

COMENTARIOS SOBRE LA INSTAURACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UN ESTADO FEDERAL.

*Esteban Juan Urresti
Horacio Félix Cardozo¹*

La experiencia Argentina

La implementación del impuesto al valor agregado en la República Argentina, fue incluida dentro de una reforma fiscal estructural, que implicó la modificación de la mayoría de los impuestos vigentes hasta ese momento.

La misma fue acometida por un gobierno democrático al poco tiempo de salir de una dictadura militar, y complementó el régimen de coparticipación federal de impuestos entre la Nación y las Provincias.

Este régimen de coparticipación en la distribución del producido de varios impuestos entre la Nación y las Provincias, fue la culminación del proceso 23 legislativo de unificación de este importante capítulo del derecho tributario que constituye el derecho fiscal interestatal y fue creado, como acto postrero, por el gobierno militar saliente.

Régimen de distribución de facultades tributarias en un Estado Federal.

Preexistencia histórica de las Provincias originarias -En la República Argentina la organización adoptada fue la federal siendo los estados provinciales los que dieron origen a la federación. Por ello las provincias conservan todos los poderes originarios no delegados taxativamente en la Constitución Nacional al Gobierno Federal.²

Distribución entre la Nación y los Estados Provinciales vigente en la Argentina en el momento de la instauración del impuesto al valor agregado

Para la Constitución vigente en la época de instauración del IVA “La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma Representativa Republicana Federal”.³

Esto refleja el federalismo con que nuestros constituyentes quisieron sellar la unión nacional y trasunta actividades tributarias de tres órdenes: La Nación, las Provincias y los Municipios.⁴

De la lectura del art. 104 resulta que los poderes tributarios de las provincias son amplios, mientras que el otorgado por ellas a la Nación es de naturaleza limitada.

El ordenamiento federativo supone la coexistencia de dos y/o tres poderes en un mismo territorio, que actúan simultá-

¹ Advogados e professores da Faculdade de Direito da Universidade de Buenos Aires, Argentina.

² Art. 104 de la Constitución Nacional. “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación” Es el art. 121 de la Constitución Argentina reformada en el año 1994.

³ Art. 1ro. de la Constitución Nacional de 1853. Artículo que no ha sufrido modificaciones con la reforma constitucional de 1994.

⁴ Las facultades tributarias de los municipios han generado importantes conflictos en nuestro sistema constitucional, sin perjuicio de lo cual no ahondaremos en ellos atento que su tratamiento requeriría más tiempo del disponible en el presente trabajo.

nea y, a veces, superpuestamente. Por ello, la distribución, delimitación o reparto de potestades entre cada una de esas esferas, como también el establecimiento de un orden de prelación entre ellas, son cuestiones de trascendental importancia para que el sistema federal adoptado por nuestro país pueda realmente funcionar de una manera adecuada.

Diversas normas constitucionales -especialmente los arts. 4, 9, 10, 11, 12, 67, 104 y 108- se referían de manera directa o indirecta a la distribución o delimitación del poder tributario reconocido tanto a la Nación, como conservado por los Estados Provinciales.⁵

Sin perjuicio de ello el paso de los años provocó que las pautas federales emanadas de nuestra Constitución fueran perdiendo enjundia y, pese a las declamaciones de nuestros gobernantes, el Poder Ejecutivo central fue ganando atribuciones en desmedro de los estados provinciales y esto muy especialmente en cuestiones económicas y tributarias, atento que los recursos financieros constituyen la base de la administración de los estados.

La distribución de potestades entre ambos órdenes no está unívocamente establecida, pudiendo sostenerse conforme a una vieja interpretación jurisprudencial de las disposiciones constitucionales citadas, aceptada en general por la mayoría de la doctrina, que:

a) los **impuestos directos** pertenecen a las provincias, aún cuando la Nación puede hacer uso de ellos, en forma temporaria y a condición que, según lo dispone el art. 67 inc. 2) de la Constitución, “*la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan*”.

b) Los impuestos indirectos pertenecen tanto a la Nación como a las provincias, siendo por ende las facultades concurrentes.

c) A su vez son de competencia exclusiva del Gobierno Federal los tributos aduaneros.

Como consecuencia de las potestades concurrentes del Estado Federal y de los Estados Provinciales para imponer contribuciones indirectas y de la facultad plena de las Provincias y excepcional del Gobierno federal para establecer contribuciones directas, se produce el fenómeno de la superposición de tributos, debido a que un mismo o semejante impuesto puede ser exigido por dos jurisdicciones tributarias distintas en virtud del mismo presupuesto de hecho legal y con respecto a un mismo período de tiempo; o bien, un contribuyente puede encontrarse sujeto tanto a la jurisdicción federal como la provincial, por haber realizado o acaecido un hecho que genera obligaciones tributarias con respecto a ambas jurisdicciones.

⁵ Artículos mas importantes conforme la Constitución Nacional de 1853. “Art. 4.- El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, . . .”

“Art. 9.- En todo el territorio de la Nación no habrá mas aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.”

“Art. 67.- Corresponde al Congreso: 1*.- Legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación...Establecer igualmente los derechos de exportación. 2*.- Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”

Merece destacarse que la doble tributación intrafederal en el régimen constitucional Argentino, tiene su origen inmediato en el propio sistema constitucional, razón por la cual la Corte Suprema Justicia de la Nación en forma reiterada ha declarado que la superposición de tributos nacionales y provinciales no implica por si misma una violación de las normas constitucionales.

Para atenuar los efectos nocivos de esta situación, el Gobierno Federal establece impuestos nacionales tanto directos como indirectos. Su producto es distribuido entre la Nación y las Provincias, las que adhieren mediante una ley provincial a una ley convenio de coparticipación, obligándose a no aplicar por si gravámenes análogos a los nacionales coparticipados, exceptuándose solo algunos impuestos provinciales.

Con este instrumento legal, que será tratado en el punto siguiente, se trata de evitar la superposición de tributos nacionales, provinciales y municipales, mejorando la eficiencia administrativa y disminuyendo el costo de la recaudación. Con ello también se introduce orden y simplicidad en el régimen tributario del país.

Régimen de coparticipación.

Antecedentes y régimen vigente hasta la instauración del impuesto al valor agregado -El sistema de coparticipación de impuestos en nuestro país se remonta a fines del siglo pasado, cuando fueron aplicados los primeros impuestos internos⁶ en el orden nacional, los que desde luego se superponían a los gravámenes aplicados por las provincias sobre la elaboración y consumo de determinados productos.

En efecto ciertas provincias productoras, tal como sucede en Tucumán respecto del azúcar, en Corrientes respecto del tabaco y en Mendoza respecto de los alcoholes, asumiendo su carácter de territorios productores, lógicamente gravaban la elaboración de dichos productos. Por su parte otras provincias, estas con mayor número de habitantes, asumiendo su condición de consumidoras, gravaban el consumo de los mismos productos. Esta situación se agrava por la decisión del Estado Nacional de gravar también los mismos productos.

Esto obligó a las autoridades a buscar y hallar algún tipo de solución que contemplara los intereses económicos de todos los estados involucrados, por lo que después de múltiples proyectos en el año 1935 entra en vigencia la ley 12.139, que fue prorrogada por la ley 14.390 en el año 1954, que instauraron lo que se llamó el régimen de unificación de impuestos internos, el cual básicamente consistió en la aplicación y recaudación de tales impuestos solo por parte de la Nación, con participación de las provincias en su producido.

Por su parte también la Nación creaba impuestos directos (a los réditos) y otros indirectos (a las ventas) por lo que se decidió también coparticiparlos con las provincias, sancionando la ley 12.956 en 1947, la que fue modificada en 1958 por la ley 14.788, que también dejó en manos de la Nación la aplicación y recaudación de estos impuestos, distribuyendo luego su producido entre ella y el conjunto de las provincias, conforme a porcentajes

⁶ Se debe aclarar que en nuestro país se denominan impuestos internos a todo un conjunto de tributos que, agrupados en un mismo cuerpo legal, recaen sobre la producción o el consumo de diversos productos, tales como alcoholes, vinos, tabacos, etc. Esta denominación, en el momento de su creación servía para distinguirlos de los tributos que se aplicaban por operaciones con el exterior (tributos aduaneros).

que fueron variando en el tiempo, desde una participación del 72% para la Nación y el 28% para el conjunto de las provincias hasta una participación del 64% y 36% para el año 1963. Esta ley se fue postergando con modificaciones en el tiempo, cuyos detalles damos cuenta en el Anexo I, generando un sistema que debía ser perfeccionado y unificado.

Este era el estado de distribución cuando fue aprobada la ley de coparticipación Nro. 20.221, del 21 de marzo de 1973, de cuya exposición de motivos surge la pretensión del *“fortalecimiento en el plano financiero del efectivo ejercicio del sistema federal de gobierno, teniendo en cuenta preferentemente la situación de las provincias con menores recursos”*.

Esta ley coparticipa el monto total de lo recaudado por los siguientes impuestos: a las ganancias, a los premios de determinados juegos y concursos, a las tierras libres de mejoras, a la regularización patrimonial, al capital y al patrimonio neto, al parque automotor, a la posesión neta de divisas, a las ventas, internos y adicional a los aceites lubricantes.

De acuerdo con lo previsto por esta ley de coparticipación, el producido de la recaudación de todos estos impuestos debe distribuirse en forma automática en la forma que se detalla a continuación:

- a) 48,50% para la Nación;
- b) 48,50% para el conjunto de las provincias;
- c) 3% para el Fondo de Desarrollo Regional.

El Fondo de Desarrollo Regional se crea con el fin de financiar inversiones en trabajos públicos de interés provincial o regional, destinados a la formación de la infraestructura requerida para el desarrollo del país, incluyendo estudios y proyectos.

A su vez, el monto que corresponde asignar y dividir entre el conjunto de las provincias debe ser distribuido conforme el siguiente criterio:

- a) 65% en forma directamente proporcional a la población;
- b) 25% en proporción, per capita, a la brecha de desarrollo existente;
- c) 10% entre las provincias cuya densidad de población no fuera superior al promedio del conjunto de provincias, y en proporción a la diferencia entre la densidad de población de cada provincia y dicho promedio.

La distribución por población se fundamenta en la estrecha relación que existe entre los servicios públicos provinciales y el número de habitantes.

La distribución por brecha de desarrollo (que mide la diferencia de riqueza de cada provincia con respecto a la del área más desarrollada del país) se justifica por la necesidad de compensar la relativa debilidad de la base tributaria de las provincias más rezagadas. Para la determinación del nivel de desarrollo de cada provincia se aplica el promedio aritmético simple de los siguientes índices:

- calidad de la vivienda;
- grado de educación de los recursos humanos y
- automóviles por habitantes.

La distribución por dispersión demográfica obedece a la intención de tener en cuenta la situación especial de las provincias de baja densidad de población respecto a la organización de la prestación de sus respectivos servicios públicos.

Adhesión de los Estados Provinciales -En un estado federal, la Nación requiere

de la conformidad de las provincias para poder crear un régimen de distribución de facultades tributarias, como el propuesto, la que se perfeccionó mediante leyes dictadas por cada estado provincial y el sistema rigió habiéndose obtenido la totalidad de las conformidades provinciales. Si bien esta conformidad fue obtenida mediante el nada sutil mecanismo de retener los fondos recaudados por la Nación hasta que las provincias dicten las leyes de adhesión.⁷

Esta ley sufrió diversas modificaciones en los dos primeros años de su vigencia, fundamentalmente por la llegada de un gobierno democrático que cambió algunos aspectos de la misma y por la instauración del impuesto al valor agregado.

Resultados de la coparticipación

Son innegables las ventajas que han producido los diferentes regímenes de coparticipación que estuvieron vigentes en la Argentina (evitar la superposición de gravámenes y asegurar una más eficiente aplicación de los tributos de difícil recaudación), pero como contrapartida ha generado un serio inconveniente que es el debilitamiento de la autonomía financiera y disminución de la responsabilidad por el manejo de los fondos públicos, esenciales para la vigorización y crecimiento de las provincias.

El resultado de los regímenes de coparticipación en la Argentina hicieron realidad el temor reflejado y contestado por Hamilton en “El federalista” que al tratar la Constitución de los Estados Unidos de América se refirió al problema de los recursos en la relación entre los estados y la Unión. El temor a “un poder indefinido de establecer contribuciones depositando en este último (el gobierno central) podría privar y, probablemente, privaría con el tiempo a aquellos (los estados) de los medios de proveer a sus propias necesidades, sujetándolos completamente a merced de la legislatura nacional” concluyendo: “...y así todos los recursos de impuestos vendrían gradualmente a ser objeto del monopolio federal, con completa exclusión y aniquilamiento de los poderes de los Estados”.

Esto no sucedió en los Estados Unidos de Norteamérica, pero sí sucedió en nuestro país.

Sistema tributario vigente en la Argentina en el momento de creación del impuesto al valor agregado.

Impuestos Nacionales -El sistema tributario tenía dos pilares básicos: el impuesto a las ventas (monofásico, aplicado en la etapa manufacturera) y el

⁷ Art. 10 de la ley 20.221 “El derecho a participar en el producido de los impuestos de que trata la presente, queda supeditado a la adhesión expresa de cada una de las provincias, la que será comunicada al Poder Ejecutivo Nacional por conducto del Ministerio del Interior y conocimiento del de Economía. A partir del 1.4.74, la Nación **retendrá** los fondos de las provincias que no hubieran adherido y comunicado tal adhesión, hasta que formulen dicha adhesión, en cuya oportunidad les girará los importes retenidos. Si al 30.6.74 alguna provincia no hubiere comunicado su adhesión se considerará que la misma no ha adherido al régimen y los fondos que le hubieran correspondido -incluidos los que debe reintegrar por el período 1.1.74-31.3.74- ingresarán en un 20% al Fondo de Desarrollo Regional y el saldo a Rentas Generales de la Nación. En caso de adhesiones futuras, la participación corresponderá a partir de la fecha de comunicación de la norma local de adhesión, sin que puedan hacerse valer derechos respecto de recaudaciones realizadas con anterioridad.”

impuesto a los réditos, vigentes ambos desde la década del treinta. Otros impuestos de importancia eran los impuestos internos.

Existía un grupo grande de otros impuestos, los que no tenían participación significativa en la recaudación y de cuyo detalle da cuenta el ANEXO II.

Tal vez resulte de interés hacer una breve referencia histórica acerca de como se arriba a esta estructura impositiva.

Durante los primeros tiempos de la organización Nacional y hasta principios de este siglo, el Estado Nacional se sustentaba mediante los tributos que recaían sobre la importación y exportación de bienes.

Con la caída de la recaudación aduanera se crean en 1891 los llamados impuestos internos que gravaban a los alcoholes, cerveza y fósforos, ampliándose luego los bienes sobre los que recaía este impuesto.

Las mayores necesidades de recaudación para la financiación del Estado Nacional, imponen la creación de otros impuestos, entre ellos, en el año 1935 el impuesto a las ventas. Corresponde destacar que estos tres tributos representaban mas del 80% de la recaudación tributaria de la Argentina, hasta fines de la década del 40.

Previamente en el año 1932, la Nación creó también un impuesto directo que recaía sobre los ingresos, el impuesto a los réditos, y luego, año 1944, se sancionó el impuesto a los beneficios extraordinarios, para mas tarde crearse el impuesto a las ganancias eventuales.

En el año 1951 se crea el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

Con la llegada del gobierno democrático en 1973 el impuesto a los réditos se transforma en el impuesto a las ganancias y el impuesto a las ventas se transforma en el impuesto al valor agregado.

Impuestos provinciales -Las provincias mientras tanto al tener prohibido cobrar derechos de tránsito utilizaron el recurso de exigir impuestos indirectos, llamados internos, al tabaco, alcoholes, vinos, que se aplicaban a la producción o al consumo de estos bienes. Que luego los perdieron al unificarse y ser aplicados por la Nación y coparticipados con todas las provincias, con otro régimen..

Por ello la columna vertebral del sistema tributario provincial vigente en las provincias al momento de creación del IVA era el impuesto a las actividades lucrativas, que regía desde el año 1948 en la Provincia de Buenos Aires, y al poco tiempo extendiéndose a los demás estados federales.

Este impuesto gravaba el ejercicio de actividades lucrativas en el territorio de cada estado provincial y su base imponible eran los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de la actividad gravada. Era un impuesto sobre las ventas y prestaciones de servicios plurifásico y acumulativo, con alícuotas relativamente bajas.

Otros impuestos existentes son impuestos a la propiedad inmueble, la instrumentación de los negocios como el impuesto de sellos y la transmisión gratuita de bienes.

También existían un numero importantes de tasas por servicios las que en general no tenían peso fiscal.

Desaparición de impuestos nacionales y provinciales con la creación del impuesto al valor agregado - El Mensaje

con el cual el Poder Ejecutivo remitió a la Cámara de Diputados el proyecto de ley del IVA resulta particularmente esclarecedor.

En el se dice: *“se propicia la sustitución del actual régimen de impuesto a las ventas y de los gravámenes locales con base de imposición análoga por un único tributo que alcanza a la venta”*

Mas adelante se sostiene que existe *“la imperiosa necesidad de acometer la integración de la tributación referida a las transacciones de bienes y servicios, ejercitada en la actualidad a nivel nacional y local...Dicha integración, a la par de superar a nivel de sector público las dificultades administrativas de aplicación y recaudación que supone el mantenimiento de los regímenes locales vigentes y de obtener a través de una economía de escala el mejor rendimiento de los recursos administrativos....”*

En el mismo mensaje se plantea la actitud esperada de los Estados Locales: *“para cerrar el espectro del sistema proyectado, esperar la actitud de los gobiernos locales en el sentido de derogar aquellos gravámenes de análoga materia de imposición, con lo cual se completaría un esquema de tributación a los consumos que a no dudar revertiría en un mejor aprovechamiento de los capitales productivos a través de la mejor distribución de la carga financiera que supone el gravamen”.*

En conclusión podemos decir que al crearse el impuesto al valor agregado como impuesto nacional con vigencia en todo el territorio de la Nación, desaparecen básicamente dos impuestos:

a) el impuesto a las ventas -La razón de la sustitución es obvia: el impuesto a las ventas era un impuesto generalizado a las ventas industriales de tipo monofásico y el impuesto al valor agregado era un impuesto que alcanzaba la etapa manufacturera, mayorista y minorista.

El reemplazo fue ventajoso pues se crea un impuesto no acumulativo y plurifásico, siendo ambos cobrados por el Estado Nacional.

Su desaparición fue dispuesta por la ley de creación del IVA.

b) el impuesto a las actividades lucrativas -También desapareció el impuesto a las actividades lucrativas que era un impuesto cobrado por los estados provinciales.⁸

Las causas de su reemplazo también son lógicas: gravaba las mismas actividades con la desventaja de su carácter plurifásico y acumulativo, a diferencia del impuesto al valor agregado.

La otra causa de su reemplazo es la conciencia de la imperiosa necesidad de contar en materia del ejercicio de las potestades tributarias jurisdiccionales, con una política concertada entre la

⁸ Del debate parlamentario surgen críticas atento que con este impuesto se avasallaba el federalismo establecido en nuestra Constitución.

Así se expresaron diferentes diputados: *“A partir de la sanción de estas leyes, parecería que eso también va a pasar a ser un recurso de la Nación, con lo que se confirma aquello de que habremos de tener un federalismo lírico, totalmente ausente en la realidad. Y no nos conformamos... con la simple expresión de que ahora las provincias van a percibir mas que antes. ...debe salvarse que es, por lo menos concurrente entre el Estado Federal y las provincias...”* Otro diputado dijo: *“...este impuesto que consideramos ha de sustraer algunos recursos a las provincias provenientes de las actividades lucrativas; de tal suerte, pensamos que esto puede ser un avance peligroso respecto del federalismo, y requerimos mesura y razonabilidad en la actuación y aplicación por parte del Poder Ejecutivo”.*

Nación y lo poderes locales, evitando todo tipo de doble imposición en la medida en que la misma no fuera deseable y facilitando que de esta manera las políticas de desarrollo sean unificadas.⁹

Su desaparición fue dispuesta por la nueva ley de coparticipación (aprobada casi simultáneamente con la ley de creación del IVA), la que es modificada de manera de impedir a las provincias aplicar el impuesto a las actividades lucrativas.

Sin embargo en la misma ley de coparticipación se autoriza a los Estados Provinciales a aplicar patentes por el ejercicio de actividades con fines de lucro. La que básicamente alcanzaba a las mismas actividades que el impuesto derogado, pero debía tener una base imponible diferente a la de los ingresos brutos.

Los estados provinciales crearon la patente autorizada utilizando como base de medición, en algunos casos, determinados rubros del activo radicado en el Estado y afectado a la actividad correspondiente al año anterior al del gravamen, en otros, violando el régimen de coparticipación se utilizaban bases imponibles substancialmente idénticas al derogado impuesto sobre las actividades lucrativas.

Estas violaciones y la necesidad que se dio con posterioridad de generar ingresos por parte de los fiscos locales, obligó a eliminar la prohibición para estos de instaurar impuestos que gravaran las actividades lucrativas. Así nace un impuesto substancialmente similar, en el año 1976, el que en el año 1977 grava las actividades realizadas a título oneroso (se amplía la base imponible reemplazándose actividad lucrativa por actividad onerosa) y cambia de nombre: **impuesto sobre los ingresos brutos**, impuesto este que se encuentra vigente en todos los estados provinciales de la Argentina.

En el ANEXO IV. -cuadro 1- se puede observar cual fue el resultado de todos estos cambios medidos en porcentajes del producto bruto, comparándose gravámenes nacionales y locales.

Del análisis del mismo se puede concluir que si bien el impuesto al valor agregado pretendió reemplazar al impuesto a las ventas y al impuesto local sobre las actividades lucrativas, esto no se logró, por lo cual prontamente fue reimplantado por los fiscos locales, en la forma del impuesto sobre los ingresos brutos. La incidencia relativa del tributo es diferente en cada provincia, pero no nos equivocamos si decimos que en algunas de ellas su recaudación, jamás podrá ser compensado con un aumento en los porcentajes de coparticipación.

Se observa también que el impuesto al valor agregado, después de los dos años de vigencia, aumentó significativamente su recaudación, pero no debe

⁹ Como dato al margen se observa que la política económica vigente hoy en la Argentina ha puesto el acento en la modificación y limitación del equivalente actual de este impuesto, por considerarse que es un impuesto que impide o afecta la reducción de los costos de las empresas, dificultando de esta manera convertir a los productos argentinos en competitivos a nivel internacional.

Por eso en agosto de 1993 se firmó, entre el Gobierno Central y los Estados locales, el pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, el que tiene por objetivo eliminar el impuesto sobre los ingresos brutos para reemplazarlo por un impuesto general al consumo. A cambio, entre otras cosas, las provincias se verán beneficiadas con una reducción de los costos de tributos que recaen sobre la masa salarial y una mayor coparticipación.

descartarse que esto resultara insuficiente para los Fiscos locales atento que el proceso de democratización vigente en la República Argentina pudo haber aumentado sensiblemente los gastos de los Fiscos locales.

Modificaciones sufridas por la ley de coparticipación con la instauración del Impuesto al valor agregado -La ley de coparticipación de impuestos nacionales, con la instauración del IVA, sufrió las modificaciones que se detallan a continuación:

a) Nuevo mecanismo de distribución - Se generó un nuevo mecanismo de distribución¹⁰, mecanismo este aplicable exclusivamente al impuesto al valor agregado y consideramos que esto facilitó la aprobación de este impuesto.

La distribución se hacía de la siguiente manera:

Primero se debía establecer de la sumatoria (durante el año 1974) entre la recaudación del impuesto a las ventas -de carácter nacional coparticipable- (directamente eliminado por el impuesto al valor agregado) y las recaudaciones del impuesto a las actividades lucrativas del conjunto de las provincias (que también debían desaparecer por la aparición del IVA), una proporción que estableciera el porcentaje correspondiente a cada una de las partes..

El porcentaje de dicho total correspondiente al impuesto a las ventas se aplicaría al total de la recaudación del impuesto al valor agregado, el que se distribuiría de la misma manera que como se distribuyen todos los demás impuestos.

La diferencia en la recaudación del impuesto al valor agregado correspondería ser distribuido exclusivamente entre el conjunto de provincias en proporción a su recaudación propia del impuesto a las actividades lucrativas.

Como se ve, con este mecanismo si bien la creación del impuesto al valor agregado implicaba la desaparición de impuestos locales, se tuvo el cuidado de no perjudicar a los Estados Provinciales compensando dicha eliminación con un régimen de coparticipación parcialmente exclusivo a los mismos.

b) Garantía de recaudación mínima - Aparece en la ley el concepto de que el impuesto al valor agregado no implicaría disminución de las rentas que venían percibiendo los Estados Provinciales, atento que el Estado Nacional garantizaba una recaudación mínima en función de los anteriores impuestos que desapare-

¹⁰ En efecto la ley 20.633 agregó al art. 1ro. de la ley 20.221 el siguiente texto:

“Para el caso particular del impuesto al valor agregado la distribución se efectuara con arreglo a los siguientes principios:

a) Se sumarán las recaudaciones del año 1974 del impuesto a las ventas y del impuesto a las actividades lucrativas de las provincias adheridas, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur;

b) El porcentual que represente la recaudación del impuesto a las ventas durante 1974 con relación al total de la suma que el párrafo anterior dispone se aplicará al producido del impuesto al valor agregado y el resultado se distribuirá de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2do. y 3ro. y correlativos de esta ley;

c) El saldo del producido anual del impuesto al valor agregado, una vez deducida la parte a que se refiere el apartado anterior, se distribuirá exclusivamente entre las provincias, municipalidad y territorio citados en este artículo, en proporción directa al porcentaje que les corresponda a cada una de ellas por su recaudación propia en concepto de impuesto a las actividades lucrativas durante 1974, con relación al total recaudado por dicho concepto en todas las jurisdicciones adheridas en esos años y a que se refiere el apartado a)”.

cieron con la creación del impuesto al valor agregado.¹¹

En el proyecto original elevado por el Poder Ejecutivo se establecía, por todo el término de vigencia de la ley, un mínimo distribuible en concepto de impuesto al valor agregado, equivalente a las recaudaciones del ex Impuesto a las Ventas con más un plus del 50% de lo recaudado por el impuesto provincial a las actividades lucrativas.

En la norma definitivamente aprobada el Gobierno Federal solamente garantizaba la garantía de distribución mínima para el primer año de vigencia del impuesto al valor agregado.

La garantía consistía básicamente en la obligación del Estado Nacional de distribuir en concepto de impuesto al valor agregado a todas las provincias un mínimo equivalente a la sumatoria de la recaudación obtenida en el año 1974 del impuesto a las ventas y del impuesto a las actividades lucrativas. Ambos derogados con la aparición del impuesto al valor agregado, el primero de ellos federal y el segundo recaudado exclusivamente por las provincias.

De esta manera el Gobierno Federal garantizaba que las provincias no reciban menos de lo que recibieron en 1974 por ambos conceptos.

El gobierno federal para cubrir esta garantía debía acudir a sus propios fondos.

Se estima que estas modificaciones facilitaron la aprobación de la ley del impuesto al valor agregado, atento que con ellas las provincias tenían fundadas expectativas de ver aumentados sus niveles de ingresos coparticipados.

Modificaciones posteriores en la distribución del producido del IVA a las provincias -En diversas oportunidades se ha modificado el régimen de coparticipación del IVA ente el Estado Nacional y los Estados Locales.

La última de ellas es de marzo de este año y permitió la creación de un Fondo Especial para el equilibrio fiscal, en virtud del cual se eleva la alícuota general del impuesto en un 3% (elevándola al 21%), porcentaje este que no será coparticipado.

Este fondo será administrado por el Tesoro Nacional y se destinará al sostenimiento del equilibrio fiscal y al fortalecimiento del crédito público.

Esta es una forma de hacer uso de un impuesto coparticipado de manera contraria al espíritu de la Constitución Na-

¹¹ La misma ley 20633 agrega un nuevo artículo a la ley de coparticipación que dice:

“En 1975 la Nación asegura -con afectación, en caso de insuficiencia de sus recursos de disponibilidad propia- a las provincias, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur un monto mínimo en concepto de distribución del producido del impuesto al valor agregado a cada una de dichas jurisdicciones, individualmente considerada a todos los efectos que, sumado a su propia recaudación por saldos del impuesto a las actividades lucrativas de ejercicios anteriores y los que les corresponde por coparticipación de saldos del impuesto a las ventas de ejercicios anteriores, equivalga a la coparticipación en el impuesto a las ventas y la recaudación del impuesto a las actividades lucrativas, ambos por el año 1974 e individualmente considerados, con más el incremento del nivel general de precios producido con relación al año base”.

¹² Obsérvese que la ley de aprobación del impuesto al valor agregado es la ley número 20.631 y la modificación del régimen de coparticipación es la ley número 20.633.

cional y de los diferentes regímenes de coparticipación.

Breve evolución del impuesto al valor agregado

En la Argentina el impuesto al valor agregado sufrió aproximadamente 30¹³ modificaciones legales, lo que da cuenta de un fervor legiferante y de las dificultades para encontrar el impuesto al valor agregado requerido por las autoridades en los diferentes momentos de su vigencia o de las dificultades que generó la aplicación del impuesto.

Las principales modificaciones se dieron con relación a:

a) ampliación de los hechos imponible - Los hechos imponible fueron ampliándose en función de lo que en la doctrina nacional se dio en llamar las generalizaciones del impuesto al valor agregado.

Estas generalizaciones en general afectaron a los servicios, atento que en un principio los servicios alcanzados estaban taxativamente enumerados y actualmente todos los servicios onerosos y sin relación de dependencia están alcanzados, salvo que expresamente estén exentos.

De todas estas generalizaciones merecen destacarse la del año 1980, muy especialmente porque además se aumentaron las alícuotas¹⁴ y las del año 1990 de generalización a todos los servicios.

b) modificaciones de la alícuota - Sin perjuicio de ver el análisis mas detallado de la evolución de las tasas del impuesto en el Anexo II, observamos que el impuesto nació con una tasa general del 13% en el año 1975, se elevó al 16% al año siguiente, se elevó al 20% en 1980, se redujo al 18% en 1983, se redujo en 1988 al 15%, se redujo al 13% en 1990 (la reducción duró 8 meses para luego aumentar), llegando a la actualidad con una tasa general del 21%.

Existe en la actualidad una tasa diferencial de 27% para las ventas de gas, energía eléctrica y agua reguladas por medidor, cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o en terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto categorizado en este impuesto como responsable inscripto o responsable no inscripto.¹⁵

¹³ Fueron las mas importantes: Leyes 21.376, 21.432, 21.544, 21.911, 22.031, 22.294, 22.774, 22.817, 22.834, 22.845, 23.063, 23.101, 23.349, 23.347, 23.658, 23.765, 23.871, 23.872, 23.905, 23.966, Dec. 171/92, Dec. 355/92, Ley 24.073, Dec. 879/92, Dec. 1157/92, Dec. 2632/92, Dec. 1864/93, Leyes 24.367, 24.391, 24.452 y 24.475.

¹⁴ Esta generalización del impuesto fue además acompañada por la eliminación de las contribuciones que realizan los empleadores para el régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones de Fondo Nacional de la Vivienda. Con esto se pretendía "lograr una importante disminución de costos para las empresas, mejorará su competitividad y al mismo tiempo se eliminará un impedimento para la contratación de mano de obra" (Texto de elevación del proyecto).

¹⁵ Esto generó un nuevo régimen de coparticipación del IVA, destinándose su producido antes de coparticiparse a cubrir las necesidades de las cajas de jubilaciones.

Esta alícuota particularmente alta tiene fines exclusivamente recaudatorios, atento que los sujetos responsables que perfeccionen estos hechos imponible son las mas grandes empresas proveedoras del país, lo que descarta de plano cualquier posibilidad de evasión. Esta alícuota es particularmente alta cuando se trata de responsables no inscriptos en cuyo caso la alícuota se eleva al 40,50%.

c) modificaciones en las exenciones - Al momento de la creación del impuesto existían una larga y compleja lista de exenciones, lo que dificultaba sobremanera la comprensión del impuesto. Las exenciones estaban enumeradas en una larga planilla anexa elaborada sobre la base de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas.

De este sistema se ha pasado en sucesivas etapas a una lista muy restringida de exenciones.

Se destaca que las exenciones actuales sobre bienes son básicamente: libros, periódicos, sellos de correo, oro amonedado o en barra, monedas metálicas de curso legal, agua natural, el pan, la leche.¹⁶

Un dato interesante a tener en cuenta es que hasta el año 1981 casi el 50% del P.B.I. estaba exento

d) modificación del tratamiento de los pequeños contribuyentes - En este punto resulta de interés resaltar que en la Argentina los pequeños contribuyentes han sido tratados de todas las maneras racionalmente posibles en este impuesto:

- habiéndose partido de la creación de un responsable no inscripto que abona una sobretasa en el momento de la compra al responsable inscripto;
- pasándose a un régimen de exención para los pequeños contribuyentes;
- para luego crearse un régimen simplificado para los mismos, y
- vuelta a los responsables no inscriptos a partir del año 1990.

e) Modificación en el trato de las adquisiciones de bienes de uso - El computo del crédito fiscal por las adquisiciones de bienes de uso se permitió en cinco cuotas en 1979, tres cuotas en 1983 y desde 1988 a la fecha en una sola cuota.

f) El impuesto al valor agregado y las leyes de promoción - El régimen de promoción regional y sectorial generaron las exenciones más relevantes en el impuesto al valor agregado, las que contemplan, en general, exenciones del pago del IVA por las ventas de la empresa y por la importación de bienes de capital. Agregándose a esto la posibilidad de diferir el pago del impuesto hasta en 10 años.

Los altos costos teóricos del quantum de estas exenciones, determinaron que a partir de 1989 se fueran suspendiendo y limitando estos beneficios.

El impuesto al valor agregado hoy en la Argentina

El IVA es hoy en la Argentina, uno de los pilares básicos del sistema tributario, entre otros motivos por ser uno de los impuestos con mayor recaudación de los últimos años, y el que admite la mayor elasticidad en función de las necesidades recaudatorias y de política tributaria.

Esto a pesar de que atento la diferencia existente entre la recaudación efectiva, medida en porcentajes de recaudación y la tasa legal de imposición, con cada reforma tributaria, se planteó en la Argentina modificar y aún transformar el impuesto, atribuyéndose esta diferencia en parte a la imposibilidad del organismo recaudador de administrar un impuesto como el IVA a pesar de sus evidentes ventajas teóricas y prácticas.

¹⁶ Se destaca que el agua, la leche y el pan común solamente están exentos cuando el adquirente sea un consumidor final o un organismo del Estado o entidades sin fines de lucro, por ende solamente se encuentra exenta la etapa final de comercialización, recayendo el impuesto en todas las etapas anteriores.