

Reforma tributaria: análisis del proyecto del PEN y recomendaciones sobre Ingresos Brutos

Walter Agosto

Desde el inicio de su gestión, el actual gobierno ha anunciado y promovido una reforma tributaria con el objeto de reducir la carga impositiva y mejorar su perfil, a efectos de contribuir a mejorar la competitividad de la economía.

El primer indicio concreto se materializó en la Ley 27.260, que creó en el ámbito legislativo una Comisión Especial para la Reforma Tributaria cuyo principal objetivo es evaluar las propuestas que sobre este tema hiciera el Poder Ejecutivo. En dicho ámbito, funcionarios del área económica presentaron los lineamientos generales del proyecto en análisis, y luego anunciaron públicamente los ejes fundamentales de la iniciativa y las medidas específicas que contenía. Finalmente, el Poder Ejecutivo remitió el proyecto de ley de reforma tributaria al Parlamento, que ingresó por la Cámara de Diputados la cual, de acuerdo a normas constitucionales, constituye la cámara de origen para los temas impositivos.

El desafío de encarar una reforma tributaria no es menor, considerando que la presión tributaria ascendería a 33,1% del PBI para 2017, sobre la base de una estructura compleja e ineficiente, en una

economía caracterizada por niveles altos de informalidad. Por otra parte, el desequilibrio fiscal condiciona la propuesta y le da un carácter gradual, a efectos de que no altere el cumplimiento de las metas fiscales que el gobierno ha definido para los próximos años. En este contexto, es crucial analizar las principales medidas impositivas contenidas en el proyecto de ley.

La economía política de la reforma resultará compleja y augura un debate intenso que no se limitará al ámbito parlamentario. Las posibilidades de alcanzar consensos con relación a la iniciativa del Poder Ejecutivo también dependerán del entendimiento que el gobierno de la Nación y los de las provincias alcancen sobre los términos del Consenso Fiscal que acordaron en noviembre de 2017. Por este mismo motivo, en el presente documento se analizan las principales medidas impositivas contenidas en el proyecto de ley y la propuesta de reducción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contempladas en el Consenso Fiscal. Por último, se analizan algunas alternativas que, aunque no han sido contempladas en las propuestas oficiales, permitirían una sustitución definitiva del impuesto por otro más neutral.

RESUMEN EJECUTIVO

CIPPEC[®]

Centro de Implementación
de Políticas Públicas para
la Equidad y el Crecimiento

Breve caracterización del sistema tributario

El sistema tributario argentino se caracteriza por su complejidad, ineficiencia, falta de equidad y elevados niveles de evasión¹.

A diferencia de lo observado en los países desarrollados la estructura tributaria se caracteriza en parte por la **preeminencia de impuestos indirectos**. En este sentido, la incidencia relativa de impuestos directos que recaen sobre los ingresos o la propiedad –por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias, al trabajo o el Inmobiliario- es menor a la de los impuestos indirectos que gravan la venta o el consumo final de bienes y servicios -IVA e Ingresos Brutos-. Por otra parte, es una estructura caracterizada por la existencia de impuestos fuertemente distorsivos tales como el Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, los Ingresos Brutos y los derechos de exportación. Estos constituyen tributos que son nocivos para la actividad económica y la competitividad.

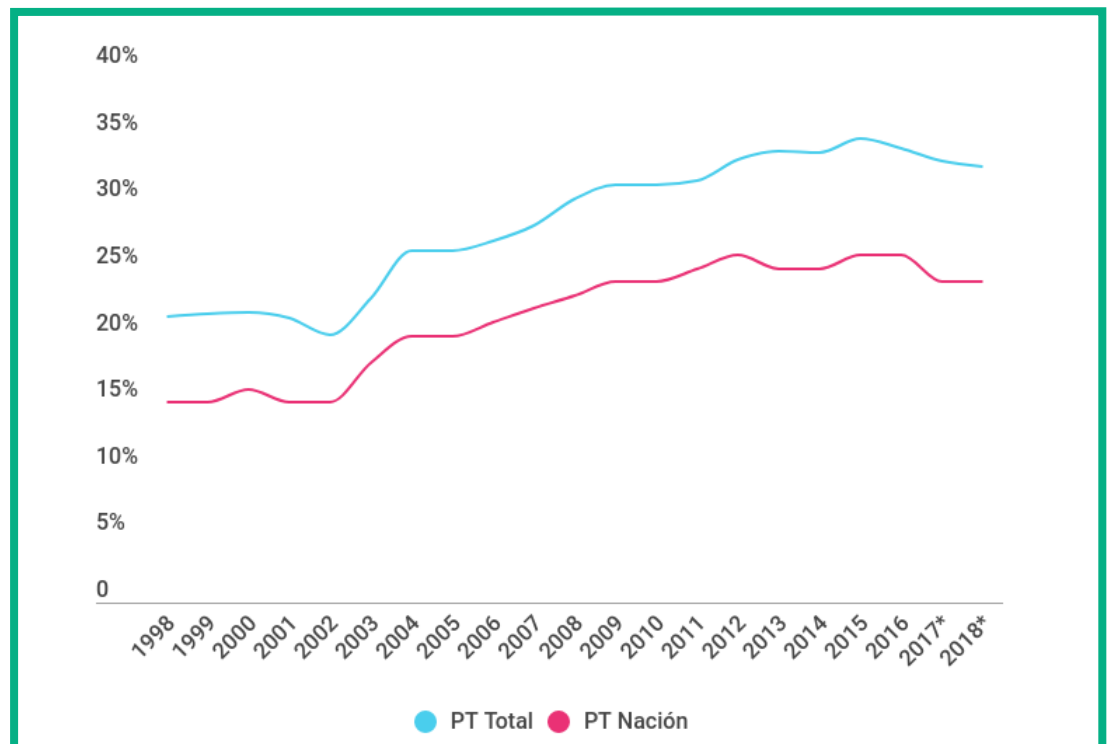
Esta situación estructural se ha conjugado con un fuerte incremento de la presión tributaria desde la salida de la Convertibilidad. En el período 2003-2016 la presión tributaria se incrementó en 11,2 puntos porcentuales (pp)

del PBI, y pasó del 22,8% al 34% del producto. No obstante, si se desestima el efecto del blanqueo de capitales llevado a cabo en 2016, el incremento es menor, pues la masa de recursos tributarios normales en este año alcanzó el 32,6% del PBI.

En base a las proyecciones del Proyecto de Presupuesto Nacional 2018 (PPN 2018), se prevé una pequeña caída de la carga impositiva, aunque esta se mantendría en torno a los niveles máximos históricos (**Gráfico 1**). De acuerdo al PPN 2018, se proyecta que la recaudación en 2017 por tributos nacionales represente 24,93% del PBI. Los principales rubros de recaudación previstos son las contribuciones a la seguridad social, el IVA y el Impuesto a las Ganancias, que representan respectivamente el 28,4%, 28,2% y 20,8% del total recaudado. Por su parte, el Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios aporta el 6,6% y los Derechos de Exportación e Importación el 3% y 2,5% de la recaudación, en cada caso, mientras que el impuesto a los combustibles y GNC representa el 3,9%. Finalmente, una decena de impuestos de menor poder recaudatorio individual aportan 6,6% del total de recursos (**Tabla 1**).

La Ley 27.260, que legisló sobre la Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados, y el Régimen de Exteriorización de Activos (blanqueo de capitales), creó en mayo de 2016 la

Gráfico 1.
Evolución de la Presión Tributaria (como % del PBI).



Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda.
Nota: 2017 y 2018 corresponden a estimaciones del PPN 2018.

¹ Para un análisis en profundidad de la estructura tributaria argentina, véase Agosto, W. (Julio de 2017). El ABC del sistema tributario Argentino. Documento de Políticas Públicas/Análisis N°188. Buenos Aires: CIPPEC.

Comisión Especial para la Reforma Tributaria. Esta tiene como misión analizar y evaluar las propuestas relativas a la reforma que el Poder Ejecutivo nacional envíe al parlamento.

algo más que el promedio de los países de la OECD (3,1%), pero las personas físicas pagan 2,2% del PBI, sustancialmente menos que en OECD 9,2%. El costo fiscal estimado de la re-

Tabla 1.

Estructura de la Recaudación Tributaria total del SPN: 2017 y 2018.

Tributos	2017		2018	
	Millones de \$	% del Total	Millones de \$	% del Total
IVA	723.353,70	28,22%	871.642,10	28,64%
Ganancias	532.083,10	20,76%	642.261,30	21,11%
Contribuciones Seg. Social	729.005,50	28,44%	890.638,90	29,27%
Derechos Exportación	75.989,20	2,96%	86.990,60	2,86%
Derechos Importación	64.869,40	2,53%	80.640,70	2,65%
Créditos y Débitos	169.730,70	6,62%	201.737,90	6,63%
Combustibles	99.701,70	3,89%	112.728,60	3,70%
Resto de Tributos	168.383,30	6,57%	156.495,00	5,14%
Total Recaudación Tributaria	2.563.116,60		3.043.135,10	

Fuente: Elaboración propia en base a PPN 2018.

En el marco de dicha norma, el Ministro de Hacienda, Nicolás Dujovne presentó los lineamientos generales de reforma del sistema impositivo. Estos apuntan a mejorar la competitividad mediante la reducción de costos internos, en un contexto de restricciones impuestas por las metas fiscales de reducción del déficit planteadas para el período 2017-2019.

Las medidas impositivas anunciadas

Los anuncios del gobierno reflejan que la reforma busca disminuir la presión tributaria, incentivar la inversión y reducir la evasión, en un esquema de implementación gradual a lo largo de un quinquenio. Con estos objetivos en la mira, la reforma modifica los impuestos a las ganancias, al valor agregado, débitos y créditos bancarios, las contribuciones patronales, los impuestos internos, a los combustibles y a la transferencia de inmuebles.

El proyecto de reforma que el gobierno ha enviado al Parlamento pretende modificar el régimen impositivo actual, dotándolo de mayor eficiencia a efectos de mejorar los niveles actuales de competitividad de la economía. Los cambios proyectados implican una **baja de la presión impositiva de las empresas para favorecer la inversión**, y un **aumento de la presión a los individuos**, que busca elevar la incidencia de impuestos progresivos. En Argentina las empresas pagan por Impuestos a las Ganancias el equivalente al 3,3% del PBI

forma, de acuerdo al Ministerio de Hacienda, sería de 1,5% del PBI al cabo de cinco años. El ministerio argumenta que este costo podría ser “compensado”, en parte, por el mayor crecimiento económico logrado a partir de su implementación y menores niveles de evasión.

Con el objetivo de reducir los costos empresarios y mejorar la competitividad, la reforma plantea disminuir gradualmente impuestos que recaen sobre las empresas, principalmente el Impuesto a las Ganancias, y el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios. En cuanto al Impuesto a las Ganancias, la reforma propone reducir gradualmente la alícuota del impuesto para las empresas, a efectos de promover su capitalización, pasando de tributar 35% actual a 25% en 2021, con una disminución de 5 pp por año comenzando en 2019. Se pretende así acortar la brecha con las alícuotas vigentes en otras partes del mundo². Adicionalmente, estipula la aplicación de un impuesto sobre los dividendos o utilidades distribuidas para completar el 35% de carga impositiva total.

La reforma prevé un régimen de devolución anticipada de saldos de IVA asociadas a inversiones en activo fijo con el mismo propósito. Actualmente, las demoras en el reembolso incrementan para el inversor el costo financiero del proyecto. En este sentido, establece un régimen de devolución automática del crédito fiscal a las empresas que hayan realizado inversiones y no lo hayan recuperado en un lapso de seis meses, con la finalidad de dotar de mayor capital de trabajo a las mismas. Por otra parte se proyecta gravar con este impuesto a los servicios comprados online en el exterior, como el caso de Netflix o Spotify.

² El promedio en los países de la OECD es 22% mientras que para la región es 27%.

Impuesto al Valor Agregado

Contribuciones patronales

En cuanto a las contribuciones patronales, la reforma fija un mínimo no imponible de \$12.000 del salario bruto, cuya implementación será gradual a razón de \$2.400 por año. A su vez, unificará alícuotas en 19,5% en 2022 y eliminará la diferenciación actual según zona geográfica³. La modificación regiría para la contribución que hacen empleadores al sistema previsional, el PAMI, el Fondo Nacional del Empleo y el régimen de asignaciones familiares, quedando excluidos las contribuciones a las obras sociales y el seguro de riesgos del trabajo. Adicionalmente, se elimina el tope salarial vigente para calcular el aporte personal de 11% para jubilaciones, mientras que se mantendría para los aportes a la obra social y el PAMI⁴.

Si se supera el mínimo no imponible, se pagará la nueva alícuota sobre la diferencia. Esta modificación tiene el objeto de reducir el costo laboral, incentivar la contratación de mano de obra y disminuir la informalidad.

En el caso de los trabajadores autónomos, la reforma aumenta las deducciones personales con el objetivo de disminuir la brecha con los asalariados, quienes cuentan con mayores deducciones. A tal efecto, se duplicaría la deducción especial para autónomos y se mantendría el valor actual para los asalariados. De este modo, se intenta corregir esta distorsión que en la práctica implica que a igual nivel de remuneración se tribute de manera diferente.

Según el proyecto, se permitirá, gradualmente, que todas las empresas computen el 100% del pago del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, propone eliminar la exención del impuesto a los ingresos provenientes de activos financieros para residentes locales. En este sentido se plantea gravar la renta financiera a las personas físicas sobre el excedente respecto de un rendimiento mínimo no imponible de \$ 52.000 anuales. Es decir, sólo pagarían aquellos que obtengan ganancias por encima de este monto para impedir que el impuesto recaiga de manera excesiva sobre los pequeños ahorristas.

La imposición ascenderá al 15% del producido de los activos denominados en dólares o indexados -bonos vinculados a la inflación o dólar link- y se aplicará a las ganancias (por encima del mínimo), netas de las variaciones del tipo de cambio. Asimismo, se aplicará un impuesto de 5% sobre las ganancias nominales provenientes de títulos en pesos -LEBACs, plazos fijos y bonos a tasa fija- convergiendo al 15% en la medida que la inflación ceda (aunque no hay una regla explícita anunciada). Por su parte, las acciones continuarán exentas.

Este tipo de impuesto existe en la mayor parte de los países y resulta determinante para

garantizar la equidad horizontal del sistema tributario. No obstante, esta propuesta incorporada en la reforma tributaria abre el interrogante sobre el impacto que pueda generar en instrumentos de ahorro de largo plazo, en un país donde la tasa de inversión es insuficiente para garantizar un proceso de crecimiento sostenido en el tiempo. Además, la existencia de un nivel inflacionario elevado interpela esta nueva modalidad de imposición puesto que en el caso de instrumentos en pesos la renta puede resultar negativa en términos reales.

A todo lo anterior, se suma la eliminación del impuesto a la transferencia de inmuebles cuya alícuota es de 1,5% y se aplica sobre el monto escriturado del inmueble. En su reemplazo, se propone gravar las ganancias de capital producto de la venta de inmuebles, que estarán alcanzadas por una alícuota de 15% siempre que no estén asociadas a ganancias por la vivienda única de un sujeto imponible.

En el caso de los impuestos internos, se proponen reducciones para el caso de productos electrónicos y vehículos, y se aumenta la alícuota para bebidas alcohólicas como whisky, coñac, cervezas, gaseosas con azúcar añadido y cigarrillos. En particular, se establece un impuesto tendiente a incrementar el precio de las bebidas con azúcares artificialmente incorporados en el proceso productivo, y la eliminación de impuestos a aquellas bebidas gravadas que no tengan azúcares agregados en la elaboración. Según lo establecido, los productos que aprovechen el dulzor de jugos naturales en mayores concentraciones y no contengan azúcares artificialmente añadidos no estarán alcanzados por el impuesto. Así, se propone un aumento de la alícuota a 17% para las bebidas sin alcohol con agregados de azúcar, mientras que las bebidas sin alcohol y sin agregados de azúcar -agua mineral, aguas saborizadas sin azúcar y gaseosas light- pasarían a tributar 0%.

Por último, la reforma establece un nuevo régimen de tributación para el impuesto a los combustibles, pasando a ser la variable relevante la cantidad de dióxido de carbono emitido. Inicialmente afectará a los combustibles líquidos y a partir de 2020 se impondrá sobre el gas natural y carbón. De esta manera, el gobierno propone cambiar a dos montos de suma fija (uno por emisiones de CO₂ y el otro establecido de forma tal que no altere la carga tributaria actual), con el fin de que el precio del combustible sea menos volátil, al depender menos del tipo de cambio y el precio internacional del petróleo. Cuando varíe el tipo de cambio real o el precio del petróleo, la nueva estructura del impuesto funcionará como amortiguador y el precio de los combustibles variará menos que bajo la estructura actual.

Estas modificaciones tendrán efectos diferentes en los precios que deberán afrontar los consumidores. Quizás lo más controversial de

³ Es decir, se eliminaría el esquema que actualmente reduce las cargas patronales a mayor distancia de Buenos Aires.

⁴ El tope vigente es de \$81.918 y se ajusta periódicamente con el índice de movilidad previsional.

estos cambios es que afectan a algunas producciones sensibles de economías regionales.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos: principales características

Entre los impuestos que recaudan las provincias se destaca por su importancia cuantitativa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. **Su participación ha aumentado de 56% de la recaudación propia⁵ en 1998 a 75% en 2016.** A su vez, del total de la presión impositiva nacional y provincial, que asciende a 31,3% del PBI, las provincias recaudan 5,2 puntos porcentuales. En promedio, la recaudación de las provincias se explica en un 75% por Ingresos Brutos, un 21% por impuestos a la propiedad y un 3% por otros tributos.

La conformación de esta estructura tributaria refleja la importancia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el financiamiento de las erogaciones provinciales. Consecuentemente, **cualquier reforma demanda ineludiblemente recursos alternativos para su compensación.** La supremacía del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la estructura tributaria provincial ha constituido un condicionamiento permanente para la modificación y/o sustitución del impuesto.

traslada a las siguientes etapas de la cadena de producción y comercialización. Al ser provincial, limita la facultad impositiva al principio de territorialidad. Con relación al hecho imponible, grava el ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades desarrolladas en las jurisdicciones provinciales cualquiera sea el sujeto que la realice y su base imponible se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad gravada obtenidos en el ejercicio anual, pero sobre la cual se realizan anticipos mensuales.

Por otro lado, es un impuesto real, porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente -nivel de ingresos, cargas de familia, etc.- y proporcional, porque establece valores proporcionales del impuesto en función del monto operado. En virtud de no considerar la capacidad contributiva del sujeto de hecho sino solamente su consumo -la alícuota del impuesto es igual para distintos niveles de ingreso- se lo caracteriza como un impuesto regresivo.

Finalmente, una de sus características más difundidas es que se trata de un impuesto general a las ventas, plurifásico y acumulativo, que grava más de una vez la transferencia del bien o los insumos en las diferentes etapas del proceso productivo, y no permite deducir el impuesto pagado en la etapa anterior. Es plurifásico porque se aplica en todas las etapas de la actividad económica. Al funcionar como un impuesto en cascada sin compensación por créditos y ventas, provoca los efectos de

Tabla 2.
Composición de la Recaudación Provincial 2016.

Tributos	2016	
	Millones de \$	% del Total
Ingresos Brutos	318.366,81	74,99%
Inmobiliario	32.769,93	7,72%
Sellos	37.725,58	8,89%
Automotores	23.941,01	5,64%
Otros	11.735,55	2,76%
Total	424.538,89	100%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda.

Este impuesto se caracteriza por ser **indirecto, real, plurifásico y acumulativo.** En cuanto a lo primero, se trata de un impuesto que grava el consumo como manifestación de capacidad contributiva, integra el precio del producto y se

piramidación y acumulación, que se agravan con el aumento del número de transacciones que afectan al mismo bien, insumo o servicio. Este efecto acumulativo implica que la carga tributaria aumenta en mayor proporción que un impuesto como el IVA, en tanto que el efecto de piramidación se refleja en el hecho que el

⁵ Los ingresos tributarios propios son aquellos en cuyo caso las provincias tienen total responsabilidad para definir la base tributaria, la estructura de tasas y administrar el impuesto.

encarecimiento para el consumidor en el precio de los bienes resulta mayor que el monto de impuesto que recauda el fisco.

El nuevo consenso fiscal

En diferentes oportunidades se intentó modificar y/o eliminar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero ninguna de estas iniciativas prosperó en forma sostenida en el tiempo. La experiencia más reciente remite a los pactos federales de 1992 y 1993, que impulsaban la eximición del impuesto para las actividades primarias, manufactureras, financieras y de construcción. Sin embargo, su cumplimiento fue parcial⁶, con el agravante que desde mediados de la presente década muchos de los logros se fueron revirtiendo.

En primer lugar, los sectores exentos volvieron a ser gravados, se aumentaron alícuotas de sectores que ya estaban alcanzados por el impuesto y se generalizó la alícuota extrajurisdicción⁷. Esto generó aduanas interiores e interfirió en los flujos de comercio interprovincial. Adicionalmente, proliferaron los regímenes de retenciones y adquirieron mayor importancia como instrumento de recaudación, lo cual dio lugar en muchas ocasiones a la falta de devolución de saldos a favor del contribuyente.

Uno de los principales factores que ha condicionado la reforma es el hecho de que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos constituye la fuente principal de recursos propios en las jurisdicciones provinciales: en la actualidad representa el 75% de la recaudación provincial y el 24% de los recursos corrientes.

Recientemente, el gobierno nacional y los gobiernos provinciales suscribieron al acuerdo denominado Consenso Fiscal, donde las partes pusieron el acento en la reducción de la incidencia de este impuesto. Para ello, las provincias asumieron determinadas obligaciones:

- Eliminar en forma inmediata tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien.
- Desgravar en forma inmediata los ingresos provenientes de actividades de exportación de bienes, excepto aquellas vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas.
- Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.
- Establecer exenciones y un cronograma de reducción gradual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Los sectores de agricultura, ganade-

⁶ El pacto fiscal Nación – provincias de 1993 establecía el reemplazo del impuesto en el plazo de tres años por un impuesto general al consumo que garantizara la neutralidad tributaria. No obstante, solo pudo avanzarse en modificaciones de alícuotas reorientando así el peso de la carga tributaria de los sectores productivos hacia el comercio y los servicios.

⁷ Estas alícuotas resultaron sustancialmente mayores en los casos de ventas de fabricantes localizados en otras provincias.

ría, pesca, silvicultura, industria manufacturera, electricidad, gas y transporte, quedarán exentos entre 2020 y 2022, mientras que en el resto de los sectores se proyectan reducciones de alícuotas.

- Adecuar los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes.

- Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor en concepto de retenciones y percepciones acumulado en un plazo no mayor a seis meses.

El efectivo cumplimiento de estas obligaciones implicaría una mejora sustancial en relación a la situación actual. De todos modos, el acuerdo alcanzado se limita a reducir la incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la actividad económica pero no apunta, ni siquiera en una perspectiva de largo plazo, a su sustitución definitiva⁸.

Alternativas de sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Pese a los desafíos que presenta la modificación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, su posible reemplazo por otra modalidad de tributación a las ventas que sea neutral y pueda ser administrado por las provincias ha conducido al análisis de diferentes alternativas. A grandes rasgos, cabe mencionar tres: el impuesto a las ventas minoristas, el IVA a las cuotas suplementarias y el IVA provincial compartido⁹. Esta última resulta, por distintos motivos que se mencionan a continuación, la más adecuada para sustituir el actual impuesto.

Impuesto a las ventas minoristas

Un impuesto en la etapa minorista es el que se aplica en el último eslabón de la cadena de distribución con el objeto de gravar el consumo final de bienes y servicios. De este modo, no solo recae en los distribuidores minoristas, sino también en el comercio minorista y mayorista, y los sectores primarios y manufactureros, siempre que vendan directamente a consumidores finales.

La implementación de un impuesto a las ventas presenta dificultades de administración y control. Dada la gran cantidad de contribuyentes minoristas, la recaudación bajo este esquema se concentra en la etapa

⁸ En el marco del Consenso Fiscal las provincias deben reducir -no eliminar- el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y compensar la pérdida de recursos con una mayor participación de los impuestos patrimoniales (inmobiliario urbano y rural).

⁹ Por razones de espacio, el análisis se limita a los aspectos conceptuales, sin incluir ejemplos prácticos.

más difícil de fiscalizar. Además, este impuesto no logra eliminar por completo el efecto de acumulación característico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Pífano (1999) considera que en un sistema de esta naturaleza existe la tendencia a generar “turismo tributario” entre las jurisdicciones vecinas, aprovechando el diferencial de tasas de una jurisdicción a otra, dado el bajo costo de dicho traslado. Como no todas las ventas minoristas están dirigidas al consumo final, existen compras de empresas como consumos intermedios que habría que desgravar, pero resulta difícil de controlar administrativamente el uso al que serán destinadas las ventas.

IVA cuota suplementaria

La implementación de un régimen de cuota suplementaria implica la aplicación de una tasa suplementaria a nivel provincial, que grava el diferencial entre el débito y crédito fiscal nacionales. Esto tiene el potencial de facilitar las tareas de administración en las jurisdicciones provinciales. Un régimen de estas características se basa en el principio de origen¹⁰ parcial de ingresos brutos, por lo que no produciría diferencias entre provincias productoras y provincias consumidoras, y generaría una distribución de la recaudación de similar a la actual.

Además, no requiere la devolución de impuestos en las operaciones interjurisdiccionales, excepto en las ventas al exterior, que estarían centralizadas en el fisco nacional. Al requerir uniformidad de tasas entre jurisdicciones, este esquema permite evitar las guerras fiscales pero erosiona a su vez la autonomía provincial. En esa línea, cabe mencionar que las competencias relativas a la base imponible y las exenciones corresponden a la Nación, lo cual concentra aún más las decisiones. Como se observa, en los aspectos relevantes del tributo la normativa sería nacional lo cual permite a las provincias legislar únicamente respecto de la tasa o nivel de la cuota suplementaria. Además, las provincias pierden capacidad de legislación - al depender en gran parte del IVA nacional- y resignan también la posibilidad de implementar políticas diferenciales con relación al resto de las jurisdicciones.

En definitiva, aunque el sistema de la cuota suplementaria del IVA nacional parece atractivo por su sencillez y por respetar la actual distribución de la recaudación entre provincias, presenta el gran problema de restringir excesivamente la autonomía de las provincias.

¹⁰ El principio de destino establece que los bienes deben salir libres de impuestos de la jurisdicción vendedora, debiendo gravarse en la jurisdicción donde se consumen. Según el principio de origen, los productos exportados a otra jurisdicción solo pagan impuesto en la jurisdicción productora o exportadora, es decir la mercancía lleva incorporado al precio los impuestos pagados en la jurisdicción donde se produjo.

IVA provincial compartido

Finalmente, la alternativa del IVA provincial compartido con el IVA nacional¹¹, consiste en la aplicación de dos alícuotas, una correspondiente al IVA federal y otra al IVA provincial. Éste último es administrado por las agencias tributarias de cada jurisdicción. El comprador contaría así con dos créditos fiscales, debiendo realizar una liquidación para el fisco nacional y otra para el provincial. Esto implica reemplazar el actual sistema de origen de ingresos brutos por un IVA provincial de destino, a efectos de solucionar el problema de que la jurisdicción donde se realiza una exportación o venta al exterior tenga que devolver créditos percibidos por otras jurisdicciones, como ocurriría con el sistema de cuotas suplementarias.

Un esquema de estas características requiere modificar la distribución actual de la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre provincias. Para ello, debiera instrumentarse en las operaciones interjurisdiccionales un cambio de manera gradual, mediante algún fondo compensador entre provincias productoras y consumidoras.

En resumen, el IVA provincial compartido es un **impuesto al consumo, general, no acumulativo y que aplica el criterio de destino**. El tratamiento que este gravamen dispensa a las ventas entre sujetos residentes en distintas provincias es una de sus principales ventajas, pues resuelve el problema de las ventas interjurisdiccionales. Como señala Cano (2003) la originalidad de esta propuesta deriva de que en las operaciones interjurisdiccionales la AFIP cobra la totalidad del tributo tanto nacional como provincial. Esto se deba a que el IVA provincial sale libre en el estado de origen, pero gravado por una percepción por la AFIP, que luego será devuelta como crédito al comprador para que este pague el IVA provincial en la jurisdicción de destino¹². De este modo se asegura la recaudación del IVA provincial en destino, ya que la operación queda registrada en la AFIP, para facilitar el control por la provincia donde reside el comprador. Asimismo, las operaciones locales pagan el mismo nivel que las operaciones interjurisdiccionales, pero se asegura el control y administración del IVA provincial¹³.

¹¹ Este esquema es similar al implementado en Brasil en 1995 para coordinar el ICMS estadual de Brasil con el nuevo IVA federal.

¹² En operaciones interjurisdiccionales y suponiendo a título de ejemplo dos alícuotas de 21% y 5%, el comprador del estado de destino pagaría 26 % a la AFIP y tendría dos créditos por las mercancías compradas fuera de su jurisdicción: uno derivado del pago de 26% del IVA federal, con lo cual bajaría el impuesto nacional a ingresar por el valor agregado en esta jurisdicción y cero crédito para el IVA provincial del estado de destino, con lo que debería pagar el 5% y aumentaría el impuesto a pagar a esta jurisdicción. El estado de origen tendría cero débito de IVA provincial por la venta a otra jurisdicción. De este modo se reduciría la evasión al evitar gravar a tasa cero las ventas interjurisdiccionales.

¹³ En caso contrario, si se aplicara el mecanismo de “pago diferido”, en que las ventas salen libre de todo impuesto y el comprador debe declarar la compra a su estado de residencia, se generaría gran evasión por las dificultades de control.

Ventajas

No obstante, para evitar las guerras fiscales, el IVA provincial debería aplicarse con una base amplia sobre todos los bienes y servicios. Además, la base y las tasas deben ser uniformes en todas las provincias para las operaciones interjurisdiccionales, lo que implica limitar las potestades provinciales. Cabe mencionar que esto no difiere demasiado de lo que plantea el nuevo consenso fiscal recientemente alcanzado.

Simón (2000) plantea que una ventaja adicional de esta propuesta de IVA provincial compartido con el IVA nacional, es que permitiría propender a una descentralización paulatina de la recaudación de tributos, aumentar la alícuota del impuesto provincial en la medida en que se reduzca la nacional y con ello la masa coparticipable. De esta forma se fortalecería el federalismo fiscal al permitir que las provincias recauden directamente mayores proporciones del principal impuesto del sistema.

Está alternativa implica un cambio estructural en el esquema tributario provincial y requiere como condición necesaria un grado adecuado de articulación operativa entre la administración tributaria nacional y las subnacionales. Asimismo, la sustitución definitiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos exige una estrategia de fortalecimiento de las capacidades institucionales y técnicas de las administraciones tributarias locales. Para ello, se torna imprescindible la asistencia técnica y financiera por parte del Estado nacional.

Conclusiones

El proyecto de ley de reforma tributaria, más allá de las modificaciones que pueda experimentar en el tratamiento parlamentario, permite avanzar en algunas conclusiones preliminares.

El núcleo central de las medidas apunta a **reducir impuestos distorsivos o que afectan la competitividad de la economía**. Se inscriben en esta línea la disminución de la alícuota del Impuesto a las Ganancias corporativas en el caso de reinversión de utilidades, la devolución del IVA en un plazo menor y el cómputo de lo pagado por impuesto al cheque a cuenta de ganancias. El establecimiento de un mínimo no imponible en el caso de las contribuciones patronales también persigue este objetivo, aunque con el agregado de buscar reducir los niveles de informalidad. Si bien esta reducción afectaría el financiamiento del sistema previsional, el gobierno intenta compensarla con medidas de racionalización como el cambio en la modalidad de ajuste de las pasividades.

Otras medidas como la implementación del denominado impuesto a la renta y las modifica-

ciones en impuestos internos seguramente presentarán un grado de discusión mayor. En el primer caso, si bien se trata de un impuesto que se encuentra legislado en la mayoría de los países y contribuye a dotar al sistema de mayores grados de equidad, habrá que contemplar el efecto que a futuro pueda generar en la ya de por sí baja tasa de ahorro que se registra en nuestra economía. Por otra parte, la persistencia del proceso inflacionario podría implicar que el impuesto termine, en algunos casos, gravando rentas no genuinas. El aumento de los aportes a los asalariados de remuneraciones más elevadas y por ende con mayor tasa de ahorro, constituye otra medida que iría en idéntica dirección.

En cuanto a la modificación de impuestos internos, los aumentos y reducciones de las alícuotas impactarán en los precios para los consumidores y aunque en algunos casos tenderían a desalentar el consumo de bienes dañinos para la población - como el alcohol y las bebidas azucaradas-, algunas economías regionales que atraviesan por una situación económica desfavorable podrían verse afectadas.

Por último, la situación de desequilibrio fiscal existente plantea el interrogante acerca de la sostenibilidad en el tiempo de esta reforma gradual, proyectada en el mediano plazo y que pretende reducir la presión fiscal. Las modificaciones tendientes a disminuir el peso de impuestos distorsivos y reducir el costo empresario pueden contribuir a mejorar los niveles de competitividad. No obstante, el gradualismo que caracteriza a la reforma no permite observar cambios sustantivos en la que avancen en la simplificación de la estructura tributaria.

Asimismo, una parte importante del paquete de medidas se vinculan directa o indirectamente con las finanzas provinciales -vía menor recaudación de impuestos coparticipados o reducción de impuestos provinciales- por lo que su efectivo cumplimiento demandará un intenso proceso de coordinación con los líderes provinciales, que también serán socios de la Nación a la hora de financiar el costo fiscal de la reforma.

Las modificaciones que las provincias deberán implementar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos permitirán reducir sus efectos distorsivos en el proceso productivo. Ahora bien, este impuesto es la principal fuente de recursos a nivel subnacional, y los cambios no apuntan a su eliminación definitiva ni su sustitución por otro impuesto más neutral.

Para avanzar en su posible reemplazo existen diferentes alternativas, cada una de ellas con ventajas y desventajas. En particular, se destacan las ventajas que traería consigo la implementación de un IVA provincial compartido. Es un tributo que grava el consumo, es general, no acumulativo y aplica el criterio de destino. El tratamiento que este gravamen dispensa a las ventas entre sujetos residentes en distintas

provincias es una de sus principales ventajas, pues resuelve el problema de las ventas interjurisdiccionales. Por otra parte, el IVA provincial compartido con el IVA nacional, permitiría propender a una descentralización paulatina de la recaudación de impuestos.

Si bien la uniformidad de alícuotas requerida para evitar guerras tributarias limitaría las autonomías provinciales, dicha uniformidad sería muy similar a la requerida actualmente con la vigencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La alternativa de sustitución definitiva de este impuesto requiere un gran esfuerzo de coordinación entre la Nación y las provincias, que deberá contemplar un programa de fortalecimiento de las capacidades institucionales y técnicas de las administraciones tributarias provinciales.

En lo que respecta al sistema tributario, el principio de equidad impone la necesidad de asignar adecuadamente las cargas fiscales entre los ciudadanos. El análisis del impacto distributivo resulta siempre de vital importancia a la hora de evaluar las políticas públicas. La política presupuestaria incide, por la doble vía de ingresos y gastos, en la distribución del ingreso, por lo que un análisis integral debería considerar el efecto “neto” de la intervención

estatal. No es objetivo del presente trabajo analizar los efectos distributivos que pudieran derivar del proyecto de reforma tributaria. No obstante, resulta pertinente dejar planteado algunos interrogantes al respecto.

La reforma generará múltiples efectos sobre la distribución de ingreso, dando lugar a “ganadores” y “perdedores”. Como se ha señalado, el paquete impositivo contempla medidas que apuntan a promover la inversión, dinamizar el empleo, gravar la renta financiera, preservar el medioambiente, disuadir el consumo de bienes demeritorios, y mejorar la administración tributaria. Todo esto generará efectos de diferente signo en la distribución del ingreso. Por otra parte, el Poder Ejecutivo Nacional impulsa simultáneamente proyectos de reforma previsional y laboral y un nuevo marco para las relaciones fiscales entre la nación y las provincias.

Por lo tanto, queda pendiente evaluar integralmente los múltiples efectos distributivos que resultaran de esta intervención pública. Cómo impactarán estas medidas en la distribución de la renta de las personas y familias, y entre diferentes regiones y provincias, determinará si estas reformas contribuyen o no a dotar de mayor equidad a nuestro sistema tributario.

Agosto, W. (Julio de 2017). El ABC del sistema tributario Argentino. *Documento de Políticas Públicas/Análisis N°188*. Buenos Aires: CIPPEC.

Fretes Cibils, V. y Ter-Minassian, T. (eds.) (2014). *Descentralizando los ingresos fiscales en América Latina. Por qué y cómo*. Washington D.C, Estados Unidos: BID.

Consejo Profesional de Ciencias Económicas Capital Federal (2015). *Impacto e implicancias de una eventual sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*. CABA, Argentina: CPCE.

Fenochietto, R. y Pessino, C. (2001). *Cómo alcanzar un adecuado federalismo fiscal en la República Argentina*. Sexto Seminario Internacional sobre Federalismo Fiscal. Buenos Aires, Argentina: Universidad Torcuato Di Tella

González Cano, H. (2003). *Propuesta de reforma tributaria para mejorar la competitividad de la economía Argentina*. Inter-American Development Bank.

Pífano, H. (1999). Propuesta sobre Coparticipación Federal de Impuestos en un escenario de descentralización fiscal. *Documento de Trabajo 26*, Centro de Estudios para el Desarrollo Institucional.

Simón, J. (2000). *Sustitución del impuesto a los ingresos brutos: trade off entre eficiencia económica y autonomía provincial*. Tesis de Maestría. Universidad Nacional de la Plata

Reducción o eliminación de impuestos

Impuesto	Modificación
Ganancias	
<i>Personas Jurídicas</i>	<i>Reducción gravamen a utilidades reinvertidas - Alicuota 25% (antes 35%)</i>
<i>Autónomos</i>	<i>Aumento de deducciones - Se duplica el MNI</i>
Transferencia Inmuebles	Eliminación
IVA - Personas Jurídicas	Devolución anticipada del crédito fiscal por inversiones
Impuestos Internos	
<i>Celulares, televisores y monitores</i>	<i>Eliminación - Alicuota 0% (antes 17%)</i>
<i>Motos gama media (\$70mil-\$140mil)</i>	<i>Eliminación - Alicuota 0% (antes 10%)</i>
<i>Autos gama media (\$380mil-\$800mil)</i>	<i>Eliminación - Alicuota 0% (antes 10%)</i>
<i>Gaseosas sin azúcar</i>	<i>Eliminación - Alicuota 0% (antes 4%)</i>
Contribuciones patronales	Se fija un mínimo no imponible en \$12.000 bruto (gradual partiendo de 2.400 en 2018). Está indexado a la inflación.

Aumento o creación de impuestos

Impuesto	Modificación
Ganancias - Personas Físicas	Extensión a la renta financiera - Alicuota 5% (rendim. en \$) ; 15% (rendim. en USD) Extensión a ganancia de capital por la venta de segunda vivienda - Alicuota del 15%
IVA - Personas Jurídicas del Exterior	Se amplía la base para los servicios digitales prestados por empresas del exterior (Netflix-Spotify)
Impuestos Internos	
<i>Aeronaves, embarcaciones (>\$430mil)</i>	<i>Incremento - Alicuota pasa a 20% (antes 10%)</i>
<i>Motos gama alta (>\$140mil)</i>	<i>Incremento - Alicuota pasa a 20% (antes 10%)</i>
<i>Whisky, cognac y otras blancas</i>	<i>Incremento - Alicuota pasa a 29% (antes 20%)</i>
<i>Cervezas</i>	<i>Incremento - Alicuota pasa a 17% (antes 8%)</i>
<i>Espumantes</i>	<i>Creación - Alicuota 17%</i>
<i>Vinos y sidras</i>	<i>Creación - Alicuota 10%</i>
<i>Gaseosas con azúcar</i>	<i>Incremento - Alicuota pasa a 17% (antes 8%)</i>
Contribuciones patronales	Unificación de alícuotas - Alicuota única 19.5% (antes 17% y 21%)
Aportes personales	Eliminación del tope máximo a la base imponible (actualmente en \$82.000 bruto)

Acerca del autor

La opinión del autor no refleja necesariamente la posición de todos los miembros de CIPPEC en el tema analizado.

Walter Agosto: Investigador principal del Programa de Política Fiscal del Área de Desarrollo Económico de CIPPEC. Magíster en Administración Pública y Contador Público Nacional, Universidad Nacional del Litoral. Posgrado en Financiamiento de Políticas Sociales, Universidad Nacional de General San Martín. Ha sido docente, investigador y Secretario de Asuntos Académicos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral y docente de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Santa Fe. En la función pública se ha desempeñado como Secretario de Hacienda de la Municipalidad de la ciudad de Santa Fe, Secretario de Hacienda de la Provincia de Santa Fe, Ministro de Hacienda y Finanzas de la Provincia de Santa Fe, Vice Presidente del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal y Diputado de la Nación. Representante de la provincia de Santa Fe en la Comisión Federal de Impuestos, Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y Consejo Federal de Inversiones.

El autor agradece la colaboración de **Alejo Sorrentino** y **Lucía Ribichini**, pasantes del Programa de Desarrollo Económico, en la elaboración de este documento.

Las publicaciones de CIPPEC son gratuitas y se pueden descargar en www.cippec.org. CIPPEC alienta el uso y la divulgación de sus producciones sin fines comerciales.

Si desea citar este documento: Agosto, W. (diciembre de 2017). “Reforma tributaria: análisis del proyecto del PEN y recomendaciones sobre Ingresos Brutos”, **Documento de Políticas Públicas/Análisis N°196**. Buenos Aires: CIPPEC.

Para uso online agradecemos usar el hipervínculo al documento original en la web de CIPPEC.

Con los **Documentos de Análisis de Políticas Públicas**, CIPPEC acerca a funcionarios, legisladores, periodistas, miembros de organizaciones de la sociedad civil y a la ciudadanía en general un análisis que sintetiza los principales diagnósticos y tomas de posición pública sobre un problema o una situación que afecta al país, y presenta recomendaciones propias.

Estos documentos buscan mejorar el proceso de toma de decisiones en aquellos temas que ya forman parte de la agenda pública o bien lograr que problemas hasta el momento dejados de lado sean visibilizados y considerados por los tomadores de decisiones.

Por medio de sus publicaciones, **CIPPEC** aspira a enriquecer el debate público en la Argentina con el objetivo de mejorar el diseño, la implementación y el impacto de las políticas públicas, promover el diálogo democrático y fortalecer las instituciones.

CIPPEC (Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento) es una organización independiente, apartidaria y sin fines de lucro que trabaja por un Estado justo, democrático y eficiente que mejore la vida de las personas. Para ello concentra sus esfuerzos en analizar y promover políticas públicas que fomenten la equidad y el crecimiento en la Argentina. Su desafío es traducir en acciones concretas las mejores ideas que surjan en las áreas de **Desarrollo Social, Desarrollo Económico, y Estado y Gobierno**, a través de los programas de Educación, Protección Social y Salud, Política Fiscal, Integración Global, Justicia y Transparencia, Instituciones Políticas, Gestión Pública, Incidencia, Monitoreo y Evaluación, y Ciudades.