¿ES EL IVA SUBNACIONAL LA ALTERNATIVA PREFERIBLE?

Horacio L. P. Piffano
Universidad Nacional de La Plata piffano@cvtci.com.ar
Julio, 2001

Abstract

Este trabajo es un segundo intento de sistematización de las ideas desarrolladas en trabajos previos del autor, donde se incorporan recientes aportes registrados en la literatura sobre imposición al valor agregado a nivel de los gobiernos subnacionales. En él se pasa revista a las diferentes variantes del IVA subnacional, destacándose en cada caso la existencia de posibles distorsiones, incentivos al fraude y otros problemas que pueden emerger en la operatoria del impuesto, dedicando especial atención a la modalidad que aparece con mayor predicamento por algunos analistas: el IVA provincial del tipo "destino pago diferido" y su variante el "IVA Compartido". El trabajo recoge las ideas y opiniones de Varsano, R. (1995 y 1999), Bird, R. y Gendron, P. (1998 y 2000), McLure, C. (1993, 1999 y 2000), Keen, M. y Smith, S. (1996 y 1999), Poddar, S. (1990, 1999), Schenone, O. (1999), Fenochietto, R. y Pessino, C. (1998 y 2000) y del autor (Piffano, H., 1999a, 1999b, 1999c, 1999d y 2000). El análisis conduce a introducir dudas sobre una respuesta afirmativa a la pregunta formulada en el título, para finalmente sugerir la necesidad de explorar otras fuentes de financiamiento para los gobiernos subnacionales. Para el caso específico de la imposición de tipo real e indirecta, se sugiere un sistema tributario federal que combine un IVA Nacional (exclusivo) y un Impuesto a las Ventas Minoristas Provincial o Estadual.

Palabras clave: federalismo fiscal, tributación óptima, asignación de potestades tributarias a gobiernos subnacionales, impuesto al valor agregado.

Código (JEL): H2, H7, R5

¿ES EL IVA SUBNACIONAL LA ALTERNATIVA PREFERIBLE?

Horacio L. P. Piffano
(Universidad Nacional de La Plata)

Introducción

En años recientes se ha registrado un conjunto de contribuciones provocativas sobre la aplicabilidad del Impuesto al Valor Agregado a nivel de los gobiernos subnacionales[1]. En base a la opinión de destacados expertos internacionales, se ha difundido en el campo académico y político la idea de extender la aplicación de este impuesto no sólo en los países miembros de la Unión Europea (UE), sino asimismo en países de menor desarrollo relativo y en los países emergentes (Argentina, Brasil, México, India, China y Rusia). Sin embargo, en este trabajo se investigan posibles distorsiones, incentivos al fraude y otros problemas que pueden surgir en la operatoria del impuesto, cuando tal sugerencia se la hace extensiva a los sistemas tributarios subnacionales. En el análisis, se dedica especial atención a la modalidad con mayor predicamento: el IVA "Dual" o "Compartido".

El IVA Provincial en la agenda

La posibilidad y conveniencia de asignar potestad tributaria a las provincias en materia del impuesto al valor agregado, ha sido cuestión de debate desde hace ya varios años, en especial a partir de las experiencias de la Comunidad Económica Europea (CEE), hoy la Unión Europea (UE), en los intentos de armonización tributaria entre sus estados miembros. Como señalan Bird, R. y Gendron, P. (1998), la recomendación tradicional había sido que no resulta apropiado tal asignación a los gobiernos subnacionales (McLure, J. 1993[2]) y que la forma más sencilla y práctica de resolver este problema era adoptar un sistema de "*revenue sharing*" (impuesto federal coparticipado) similar al de Alemania (Tait, A., 1988) o el imperante hoy en Argentina[3].

Desde el ángulo político, consideraciones macroeconómicas y de renuencia de los poderes centrales en cuanto a cohabitar o ceder espacio en el uso de tan importante base tributaria, han contribuido a la resistencia a descentralizar este impuesto. Desde el ángulo técnico, los problemas de los arbitrajes interjurisdiccionales y los posibles incentivos al fraude en los destinos, en un espacio donde se supone la no existencia de controles en frontera, con las consecuentes dificultades de fiscalización que ello implica, han demorado la adopción de un esquema de general aceptación en la mayoría de los países. Cómo diseñar un impuesto a las ventas que garantizando la autonomía subnacional para fijar la tasa propia, opere satisfactoriamente en un espacio geográfico común entre varias jurisdicciones, estados,

[1] Ver Varsano, R. (1995, 1999), Bird, R. y Gendron, P. (1998, 2000), McLure, C. (1993, 1999, 2000), Keen, M. y Smith, S. (1996, 1999), Poddar, S. (1990, 1999), Schenone, O. (1999), Fenochietto, R. y Pessino, C. (1998, 2000) y Piffano, H. (1999a, 1999b, 1999c, 1999d, 2000).

[2] En McLure, C (2000), el autor modifica radicalmente su posición al quedar encantado por la idea del IVA "Partilhado", sugerido por Varsano, R. (1995).

[3] Algunos autores sostienen la inconveniencia de descentralizar cualquier impuesto a los consumos generales, debido a la movilidad de las bases y los problemas de administración tributaria, exceptuando en cierta medida a países territorialmente muy extensos, como EUA o Canadá (ver Norregaard, J., 1997; Vehorn, C. L. y Ahmad, E., 1997).

provincias o países, donde se supone la ausencia de controles en fronteras, constituye el gran desafío.

Antes de analizar las alternativas que se han sugerido en cuanto al diseño tributario del IVA Subnacional, resulta necesario presentar una taxonomía que identifique y diferencie a aquellos modelos de IVA que podríamos denominar "originales", de otros diseños que implican modificaciones o variantes de los originales; modificaciones que bien pueden ser calificados como originales en cuanto a sus virtudes de "originalidad" pero que son simples adaptaciones de los "originales". Todos intentando salvar defectos de diseño que los modelos originales no logran superar. El cuadro siguiente describe los modelos.

LOS IVA SUBNACIONALES

IVA Origen	**IVA Destino**
IVA Origen Puro **(*)** IVA Origen Modificado **(*)** (EU Commission) IVA Origen Restringido (EU Commission) IVA Híbrido Origen-Destino (ICMS de Brasil)	IVA Destino Pago Diferido **(*)** (Unión Europea) IVA Prepago o PVAT (Prepaid VAT) (Poddar) IVA "Integrado Viable" o "VIVAT" ("Viable Integrated VAT") (Keen y Smith) **IVA's Compartidos:** IVA "Dual" (Bird y Gendron) IVA "Partilhado" **(*)** (Varsano) IVA "Radial" **(*)** (Schenone) IVA "Compensatorio" o "CVAT" (McLure) IVA "Compartido" o "Mochila" (SVAT) (Fenochietto y Pessino)

(*) IVAs "originales".

Previo al análisis de las alternativas, hemos de pasar revista a la operatoria del IVA nacional en lo que se refiere a sus rasgos más sobresalientes en cuanto a su implicancia

sectorial y regional. Ello facilitará la comprensión de los problemas que encontraremos en el caso del IVA Subnacional.

El IVA Nacional

Supóngase una economía cerrada con dos regiones o provincias (**A** y **B**), en las que operan **n** firmas, sectores o actividades[4]. Todos los sectores operan en ambas provincias y cada uno puede utilizar como insumos la producción de todos sectores. Sea $\mathbf{x_{ij}^{AA}}$ el valor de las ventas del sector **i** (**i = 1, 2, ...,n**) residente en la provincia **A** al sector **j (j = 1, 2, ...,n)** residente también en la provincia **A**; $\mathbf{x_{ij}^{AB}}$ es el valor de las ventas del sector **i** residente en la provincia **A** al sector **j** residente en la provincia **B**; $\mathbf{x_{ij}^{BB}}$ el valor de las ventas del sector **i** residente en la provincia **B** al sector **j** residente también en la provincia **B**; $\mathbf{x_{ij}^{BA}}$ el valor de las ventas del sector **i** residente en la provincia **B** al sector **j** residente en la provincia **A.** Cuando los superíndices indiquen **AA** o **BB,** estarán entonces reflejando ventas **intra**provinciales, en tanto que los superíndices **AB** y **BA** estarán indicando ventas **inter**provinciales**.** Finalmente, $\mathbf{C_i^A}$, $\mathbf{C_i^B}$ son los valores del consumo final de las ventas del sector **i** en las jurisdicciones **A** y **B**, respectivamente. Las ventas son gravadas por el Gobierno Nacional a la tasa $\mathbf{t_f}$ "uniforme para todos los sectores y provincias". La recaudación a obtener de cada sector ($\mathbf{REC_i}$) es:

$$\mathbf{REC_i} = t_f\,(x_{ij}^{AA} + x_{ij}^{AB} + x_{ij}^{BB} + x_{ij}^{BA} + C_i^A + C_i^B) - t_f\,(x_{ji}^{AA} + x_{ji}^{AB} + x_{ji}^{BB} + x_{ji}^{BA})$$

El primer sumando representa los débitos y el segundo sumando los créditos. La recaudación total (**RECTOT**), resulta:

$$\mathbf{RECTOT} = t_f \sum_i C_i^A + C_i^B = t_f \sum_i C_i$$

Siendo: $\sum_i C_i = \sum_i VA_i = \sum_i PBI_i$

$$\mathbf{RECTOT} = t_f \sum_i VA_i$$

Los consumos intermedios se anulan o cancelan, dada la identidad ventas-compras, es decir, $x_{ij}^{AA} = x_{ji}^{AA}$; $x_{ij}^{AB} = x_{ji}^{AB}$; etc..

De esta forma el impuesto nacional grava uniformemente en todo el territorio nacional y en todos los sectores, el valor agregado total (VA), que equivale al consumo final agregado y, en esta economía cerrada, al Ingreso Nacional o al PBI.

Habrá de notarse que en la versión "nacional" del IVA, resulta indistinto el lugar de radicación o residencia de las firmas vendedoras y el domicilio de los compradores, consecuentemente, también el territorio o jurisdicción donde se produzca el consumo intermedio o final. Ello debido al tratamiento uniforme del impuesto respecto de los bienes o servicios y de las jurisdicciones. En realidad, desde el punto de vista de la administración del impuesto, si el fisco nacional recauda el impuesto (el neto entre débitos y créditos) en el

[4] La referencia a "firmas", "sectores" o "actividades" es indistinta; en lo sucesivo se utilizará el término "sectores".

lugar en que las firmas "vendedoras" residen, o donde éstas hubieren definido como su residencia legal a los fines del impuesto, el IVA Nacional opera en realidad como un IVA Origen, en tanto se puede convenir que la firma es tratada en cuanto a sus ventas (débitos) y compras de insumos (créditos) a la tasa vigente en "su lugar o jurisdicción de residencia", tanto para las ventas dentro de su jurisdicción como para las ventas a firmas residentes en otras jurisdicciones. Este tratamiento uniforme, tanto sectorial como espacial, tiene consecuencias importantes:

a) Se garantiza la neutralidad de la imposición, en tanto los sectores resultan gravados con la misma presión tributaria (el impuesto neto sobre el valor agregado del sector o la diferencia entre débitos y créditos totales sobre el valor agregado total, es similar cualquiera sea la ubicación geográfica de las ventas y de las compras).
b) No se afectan los incentivos para la radicación de las firmas en determinada jurisdicción.
c) No se generan incentivos para el "paseo de la facturas" ("*invoice sightseeing*") o el fraude en los destinos[5], en tanto el fraude, simulación o cambio de los destinos de las ventas por jurisdicción, no acarrearía ganancia alguna al evasor.

El IVA Provincial tipo "Origen"

Supóngase ahora un IVA establecido autónomamente por cada jurisdicción (provincia A y provincia B) con el criterio de "Origen". En tal caso, las ventas interjurisdiccionales estarán gravadas a la tasa de la jurisdicción donde reside la firma vendedora, de manera que resulta indistinto para ella a quienes se venden los bienes (si se trata de un consumo final o un consumo intermedio) y el lugar de residencia del comprador (en A o en B). Pero el tratamiento de los créditos fiscales admite variantes.

El IVA Provincial del tipo Origen "Puro"

En esta primer variante los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden exclusivamente a los débitos generados por compras dentro de la misma jurisdicción. De esta forma, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas (pero tampoco generan crédito fiscal) y las exportaciones son gravadas[6].

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector ($\mathbf{REC_i^A}$, $\mathbf{REC_i^B}$), son las siguientes:

$$\mathbf{REC_i^A} = t_A \left(x_{ij}^{AA} + C_i^{AA}\right) + t_A \left(x_{ij}^{AB} + C_i^{AB}\right) - t_A \left(x_{ji}^{AA}\right)$$

[5] Simulaciones (fraude) que pueden realizar los contribuyentes con respecto al verdadero destino de las ventas, intentando reducir de tal forma la presión tributaria ejercida sobre sus transacciones. Para mayores aclaraciones ver Varsano, R. (1999) y Piffano, H. (1999c).

[6] McLure nos ha hecho llegar su crítica en cuanto a denominar "puro" a esta modalidad de IVA Origen - criterio que, por otra parte, responde al sustentado en documentos del FMI (Shome, P., 1995) -, la que no condice con el diseño "tradicional" del IVA Origen aplicado dentro de una federación, en la que se admiten débitos y créditos con compensaciones entre fiscos. Esta modalidad tradicional la identificamos como IVA Origen "Modificado" (que McLure, probablemente, adjudicaría el nombre de "puro") y se analiza en el punto siguiente.

$$\mathbf{REC_i^B} = t_B\,(x_{ij}^{BB} + C_i^{BB}) + t_B\,(x_{ij}^{BA} + C_i^{BA}) - t_B\,(x_{ji}^{BB})$$

donde los primeros sumandos indican los débitos por las ventas destinadas a la propia jurisdicción; los segundos sumandos los débitos por las ventas destinadas a la otra jurisdicción; en ambos casos gravados a la tasa vigente en la jurisdicción de origen; y el tercer sumando, los créditos por los IVA cargados en la facturas de compra efectuadas dentro de la propia jurisdicción.

La recaudación neta total (**RECTOT**) es:

$$\mathbf{RECTOT} = t_A\,[\sum_i (C_i^{AA} + C_i^{AB} + x_{ij}^{AB})] + t_B\,[\sum_i (C_i^{BB} + C_i^{BA} + x_{ij}^{BA}] =$$

$$= t_A\,[\sum_i (C_i^{A} + x_{ij}^{AB})] + t_B\,[\sum_i (C_i^{B} + x_{ij}^{BA})]$$

De esta manera el IVA provincial "consolidado" termina gravando algo más que el valor agregado nacional, es decir, las ventas finales y las ventas intermedias entre jurisdicciones. Asimismo, asumiendo el caso relevante, en el que $t_A \neq t_B$, los sectores resultarán gravados con diferente presión tributaria.

En este tipo de IVA subnacional no resulta necesario coordinar nada o efectuar compensaciones entre los fiscos, en tanto las relaciones tributarias (débitos y créditos) se plantean exclusivamente entre el fisco de cada jurisdicción y las firmas contribuyentes residentes dentro de la misma. Habrá exportación de impuestos para el caso de las ventas efectuadas a otras jurisdicciones[7].

Las consecuencias del IVA provincial, versión Origen "Puro", por lo tanto, son:

a) Genera distorsión de precios entre sectores según su localización geográfica e incentiva a que los fiscos intenten inducir fiscalmente la radicación de firmas en su jurisdicción, mediante una menor presión tributaria, dando lugar a la posibilidad de "guerras tributarias" entre jurisdicciones.

En este tipo de IVA si bien las provincias productoras no pierden de gravar su "propia base tributaria"[8], para evitar tales distorsiones de precios y los efectos no deseados de arbitrajes regionales o eventuales guerras tributarias, se debería establecer un criterio uniforme de alícuotas impositivas, al menos en cuanto a las aplicables a las ventas interjurisdiccionales. Esto lesiona un principio elemental de la descentralización tributaria cual es la autonomía del gobierno subnacional para fijar su propia alícuota[9].

---

[7] El concepto de si un impuesto es "exportado" o "no exportado" debe referirse al lugar donde se ubica jurisdiccionalmente la "percusión" del mismo: si en cabeza del fisco de origen (cuando el impuesto es incorporado a las facturas de venta enviadas a otras jurisdicciones y el fisco de destino no es compensado por tales débitos) o en el fisco de destino (si las facturas se expiden en origen a tasa cero), respectivamente. Nada tiene que ver con el concepto de "incidencia" del impuesto, es decir, el lugar donde queda ubicada definitivamente la carga del impuesto, que obviamente depende de circunstancias de mercado.

[8] Los ingresos tributarios están asociados al valor del producto generado en la jurisdicción, en tanto que en el caso del IVA destino o en el impuesto a las ventas minoristas están asociados a la población consumidora.

[9] Las finanzas federales requieren independencia de las decisiones fiscales de los gobiernos y una clara información sobre los impuesto-precios que los ciudadanos deben asumir por los bienes públicos provistos por cada nivel de gobierno

b) Las exportaciones son gravadas y las importaciones desgravadas, generando un sesgo anti-exportador o pro-importador. Los ajustes en frontera no resultan administrativamente posibles de realizar, debido a las distintas etapas y jurisdicciones intervinientes, en donde los bienes intermedios son vendidos y gravados.
c) No se generan incentivos para el fraude en los destinos o al paseo de la factura, pues, por un lado, resulta indiferente el lugar donde se dirijan las ventas, al ser en todos los casos gravadas a la tasa del lugar de residencia de las firmas y, por otro lado, las compras efectuadas en otras jurisdicciones no generan crédito fiscal. Las compras dentro de la jurisdicción sí lo generan, pudiendo el fisco corroborar las ventas intermedias intrajurisdiccionales con el cruce de facturas dentro de su jurisdicción.
d) Adicionalmente, es relevante notar que, como todo impuesto que grava la producción y no el consumo, el IVA Origen resulta especialmente atractivo para las provincias eminentemente productoras y exportadoras netas, con ganancias importantes de recaudación respecto a la alternativa de un IVA destino

El IVA Provincial del tipo Origen "Modificado"

En una segunda variante, los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden tanto a los débitos generados por compras dentro de la misma jurisdicción como a las provenientes de otras jurisdicciones. De esta forma, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas; pero a diferencia del caso anterior, generan crédito fiscal en destino, y las exportaciones son gravadas. Es claro que si en la jurisdicción de destino se admiten créditos fiscales por los IVA cargados en origen en las facturas de compra provenientes de otras jurisdicciones, debería entonces preverse un "*clearing* interjurisdiccional" de compensaciones entre fiscos, de manera que el fisco de la jurisdicción compradora fuera compensado por el fisco de la vendedora[10]. De esta manera se evita la exportación del impuesto[11]. En este caso, la ecuación correspondiente a la recaudación total (**RECTOT**) queda modificada de la siguiente manera:

$$\mathbf{RECTOT} = t_A \sum_i (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B \sum_i (C_i^{BB} + C_i^{BA}) + (t_A - t_B) \sum_i (x_{ij}^{AB} - x_{ij}^{BA})$$

$$= t_A \left(\sum_i C_i^{A}\right) + t_B \left(\sum_i C_i^{B}\right) + (t_A - t_B) \sum_i (x_{ij}^{AB} - x_{ij}^{BA})$$

(principio de correspondencia fiscal).

[10] Esta solución exige a los vendedores informen el estado al cual van destinadas sus ventas, pues los débitos deberán ser devueltos en concepto de compensación al Fisco de destino. A su vez, los compradores deberán identificar el estado de donde provienen sus insumos gravados con el IVA de origen, para poder informar a su Fisco (en destino) de forma de éste saber a quien debe reclamar las pertinentes compensaciones. Como señalara McLure (2000), el Fisco de destino claramente no tiene ningún incentivo para verificar la validez del crédito que se informa, pues de todas maneras cualquiera fuere su monto, éste habrá de ser compensado por el Fisco de origen. El esfuerzo de fiscalización recae naturalmente sobre el Fisco de origen. Sin la suficiente cooperación del Fisco de destino, los fraudes en ventas simuladas a otros estados pueden ser importantes.

[11] Probablemente el problema más importante del IVA origen resida en el tratamiento de las exportaciones y los reembolsos en frontera. Deben contemplarse los problemas de las remesas entre establecimientos pertenecientes a una misma firma radicados en distintas jurisdicciones (remesas sin facturación) y la aceptación por parte de las provincias de devolver el crédito a los exportadores aunque el impuesto haya sido ingresado en otra provincia. En todo caso, los fiscos deberían establecer el sistema de compensaciones ("*clearing* interjurisdiccional"), de manera que las provincias donde se hizo efectivo el pago del impuesto deban participar de tales devoluciones, salvo que se exporte desde la misma jurisdicción. Las complejidades administrativas de tal tipo de *clearing* son evidentes.

El resultado fiscal de cada gobierno subnacional, depende ahora de la forma en que se distribuya el consumo intermedio entre las jurisdicciones, multiplicado por el diferencial de alícuotas correspondiente. El fisco con crédito fiscal positivo debido a las transacciones intermedias, deberá compensar al otro fisco (que obviamente registrará crédito fiscal negativo por tales transacciones). Esto exige coordinación y la instrumentación de un *clearing* interjurisdiccional. Claramente en un mundo real, como Argentina con 24 jurisdicciones, semejante *clearing* acarrea exigencias importantes en materia de administración tributaria, mínimamente de armonización informática.

En cuanto a la base "nacional" del IVA provincial de este tipo, solamente en el caso poco probable en que las ventas intermedias interjurisdiccionales si igualen, no obstante el tratamiento fiscal diferencial en A y en B ($t_A \neq t_B$), se terminaría gravando "solamente" el valor agregado nacional, pero con una presión tributaria sectorial diferente entre jurisdicciones, es decir, generando distorsiones en precios relativos entre sectores. En el supuesto más probable de ventas intermedias interjurisdiccionales diferentes, la base tributaria total será mayor que el valor agregado nacional y, al mismo tiempo, se estarán distorsionado los precios relativos entre sectores.

Un rasgo importante a destacar en el caso de esta variante, señalado por Schenone (1999), es que la distorsión se agrava, por cuanto el diferencial de alícuotas efectivas aplicadas a las ventas finales y a los consumos intermedios habrán de amplificar el diferencial de alícuotas legales entre sectores, por cuanto débitos y créditos resultan de alícuotas opuestas, es decir, en una de las jurisdicciones generándose débitos menores (mayores) y créditos mayores (menores) a la otra, arrojando consecuentemente una presión tributaria menor (mayor). Schenone denomina a este fenómeno, el "efecto magnificación".

En esta variante, asimismo, surge la posibilidad de la "fábrica de facturas**"** o al "fraude de los orígenes", al permitir simular la adquisición de insumos en las jurisdicciones con mayores tasas, de manera de reducir la presión tributaria resultante. Asimismo, simular ventas intermedias en lugar de ventas finales, cuando los bienes se destinan a otras jurisdicciones con tasas menores. Finalmente, modificar los precios de transferencias entre firmas económicamente ligadas a fin de incrementar los créditos. La labor de fiscalización y coordinación de las administraciones tributarias de los fiscos se ve acentuada. Es algo más que simplemente alinear o armonizar sistemas informáticos.

Las consecuencias del IVA provincial, en esta versión Origen "Modificado", por lo tanto, son:

a) Genera distorsión de precios entre sectores según su radicación geográfica e incentiva a los fiscos para inducir fiscalmente la radicación de firmas en su jurisdicción, dando lugar a la posibilidad de "guerras tributarias" entre jurisdicciones.
b) Tal distorsión de precios entre sectores se amplifica por el "efecto magnificación".
c) Deja abierta la posibilidad de la fabrica de facturas o el fraude en los orígenes (equivalente al fenómeno del "paseo de la factura" cuando el fraude se refiere a los destinos), con relación a la compra de insumos intermedios y manipulaciones en los precios de transferencias entre firmas ligadas económicamente.

d) Las exportaciones son gravadas y las importaciones desgravadas, generando u sesgo anti-exportador o pro-importador, atenuado para los consumos intermedios al reconocerse en destino el crédito fiscal incorporado en origen en las facturas de compra.
e) Beneficia a los fiscos de las provincias productoras y exportadoras netas.
f) Requiere de un *clearing* interjurisdiccional.

Finalmente, se ha sugerido también como alternativa simplificadora desde el punto de vista de la administración del tributo, el establecimiento de un sistema de "alícuotas adicionales" provinciales al IVA Nacional. Se aduce que ello permitiría simplificaciones al evitar duplicación de procedimientos administrativos, y no requeriría considerar las remesas sin facturar a otras jurisdicciones, eliminándose las devoluciones de impuestos, excepción hecha de las compensaciones interjurisdiccionales por los reintegros a las exportaciones, por cuanto el sistema se asimilaría al del IVA Origen Modificado. No obstante, la variante puede operar en base a dos modalidades alternativas: la del sistema de "*clearinghouse*" con cómputo de las **transacciones reales** operadas en el ejercicio fiscal en cada jurisdicción (McLure, J., 1993); o, para el caso de un sistema con muchas jurisdicciones en el que tal tipo de cómputo sería muy costoso, sobre la base de una tasa uniforme fijada a nivel nacional y asignaciones del producido del impuesto a las jurisdicciones mediante un sistema de fórmula que se sustentaría en el **cálculo estadístico del consumo** en cada jurisdicción (Commission of the EU, 1996).

Sin embargo, esta solución "no soluciona" el problema central de asegurar completa independencia fiscal, exigiendo a su vez compensaciones interjurisdiccionales, al requerir establecer mecanismos de distribución de fondos debido a los reintegros a las exportaciones. La alternativa segunda, por otra parte, plantea una solución esencialmente de "coparticipación", en base a una fórmula de distribución con criterio de reparto devolutivo, circunstancia que reedita los problemas del reparto de los fondos comunes y nos aleja del objetivo esencial de la descentralización tributaria.

EL IVA Provincial del tipo "Destino Pago Diferido"

Supóngase ahora un IVA establecido autónomamente por cada jurisdicción, pero aplicado bajo el criterio de destino. Las ventas dentro de la jurisdicción son gravadas a la tasa vigente en la misma, pero las ventas destinadas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. Los créditos IVA corresponden en este caso también a los IVA incorporados a las facturas de compra de insumos intermedios dentro de la propia jurisdicción donde residen las firmas, en tanto las importaciones, al no estar gravadas en origen (se gravan en destino con pago diferido), no generan crédito fiscal alguno[12], [13].

[12] El mecanismo de "pago diferido", torna innecesaria la realización de compensaciones de recaudación entre jurisdicciones. El sistema resuelve el problema de gravar las compras provenientes de otras provincias y desgravar las ventas efectuadas a otras provincias (para garantizar que la imposición recaiga efectivamente sobre el consumo final), transfiriendo los ajustes impositivos compensadores a la contabilidad del contribuyente. Según este mecanismo, els responsable inscripto de una jurisdicción que realiza ventas a un responsable inscripto de otra jurisdicción podrá, en la medida en que este último se identifique (con su CUIT con identificación jurisdiccional), extender el tratamiento de tasa cero a la venta interjurisdiccional en cuestión, y reclamar y obtener de su propio fisco la devolución de los créditos fiscales por el IVA pagado sobre los insumos que hubiera utilizado en la producción del bien o servicio objeto de la venta interjurisdiccional. Por su parte, el comprador (contribuyente inscripto) de la jurisdicción de destino, no contará con crédito fiscal sobre su compra interjurisdiccional y deberá cargar la tasa de IVA provincial propia de su provincia de

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector en cada jurisdicción ($\mathbf{REC_i^A}$, $\mathbf{REC_i^B}$), son ahora las siguientes:

$$\mathbf{REC_i^A} = t_A\,(x_{ij}^{AA} + C_i^{AA} + C_i^{AB}) + 0 * (x_{ij}^{AB}) - t_A\,(x_{ji}^{AA})$$

$$\mathbf{REC_i^B} = t_B\,(x_{ij}^{BB} + C_i^{BB} + C_i^{BA}) + 0 * (x_{i1}^{BA}) - t_B\,(x_{ji}^{BB})$$

De esta manera el IVA provincial "consolidado" (**RECTOT**) termina gravando solamente al valor agregado nacional:

$$\mathbf{RECTOT} = REC^A + REC^B = t_A \sum_i (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B \sum_i (C_i^{BB} + C_i^{BA})$$

A su vez, la presión tributaria sectorial es diferente según el lugar donde se registre la venta final, pues lo recaudado en cada sector ($\mathbf{REC_i}$) resulta:

$$\mathbf{REC_i} = t_A\,(C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B\,(C_i^{BB} + C_i^{BA})$$

La presión tributaria en cada sector difiere según el lugar donde se efectúe la venta (en A o en B). Esto genera un incentivo a fraguar los destinos, simulando maximizar ventas en las jurisdicciones de menores alícuotas y/o minimizarlas en las de tasas más elevadas. Este aspecto fue tratado por Varsano, R. (1995 y 1999) y también por Silvani, C. y dos Santos, P. (1996), quienes señalaron el incentivo de los contribuyentes en cuanto a fraguar las ventas con diferentes destinos (ventas intraestatuales como si fueran interestatales), buscando beneficiarse con tasas mas reducidas. En el caso extremo, un mayorista podría vender directamente su mercadería a un minorista dentro del propio estado, haciendo figurar una venta fraudulenta a una empresa de otra jurisdicción, simplemente enviando la factura al supuesto comprador, para luego retornar la misma al verdadero comprador del propio estado. Este "paseo de factura" se ha detectado en Brasil como consecuencia del diferencial de tasas por las ventas interestaduales respecto de las mayores tasas intraestatales, circunstancia que se vería agravada en el supuesto caso de "tasa cero" para las ventas interestaduales, como es el caso del IVA destino – pago diferido[14].

---

residencia si efectúa la reventa a contribuyentes inscriptos de su misma jurisdicción o a compradores finales no inscriptos. Si la reventa se efectuara a contribuyentes inscriptos de una tercera jurisdicción, nuevamente entraría en acción el tratamiento de tasa cero.

[13] El pago diferido, sin embargo, al depender de los datos que suministren los contribuyentes - sujetos a su vez a verificación mediante el cruce de la información entre los fiscos involucrados - y posponer el gravamen sobre importaciones hasta el momento de su reventa, habrá de producir necesariamente una demora financiera en el ingreso del tributo. Una solución a este problema sugerida por Poddar (1990), podría ser la variante de establecer que el vendedor de una jurisdicción exportadora grave a las ventas fuera de su jurisdicción a la tasa de la jurisdicción de destino, ingrese el impuesto a su fisco y éste a su vez los traspase mediante *clearing* interjurisdiccional al fisco de destino. Pero este procedimiento acarrearía mayores problemas (costos) de administración para los fiscos y para los contribuyentes, que deben consultar información sobre legislaciones tributarias ajenas a su jurisdicción. La otra variante parecida, es la ya analizada en la modalidad del IVA Origen Modificado, consistente en que el vendedor grave la venta a otras jurisdicciones a la tasa vigente en su propia jurisdicción, pero que el comprador de la jurisdicción importadora aplique ese importe como crédito fiscal en el pago del impuesto al fisco de su jurisdicción de destino. Como se explicara antes, este fisco podrá ser luego compensado, mediante *clearing* interjurisdiccional, obteniendo la devolución del impuesto pagado en origen correspondiente a dicho crédito.

[14] Varsano, R. (1999) cita el ejemplo de dos casos de evasión famosos en Brasil, en la que estuvieron involucradas ventas masivas de azúcar y automóviles desde San Pablo a Amazonas Occidental. La aplicación de tasas diferenciales en el ICMS

La complejidad administrativa es naturalmente superior al caso del IVA exclusivamente nacional, al depender de las declaraciones juradas de los contribuyentes para identificar el destino de sus ventas (intraestaduales o interestaduales), y exigir coordinación informática entre los fiscos provinciales[15].

Desde el ángulo político, plantea una situación difícil para las finanzas públicas de las provincias eminentemente productoras y exportadoras netas - que usualmente coincide con regiones donde reside un poder político importante - al tener que enfrentar la acumulación de créditos fiscales de sus contribuyentes (por los IVA´s que hubieren pagado en las facturas de compra de sus insumos), sin registrar débitos, por tratarse de exportaciones a tasa cero hacia otras jurisdicciones.

Las consecuencias del IVA provincial versión "Destino Pago Diferido" reconoce ventajas y desventajas. Con relación a sus ventajas:

a) No genera incentivos a los fiscos para intentar inducir fiscalmente la radicación espacial de las firmas, evitando la posibilidad de "guerras tributarias" entre jurisdicciones.
b) Las exportaciones no se gravan (tasa cero) y las importaciones quedan gravadas (con pago diferido), de manera de que no se generan sesgos o distorsiones entre las producciones locales y las provenientes de otras jurisdicciones.
c) No existe el fenómeno del "efecto magnificación".
d) No requiere de compensaciones entre fiscos, evitando el *clearinghouse.*

Respecto a sus desventajas:

e) Alta complejidad administrativa y mayores costos de administración.
f) No obstante lo anterior, incentiva al "paseo de la factura" o al fraude en los destinos.
g) Plantea una situación difícil para las finanzas públicas de las provincias eminentemente productoras y exportadoras netas.

El IVA Provincial del tipo "Compartido"

Dentro de la categoría de IVA Compartido, pueden clasificarse las versiones del "IVA Partilhado" o "Barquinho" (Varsano, R., 1995 y 1999), el "IVA Dual" de Bird y Gendron (1998), el "IVA Compensatorio" o CVAT ("*Compensating Value Added Tax*") de McLure, C. (2000) y la versión equivalente del IVA Compartido (SVAT) Fenochietto, R. y Pessino, C. (2000) y el "IVA Radial" imaginado por Schenone, O. (1999).

---

reguladas centralmente, inicialmente del 7% - hoy 9% - para las ventas de los estados más desarrollados (las regiones del sur y sudeste) a los estados menos desarrollados (las regiones del norte, noreste y centro-oeste) y del 12% - hoy 11% - al resto, con la exigencia que la alícuota para las ventas intraestatales sea superior a estas tasas (normalmente 17%), incentivó el "paseo de la factura".

[15] Este sistema está operando en la Unión Europea desde 1993, obligando a las administraciones fiscales de los países comunitarios a montar una red computarizada de intercambio de información (el "*VAT Information Exchange System* o VIES), que contiene el registro de los códigos tributarios emitidos en cada país miembro y de los volúmenes de las ventas intracomunitarias. Para mayores detalles ver Libonatti, O., (en FIEL, 1998). En rigor, el Informe Neumark había propuesto para la CEE un sistema de "**IVA origen restringido**", consistente en gravar las ventas a países fuera de la comunidad con tasa cero (principio de destino) y aplicar el principio de origen para las ventas intracomunitarias. Ello implicaba la necesidad de nivelar tasas entre los países de la unión. Dificultades para lograr esta nivelación indujeron a aplicar transitoriamente el sistema de IVA destino pago diferido.

Una modalidad diferente desarrollada por Keen, M. Y Smith, S. (1996 y 2000), que los autores denominaron "VIVAT" ("*Viable Integrated Value Added Tax*"), difiere de las anteriores en cuanto a no considerar un nivel central administrando en paralelo la misma base tributaria, pues ha sido imaginada como solución para los países miembros de la UE.

El IVA Provincial Compartido del tipo Partilhado (Varsano)

Varsano, R. (1999) ha señalado que el sistema IVA destino pago diferido, que grava con tasa cero a las exportaciones interjurisdiccionales, no es una solución al diseño de un sistema IVA estadual para Brasil, como sustitución al sistema actualmente imperante que registra serias deficiencias. En realidad, llevar la tasa diferencial actual entre los bienes consumidos dentro de un estado y la tasa menor vigente para ventas a otros estados, al extremo – como sería el caso de llevar la tasa a cero en las exportaciones interestaduales – magnificaría la brecha de evasión que queda habilitada mediante el sistema ya descrito de fraude en los destinos.

En la versión del IVA subnacional del tipo "Barquinho", el gobierno subnacional grava las ventas dentro de su jurisdicción a la tasa vigente en la misma, y las ventas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa subnacional cero. Pero en el caso de las ventas interjurisdiccionales, a la alícuota cero del gobierno subnacional se añade una alícuota federal equivalente a la tasa subnacional que rige internamente, de manera de nivelar la presión tributaria en origen con que las ventas intra e interjurisdiccionales son gravadas, cualquiera resulte ser su destino. La recaudación proveniente de la tasa federal añadida, pertenece al gobierno federal que, junto a la propia tasa federal, serán reconocidas como crédito fiscal (federal) en las compras intermedias de la jurisdicción de destino. El impuesto federal añadido sólo sirvió para evitar que el impuesto provincial cruce la frontera o cruce el "río" (de allí el nombre asignado al modelo). El gobierno federal no gana ni pierde, pues definitivamente gravará la venta final del bien a su tasa (neta de devoluciones, que incluye el IVA federal añadido), en tanto que el gobierno subnacional recaudará solamente la parte provincial por su venta final interna (las ventas a otras jurisdicciones se efectuaron a tasa "provincial" cero)[16].

Las ecuaciones que explican las recaudaciones obtenidas de cada sector en cada jurisdicción ($\mathbf{REC_i^A}$, $\mathbf{REC_i^B}$), son ahora las siguientes:

$$\mathbf{REC_i^A} = (t_A + t_f)\,(x_{ij}^{AA} + C_i^{AA}) + t_A^m\,(x_{ij}^{AB} + C_i^{AB}) - (t_A + t_f)\,(x_{ji}^{AA}) - t_B^m\,(x_{ji}^{BA})$$

$$\mathbf{REC_i^B} = (t_B + t_f)\,(x_{ij}^{BB} + C_i^{BB}) + t_B^m\,(x_{ij}^{BA} + C_i^{BA}) - (t_B + t_f)\,(x_{ji}^{BB}) - t_A^m\,(xji^{AB})$$

donde: $t_A^m = (t_A + t_f)$; y, $t_B^m = (t_B + t_f)$

Es decir, las ventas a terceras jurisdicciones habrán de salir gravadas con la misma alícuota total (provincial más federal) que las ventas intrajurisdiccionales, por el efecto de la alícuota compensatoria federal que opera en el caso de las exportaciones o ventas

[16] Un modelo similar ha sido propuesto por Silvani y dos Santos (1996).

interjurisdiccionales. La recaudación total (**RECTOT**) consolidada Nación – Provincias, resulta:

$$\mathbf{RECTOT} = REC^{A} + REC^{B} + REC^{F} + REC^{M(A,B)} =$$

$$= t_A \sum_i (C_i^{AA}) + t_f \sum_i (C_i^{AA}) + t_A^m \sum_i (C_i^{AB}) + t_B \sum_i (C_i^{BB}) + t_f \sum_i (C_i^{BB}) + t_B^m \sum_i (C_i^{BA})$$

La expresión registra las recaudaciones que ingresan a los respectivos fiscos provinciales [$REC^A = t_A \sum (C_i^{AA})$; y, $REC^B = t_B \sum (C_i^{BB})$], más las que ingresas al fisco nacional [$REC^F = t_f \sum (C_i^{AA}) + t_f \sum (C_i^{BB})$], por las ventas intraprovinciales; y las que corresponden al excedente del IVA federal adherido en las ventas interprovinciales, que no se cancela como en el caso de las ventas intermedias, por gravar consumos finales [$REC^{M(A,B)} = t_A^m \sum (C_i^{AB}) + t_B^m \sum (C_i^{BA})$].

Para el rendimiento del componente residual del IVA federal adherido que pertenece a las provincias – que podría denominarse "fondo coparticipable" (**$FC^{A,B}$) –** y cuyo monto sería $FC^{A,B} = (t_A^m - t_f) \sum (C_i^{AB}) + (t_B^m - t_f) \sum (C_i^{BA})$, se ha propuesto su distribución a las provincias según los IVA recaudados en cada provincia[17]. Varsano denomina a esta parte de la imposición con la sigla CVAT (*Compensating Value Added Tax*), en alusión al término empleado por McLure, C. para los IVA de tipo "Compensatorio". La variante, por tanto, genera un fondo a distribuir, el que no obstante su cuantía menor, implica no poder desprenderse de la existencia de un "c*ommon pool*" coparticipable entre provincias, con los problemas que usualmente suelen derivar de tal tipo de reparto.

La suma de los IVA provinciales y nacional, gravan consolidadamente en forma exclusiva al valor agregado nacional, quedando desgravadas las ventas intermedias. Sin embargo, la posición tributaria final de los sectores habrá de diferir. En efecto, la recaudación proveniente de los respectivos sectores o actividades (**REC_i**) resultan:

$$\mathbf{REC_i} = t_A\, C_i^{AA} + t_f\, C_i^{AA} + t_A^m\, C_i^{AB} + t_B\, C_i^{BB} + t_f\, C_i^{BB} + t_B^m\, C_i^{BA} =$$

$$= (t_A + t_f)\, C_i^{AA} + (t_B + t_f)\, C_i^{BB} + t_A^m\, C_i^{AB} + t_B^m\, C_i^{BA} = t_A^m\, C_i^{AA} + t_B^m\, C_i^{BB} + t_A^m\, C_i^{AB} + t_B^m\, C_i^{BA}$$

es decir,

$$\mathbf{REC_i} = t_A^m\, (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B^m\, (C_i^{BB} + C_i^{BA})$$

Asumiendo el caso relevante en el que $t_A^m \neq t_B^m$, que implica $(t_A + t_f) \neq (t_B + t_f)$, nuevamente la presión tributaria sobre el valor agregado en cada sector difiere según el lugar donde se efectúe la venta. Esto ha de generar un incentivo a fraguar los destinos, simulando maximizar ventas en las jurisdicciones que resulten con menores presiones tributarias. Es decir, si bien el IVA Partilhado elimina el incentivo a fraguar los destinos debido a la eliminación de los débitos fiscales diferenciales, al reconocerse en la jurisdicción de destino el crédito fiscal correspondiente a las compras en origen – a través del fisco federal – es posible reducir la presión tributaria al sector mediante el expediente

[17] Ver Varsano, R. (1999).

de maximizar (simulando fraudulentamente el destino) dicho crédito fiscal. El objetivo del IVA "Barquinho" es factible de ser burlado, es decir, el problema del IVA Destino Pago Diferido no es resuelto[18].

Una característica importante de esta modalidad de IVA subnacional, es el tener que contemplar la situación neta de cada contribuyente con saldos positivos y negativos diferentes ante los fiscos nacional y provincial (en el caso de las jurisdicciones exportadoras netas con créditos en contra del gobierno provincial y con débitos a favor del gobierno nacional). Esto plantea el problema de las compensaciones que naturalmente exigirán los contribuyentes. En este caso, para reducir costos administrativos y de cumplimiento, es posible decidir que el contribuyente ingrese el neto entre débitos y créditos (nacional y provincial, respectivamente), requiriendo un sistema de "*clearing*" Nación-provincias, con liquidación periódica de los saldos.

Pero cuando se plantean asimetrías de los saldos netos entre fiscos, surge el problema de las devoluciones del fisco involucrado, en efectivo o por otro tipo de compensaciones con otras obligaciones tributarias de los contribuyentes, ambos de poca aceptación en general por parte de los fiscos. Lo ocurrido en Argentina en los últimos años con relación a las demoras en las devoluciones del crédito fiscal IVA a exportadores, por el lado de las devoluciones en efectivo, y la renuencia a aceptar compensaciones para el sector agropecuario de los saldos netos del IVA a su favor (gravadas sus ventas a una tasa diferencial menor a la tasa general por razones sociales), con lo devengado por los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales, son ejemplos claros y concretos de este problema.

A igual que en el caso del IVA Destino Pago Diferido, el IVA Compartido tiene la dificultad "política" común de las variantes que aplican el criterio de destino, cual es el desfinanciamiento o la pérdida de base tributaria de las jurisdicciones eminentemente productoras y exportadoras netas.

Otro aspecto relevante de la modalidad, está referida a la eventual conducta estratégica de los gobiernos involucrados en un juego de puja por explotar el rendimiento de una misma base tributaria. En la medida que el impuesto nacional o federal tuviere éxito en nivelar la presión tributaria del impuesto en todas las jurisdicciones, es claro que se genera un fuerte incentivo a que las jurisdicciones presionen políticamente para fijar la alícuota al nivel máximo que el gobierno nacional crea conveniente establecer, apropiándose del rendimiento de cualquier potencial alícuota nacional adicional niveladora. La solución, de fijar una alícuota general igual u uniforme para la tasa provincial en todas las jurisdicciones – aún una tasa promedio con una pequeña dispersión admitida, por ejemplo, ±10%, como finalmente sugiriera Varsano -, nuevamente destruye la idea original de garantizar la autonomía tributaria subnacional.

Una crítica a nuestro entender relevante respecto a los IVAs duales o compartidos, es la circunstancia de que a pesar de quedar "identificadas" las alícuotas pertenecientes a cada nivel de gobierno en las leyes tributarias respectivas, se dificultará a los ciudadanos tener una clara idea de la magnitud y destino de sus contribuciones y cual es la diferencia de los

[18] Nos remitimos al trabajo Piffano, H. (1999c) para la simulación del posible fraude con un ejemplo numérico.

respectivos residuos fiscales subnacional y nacional. Aún con liquidaciones de saldo netos individualizados por nivel de gobierno, es muy probable que la percepción del contribuyente respecto de un "IVA compartido" como el propuesto, desdibuje la vigencia efectiva del principio de correspondencia fiscal, como motivo esencial de la descentralización tributaria. Al respecto, no debe descuidarse que quienes liquidarán los saldos netos a cada uno de los gobiernos serán los comerciantes o responsables de firmas inscriptas, es decir, una porción menor del electorado y no los consumidores y/o propietarios de los factores (sobre quienes finalmente incidirá el impuesto). En este sentido debe precisarse que desde el punto de vista económico los contribuyentes del IVA (sobre quienes percute el impuesto) pueden ser vistos como meros "agentes de retención", pues el incidido por la carga del impuesto puede ser cualquier agente económico ligado directa o indirectamente a la transacción gravada. Los ciudadanos afectados tendrán poca claridad informativa o transparencia sobre el costo de oportunidad de sus demandas de gasto público a los respectivos gobiernos.

Finalmente, no debe descuidarse las dificultades de administración que los IVA nacionales han evidenciado en muchos países, incluyendo a la Argentina. Así en Argentina, la evolución de la evasión estimada de este impuesto, según datos oficiales, ha sido del 45% en 1994 y del 26/27% en 1997/98. En términos comparativos, según datos de la experiencia internacional elaborados por Silvani y Brondolo (FMI, 1993), ello ha inducido a un bajo rendimiento del impuesto, con un índice de productividad[19] de 0,33, muy inferior al de países como Portugal (0,71), Nueva Zelanda (0,67), Israel (0,54), Sudáfrica (0,52), España (0,52) y Chile (0,49), entre otros; y similar al de Uruguay (0,34), Canadá (0,32), México (0,30) y Bolivia (0,28). El caso de Canadá, con el relativamente bajo rendimiento medido por Silvani y Brondolo, contrasta curiosamente con la opinión favorable que del mismo tienen Bird y Gendron. La tasa general del 21% del IVA nacional de la Argentina, es una alícuota alta según la experiencia internacional. En efecto, Argentina es uno de los países de más alta tasa legal, solamente superada por tres grupos de países: los países nórdicos, de fuerte tradición socialista, como Dinamarca, Suecia y Finlandia (22%-25%); los de la ex Unión Soviética, como Ucrania, Bielorrusia y Rusia (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). Países de fuerte tradición federal, como Suiza, y países "unitarios", como Japón, en cambio, registran alícuotas relativamente pequeñas (6,5% y 5%; respectivamente). El promedio general sin ponderar, arroja una alícuota del 19,3%. Los países que más se acercan a ese promedio son los de Europa Occidental, Grecia y Turquía. Los países de América Latina y el Caribe, registran alícuotas en general bajas, inferiores al promedio, a excepción de los tres casos antes señalados.

El IVA Provincial del tipo "Radial" (Schenone)

El modelo ideado por Schenone, que el autor considera más elaborado pero también imperfecto, modifica al IVA Destino del tipo "Barquinho", en la forma de tratar a los créditos fiscales, es decir, los créditos son reconocidos a la tasa que rige en la provincia compradora y no a la que rige en la vendedora. La intención de esta versión es asegurar, al mismo tiempo, que no se presente el "efecto magnificación" y eliminar el incentivo al

[19] Relación de los puntos porcentuales de recaudación, en términos del PBI, por punto porcentual de tasa.

"paseo de la factura", por cuanto al reconocerse como crédito fiscal la tasa que rige en destino, se anularía la posibilidad de tratos tributarios diferenciales (la presión tributaria en cualquier jurisdicción resultaría igual). Analicemos si ello se logra.

La ecuaciones de las recaudaciones por cada sector y jurisdicción ($\mathbf{REC_i^A}$, $\mathbf{REC_i^B}$), son:

$$\mathbf{REC_i^A} = (t_A + t_f)\,(x_{ij}^{AA} + C_i^{AA}) + t_A^m\,(x_{ij}^{AB} + C_i^{AB}) - (t_A + t_f)\,(x_{ji}^{AA}) - t_A^m\,(x_{ji}^{BA})$$

$$\mathbf{REC_i^B} = (t_B + t_f)\,(x_{ij}^{BB} + C_i^{BB}) + t_B^m\,(x_{ij}^{BA} + C_i^{BA}) - (t_B + t_f)\,(x_{ji}^{BB}) - t_B^m\,(xji^{AB})$$

Donde, nuevamente: $t_A^m = (t_A + t_f)$; y, $t_B^m = (t_B + t_f)$

Las ecuaciones, por lo tanto, difieren de las correspondientes al caso anterior solamente en el último de los sumandos, pues el crédito fiscal reconocido para la compras interjurisdiccionales es valuado a la tasa de la provincia de destino, es decir, la misma que rige para las ventas destinadas a consumo final o a consumo intermedio dentro de la misma jurisdicción. La recaudación a obtener en cada jurisdicción ($\mathbf{REC_i^A}$; $\mathbf{REC_i^B}$), resulta:

$$\mathbf{REC_i^A} = t_A \sum_i C_i^{AA} + t_f \sum_i C_i^{AA} + t_A^m \sum_i C_i^{AB} + (t_A^m - t_B^m)\,(\sum_i x_{ij}^{AB})$$

$$\mathbf{REC_i^B} = t_B \sum_i C_i^{BB} + t_f \sum_i C_i^{BB} + t_B^m \sum_i C_i^{BA} + (t_B^m - t_A^m)\,(\sum_i x_{ij}^{BA})$$

Existen ahora cuatro componentes:

a) La recaudación de cada provincia por las ventas intraprovinciales: $[t_A \sum C_i^{AA};\ t_B \sum C_i^{BB}]$.

b) La recaudación correspondiente a la Nación por dichas ventas: $[t_f \sum C_i^{AA} + t_f \sum C_i^{BB}]$.

c) La recaudación del IVA compensado del gobierno federal por las ventas finales interjurisdiccionales: $[t_A^m \sum C_i^{AB} + t_B^m \sum C_i^{BA}]$.

d) El resultado neto de las compensaciones entre débitos y créditos del gobierno federal por las ventas para consumo intermedio interjurisdiccionales ($\mathbf{CDC^{A,B}}$), es decir:

$$\mathbf{CDC^{A,B}} = (t_A^m - t_B^m)\,(\sum x_{ij}^{AB}) + (t_B^m - t_A^m)\,(\sum x_{ij}^{BA})$$

La posición neta de cada fisco provincial ($\mathbf{REC^A}$; $\mathbf{REC^B}$) no difiere del caso anterior. Cada provincia recibe la recaudación propia del IVA por los consumos finales de su jurisdicción más su coparticipación en el fondo común por las ventas interjurisdiccionales gravadas por el IVA "radial" federal, es decir, el componente a) y las participaciones provinciales en el c). Sin embargo, el fisco nacional enfrenta una situación diferente que ahora debe computar el cuarto componente restante, es decir, el d). Este cuarto sumando introduce la novedad de esta modalidad; reflejando el resultado neto (indeterminado) de los débitos y créditos que el gobierno federal debe reconocer por el IVA "radial".

Este es el defecto que reconoce Schenone a esta variante de IVA subnacional. Indudablemente, un inconveniente de significación, si se entiende que la existencia de dos sistemas tributarios independientes debiera ser el objetivo básico del sistema tributario federal, de manera que el sistema tributario provincial no incida sobre el federal y viceversa.

Otro inconveniente de importancia de esta modalidad, no advertido por Schenone, es la dificultad adicional de administración tributaria que implica valorizar los créditos fiscales sobre los insumos vendidos desde (o comprados a) las múltiples jurisdicciones de origen, a las alícuotas correspondientes a la jurisdicción de destino[20].

Veamos ahora cual es el resultado del tratamiento fiscal de cada sector (**REC_i**):

$$\mathbf{REC_i} = t_A\, C_i^{AA} + t_f\, C_i^{AA} + t_A^m\, C_i^{AB} + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{ij}^{AB} + t_B\ C_i^{BB} + t_f\, C_i^{BB} + t_B^m\, C_i^{BA} +$$

$$+ (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{ij}^{BA}$$

$$= (t_A + t_f)\, C_i^{AA} + (t_B + t_f)\, C_i^{BB} + (t_A^m - t_B^m) \sum_i x_{ij}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum_i x_{ij}^{BA} + t_A^m\, C_i^{AB} + t_B^m\, C_i^{BA}$$

es decir,

$$\mathbf{REC_i} = t_A^m\, (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B^m\, (C_i^{BB} + C_i^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum x_{ij}^{AB} + (t_B^m - t_A^m) \sum x_{ij}^{BA}$$

o sea,

$$\mathbf{REC_i} = t_A^m\, (C_i^{AA} + C_i^{AB}) + t_B^m\, (C_i^{BB} + C_i^{BA}) + (t_A^m - t_B^m) \sum_i (x_{ij}^{AB} - x_{ij}^{BA})$$

Por lo visto, la variante del IVA "radial", no parece resolver el problema del incentivo al fraude en los destinos, en tanto, nuevamente, se reconozca el supuesto relevante en el que $t_A^m \neq t_B^m$. Pero, por otra parte, aparece la distorsión en precios relativos en los consumos intermedios, por el efecto de las alícuotas diferenciales en A y en B, que se indican en el último de los sumandos de la expresión. La comparación con la expresión vista en la modalidad del IVA Origen Modificado, muestra la sombra del efecto "magnificación".

La versión del IVA Dual de Bird y Gendron

La modalidad por la que se inclinan Bird y Gendron resulta similar al IVA Destino-Pago Diferido, tal cual está operando en la provincia de Québec y en la propia Unión Europea, pero con la particularidad en Canadá de **coexistir con el IVA federal**. Ambos impuestos gravan básicamente la misma base tributaria; cada nivel de gobierno reserva su potestad para fijar la alícuota de su propio impuesto; y, la administración de "ambos" impuestos ha sido confiada al órgano recaudador de la provincia de Québec.

[20] Los contribuyentes en destino deberían ajustar las facturas de sus compras según las procedencias respectivas, trasladándoseles a ellos un costo adicional de administración tributaria y/o, eventualmente, el fisco federal intentar efectuar las correcciones pertinentes en las boletas de compra de los contribuyentes en destino. Un mismo tipo de problema ya había sido contemplado por los expertos, en el intento de reducir el costo financiero de la "espera" de la recaudación en la variante del IVA Destino Pago Diferido.

No obstante, el órgano recaudador del gobierno federal establece ciertos criterios de auditoria prioritarios que el órgano fiscalizador provincial debe contemplar. Como la base tributaria del impuesto federal y el provincial coinciden, existiría interés propio a su vez de la provincia por llevar adelante estas auditorias, similarmente con las que demanda efectuar la administración del IVA provincial. Por ejemplo, si la provincia de Québec tuviera un IVA propio sin existir el IVA federal administrado por ella, le sería imposible obligar a contribuyentes de otras provincias a revelar información tributaria por las transacciones interjurisdiccionales.

Bird y Gendron dan importancia básica en estos sistemas a la concentración de su administración en un solo ente (federal o provincial), aunque la unificación de los planes de auditoria pareciera ser el fin primordial. Confían en que esta administración unificada evite los fraudes. La idoneidad y la confianza mutua que debe reinar entre los sistemas de administración tributaria federal y provinciales para que el sistema opere eficazmente, son esenciales. Descreen que esta condición se verifique en Argentina, Brasil, Rusia e India.

El Impuesto al Valor Agregado Compensatorio (CVAT: "*Compensating Value Added Tax"*) de C. McLure

Variando su posición inicial con respecto a la aplicabilidad de un impuesto subnacional del tipo IVA[21], Charles McLure ha defendido más recientemente la propuesta de un IVA Subnacional del tipo IVA "Partilhado", ideado por Varsano. La modificación más importante que McLure introduce es que la alícuota del CVAT (la que sustituye a la tasa subnacional en el caso de las ventas interjurisdiccionales), se calcula sobre la base de un promedio ponderado de las alícuotas provinciales, en tanto Varsano sólo permitía que la alícuota federal adherida fuere la necesaria para nivelar el débito fiscal en origen.

En su *paper* McLure analiza las razones de la elección de la alícuota promedio ponderado. Para su fijación estima que existirían dos criterios extremos: la de fijar la tasa al nivel de la tasa del IVA subnacional más baja; o, la de fijarla al nivel de la tasa más alta. Respecto del primer criterio reconoce que, si bien tiene la ventaja de reducir las posibles devoluciones por créditos fiscales del CVAT, se generaría una discriminación contra los comerciantes locales en los estados o provincias que posean alícuotas por encima de la tasa más baja, pues la tasa CVAT (más baja que la estadual en origen) se aplica también a consumidores finales y comerciantes no registrados de otras provincias. Pero más aún, esta opción "**dejaría algún margen para la evasión a través del desvío de productos a consumidores finales y comerciantes no registrados**". Finalmente, introduciría un incentivo a las compras a distancia o por correo y al "*cross-border shopping*" (turismo tributario) en las jurisdicciones con altas tasa subnacionales. Si el criterio fuera el segundo, la tasa alta evitaría según McLure el incentivo al desvío de productos a los destinos con baja tasa e incentivaría a los comerciantes de los estados importadores a registrarse, de forma de poder recibir los créditos fiscales por el CVAT, pero claramente aumentaría la necesidad de devoluciones por tal CVAT. Pero más aún "**gravaría el comercio interjurisdiccional dirigido a los estados o provincias con tasas subnacionales bajas, si**

[21] Ver McLure, C. (1993).

el CVAT se lo aplica también a consumidores finales y comerciantes no registrados". Por ello McLure sugiere el promedio ponderado, es decir, ni la tasa más baja ni la más alta.

Recurriendo a la expresión que indica lo recaudado en cada sector o actividad (**REC_i**), ya vista en el modelo del "Barquinhio", adaptada a la sugerencia de McLure de una alícuota adherida promedio ponderada para las transacciones interjurisdiccionales (**t^{CVAT}**), se obtiene:

$$\mathbf{REC_i} = t_A\, C_i^{AA} + t_f\, C_i^{AA} + t^{CVAT}\, C_i^{AB} + t_B\, C_i^{BB} + t_f\, C_i^{BB} + t^{CVAT}\, C_i^{BA} =$$

$$= (t_A + t_f)\, C_i^{AA} + (t_B + t_f)\, C_i^{BB} + t^{CVAT}\, (C_i^{AB} + C_i^{BA})$$

es decir, como en el caso del IVA Partilhado, los IVA nacional y provinciales gravan exclusivamente al valor agregado nacional, pero lo hacen arrojando tres cargas tributarias diferentes, dependiendo de si se trata de consumos finales internos en A, consumos finales internos en B o consumos por compras finales desde otras provincias. Ahora las ventas finales no solo son gravadas de forma diferente debido a las alícuotas diferenciales entre provincias, sino que además una porción del consumo final que corresponde a las ventas finales interjurisdiccionales se grava de forma diferente a los otros dos consumos[22].

Un punto esencial de la discusión que merece ser señalado sobre esta propuesta, es que naturalmente las dificultades pronosticadas por McLure habrán de presentarse de todas maneras aún con la alícuota promedio por el mismo sugerida, **dependiendo del grado de dispersión de las alícuotas**. Y sobre esto, una aclaración respecto a las explicaciones de McLure cuando las diferencias entre alícuotas crean problemas. En tales casos aparece la invocación de que en los sistemas tributarios subnacionales muy probablemente tal divergencia de alícuotas no ha de ser importante. Este supuesto (de reducida dispersión en las alícuotas) sólo puede argumentarse para el caso de jurisdicciones con perfiles socioeconómicos similares, en cuanto a tipo y tamaño de su población y perfil productivo, gustos o preferencias de sus electores (*constituency*) y tamaño de sus gobiernos. El supuesto de que las alícuotas no han de diferir, resulta crucial para validar toda la complejidad administrativa del invento tributario que se propicia, pues si las alícuotas no difieren, sea por casualidad o porque son consensuadas mediante un acuerdo federal para que varíen dentro de pequeños márgenes (como propiciara Varsano), entonces la cuestión esencial o la razón de ser primordial de la descentralización no ha sido salvada.

Pero, lamentablemente para la sugerencia de McLure, promediar alícuotas subnacionales para determinar la tasa del CVAT, no resuelve el problema del "*cross border trade*", pues deja invariable la posibilidad abierta al fraude en los destinos. En rigor esta conclusión naturalmente aparece con un resultado obvio, desde el momento que el CVAT solamente

[22] Para la distribución del producido del CVAT sobre las ventas finales interjurisdiccionales, McLure sugiere un método que considera mas equitativo que el propuesto por Varsano: hacerlo en base a la estimación de las ventas **intra**jurisdiccionales a consumidores finales y comerciantes no registrados (sujetos al IVA de cada estado o provincia) pero utilizando la misma alícuota simple (la del CVAT), pues hacerlo sobre la base de lo recaudado por los IVA subnacionales de cada provincia, estaría penalizando a aquéllas con alícuotas por debajo del promedio nacional y alentando un esfuerzo tributario mayor.

sirve "para cruzar el río"; débitos y créditos en las transacciones intermedias se compensan, generando un débito o pasivo neto igual a cero. **Lo que en definitiva importa con respecto al fraude en los destinos es "la dispersión entre las tasas provinciales", independientemente del nivel de la tasa que grave los bienes cuando estos "cruzan el río"**. Por ello la propuesta no cambia nada con relación al resultado del IVA "Partilhado", según fuera expuesto por la idea original de Varsano; en todo caso lo desmejora por lo indicado respecto al tratamiento de los consumos finales.

El Impuesto al Valor Agregado Compartido de Fenochietto y Pessino

En un trabajo relativamente reciente (2000) de Fenochietto, R. y Pessino, C., se presenta la propuesta del IVA Compartido, siguiendo los lineamientos originales de Varsano, R.. En rigor, la propuesta de ambos autores había sido adelantada en un documento oficial de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la Argentina (1999) y expuesto en un trabajo inicial de Fenochietto del año 1998. En su versión inicial, los autores denominaron al nuevo impuesto como IVA Compartido o IVA "Mochila", en tanto en la nueva versión se lo identifica con la denominación única de IVA Compartido o SVAT ("*Shared Value Added Tax*").

La diferencia substancial entre la nueva presentación y la anterior de los mismos autores, radica esencialmente en la forma en que se determina la alícuota federal adherida a la estadual o provincial en los casos de las ventas interjurisdiccionales. Mientras que en la primer versión, la alícuota "mochila" equivalía a la sugerida por la idea original de Varsano, es decir, la alícuota complementaria federal debía igualar el "débito" fiscal vigente en la provincia de origen, en la nueva versión los autores adoptan el criterio sugerido por McLure en su CVAT. La alícuota federal adherida, que los autores ahora denominan la "tasa de percepción" ("*perception rate*"), se calcula en base al promedio ponderado de las alícuotas provinciales.

La idea como se explicara antes no resuelve la cuestión analizada sobre la posibilidad de incentivos al fraude en los destinos. A igual que McLure, los autores reconocen que de existir divergencias importantes entre la alícuota uniforme promedio (la "*perception rate*") y las vigente en las provincias (máximas y mínimas en particular), o sea cuando la dispersión de alícuotas es relativamente alta, pueden surgir problemas de ventas simuladas. Los autores intentan justificar que tal posibilidad de fraude es limitada en el caso de ventas finales, nuevamente, **esperando que las alícuotas de todas maneras no difieran significativamente entre provincias**.

El IVA "Prepago" o "PVAT" ("Prepaid VAT") de Poddar

Poddar, S. (1990) ha sugerido un IVA subnacional en el cual las exportaciones entre estados - sin controles en frontera - pueda efectuarse sobre la base de un esquema de "prepago" del impuesto en destino, en lugar del pago diferido. Según la propuesta los importadores podrían prepagar el impuesto en el estado de destino, cuyo fisco emitiría un certificado de prepago, de forma que el exportador pueda exportar desde su provincia o estado a tasa cero. Todo vendedor registrado en cualquier estado o provincia debería aplicar la tasa vigente en su estado a todas sus ventas (a excepción naturalmente las enviadas al

exterior), salvo que el comprador residente en otra provincia le provea del certificado que corrobore que él ya ha pagado el impuesto vigente en su provincia.

En lo que atañe al problema central analizado, esta modalidad, no obstante su aporte al sistema administrativo para el rastreo de las transacciones y la evidente ventaja financiera para los fiscos comparada con el pago diferido, el problema de las posibles simulaciones o fraudes en los destinos no es resuelto. Cualquier comerciante puede obtener un certificado de pago del impuesto en la jurisdicción donde el gravamen sea menor.

El VIVAT ("Viable Integrated Value Added Tax") de Keen y Smith

El VIVAT o "Impuesto al Valor Agregado Integrado Viable", presentado por Keen y Smith (1996) y ampliado en Keen y Smith (2000), ha sido pensado esencialmente para los países de la UE, donde no es posible imaginar un nivel central de gobierno estableciendo un impuesto (compartido o dual o compensatorio) con los estados miembros de la unión. El VIVAT consiste en establecer una alícuota común uniforme para las transacciones entre comerciantes registrados – que normalmente reflejan transacciones intermedias – dejando que cada estado fije la alícuota aplicable a las ventas efectuadas por compradores no registrados. Es decir, la mecánica del impuesto no exige diferenciar las ventas según el destino (intraestadural versus interestadual), sino la situación del comprador (registrado o no registrado) ante el respectivo fisco (no importando cual).

Según Keen y Smith, el objetivo perseguido ha sido que los estados miembros retengan al menos tanta autonomía como la que gozan al presente en materia de establecer las tasas correspondiente al "**gravamen relevante del IVA**". Keen y Smith sostienen que la tasa por la que se gravan las ventas intermedias es irrelevante en materia de rendimiento tributario, en tanto débitos y créditos habrán de cancelarse definitivamente, quedando sólo gravado el consumo final o el perteneciente a compradores no registrados.

Un aspecto resaltado por los autores es la necesidad de lograr que el diseño tributario garantice "**simetría en los costos de cumplimiento**", significando que los costos de cumplimiento tributario no deben diferir según que las ventas estén dirigidas a compradores intraestaduales o extraestaduales, como lo exigen el CVAT y el Dual VAT. Los autores consideran que comparado con el criterio de gravar las exportaciones con la tasa uniforme diferente de cero, VIVAT ofrece la ventaja de la simetría de los costos de cumplimiento, al no requerir conocimiento del lugar geográfico donde se efectúan las ventas, sino a quien se la efectúa. Sin embargo, Keen y Smith deben reconocer que el VIVAT también tiene su precio, citando una característica que ya le fuera señalada por McLure y por Baldwin. El costo de operar en base a la distinción entre firmas registradas y compradores no registrados, en gran medida dependerá de las diferentes tasas vigentes para cada lado "delimitable" de las compras de las firmas intermediarias y de las correspondientes a los consumidores finales. Keen y Smith señalan que esto de todas maneras sucede en los actuales VAT operando en todos los países, en donde el problema es el restringir los créditos fiscales por insumos solamente a los contribuyentes registrados. Pero descuida el hecho de que en el caso de transacciones interestados, bajo el VIVAT, las alícuotas difieren para los no registrados. El punto crucial es que no existan ganancias de ahorro tributario, por ejemplo, para los consumidores haciendo figurar su compras finales como ventas a

firmas registradas, si la alícuota para los no registrados es superior a la tasa uniforme aplicada a las ventas intermedias (correspondiente a los compradores registrados); o, viceversa, si el diferencial de alícuotas favorece a los consumidores.

Keen y Smith sostienen que las **diferencias de alícuotas ligadas al problema anterior, serán despreciables y, consecuentemente también los costos de cumplimiento tributario y de administración**. Curiosamente Keen y Smith descuidan en este punto el atributo de la **asimetría en el costo de cumplimiento**. En este caso, tal asimetría se da entre compradores registrados y no registrados, y las dificultades de identificar quien efectúa realmente la adquisición. Este tema es conocido por los expertos y usualmente es el punto citado como problema de operación del Impuesto a las Ventas Minoristas.

Keen y Smith reconocen que el costo de operar los límites fiscales entre ambos tipos de transacciones se presentan cuando las diferencias entre tasas es muy marcada, estimado que la tasa del VIVAT para transacciones intermedias deberá hacerse de manera de mantener tales tasas diferenciales dentro de márgenes razonables[23].

Por lo tanto, como señalaran Bird y Gendron, VIVAT rectifica una asimetría, la del tratamiento diferencial entre el comercio dentro del estado y el comercio entre estados, creando una nueva asimetría: el tratamiento diferencial entre ventas a compradores registrados y ventas a compradores no registrados o consumidores finales. El problema central analizado no es por lo tanto resuelto.

Conclusiones

La operatoria del IVA a nivel subnacional para las transacciones domésticas, acarrea problemas que no se presentan en el caso del IVA nacional. La razón básica radica en la uniformidad de las alícuotas en el tratamiento tributario de los bienes que implica un IVA nacional, independientemente del sector y del lugar donde se originan y en donde se consumen tales bienes. Esta circunstancia evita la presencia de los efectos particularmente analizados en este trabajo, a saber: los posibles efectos distorsivos y los incentivos al fraude en los destinos. Cuando las variantes son sometidas al caso de las transacciones interprovinciales, los problemas aludidos emergen con características diferentes según la modalidad del IVA Subnacional elegido.

En el caso del IVA origen, en la variante que identificáramos como "pura", no se generan incentivos para el paseo de la factura o el fraude en los destinos, pues, por un lado, resulta indiferente el lugar donde se dirijan las ventas, al ser en todos los casos gravadas a la tasa del lugar de residencia de las firmas vendedoras y, por otro lado, las compras generadas en otras jurisdicciones no generan crédito fiscal. En cambio, en la segunda variante del IVA Origen Modificado, con el reconocimiento adicional de crédito fiscal por las compras provenientes de terceras jurisdicciones - que requiere de un *clearing* interjurisdiccional -, surge la posibilidad del paseo de la factura, simulando la adquisición de insumos en las jurisdicciones con mayores tasas o manipulaciones en los pagos de transferencias entre

[23] Similarmente que en el caso del CVAT, VIVAT aspira a que las tasas no difieran marcadamente entre países o estados miembros; al menos sugieren sus autores que no deberían superar a las registradas en el Sales Tax de los EUA.

firmas económicamente ligadas. Adicionalmente, se generan distorsiones de precios entre sectores los que se ven amplificados en esta segunda variante ("efecto magnificación").

Los IVA origen, por otra parte, en cualquiera de sus variantes, generan incentivos para que los fiscos intenten radicar firmas en sus respectivas jurisdicciones, dando lugar a la posibilidad de "guerras tributarias". Las exportaciones son gravadas y las importaciones desgravadas, generando un sesgo anti-exportador o pro-importador, aunque en la variante del IVA modificado, la compensación del fisco de origen al de destino a través del *clearinghouse* minimiza este efecto.

En la versión IVA Destino Pago Diferido, se elimina el incentivo a la guerra entre fiscos por la radicación espacial de las firmas. Las exportaciones no se gravan (tasa cero) y las importaciones son gravadas (con pago diferido), de manera que no se generan sesgos o distorsiones entre las producciones locales y las provenientes de otras jurisdicciones. Pero surge el fenómeno del "paseo de la factura" o fraude en los destinos.

El IVA "Patilhado" y las variantes del CVAT o el SVAT intentan salvar el defecto del incentivo al fraude en los destinos del IVA Destino Pago Diferido, mediante el expediente de nivelar los débitos fiscales en origen. Sin embargo, el objetivo no se logra porque el reconocimiento del crédito fiscal gravado en origen por el fisco federal, al momento del consumo en jurisdicción de destino, mantiene la diferencia en las presiones tributarias sectoriales, invitando el arbitraje fraudulento. La posibilidad de nivelar la alícuota compensadora del gobierno central para las ventas interjurisdiccionales como promedio de las alícuotas vigentes para las ventas intrajurisccionales, no elimina el margen de ganancia para el fraude. En todo caso, en todas estas variantes, debería esperarse que los diferenciales de tasas no fueran muy marcadas para que esto finalmente no ocurra.

Finalmente, el IVA "Radial", tampoco evita el fraude en los destinos, al admitir diferencias en las presiones tributarias sectoriales, las que son indeterminadas, generando al mismo tiempo un efecto no deseado para el fisco federal, quien debe compensar el resultado neto entre débitos y créditos de las transacciones intermedias interjurisdiccionales. Los efectos distorsivos sobre los precios relativos a los consumos intermedios están también presentes en esta modalidad de IVA Subnacional.

La variante del VIVAT aparece como atractiva para la UE, pero no parece viable (a pesar de su nombre) para los países de menor desarrollo relativo con administraciones fiscales más débiles. Pero tampoco evita la existencia de incentivos al fraude, salvo el hipotético caso de diferenciales de alícuotas no muy marcadas. Esto es similar a lo advertido para las variantes del CVAT y SVAT. Los sostenedores de las propuestas alternativas coinciden en señalar que la asimetría de cumplimiento, señalada por Keen y Smith para la variante CVAT, se presenta también en el propio VIVAT, aunque se admita cierta diferencia de grado o de característica.

La alternativa del PVAT de Poddar agrega ventajas de orden financiero para los fiscos, pero no resuelve la eliminación de la posibilidad de los fraudes en los destinos, a pesar de la mayor burocracia que requiere para el seguimiento de las ventas interjurisdiccionales.

El Dual VAT finalmente no modifica los resultados hallados para el caso general del IVA Destino Pago Diferido y confía en que la unificación de las administraciones resuelva el problema del fraude. De acuerdo con sus autores, la variante no parece aplicable en países con administraciones tributarias débiles, como en Argentina, Brasil, Rusia y la India.

Luego del repaso de todas las alternativas imaginadas para el IVA Subnacional, surgen serias dudas sobre una respuesta afirmativa a la pregunta contenida en el título del presente trabajo. Por alguna razón, muy pocos países han implementado el IVA Subnacional, básicamente el IVA dual en Canadá y el ICMS en Brasil. Este último con problemas de operación reconocidos. Queda sólo Québec como experiencia exitosa ante los ojos de Bird y Gendron, no obstante el bajo rendimiento que el mismo arroja en las mediciones de Silvani y Brondolo.

En nuestra opinión, es probable que un sistema combinado de un IVA Nacional exclusivo – de reducida alícuota - y un Ventas Minoristas Provincial exclusivo, reúna las ventajas buscadas por las alternativas analizadas, obviando sus desventajas. El sistema no exige recurrir en costos adicionales de administración, ni complejidades que una administración provincial como las actuales de la Argentina no pueda razonablemente operar. Sólo requeriría cooperación entre los fiscos nacional y provinciales de manera de reducir el fraude en ambos impuestos. No requiere administración conjunta ni compensaciones entre fiscos. Finalmente, cumple más acabadamente con el principio de correspondencia fiscal. En efecto, en el caso de Ventas Minoristas, la percepción de que el impuesto "es exclusivamente subnacional", surge con claridad en el acto de consumo final. La coexistencia del IVA Nacional, por su parte, permitiría contar con la información que brinda la cadena de facturación, de forma de posibilitar un mejor seguimiento de las ventas al final del proceso productivo.

REFERENCIAS

Bird, R. y Gendron, P. P. (1998): "Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?, International Tax and Public Finance, 5.

Bird, R. y Gendron, P. P. (2000): "CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical "Sharing" and Interstate Trade", International Tax and Public Finance, 7.

Cnosen, S. Y Shoup, C., (1987): "Coordination of Value-Added Tax", en Cnosen, S. (ed.) Tax Coordination in the European Community, Kluwer, Deventer.

Commission of the European Communities (1996): "A Common System of VAT: A Programme for the Single Market", Brussels.

Fenochietto, R. (1998): "El IVA Compartido: Una Herramienta Útil para el Reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la Descentralización de Tributos", Anales de las 31 Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba.

Fenochietto, R. y Pessino, C. (2000): "The Shared Value Added Tax. How it works and why it is Best Tool for Optimal Fiscal Federalism in Countries with Consumption Based Taxes"., CEMA, Mimeo, Bs As.

Jefatura de Gabinete de Ministros (1999): "Propuesta de Reforma del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos", Poder Ejecutivo Nacional, Mimeo, Bs As.

Keen, M y Smith, (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.

Libonati, O. (1998): "Alternativas para estructurar y coordinar la imposición al consumo entre distintos niveles de gobierno", en FIEL "La Reforma Tributaria en la Argentina, Bs As.
McLure, C., (1993): "The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints" en A Reforma Fiscal no Brasil, Fundaçao Instituto de Pesquisas Econômicas, Sao Paulo.
McLure, C., (2000): "Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)", International Tax and Public Finance, 6.
Noorregaard, J. (1997): "Tax Assignment", en Fiscal Federalism, Theory and Practice, Ter-Minassian, T. (Ed.), International Monetary Fund, Washington, D. C..
Piffano, H. L. P. (1999a): "Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina**"**, Documento de Trabajo Nº 27, Centro de Estudios para El Desarrollo Institucional (CEDI), Buenos Aires.
Piffano, H. L. P. (1999b): "Comentarios sobre la imposición al valor agregado a nivel de los gobiernos subnacionales en razón del trabajo de Ricardo Varsano", Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, Valdivia, Chile.
Piffano, H. L. P. (1999c): "El IVA Subnacional", Anales de la Asociación Argentina de Economía Política", Rosario.
Piffano, H. L. P. (1999d): "La Propuesta de Coparticipación Federal de Impuestos en un Escenario de Descentralización Fiscal", Documento de Trabajo N° 25, Centro de Estudios para el Desarrollo Institucional (CEDI), Buenos Aires.
Piffano, H. L. P. (2000): "Un Análisis Formal Simple sobre Distorsiones y Fraudes en el IVA Subnacional",. Anales de la Asociación Argentina de Economía Política, XXXV Reunión Anual, Córdoba.
Poddar, S. (1990): "Options for a Value-Added Tax at the State Level", en Malcolm Gillis, Carl S. Shoup y Gerardo P. Sicat (eds.), 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.
Schenone, O. (1999): "El IVA Provincial", Departamento de Economía, Serie Seminarios, Universidad de San Andrés, Victoria.
Shome, P. (1995): "Manual de Política Tributaria", Fondo Monetario Internacional, División de Política Tributaria, Departamento de Finanzas Públicas, Washington, DC.
Silvani, C. y Brondolo, J. (1993): "El Cumplimiento en el IVA - Un Análisis Comparativo", Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C..
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, Washington, D. C..
Tai, A. (1988): "Value Added Tax: International Practice and Problems", International Monetary Fund, Washington, D.C..
Varsano, R. (1995): "A Tributação de Comércio Interstadual: ICMS versus ICMS Partilhado", Texto par Discussão N° 382, Instituto de Pesquisa Económica Aplicade, Brasilia.
Varsano, R. (1999): "Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution", Forthcoming in S. J. Burki and G. Peary (eds.), Decentralization and Accountability of the Public Sector, Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, Washington, D. C., World Bank.
Vehorn, C. L. y Ahmad, E. (1997): "Tax Administration", en Fiscal Federalism in Theory and Practice, Ter-Minassian, T., (Ed.), International Monetary Fund, Washington, D. C..