



**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL
CONSENSO FISCAL. IMPACTO PARA LA GESTION
SUBNACIONAL:**

**A PROPOSITO DE LA MUTACION DEL
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS
BRUTOS EN UN IMPUESTO A LAS
VENTAS.**

8º Concurso Anual de Monografías 2019

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo se titula “***A propósito de la mutación del impuesto sobre los ingresos brutos en un impuesto a las ventas***” y se refiere al eje temático denominado “***La Administración Tributaria en el marco del Consenso Fiscal. Impacto para la gestión subnacional***”.

El objetivo de la monografía es abordar la incidencia de las disposiciones del Consenso Fiscal en el marco de la Reforma Tributaria encarada por el gobierno nacional a fines del 2017 en lo que concierne a la gestión administrativa de los fiscos provinciales durante los próximos cuatro ejercicios fiscales, con relación al impuesto sobre los ingresos brutos, exclusivamente.

Dicha incidencia es entendida y desarrollada en el trabajo como un proceso de mutación de ingresos brutos en un impuesto provincial a las ventas.

Se señala cómo el incumplimiento de los Pactos Fiscales I y II propiciaron un conjunto de nefastas políticas fiscales que provocaron un incremento en la presión tributaria subnacional a través del aumento del peso relativo del impuesto sobre los ingresos brutos respecto del PBI y se analizan además las causas por las cuales las provincias mantuvieron el impuesto a pesar del cuestionamiento de la doctrina.

Asimismo, se desarrollan brevemente las alternativas de sustitución de ingresos brutos que se ensayaron en los equipos de trabajo de la Reforma y los motivos por los cuales el reemplazo del tributo fue abordado a partir de su transformación en un impuesto provincial a las ventas.

Respecto de las Administraciones Tributarias Subnacionales, el trabajo plantea un escenario de desafíos sobre el que se deberán tomar decisiones de relevancia, proponiéndose una reingeniería operativa y un cambio de filosofía institucional, respecto de estructuras y procesos que se mantuvieron férreos durante más de cincuenta años.

En lo concreto, se explicitan variables que afectarán directamente a la función de recaudación (en lo que concierne a padrones y cobranzas) y a la función de fiscalización (en lo que concierne a las matrices de intervención y planificación estratégica).

Finalmente, el trabajo resalta la importancia del Consenso Fiscal como herramienta mutipropósito, teniendo en cuenta el costo afrontado para llegar a una instancia como la actual, y el corto plazo cuando debieran comenzar a visualizarse los beneficios del acuerdo.

Sin perjuicio de los beneficios sobre la economía, se destaca la aplicación de un nuevo federalismo de concertación que deja atrás relaciones de poder entre la Nación y las Provincias. Se aboga también que el Consenso Fiscal culmine efectivamente su ciclo de vida sin que cuestiones políticas aporten dudas sobre su continuidad.

Concluye el trabajo con una idea del Derecho Romano que propone que, manteniéndose los términos de los acuerdos, los mismos deben honrarse (***rebús sic stantibus, pacta sunt servanda***), postulado que resulta ser de aplicación por cuanto las condiciones que originaron el Consenso Fiscal en el 2017, se mantienen aún hoy.-

**“A PROPOSITO DE LA MUTACION DEL IMPUESTO SOBRE
LOS INGRESOS BRUTOS EN UN IMPUESTO A LAS VENTAS”.**

1.- Introducción.

El 16 de Noviembre de 2017 el gobierno nacional suscribió junto a veintidós provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el acuerdo denominado “**Consenso Fiscal**”¹ como parte del paquete de medidas dispuestas por el Poder Ejecutivo en el marco de la Reforma del Régimen Tributario Argentino².

El escenario fiscal en el que se firmó el acuerdo imposibilitaba la negociación de una nueva ley de Coparticipación Federal de Impuestos por cuanto existía una insuficiente coordinación entre las jurisdicciones y una excesiva litigiosidad con numerosos procesos judiciales entre el Estado Nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, vinculados fundamentalmente con el régimen de distribución de la recaudación tributaria.

Es conveniente destacar además que el 31/12/2017 vencía la prórroga del plazo para el cumplimiento de las cláusulas del denominado Pacto Fiscal II³.

San Luis fue la excepción al Consenso, sumándose luego La Pampa por cuanto su Legislatura Provincial nunca ratificó el acuerdo mediante ley, al contrario de lo que sucedió en las restantes jurisdicciones⁴.

El Consenso Fiscal nació con la doble intención de solucionar los conflictos judiciales existentes y de lograr una economía integrada, equitativa y solidaria a partir de la reducción del déficit fiscal y de la presión tributaria consolidada que soportan los contribuyentes argentinos de parte de los tres niveles de gobierno. A tales fines, se requirió de un nuevo federalismo que atenúe los efectos económicos distorsivos del régimen tributario y propicie mejores condiciones para el empleo, la inversión productiva, la competitividad en los mercados y el desarrollo económico nacional.

Como consecuencia de estas loables intenciones, la reforma tuvo una favorable acogida en los distintos ámbitos, fundamentalmente, en los empresariales, profesionales y académicos.

¹ Aprobado luego por Ley 27.429, sancionada el 21/12/2017.

² Ley 27.430, sancionada el 27/012/2017.

³ “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, suscripto el 12/08/1993.

⁴ <https://www.argentina.gob.ar/hacienda/monitoreofiscal>.

De suyo, esos sectores fueron los que ensayaron continuamente severas críticas contra la gestión estatal de un exorbitante y creciente gasto público y una altísima carga tributaria sobre el sector privado provocada por los déficits fiscales de los presupuestos gubernamentales y por un conjunto de impuestos regresivos y distorsivos.

Claro que las experiencias de los Pactos Fiscales I⁵ y II sustentaron también posiciones tanto escépticas como pesimistas frente al Consenso.

Era inevitable por cuanto los incumplimientos de dichos acuerdos provocaron en los últimos diez años un conjunto de políticas fiscales nefastas para el desarrollo de la economía doméstica, principalmente vinculadas al impuesto sobre los ingresos brutos.

Esas criticables medidas fueron, entre otras:

1. Eliminación de exenciones a los sectores primario e industrial.
2. Proliferación de los sistemas de recaudación anticipada a partir de la generalización de agentes de retención, percepción, bancarización, establecimiento de pagos a cuenta por transporte de mercaderías.
3. Aumentos de alícuotas y montos mínimos de impuesto.
4. Agravamiento de alícuotas para determinados niveles de facturación.
5. Establecimiento de las denominadas **“aduanas interiores”**.
6. Y, mantenimiento de procedimientos burocratizados en exceso para la devolución de saldos a favor de los contribuyentes y para la obtención de constancias de no retención y percepción.

Este conjunto de políticas fiscales nocivas ha sido entonces la principal causa por la cual el peso relativo del impuesto sobre los ingresos brutos sobre el producto bruto interno se ha incrementado continuamente hasta porcentajes insospechados.

En efecto, en 1.966 ingresos brutos representaba el 0,4% del PBI, en tanto que en el 2016 ya representaba el 4%⁶.

Cuando entraron en juego los mecanismos de recaudación anticipada, tornaron aún más regresivo al régimen impositivo subnacional, observándose una mayor brecha de incidencia en el total de recursos entre ingresos brutos y los impuestos patrimoniales tradicionales (impuesto automotor e impuesto inmobiliario) o el impuesto de sellos (tributo también abordado por el Consenso aunque de forma mucho más moderada).

Siendo ingresos brutos un tributo técnicamente objetable desde todo punto de vista, el interrogante subyacente es por qué las provincias nunca derogaron este

⁵ “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los gobiernos provinciales”, suscripto el 12/08/1992.

⁶ Artículo en diario digital *El Cronista*: <https://www.cronista.com/economiapolitica/IBB-explica-75-de-recaudacion-provincial-y-un-alto-costo-a-la-produccion-20171026-0043.html>.

impuesto que ha sido demonizado unánimemente por la doctrina de las Finanzas Públicas y de la Tributación durante más de cincuenta años.

Y la respuesta pareciera ser bastante sencilla, lógica y de raíz indiscutiblemente práctica.

Ingresos brutos representa, en el promedio nacional, el 75% de los ingresos tributarios de propia jurisdicción en cada una de las veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷.

Asimismo, ingresos brutos es un impuesto cuyo costo de administración es relativamente bajo para los fiscos provinciales por cuanto se recauda anticipadamente una gran parte mediante los regímenes de retención, percepción y bancarización (trasladándose ese costo administrativo y la responsabilidad a los sujetos designados agentes), con porcentajes variables entre jurisdicciones pero siempre muy significativos, con casos extremos como por ejemplo el de la provincia de Jujuy⁸ que obtiene de esos regímenes el 63 % de la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos o el de la provincia de Buenos Aires⁹ que obtiene el 80 % de la recaudación a través de la actuación de los agentes.

Pero no solo ello. Ingresos brutos funciona con una cuota de arrastre del Impuesto al Valor Agregado que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos. El grado de eficiencia recaudatoria y fiscalizadora alcanzado por la AFIP en el IVA, el endurecimiento de la normativa específica en materia de registración y facturación y los acuerdos de asistencia técnica e intercambios de información que suscribieron las provincias con el fisco nacional permiten reducir notoriamente las inconsistencias detectadas en simples cruces automáticos de datos y disparar eficazmente casi en tiempo real numerosas fiscalizaciones dirigidas.

Finalmente, ingresos brutos tiene una virtud para los gobiernos provinciales. Se trata de un impuesto que resulta **“invisible a los ojos”** de los consumidores compradores que no advierten en verdad cuánto pagan de ese impuesto en el precio final del bien o servicio¹⁰.

Este panorama propició que aquellas medidas fiscales tan cuestionables pasaran un tanto desapercibidas y no pagaran frente a la ciudadanía, en definitiva, un costo elevado por incrementar la presión tributaria subnacional.

⁷ Ob. Cit 4.

⁸ Análisis propio sobre datos de recaudación provincial publicados en sitio web www.rentasjujuy.gob.ar.

⁹ <https://www.arba.gov.ar/Apartados/Estadisticas/Informes.asp>

¹⁰ Artículo en diario digital El Cronista: <https://www.cronista.com/columnistas/Ingresos-brutos-enemigo-de-la-competitividad-20170802-0019.html>.

Por lo hasta aquí expuesto, más allá de reconocer el escepticismo y el pesimismo en torno al Consenso Fiscal y aún evitando formular críticas contra los malintencionados gobiernos de aquellas provincias que aumentaron alícuotas tergiversando el espíritu del acuerdo, cabe concluir el objetivo final es sumamente positivo ya que, en los hechos, se dio inicio en el ejercicio fiscal 2018 al **“proceso de mutación”** que llevará al impuesto sobre los ingresos brutos a transformarse en un impuesto provincial a las ventas finales que gravará la comercialización mayorista y minorista de las distintas cadenas de valor, justamente allí, donde el efecto acumulativo y de cascada resulta ser menor por lo que el exceso de gravamen por sobre la recaudación efectiva será mucho menos significativo.

En el meridiano de la reforma, ingresos brutos habrá mutado ya en gran medida en un impuesto a las ventas con exención para las actividades primarias, en tanto que en el horizonte del final del cronograma, allá por el año 2022, ingresos brutos dejará de existir como tal, finalizándose este proceso con la exención para las actividades industriales, de servicios públicos esenciales y transporte.

Podrá criticarse hoy que el **“gradualismo”** del Consenso Fiscal no impide que se observen aún condiciones desfavorables para el desarrollo económico, pero era una condición necesaria para dar cierta cuota de previsibilidad a los cambios y para asegurar al mismo tiempo un margen de sostenibilidad fiscal a las provincias que suscribieron el acuerdo.

En este sentido, se siguieron los ejemplos de países vecinos como Chile y Uruguay que implementaron en reformas impositivas en forma gradual con buenos resultados.

2.- Algunos breves apuntes sobre el impuesto a las ventas y sobre la razón por la que se habría desechado la opción de un IVA provincial.

Uno de los temas centrales en la discusión global de la Reforma Tributaria fue el impuesto sobre los ingresos brutos y su impacto negativo en la economía argentina.

Los análisis técnicos de rigor no hicieron otra cosa que enfatizar su carácter distorsivo a partir de sus efectos piramidación y acumulación, de su sesgo anti exportador, de su efecto pro integración económica y de su incidencia total en el precio de venta de los bienes y servicios. Distorsiones éstas que tornan ineficientes las cadenas de valor al generar excesos de gravamen por precios que aumentan en mayor magnitud que la recaudación obtenida por un fisco provincial, provocando decisiones erróneas en la asignación de los recursos por parte de los actores del

mercado y, además, afectando la competitividad de las empresas argentinas en el exterior por mayores costos sin que existan posibilidades de obtener reembolso por los impuestos pagados en etapas previas cuando se decide exportar.

En virtud de lo expuesto, el Gobierno Nacional propuso reemplazar el impuesto sobre los ingresos brutos por otros tributos que corrijan sus defectos y aporten niveles similares de recaudación tributaria a los erarios provinciales.

Se conformó en el ámbito del Poder Legislativo una Comisión Bicameral¹¹ a los efectos de que se analicen, en el caso particular del impuesto sobre los ingresos brutos, los beneficios y perjuicios de cada alternativa de reemplazo en conjunto con funcionarios técnicos del Ministerio de Hacienda de la Nación.

Las propuestas que se pusieron sobre la mesa fueron esencialmente dos:

1. Un impuesto al valor agregado provincial (en adelante IVAP) que grave el valor agregado total pero de forma parcial en cada una de las etapas de la cadena producción – consumo. O,
2. Un impuesto provincial a las ventas (en adelante IPV) que grave el consumo en la última etapa de la cadena de valor, es decir en la de comercialización.

Luego de la discusión técnica tributaria y económica entre los legisladores y los funcionarios del ejecutivo nacional y de algunas provincias, se discutieron las estrategias de reemplazo de ingresos brutos analizando desde la política gubernamental las mejores alternativas de implementación, siendo dos también las que se abordaron:

- I. Establecer un IVAP como cuota suplementaria al IVA Nacional para que recauden las provincias o,
- II. Mutarlo en un proceso gradual de cuatro años hacia un IPV.

La primera de las alternativas fue estudiada en profundidad, advirtiendo la dificultad que presenta la taxonomía de un tributo de este tipo a nivel provincial y las experiencias observadas en la Unión Europea y en la OCDE.

Aún cuando la alternativa que mayor adhesión obtuvo fuera una tan espartana como la de una cuota porcentual provincial adicional a la nacional, se atendieron las sugerencias de descartarla, por cuanto la factibilidad de aplicar un IVA federal uniforme no podría replicarse eficientemente a las provincias que ostentan un poder de imposición autónomo, pudiendo dar lugar a guerras tributarias, distorsiones y fraudes fiscales en los orígenes o en los destinos de las operaciones interjurisdiccionales, agravados por la falta de colaboración entre fiscos del mismo nivel.

¹¹ Comisión Bicameral para el estudio del Proyecto de Reforma Tributaria, creada el 25/04/2017 por mandato de la ley 27.260 de Blanqueo de Capitales.

Pesó también la necesidad de no alterar el cuadro de situación del IVA Nacional cuando ese tributo constituye la mayor fuente de recaudación del gobierno federal que aporta el 30% de los recursos totales¹².

Algunas de las estimaciones realizadas proponían una alícuota suplementaria provincial de IVA de entre el 10 y el 14% para que las provincias pudieran conservar sus niveles de recaudación, lo que afectaría sustancialmente el consumo y generaría un costo político sumamente significativo. Y en este orden de ideas, las dificultades propias del impuesto nacional, como por ejemplo un alto nivel de incumplimiento y una evasión de entre el 32 y el 35%, podrían llegar a ser aún mayores con las que agregaría un IVAP.

Otra cuestión que contribuyó a inclinar la balanza a favor del IPV frente al IVAP fue que, manteniéndose los esquemas normativos nacionales referidos a facturación y registración de operaciones, aquel tributo conservaría esa única virtud de ingresos brutos de permanecer invisible a los ojos del consumidor, por lo que el costo político a asumir por una decisión crítica parecía resultar menor al no tener la obligación de explicitar un mayor componente impositivo en el precio final pagado por bienes o servicios.

De estos análisis parciales surgió como conclusión final que el **escenario fiscal consolidado más conveniente** debería ser, indefectiblemente, el de **un IVA nacional con veinticuatro IPV**.

Profundizando entonces el análisis del IPV, debe señalarse que comparte muchas características con ingresos brutos:

- es indirecto ya que, por un lado, el sujeto que liquida y paga el tributo (contribuyente de Derecho) no es quien en definitiva lo soporta (contribuyente de hecho) y por otro, grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva como el consumo o gasto;
- es real porque se estructura sobre las transacciones de bienes y servicios sin tener en consideración el elemento personal del contribuyente;
- es un impuesto al gasto que grava, en definitiva al consumidor de bienes o servicios;
- es regresivo porque no tiene en consideración la capacidad de pago del comprador al momento de realizar una compraventa comercial y en la medida que esa capacidad aumenta, menor es el impacto en su situación económica;

¹² <http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/>

- es de ejercicio fiscal periódico anual con anticipos mensuales sobre base real;
- es proporcional de alícuota única (salvo excepciones como por ejemplo alícuotas mayores para niveles más altos de facturación) y constante para todas las operaciones, aún admitiendo montos fijos como mínimo de impuesto;
- es general por cuanto se establece sobre actividades o transacciones diferentes, no siendo específico ni especial; y,
- es territorial al ser de aplicación provincial con relación a los ingresos de las actividades dentro de su jurisdicción.

A diferencia de ingresos brutos que es plurifásico, el IPV como señalamos anteriormente, grava la etapa de comercialización y en su implementación puede alcanzar la totalidad de la etapa (tanto mayorista como minorista) o bien solo la última, por lo que se denomina monofásico.

Desde el punto de vista de la teoría económica¹³, un IPV correctamente diseñado debiera gravar con alícuotas uniformes y no gravar consumos intermedios.

Aunque no siempre la teoría económica se halla en sintonía fina con la política económica o la política en general, pareciera aquí que el Consenso Fiscal acierta parcialmente como herramienta multipropósito.

Desde el punto de vista económico convierte un impuesto nocivo como ingresos brutos en uno a las ventas con efectos distorsivos significativamente menores y dispone alícuotas máximas uniformes por lo que si existieran guerras tributarias entre los estados provinciales, las mismas serían **“hacia abajo”**, o sea, por alícuotas que tiendan a ser cada vez menores, lo que reportaría aún mayores beneficios para los contribuyentes por menor carga impositiva.

Con respecto a los consumos intermedios, estarían gravadas las ventas de los mayoristas tanto hacia los minoristas como hacia los consumidores finales, por lo que se observaría un cierto grado de distorsión económica. Esta modalidad de diseño seguramente sopesó las dificultades para detectar posibles fraudes por simulación de ventas intermedias con los regímenes de facturación u otros deberes formales que los contribuyentes deben observar en la actualidad. Incluso podría advertirse que el diseño abre la puerta para una futura y última reforma que disponga gravar únicamente las ventas finales de la última etapa, la que corresponde al comercio al por menor. Si ese supuesto llegara a concretarse las alternativas de solución pasarían por

¹³ PIFFANO, Horacio *“Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible?” para el Proyecto Regional Disparities and Fiscal Federalism: A proposal for the Reform of the Argentine Revenue Sharing System.*

distinguir a aquellos compradores que debieran ser contribuyentes registrados de aquellos que no deberían serlo o bien, identificar el uso dado al bien adquirido por parte del comprador.

Sin perjuicio de que las alternativas señaladas distan de ser perfectas y los contribuyentes pueden cometer fraudes a partir de simulaciones, lo cierto es que a través de la facturación los fiscos provinciales podrían, en última instancia, auditar las operaciones declaradas por vía de excepción. Igual solución podría aplicarse en el caso de que los fraudes tuvieran por fin simular origen o destino en el caso de las operaciones interjurisdiccionales.

Retomando la caracterización del Consenso como herramienta multipropósito, sería fundamental resaltar en última instancia de este capítulo que, desde el punto de vista jurídico, el Consenso Fiscal establece compromisos para cada una de las partes con significativas penalizaciones desde lo monetario, razón por la cual no resulta atractivo para las provincias incumplir con lo acordado y suscripto.

3.- El desafío de administrar el impuesto a las ventas y la necesaria reingeniería de procesos en las ATS.

Transitando ya el segundo ejercicio fiscal desde la implementación del Consenso Fiscal y respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, no se vislumbran cambios sustanciales por parte de las Administraciones Tributarias Subnacionales que denoten la asunción de la verdadera relevancia del proceso de mutación hacia un IPV.

La cuestión no solo es preocupante sino que también es urgente.

Una reingeniería operativa en materia de recaudación y fiscalización en estamentos administrativos gubernamentales implicará mayores tiempos (y por ende, mayores costos) hasta que sus estructuras y procesos internos funcionen adecuadamente.

Y más aún cuando esa reingeniería involucre cierta parte de una filosofía institucional férrea durante más de cincuenta años.

Es así entonces que con la implementación definitiva de un IPV y en lo que se refiere a la función de Recaudación, los fiscos provinciales deberán tomar decisiones de alta relevancia al advertir que:

- El padrón de contribuyentes no variará en número pero si en su composición:
 - Habrá una mayor cantidad de contribuyentes exentos (y por ende, una menor cantidad de no exentos).

- Los contribuyentes exentos tienen la obligación, prevista en la mayoría de las legislaciones sustantivas provinciales, de presentar declaraciones juradas cuya importancia radica en la información de datos esenciales para la administración tributaria al momento de determinar el gasto tributario y de consolidar datos para las estimaciones macroeconómicas y/o estudios sectoriales para la selección de auditorías.
 - Ello conducirá a evaluar el mantenimiento de regímenes sancionatorios vigentes o la implementación de otros más severos, ante incumplimientos del deber formal de presentación de declaraciones juradas.
- Los ingresos en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos provienen, en mayor medida de los mecanismos de recaudación anticipada, es decir, por agentes de retención, percepción y bancarización.
 - El total de sujetos pasibles de recaudación se verá afectado negativamente, dependiendo la magnitud del impacto recaudatorio de la composición de la matriz insumo/producto de cada provincia (volúmenes y cantidades de contribuyentes de cada uno de los sectores productivos: primario, industrial, construcción, servicios públicos, transporte, comercio, financieras, seguros, etc.). En igual sentido, el padrón de agentes de recaudación será menor.
 - Los ingresos anticipados por ingreso y tránsito de mercaderías caerán igualmente y se deberá evaluar la conveniencia de su mantenimiento.
 - Será necesario establecer mecanismos eficientes de devolución o compensación de saldos a favor de los contribuyentes de aquellos que pasarán a ser categorizados como exentos.
 - Deberá revisarse y discutirse sustancialmente el texto normativo del Convenio Multilateral y los roles de los organismos de aplicación del mismo, ya que si bien seguirán existiendo las transacciones interjurisdiccionales, sus institutos principales (régimen general, regímenes especiales, atribución de ingresos y gastos para la determinación de coeficientes unificados, operaciones concertadas entre ausentes, entre otros) podrían ser cuestionados para adoptar los que mayor seguridad jurídica ofrezcan para los contribuyentes y para las haciendas públicas provinciales, procurando reducir la litigiosidad entre los involucrados.

- Un ejemplo de ello, podría ser el instituto de la mera compra de productos agropecuarios para industrializarlos o venderlos fuera de su jurisdicción de origen, independientemente del destino final que tengan esos bienes, puesto que el instituto está previsto en los códigos fiscales y podría provocar cierto grado de litigiosidad ante criterios antagónicos como *“hecho imponible autónomo especial y atípico”* versus *“hecho imponible no autónomo y complementario”* en ingresos brutos, tratamiento particular específico, tratamiento general o tratamiento de la actividad primaria como exenta, etc.

En lo concerniente a la función de Fiscalización, las decisiones de las administraciones tendrán que ver, ineludiblemente, con nuevos planes, estrategias, y conformaciones de matrices de intervención, atento a que la etapa alcanzada de la matriz producción – consumo es precisamente, donde existe mayores cuotas de evasión impositiva.

La atomización de los contribuyentes, su dispersión e, incluso, su informalismo estructural, entre otras condiciones, favorecen ese entorno nocivo que resulta ser caldo de cultivo para el incumplimiento tributario.

En este escenario, las fiscalizaciones deberán concentrarse en la última etapa de la cadena de valor, justamente donde se observa la reticente conducta de no emitir comprobantes de ventas a los fines de disminuir las bases imponibles sujetas al impuesto.

La subdeclaración o la no declaración de bases imponibles es una problemática común en los impuestos que gravan el consumo o las transacciones comerciales cuando no existen incentivos al *“control social”* de los ciudadanos consumidores de bienes y servicios que no exigen comprobantes de las operaciones de compraventa que concretan. Ese tipo de evasión ocurre tanto en IVA como ingresos brutos y, con total seguridad, seguirá ocurriendo en el IPV, ante la carencia de incentivos señalada previamente, por lo que los resultados podrían servir de base para futuras o eventuales reformas en el impuesto a las ganancias, con monto consumido sobre la base de comprobantes reales y no de estimaciones o comparaciones residuales.

Un acuerdo entre la Nación y las provincias sobre un régimen de facturación que contemple las necesidades de contralor de ambos niveles podría constituir una herramienta de gran valor.

Ello así por cuanto podría servir para identificar en cada operación si se tratan de contribuyentes exentos o no exentos o si se tratan de ventas intermedias no alcanzadas por el IPV.

Adicionalmente, y de cara a la transparencia como valor fundamental de las administraciones tributarias y los gobiernos a los que pertenecen, podría convenirse la inclusión explícita de los montos de IPV incluidos en los comprobantes que respalden las compraventas de bienes y servicios, de manera tal de que los ciudadanos contribuyentes conozcan en tiempo real cual es su contribución al erario en cada caso particular y evaluar certeramente la aplicación del principio de correspondencia fiscal¹⁴ por parte de los gobiernos y sus presupuestos.

Y en lo concierne a la fiscalización de operaciones interjurisdiccionales, pareciera que los posibles fraudes de origen o destino podrían ser menos significativos, ya que en la medida en que las alícuotas del IPV sean uniformes en todo el territorio nacional, no habría ventajas en alterar las condiciones de venta según destino (de jurisdicción o interjurisdiccional) salvo en lo que se refiere a probabilidades de ser fiscalizado y calidad técnica de las auditorías en cada provincia, cuestión que con los cruces de datos, capacitación y acuerdos entre fiscos podría reducirse a su mínima expresión.

Los planes anuales o programas de fiscalización deberían obtener mejores Indicadores de Cobertura de Fiscalizaciones (ICF) al trabajar sobre un padrón menor de contribuyentes activos no exentos y de agentes de recaudación, razón por la cual la planificación estratégica podría concentrar, aún más, los esfuerzos administrativos sobre una mayor cantidad de contribuyentes de alto riesgo fiscal, en procura de reducir el llamado **“Ciclo de la Fiscalización”** que sugiere una cobertura estándar del 20% anual de los contribuyentes de alto riesgo a los fines de evitar significativas pérdidas de ingresos por operación del instituto de la prescripción.

En sentido contrario, los indicadores de resultados concretos de la acción fiscalizadora mediante auditorías externas deberían resultar menores luego de cada ejercicio, en la medida en que las administraciones tributarias avancen en la utilización de herramientas como big data e inteligencia artificial para el procesamiento ágil de volúmenes extremos de datos, en entornos más favorables para facturación íntegra de operaciones como estadio previo a la implementación de declaraciones juradas pro forma, preliquidadas por los fiscos provinciales. Claro que ese análisis deberá tener en cuenta la incidencia de los regímenes simplificados de cuota fija y el enanismo fiscal que suele distorsionarlos.

Finalmente, cabe destacar que la doctrina internacional viene discutiendo las dificultades de gravar las transacciones que se producen en el denominado mercado electrónico que también suponen un gran desafío para las administraciones tributarias

¹⁴ *Relación unívoca entre el gasto público y recaudación tributaria. Es, en términos más llanos, la relación entre lo que paga de impuestos un contribuyente y lo que recibe de bienes o servicios públicos.*

subnacionales y que plantean serias dificultades para identificar la localización de los proveedores o el lugar de utilización económica de los bienes o servicios digitales, cuando no existe además un establecimiento formal en la jurisdicción de los consumidores.

4.- Palabras finales:

El Consenso Fiscal fue suscripto por las partes con meritorias intenciones indudablemente, sin perjuicio de que existió una cierta cuota de ingenuidad de parte de la impulsora del proyecto.

Al establecer alícuotas máximas en el impuesto sobre los ingresos brutos, aquellas provincias que gravaban a porcentaje menor, subieron malintencionadamente las mismas hacia los topes, contrariando de ese modo el espíritu del acuerdo conocido por todos.

No obstante ello, no deja de ser una gran herramienta ya que propició el inicio del proceso de mutación del impuesto sobre los ingresos brutos hacia un impuesto provincial a las ventas que, en la comparación directa tributo contra tributo, ofrece menores efectos negativos desde la faz económica:

- un grado menor de regresividad consolidada del sistema;
- una mayor eficiencia asignativa del mercado en términos de precios relativos con grado mayor de neutralidad;
- una mayor transparencia y visibilidad del componente impositivo provincial;
- una mayor competitividad y,
- un grado relevante de autonomía de los gobiernos provinciales.

En la faz administrativa, el impuesto provincial a las ventas supone algunas desventajas que los fiscos deberán observar detenidamente, procurando reducir esos aspectos negativos:

- una administración tributaria un tanto más costosa al reducirse el margen de implementación de regímenes de recaudación anticipada y,
- una concentración de evasión en un gran número de contribuyentes de escasas dimensiones, en apariencias.

No cabe duda alguna que la implementación del IPV a nivel subnacional supone un camino que irá reportando experiencias, casuística y resultados que servirán de retroalimentación para el régimen.

Lo que no debe perderse de vista es el elevado costo que se afrontó para llegar hasta esta instancia del trayecto, con un impuesto como ingresos brutos, criticable desde todo punto de vista.

Merece destacarse también que se instrumentó un nuevo esquema de federalismo en el que la concertación ostenta un mayor grado que intentos anteriores, procurando desterrar las relaciones de poder e imposición de una parte (la Nación) hacia otras (las provincias) y ese es otro aspecto positivo del Consenso Fiscal: avanzar mediante acuerdos hacia la coordinación y la armonización tributaria en pos de un objetivo superior: la conformación de un verdadero sistema tributario en lugar de un mero régimen impositivo de compartimentos estancos sin interrelación eficiente entre sí.

La Reforma Tributaria como proyecto global, quizás dé lugar a ganadores y perdedores en sus primeros momentos, situación que tenderá a corregirse y equipararse en el mediano y largo plazo cuando se observen resultados concretos en la economía. Hasta que ello ocurra, la Nación debe asistir necesariamente a quienes pierdan en la redistribución. No es posible la discusión seria de un proyecto de país si se tiene una Nación rica y provincias pobres porque eso fue, justamente, la causa de los incumplimientos de los pactos fiscales anteriores: la falta de correspondencia fiscal que provocó desequilibrios verticales en lo que se refiere a la descentralización del gasto y horizontales en lo que se refiere a las diferencias en el nivel de desarrollo económico y social entre las provincias del país.

Las responsabilidades son compartidas entre la Nación y las provincias en el escenario del desincentivo a la recaudación propia y la alta dependencia de los recursos de la coparticipación, la expansión irresponsable del gasto público, las transferencias discrecionales y la falta de equidad. Situaciones todas estas que llevaron al país a la necesidad urgente de ensayar una Reforma Tributaria y a otorgar nuevamente relevancia al principio de Correspondencia Fiscal, olvidado por más de veinticinco años.

Resulta imperativo asegurar entonces que el Consenso culmine su ciclo de vida allá en el ejercicio fiscal 2022 sin que su continuidad se vea amenazada por los cambios de gobierno. Hoy en el mundo la tendencia es la de bajar presión tributaria como medida central para el desarrollo de los países, por lo que volver a la foja cero del 2017 no debiera estar en ninguna mesa de discusión política.

Uno de los principios más reconocidos del Derecho Romano expresa ***“rebus sic stantibus, pacta sunt servanda”***.

La idea detrás del aforismo es la de que estando así las cosas, o sea, manteniéndose constantes las condiciones iniciales, los pactos debían honrarse y cumplirse.

Aquellas circunstancias económicas que originaron el Consenso Fiscal en el 2017, en rigor, no han variado. Están presentes aún hoy y más agravadas quizás.

Ergo, pareciera que no hay justificativo alguno que incite al incumplimiento de los compromisos asumidos en el pacto de soberanos. Esta sería la prueba de madurez del Estado de Derecho que todos anhelamos alcanzar.-