativo de retenciones, la relación entre impuesto y beneficio de las empresas es de 3 a 1.

El nuevo impuesto debería ser completamente general, incluyendo las entidades con y sin fines de lucro y también las personas. Este es un punto a analizar pues originaría fuertes resistencias políticas. La idea es aproximarse a la “conexión Wickselliana” (Bird and Slack, 2014) entre los

gastos y los recursos, especialmente en los gobiernos subnacionales. La “conexión” facilitará el control ciudadano sobre la cantidad, costo y calidad de los bienes provistos y tendrá efecto positivo sobre la “moral tributaria” entendida como disposición a pagar.

De considerarse valiosa la propuesta del IVN el paso siguiente es someterla a discusión de expertos en teoría impositiva y administración tributaria tanto del lado de los contribuyentes como de las oficinas recaudadoras.

X. Referencias

- Bird, R.M. (2010): "Subnational taxation in developing countries", *Policy Research Working Paper 5450*, The World Bank.
- Bird, R.M. (2014): "A better local business tax: The BVT", *IMFG Papers on Municipal finance and governance*, No 18, University of Toronto.
- Bird, R.M. and E. Slack (2014): "Local taxes and local expenditures in developing countries: strengthening the Wicksellian connection", *Public Administration and Development*.
- Bunge, A. E. *Una Nueva Argentina*, Ed. Hyspamerica, Madrid, 1984. Reedición de la publicación de 1940, Ed. Kraft, Buenos Aires.
- Ebel, R.D, L. Luna and M.N. Murray (2016): "State general business taxation one more time: CIT, GRT, or VAT", *National Tax Journal*, Vol. 69, No 4.
- Fox, W.F, L. Luna and M.N. Murray (2007): "Emerging State business tax policy: More of the same, or fundamental change", *Taxanalysts, State Tax Notes*.
- Kuo, Ch.,T. McGirr and S.N. Poddar (1988): "Measuring the non-neutralities of sales and excise taxes in Canada", en *Canadian Tax Journal*, May-June.
- M. Feldstein (1977): "How big should government be? *National Tax Journal*, Vol. 3.
- Mikesell, J.L. (2007): "Gross receipts taxes in State government finances: A review of their history and performance", *Background Paper No 53*, Tax Foundation.
- Núñez Miñana, H. y A. Porto (1981): "Política Tributaria Provincial: El caso del Impuesto a los Ingresos Brutos". Serie Cuadernos Nº 33. Instituto de Investigaciones Económicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.
- Oakland W.H. and W.A. Testa (1996): "State-local business taxation and the benefit principle", *Economic Perspectives*, Federal Reserve Bank of Chicago, pp.2-19.
- Oates, W.E. and R.M. Schwab (1988): "Economic competition among jurisdictions: efficiency enhancing or distortion inducing", *Journal of Public Economics*, Vol. 35.
- Pogue, T (2007): "The gross receipts tax: a new approach to business taxation?", *National Tax Journal*, Vol. LX, No 4, pp.799-819.
- Porto, A, M, M. Garriga y W. Rosales (2014): "Impuesto a los Ingresos Brutos: "Ave Fénix" de la estructura tributaria subnacional", *Estudios Económicos*, Vol, 31, No 62, Universidad Nacional del Sur.
- Porto, A. (2002): *Microeconomía y Federalismo Fiscal*, Edulp, La Plata, Cap. XIII.
- Porto, A. (2017): "Impuestos sobre la producción. Aportes para la discusión de la reforma tributaria", no publicado, FCE-UNLP.
- State and Local Tax Services, Nevada (2015): Nevada enacts Commerce Tax effective July, 1, 2015.

Testa, W,H and Mattoon (2007): "Is There a Role for Gross Receipts Taxation?". National Tax Journal. Volumen VL, Nº 4.

XI. Anexo

Tabla 6. Recaudación total de Ingresos Brutos (millones de \$ corrientes) y participación de los agentes de recaudación en el impuesto (%). Provincia de Buenos Aires

Año	Recaudación total	Agentes de recaudación sobre el total
1999	2,099.4	28.0
2000	2,036.2	40.5
2001	1,787.3	38.8
2002	2,090.3	45.0
2003	3,112.3	46.8
2004	4,139.0	53.1
2005	5,120.6	56.4
2006	6,497.5	59.4
2007	8,506.3	63.3
2008	12,553.8	70.1
2009	15,420.2	81.5
2010	19,673.3	83.2
2011	33,441.7	81.2
2012	33,441.7	79.1
2013	49,677.2	79.5
2014	67,132.3	79.4
2015	87,517.1	80.4

Fuente: elaboración propia en base a información del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

Tabla 7. Evolución de la estructura del IIB entre 1978 y 2014

Categoría	Base imponible			Alicuotas implícitas			Recaudación		
	1978	2014	Var%	1978	2014	Var%	1978	2014	Var%
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	19.4	6.0	-68.8	1.6	1.2	-22.4	14.5	2.4	-83.3
Pesca	0.3	0.1	-66.6	2.2	0.7	-67.0	0.3	0.0	-92.4
Explotación de minas y canteras	4.3	0.5	-88.9	2.2	2.5	15.8	4.5	0.4	-91.1
Industria manufacturera	44.8	31.9	-28.9	2.2	1.8	-16.3	46.2	19.0	-58.9
Construcción	2.0	3.8	93.3	2.2	3.9	78.6	2.0	4.9	138.7
Comercio (mayorista y minorista)	16.6	34.0	104.7	2.2	3.9	80.4	17.0	43.4	155.3
Servicios (*)	11.0	20.1	82.4	2.4	3.3	38.1	12.5	21.7	74.2
Intermediación financiera	1.6	3.6	127.0	4.0	7.0	75.7	2.9	8.1	175.8
Promedio	100	100		2.1	3.1		100	100	

(*) incluye servicios varios no financieros, tales como hotelería, restaurantes, transporte, comunicaciones, inmobiliarios, alquileres, entre otros.

Fuente: elaboración propia en base a Núñez Miñana y Porto (1981) e información del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

**Tabla 8. Comparación de estructuras impositivas IIB vs IVN (1978-2014).
Participación porcentual**

Sector	1978 (IIB)	2014 (IIB)	2014 (IVN)
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	14.5	2.0	4.9
Pesca	0.3	0.0	0.1
Explotación de minas y canteras	4.5	0.4	0.1
Industria manufacturera	46.2	19.2	32.0
Construcción	2.0	5.1	6.3
Comercio (mayorista y minorista)	17.0	42.8	15.3
Servicios	12.5	22.1	38.4
Intermediación financiera	2.9	8.4	2.9
Promedio	100	100	100

Tabla 9. Simulación de las distintas alternativas de imposición en la cadena de producción y la recaudación

IVA					
alicuota	1%				
	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Acumulado
Valor de la producción		161,9	161,9	161,9	
insumos		50,0	50,0	50,0	
salarios		80,0	80,0	80,0	
amortización		11,9	11,9	11,9	
beneficios		20,0	20,0	20,0	
valor agregado		100,0	100,0	100,0	300,0
Inversión	36,0	0,0	0,0	0,0	
débitos	0,0	1,6	1,6	1,6	
créditos	0,4	0,5	0,5	0,5	
IVA a pagar del ej.	-0,4	1,1	1,1	1,1	3,0
IVA a pagar total	-0,4	0,8	1,1	1,1	3,0
Precio final con IVA		163,5	161,9	161,9	
IVA total					3,0
IVN (impuesto a las ventas netas)					
Base imponible:		100,0	100,0	100,0	
Ventas		161,9	161,9	161,9	
- Insumos		50,0	50,0	50,0	
- amortización		11,9	11,9	11,9	
Impuesto determinado		1,0	1,0	1,0	3,0
IVN sin deducir inversiones					
Base imponible:		111,9	111,9	111,9	
Ventas		161,9	161,9	161,9	
- Insumos		50,0	50,0	50,0	
- amortización					
Impuesto determinado		1,1	1,1	1,1	3,4
Ingresos brutos					
Base imponible:		161,9	161,9	161,9	
Ventas		161,9	161,9	161,9	
Impuesto determinado		1,6	1,6	1,6	4,9