



5. Propuesta de sustitución del impuesto a los ingresos brutos en la provincia de Entre Ríos

Proposal for the Replacement of the Gross Income Tax in the Province of Entre Ríos

Proposta de substituição do imposto sobre a receita bruta na província de Entre Ríos

Sheila Rivarola

Pontificia Universidad Católica Argentina
Buenos Aires, Argentina
Facultad Teresa de Ávila
Paraná, Argentina
sheilarivarola@uca.edu.ar
<https://orcid.org/0000-0002-1804-6512>

Recibido: 22 de julio de 2025

Aceptado: 1 de octubre de 2025

DOI: <https://doi.org/10.56487/v9tya920>

Resumen

La sustitución del impuesto provincial a los ingresos brutos ha despertado, cuanto menos, la curiosidad entre propios y extraños. No obstante, analizar la sustitución de un impuesto que grava las ventas brutas de todas las transacciones mediante la aplicación de un único impuesto al consumo provincial, con una tasa razonable y que, a la vez, mantenga un nivel de recaudación similar, es un hecho que escapa lógicamente de la fácil probanza y concreción. Es por ello por lo que en este trabajo se analizará la sustitución del impuesto a los ingresos brutos por medio del impuesto al consumo subnacional y se mencionará la necesidad de contar con tributos adicionales que graven diferentes manifestaciones de riqueza, con el fin de mantener un nivel de recaudación similar.

Palabras claves

Ingresos brutos — Sustitución — Tributación provincial — Recaudación — Consumo

Abstract

The replacement of the provincial gross income tax has sparked, at the very least, curiosity among both insiders and outsiders. However, analyzing the substitution of a tax that levies gross sales from all transactions by implementing a single provincial consumption tax—with a reasonable rate and the aim of maintaining a similar revenue level—is clearly a task that goes beyond easy demonstration or implementation. Therefore, this paper analyzes the



replacement of the gross income tax with a subnational consumption tax and highlights the need for additional taxes on various expressions of wealth in order to sustain comparable revenue levels.

Keywords

Gross income tax — Replacement — Provincial taxation — Revenue — Consumption

Resumo

A substituição do imposto provincial sobre a receita bruta despertou, no mínimo, a curiosidade de especialistas e leigos. No entanto, analisar a substituição de um imposto que incide sobre as vendas brutas de todas as transações pela aplicação de um único imposto sobre o consumo provincial — com uma alíquota razoável e que, ao mesmo tempo, mantenha um nível similar de arrecadação — é uma tarefa que claramente escapa à fácil demonstração e concretização. Por isso, este trabalho analisa a substituição do imposto sobre a receita bruta por um imposto subnacional sobre o consumo, mencionando ainda a necessidade de contar com tributos adicionais que incidam sobre diferentes manifestações de riqueza, com o objetivo de manter níveis equivalentes de arrecadação.

Palavras-chave

Receita bruta — Substituição — Tributação provincial — Arrecadação — Consumo

Introducción

En el plano provincial, el impuesto a los ingresos brutos constituye uno de los pilares más importantes de la recaudación provincial (representó, en el primer trimestre de 2021, el 64 %, y alcanzó el 77 % en diciembre de 2024 de los recursos tributarios provinciales; véase el anexo). Dado su alto rendimiento fiscal, su sustitución por otro impuesto no resulta tarea sencilla, especialmente si se desea preservar el mismo nivel de recaudación.

De acuerdo con lo investigado en el presente trabajo, una sustitución exitosa incluiría la aplicación conjunta de un impuesto al consumo tanto a nivel nacional como subnacional, en una primera instancia, reforzado por algún otro tributo provincial que alcance una manifestación de riqueza diferente. Ello permitiría mantener una alícuota razonable en el impuesto al consumo subnacional y, además, corregir las diferencias de recaudación suscitadas entre las jurisdicciones “exportadoras (las que sin duda serán las más perjudicadas) e importadoras netas”, según el informe de IDSA para el año 2018. Esto se debe a que se pasaría de un impuesto mixto —como el impuesto a los ingresos brutos— a un impuesto al consumo en destino.

Cabe destacar que esta modificación del sistema tributario provincial debe estar acompañada de una modificación en la ley de coparticipación de impuestos nacionales (23.548 y mod.), dado que esta no prevé que las provincias creen impuestos análogos a los nacionales coparticipados.

En el presente trabajo se hará hincapié en el *consumo* como manifestación de riqueza sobre la cual recae el tributo. Dentro de este marco se analizará, por un lado, el impuesto a las ventas finales —gravamen aplicable en aquellas transacciones que dependen de una sola etapa— y, por otro, el impuesto al valor agregado —para todas aquellas operaciones que demanden más de una etapa—.

Asimismo, se adopta la hipótesis de utilizar el principio de destino para la fijación de la jurisdicción, ya que el principio de origen transformaría al impuesto en un tributo a la producción (Piffano, 2007).

El objetivo del presente trabajo es plantear las variantes que pueden presentarse en la sustitución del impuesto a los ingresos brutos dentro del sistema tributario provincial, con sus correspondientes ventajas, desventajas e inconvenientes en su aplicación.

Planteamiento del problema

El Estado argentino adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal, según el artículo primero de la Constitución Nacional. A este respecto, y teniendo en cuenta que se trata de un Estado federal en el cual debe garantizarse la igualdad en todo el territorio nacional para todos aquellos que habiten y deseen habitar el suelo argentino, corresponde formular una política económica que garantice tal cometido, equilibrando en su justa medida los ingresos y los gastos.

En tal sentido, y con total sinceridad, puede afirmarse que no resulta tarea sencilla armonizar el sistema tributario en su conjunto, teniendo presente el vigente en cada uno de los diferentes niveles de gobierno, de modo que se dé cumplimiento al mandato constitucional. Sobre todo, debe hacerse hincapié en que estos sistemas tributarios diferenciales no pueden originar aduanas interiores que impidan o restrinjan el libre comercio interprovincial ni la libre movilidad de las personas que habitan el mismo suelo nacional.

En la historia, el Estado ha ido adoptando diferentes funciones, las cuales se han acrecentado a lo largo del tiempo, tanto en número como en intensidad. Estas funciones responden a la búsqueda de la satisfacción de las necesidades públicas, entre las que pueden mencionarse: la defensa frente a ataques extranjeros, el mantenimiento de la paz social, la salud de la población, la educación, la justicia, la protección de la niñez y de las personas vulnerables, la erradicación del hambre, y la promoción de la cultura, el deporte y las actividades de ciencia y tecnología, entre otras.

Con motivo de la satisfacción de dichas necesidades, el Estado debe proveerse de recursos, los que pueden ser obtenidos, a grandes rasgos, mediante el crédito externo, la producción de bienes y servicios o la imposición de tributos (impuestos, tasas y contribuciones). Generalmente los países utilizan una mixtura de los mencionados anteriormente.

Así como el Estado nacional, las provincias necesitan recursos para satisfacer las necesidades que, por adopción o creación, fueron consideradas públicas. En suma, puede decirse que cuentan con las mismas fuentes de recursos —con ciertas limitaciones y salvedades— que el Estado nacional. Una de las mayores fuentes de recursos, por excelencia, es y ha sido siempre la imposición tributaria. De hecho, Argentina tiene una de las presiones tributarias más altas de la región (IARAF, 2019).

En síntesis, el sistema tributario argentino se basa en la distribución de potestades entre la Nación y las provincias dispuesta por la Constitución, en la cual se establece que la Nación tiene facultades concurrentes con las provincias en el establecimiento de contribuciones indirectas, siendo de exclusiva competencia provincial las contribuciones directas, *a excepción* de que la seguridad, la defensa o el bienestar general de la Nación requieran lo contrario. Todo ello en virtud del artículo 75 de la Carta Magna.

No obstante, con la llegada de los impuestos internos (Jarach, 2013) y el ejercicio de las facultades concurrentes por parte de la Nación y de las provincias sobre aquellos durante los años 1894 a 1934, se originaron superposiciones desordenadas de impuestos nacionales y provinciales. Con el fin de superar estas dificultades, se sancionó una serie de leyes tendientes a armonizar el sistema tributario argentino, llegando hasta la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales (Ley n.º 23.548 y mod.).

Lo que al principio pareció ser un paliativo frente a los problemas de distribución de los recursos, a fin de cumplir con el mandato constitucional de promover el desarrollo igualitario en todo el territorio argentino, con el paso de los años terminó convirtiéndose en una distribución muy distante de su premisa fundacional y con un nivel de gastos —tanto provinciales como nacionales— en constante aumento. En virtud de ello, y con el objetivo de lograr una coordinación entre las finanzas públicas nacionales y las

provinciales, en la que todos los niveles estadales se comprometieran a eliminar situaciones tributarias distorsivas en aras de promover el desarrollo de la economía real en su conjunto, se firmó el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento el día 12 de agosto de 1993, suscripto por el Estado nacional y las provincias en la ciudad de Buenos Aires.

En el mencionado pacto, las partes involucradas se comprometían a reducir la presión fiscal y ratificar el I Pacto Fiscal —firmado el 12 de agosto de 1992 a los efectos de detraer de la masa coparticipable el 15 % para financiar las obligaciones previsionales nacionales— a la vez que reducir el costo estatal favoreciendo la exportación y la apertura económica. A raíz de ello, asumieron, entre otros compromisos: la derogación de impuestos específicos a la transferencia de combustible, gas y energía eléctrica, y a la circulación de bienes en el espacio físico y aéreo; la exención en ingresos brutos de la producción primaria, la prestación financiera, la capitalización y ahorro, los valores hipotecarios, las compañías de seguros, la industria manufacturera, la electricidad, el agua, el gas, la construcción de inmuebles, el turismo y la investigación científica; la unificación de la alícuota y valores del impuesto automotor entre las jurisdicciones, con base en los establecidos por la Dirección General Impositiva; la disminución de las contribuciones patronales; y la adecuación de la tasa efectiva del impuesto al valor agregado, que no debía ser superior al 18 % en cuanto a retenciones y pagos a cuenta; entre otros aspectos regulados.

Hacia finales de julio de 1995, el pacto se encontraba lejos de haber alcanzado un 70 % de cumplimiento entre todas las jurisdicciones. Dado el impacto que el denominado “efecto tequila” tuvo en las finanzas del país hacia fines de 1994, se suspendió su aplicación por el plazo de un año; no obstante, vencido dicho plazo, el pacto fiscal fue prorrogado en forma sucesiva mediante leyes nacionales y acuerdos federales.

En estas circunstancias, puede observarse que el pacto fiscal no tuvo el alcance esperado. Por ello, en noviembre de 2017 las provincias y la Nación suscribieron un nuevo acuerdo denominado Consenso Fiscal, cuyos lineamientos y objetivos, a grandes rasgos, no han cambiado respecto del anterior. En suma, se busca reducir el gasto público, tornándolo más eficiente, y reducir la presión impositiva en su conjunto como premisa básica para aumentar la competitividad del país.

Frente a ello, puede observarse que dentro del sistema tributario argentino aún coexisten tributos análogos a pesar de los esfuerzos que se han hecho por evitar la doble imposición interna. Ejemplo de ello es la coexistencia del impuesto al valor agregado con el impuesto a los ingresos brutos. Entendiendo el concepto de analogía impositiva, como señala Jarach (1982), un tributo de carácter local se considera equivalente a un impuesto nacional coparticipado cuando: (a) se da una coincidencia sustancial en la configuración del hecho imponible o, (b) aun tratándose de hechos imposables distintos, las bases imposables utilizadas resultan sustancialmente similares.

Pese a ello, el impuesto a los ingresos brutos se generalizó en todo el país, siendo el recurso que más aporta a las arcas provinciales (véase el anexo). En este marco, cabe mencionar que la Ley de Coparticipación n.º 23.548 excluye, en su artículo 9.º, al impuesto sobre los ingresos brutos del concepto de *analogía* y, a la vez, obliga a las provincias a velar en sus jurisdicciones para que ningún municipio cree o sostenga un gravamen análogo a los nacionales coparticipados.

En este orden de ideas, se puede indicar que el impuesto a los ingresos brutos ha sido considerado por diversos autores (Villegas, 2012; Jarach, 2013; Fonrouge, 2011) como un impuesto distorsivo y, en la práctica, ha sido utilizado como una especie de aduana interior —a juicio de esta autora—, ya que al cobrar alícuotas diferenciales según se trate de residentes o no de una jurisdicción, se atenta contra la libre movilidad de bienes dentro del territorio nacional, materia que ha sido reservada por la Constitución al Estado federal, tal como lo ha confirmado en diferentes causas la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fallos como *Bayer S. A. c/ Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de certeza*; *Harriet y Donnelly*

S. A. c/ Provincia del Chaco s/ acción declarativa de certeza; Red Surcos S. A. c/ Provincia de Entre Ríos s/ acción declarativa de certeza; entre otros.

Frente a lo expuesto, en este trabajo se evaluará la posibilidad de modificar el impuesto a los ingresos brutos, reformulándolo para reducir el impacto regresivo que tiene en la sociedad. Lejos está de agotarse esta problemática con el presente aporte; antes bien, se espera que constituya la puerta a un nuevo debate que proponga instancias superadoras.

Se pretende responder a la siguiente pregunta: ¿es posible reformular el impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Entre Ríos haciéndolo menos regresivo y manteniendo un nivel de recaudación similar?

El problema se sistematiza mediante los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es el impacto del impuesto a los ingresos brutos en la recaudación provincial?
2. ¿Qué tipos de impuestos podrían sustituirlo?
3. ¿Qué impacto tiene la sustitución del impuesto a los ingresos brutos por otro u otros impuestos?

Fundamentación

Las respuestas a las preguntas anteriores permitirán identificar el impacto que tiene el impuesto a los ingresos brutos en las arcas provinciales, así como analizar el efecto de una posible sustitución dentro del sistema tributario entrerriano.

En el caso de que la sustitución del impuesto se efectivice, provocará una mejora en la caracterización del sistema tributario en su conjunto, ya que disminuirá el efecto distorsivo que el impuesto a los ingresos brutos provoca en los contribuyentes.

Este trabajo dará a conocer alternativas en la imposición provincial, teniendo como premisa la disminución del impacto acumulativo del impuesto actual.

Objetivos

El objeto general es analizar la sustitución del impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Entre Ríos, procurando mantener una recaudación similar.

Los objetivos específicos son los siguientes:

1. Determinar el impacto del impuesto a los ingresos brutos en la recaudación provincial.
2. Analizar la sustitución del impuesto a los ingresos brutos.
3. Determinar cómo esa sustitución afecta al tesoro provincial.

Marco referencial

Existen al menos dos grandes teorías: el impuesto a las ventas finales y el impuesto al valor agregado provincial.

En el *impuesto a las ventas finales*, es importante resaltar que las ventas minoristas no siempre son realizadas a consumidores finales, ya que una empresa puede adquirir una silla para la oficina, siendo una venta minorista, pero no efectuada a un consumidor final. Del mismo modo, un consumidor final puede adquirir cien docenas de empanadas sin que ello constituya una compra minorista, por ejemplo, si organiza una fiesta de cumpleaños.

Esta situación, desde el punto de vista del sector público, implicaría una administración difícil de controlar en cuanto a la eficiencia recaudatoria, lo que terminaría por convertirlo en una imposición en origen; es decir, para tributar resultaría importante la radicación del sujeto pasivo del impuesto.

Las características principales de este impuesto son:

1. Es monofásico, por lo que grava una sola etapa del proceso productivo; es decir, es recaudado por la venta exclusiva a consumidores finales.
2. La capacidad contributiva que debe manifestarse para dar origen a la imposición es el consumo, exteriorizado por el valor agregado total contenido en un bien o servicio.

Cabe mencionar que este tipo de impuesto no presenta los efectos nocivos de la acumulación y la piramidación que sí presentan aquellos tributos que gravan en más de una oportunidad la misma base imponible, como es el caso del impuesto a los ingresos brutos. Asimismo, como se ha mencionado precedentemente, este tipo de impuestos (p. ej., el IIBB) es de fácil administración por parte del sector público y de fácil aplicación por parte del sector privado (Gutiérrez, 2021).

Asimismo, y avanzando un paso más, el impuesto a las ventas finales podría aplicarse también a los municipios, de modo tal que elimine la distorsión producida por la Tasa de Higiene y Profilaxis, tasa comercial o cualquier otra denominación que se utilice para un tributo que, en su mayor parte, carece de la característica principal de tasa y se asemeja más a un impuesto plurifásico y acumulativo, ya que repercute en casi toda la cadena productivo-comercial. *A priori*, presentaría los mismos problemas que el impuesto a los ingresos brutos, por lo que podría reemplazarse por un impuesto a las ventas finales.

Más allá de que el impuesto a las ventas finales se utilice en Estados Unidos y algunas provincias de Canadá, presenta algunos condicionantes negativos. Obtener un impuesto neutral es casi una utopía, por no decir imposible, ya que no existe imposición tributaria alguna que no modifique el comportamiento del contribuyente o, al menos, que no lo vuelva más cauteloso.

Entre los condicionantes negativos se encuentra la regresividad, puesto que todo impuesto al consumo implica que los sectores más pudientes aumenten su ahorro e inversión —lo cual podría generar mayor productividad—, mientras que los sectores más desfavorecidos, al no tener capacidad de ahorro, soportan un impacto del impuesto mayor en su economía. Por ello, se lo considera un impuesto regresivo si se lo compara con los impuestos que gravan la renta o el patrimonio. Por otro lado, requiere de un marco regulatorio bien definido, a fin de no gravar bienes que luego se utilicen en un proceso productivo. En este sentido, se plantea una dificultad similar al momento de gravar los servicios, debido a que en este caso también sería necesaria una norma taxativa que explicité cuáles estarán excluidos de tributar el gravamen.

En consecuencia, es importante resaltar que, si el impuesto a las ventas finales reemplazara al impuesto a los ingresos brutos, debería tener una alícuota equivalente que le permitiera mantener la misma recaudación. No obstante, teniendo en cuenta que la base imponible sería sensiblemente inferior, debería acompañarse de una reforma tributaria un poco más amplia. De lo contrario, la alícuota a utilizarse resultaría demasiado elevada y provocaría un aumento de la presión tributaria. En este aspecto, es pertinente recordar las palabras de John Stuart Mill, citado por Martín J. (1981): “Así un modo de aplicar los impuestos que no impidan la industria o innecesariamente interfieran con la libertad de los ciudadanos, promueve no solo la conservación, sino que incrementa la riqueza nacional y estimula un más activo uso de las facultades individuales” (p. 41).

El impuesto al valor agregado (en adelante, IVA), según Fenochietto (2006), tiene la particularidad de ser plurifásico, ya que se aplica en todas las etapas productivas; real, debido a que no contempla las particularidades personales de los contribuyentes; e indirecto, puesto que el sujeto pasivo del tributo no coincide

con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, utilizando el Estado como manifestación de riqueza del consumo del contribuyente. De aquí surgen dos ideas contrapuestas: por un lado, Hemels (2009) sostiene que establece un patrón de igualdad en cuanto a lo que cada uno paga; por otro, esta misma característica dificulta determinar cuál es la contribución justa y proporcional que debería realizar cada persona. Asimismo, es un tributo no acumulativo, dado que puede deducirse el impuesto abonado en la etapa anterior.

De acuerdo con la publicación del CEAT (2018), junto con Uruguay (22 %), Argentina (21 %) es uno de los países de Latinoamérica que tiene la tasa general más alta, posicionando al IVA como un impuesto relevante dentro del sistema tributario nacional, no solo por su peso recaudatorio, sino también por su eficiencia. Debido al efecto traslación, el impuesto al valor agregado termina siendo soportado por el consumidor, lo que provoca una ventaja significativa para la administración tributaria, ya que adelanta la recaudación desde la primera etapa de la cadena de valor. Sin embargo, al ser un impuesto regresivo y tener mayor impacto sobre los hogares de bajos recursos, es necesario analizarlo no solo desde el punto de vista de la eficiencia recaudatoria, sino también desde la incidencia social que genera, lo cual constituye un desafío importante.

El IVA se aplica a las ventas en general, locaciones y prestaciones de servicios e importaciones definitivas de cosas muebles, conforme lo establece la ley del impuesto. Este alcance tan amplio constituye el principio de generalidad del tributo, lo que implica que solo se encuentran exentas aquellas que la ley establece expresamente en su apartado específico. Según algunos autores, como Uribe (2013), el IVA es un impuesto neutral, entendiendo por neutral aquel que no modifica las decisiones de compra de los consumidores.

El impuesto a los ingresos brutos es un impuesto plurifásico, ya que se aplica en todas las etapas de la actividad económica; por consiguiente, es acumulativo —en contraste con el IVA—, pues no puede deducirse lo abonado en concepto de dicho tributo en la etapa anterior. Asimismo, es un impuesto real, esto quiere decir que no toma en consideración los aspectos personales del contribuyente. Se aplica sobre las ventas devengadas, dependiendo de los ingresos facturados en un período y, por el efecto piramidación, el impacto en los consumidores finales resulta significativo. En tal sentido, es un impuesto indirecto, ya que el sujeto del hecho imponible no coincide con quien soporta el tributo de manera efectiva.

Es un tributo proporcional, dado que el importe a ingresar se determina en función de la cuantía facturada; a su vez, es un impuesto regresivo, pues no tiene en cuenta la capacidad contributiva real del sujeto, sino solamente su consumo (Fernández Felices et al., 2017).

Sumado a lo anterior, si el sujeto realiza actividades gravadas en más de una provincia, deberá inscribirse y tributar bajo el Convenio Multilateral, ya que, como establece el artículo 1, los ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas las provincias, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, con o sin relación de dependencia.

Según el artículo 151 del Código Fiscal provincial (Ley 9622 y mod.), el hecho imponible del tributo está dado por el ejercicio habitual y a título oneroso, en la provincia de Entre Ríos, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle.

Impacto de la eliminación del impuesto a los ingresos brutos

A los fines de describir el impacto de la eliminación del impuesto, se lo desglosa en los diferentes aspectos implicados.

Aspecto económico y político

Como se ha mencionado anteriormente, las opciones para la eliminación del impuesto a los ingresos brutos en las provincias pueden ser dos: el IVA subnacional o el impuesto a las ventas finales.

Desde el punto de vista de la política tributaria, sería extremadamente necesario alcanzar un consenso entre la Nación y las provincias acerca del tipo de impuesto que se aplicaría, así como también de la base imponible.

Si se opta por el impuesto a las ventas finales, es esperable que la base imponible sea sustancialmente similar a la del IVA. Asimismo, este tributo sería menos costoso de administrar para las provincias, ya que los esfuerzos de fiscalización recaerían únicamente sobre las ventas a consumidores finales. Esto también beneficiaría la recaudación nacional, pues se evitaría que los comercios omitieran facturar sus ventas.

Por otro lado, en el caso de los comerciantes inscriptos en el régimen simplificado que están exentos de IVA —que, a enero de 2021, representaban 2362 millones de trabajadores, equivalentes al 20 % de los trabajadores registrados a nivel nacional, según el informe del Ministerio de Trabajo—, podría continuarse con la modalidad actual de recaudación o adicionarse un componente al régimen simplificado nacional referido al impuesto a las ventas finales.

En cambio, si se opta por el IVA subnacional, la base imponible y los sujetos pasivos del impuesto serán idénticos a los del IVA nacional, por lo que gravaría las ventas en todas las etapas productivas. Esto provocaría que el costo de administración y fiscalización para las agencias tributarias provinciales fuera mucho más elevado de mantener y se requiriera un intercambio permanente de política tributaria para mantener la armonía entre ambos sistemas.

De igual modo, es necesario establecer un criterio de imposición, ya sea de origen o de destino; es decir, si se gravará en la cabeza de la provincia productora o de aquella donde se consume el bien o servicio.

No obstante, la presencia de un IVA subnacional implica una menor evasión que la que posiblemente se lleve a cabo en el impuesto a las ventas finales, ya que en el IVA subnacional existen intereses contrapuestos entre quienes venden el producto y quienes lo adquieren, debido a que estos últimos pueden descontar el impuesto abonado en la etapa anterior.

En lo referente a la alícuota, González y Sambrano (2021) recomiendan una alícuota única, ya que de esta manera se facilita el control de las administraciones tributarias. Para conservar el mismo nivel de recaudación que tiene el impuesto a los ingresos brutos en caso de ser reemplazado por un IVA subnacional o el IVF, y manteniendo el *statu quo*, la alícuota debería ser sensiblemente superior. Es aquí donde cobran relevancia las exenciones y desgravaciones impositivas: al ampliarse la base del impuesto sobre la cual se aplica la alícuota, esta podría reducirse.

En países como Canadá, esta situación se resolvió adicionando un porcentaje al IVA nacional correspondiente al IVA subnacional, por lo que los gastos de administración recaen en el nivel nacional.

Aspecto social

Desde el plano social, reemplazar el IIBB por un IVA subnacional o por un impuesto a las ventas finales termina incidiendo directamente en el poder de compra de los ciudadanos. Esto se debe a que, como se mencionó con anterioridad, las administraciones tributarias desean mantener su recaudación actual y, posteriormente, incrementarla de manera progresiva para financiar el gasto público.

Para que la alícuota del tributo se encuentre dentro de límites razonables, es necesario ampliar la base imponible mediante la reducción o eliminación de exenciones existentes que en la actualidad se encuentran protegidas por estos incentivos. Ello podría provocar que algunas actividades que están exentas —por ejemplo, la educación— pasen a estar gravadas.

Esta ampliación de la base imponible generará, sin duda, efectos distorsivos y regresivos, debido a que la carga recaerá de manera más significativa sobre los sectores que destinan una mayor proporción

de su ingreso al consumo de servicios y bienes esenciales. De esta manera, el tributo podría aumentar las desigualdades sociales si no se establecen mecanismos compensatorios que mitiguen dichas externalidades negativas.

En suma, el reemplazo del IIBB por un IVA subnacional requiere de un estudio pormenorizado y cuidadoso de los impactos sociales y económicos que conllevaría. Debe buscarse un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la justicia distributiva para evitar consecuencias adversas sobre los sectores más vulnerables de la sociedad.

Conclusiones y recomendaciones

La presión que el sistema tributario argentino, en su conjunto, ejerce sobre los contribuyentes es elevada, pues en algunos sectores o actividades la proporción gravada alcanza el 60 % de los ingresos totales del contribuyente.

Como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, el IIBB presenta múltiples efectos económicos nocivos que alteran las decisiones de los contribuyentes. No obstante, un impuesto al consumo, como es el caso del IVA, tampoco constituye la mejor opción, aunque resulta mejor que el IIBB.

Ante esta disyuntiva, elegir un IVA subnacional o un impuesto a las ventas finales como reemplazo del IIBB provincial no es una tarea sencilla, ya que deben tenerse en cuenta muchos aspectos. Entre ellos, resulta crucial definir qué tipo de IVA implementar. Seguidamente, en caso de escoger un IVA subnacional, deberá decidirse si aplicar el criterio de origen o el de destino. Luego, corresponderá establecer las bases imponibles, las exenciones y, además, como si fuera poco, decidir que alícuota es la mejor.

A este respecto, son oportunas las palabras de Tripathy, citado en Atchabahian (2011, p. 126), cuando destaca la importancia de contar con una compatibilidad entre la política tributaria y la planificación con miras al desarrollo y estabilización económica. Ello se debe a que, por un lado, se encuentra el ejercicio de potestades tributarias por parte del gobierno central y, por el otro, el de los gobiernos provinciales.

Por eso, la necesidad de coordinación e integración fiscal debe comprender tanto la esfera de los gastos públicos como la del uso del crédito público para la contracción de deuda por parte del Estado. Todo ello con el fin de alcanzar el deseado equilibrio interprovincial y tender a niveles óptimos en el uso de los recursos disponibles.

Se resalta en estos párrafos que resulta fundamental la coordinación tanto entre la Nación y las provincias como también —y por superposición— entre las propias provincias. Esto requiere un amplio debate, no solo por la modificación impositiva que implique, sino también por la modificación o creación de un nuevo convenio multilateral que abarque las diferentes esferas de imposición que puedan llegar a producirse. Incluso, demanda un debate aún más amplio orientado a consensuar una nueva ley de coparticipación federal de impuestos: una norma que abarque una reestructuración tributaria profunda y el saneamiento de las cuentas públicas para que ya no se hable de “leyes de emergencia impositivas” que pongan parches, sino que se proyecte un ordenamiento tributario sustancialmente concordante con las distintas realidades actuales.

Por todo lo expuesto, considero que no es viable, en este momento y bajo las condiciones actuales, la aplicación de un impuesto a las ventas finales y, mucho menos, de un IVA subnacional, debido al elevado costo administrativo, operativo e institucional que conllevaría su puesta en marcha. Asimismo, deben considerarse los riesgos de evasión, la posible superposición de competencias y los eventuales litigios entre las distintas jurisdicciones.

No obstante, su discusión no debe descartarse, especialmente si se enmarca en una reforma integral del sistema tributario en su conjunto que tienda hacia un sistema más eficiente y progresivo. En ese contexto, la sustitución paulatina del IIBB podría generar una mejora sustantiva, siempre que se garanticen

mecanismos de compensación y coordinación entre los distintos niveles de gobierno, sumado a una simplificación normativa.

Dar el primer paso es esencial: avanzar hacia una reforma tributaria estructural, gradual y consensuada, que contemple tanto las necesidades fiscales de las jurisdicciones como los efectos distributivos del sistema. Sin ese abordaje integral, cualquier intento de sustitución parcial podría agravar las inequidades existentes o generar nuevas tensiones fiscales entre la Nación y las provincias.

Referencias

- Argañaraz, N., Barraud, A., Maldonado, F., & Mongi V. (Noviembre de 2018). *Informe económico*. Instituto Argentino de Análisis Fiscal. <https://drive.google.com/file/d/1R5e7kPqze7tyHCnfT2FwGpxx8-F19Z76/view>
- Argentina. (1994). *Constitución de la Nación Argentina*.
- Argentina, provincia de Entre Ríos. (Texto ordenado 2022). *Código Fiscal – Ley impositiva*.
- Argentina, provincia de Entre Ríos. (2008). *Constitución de la provincia de Entre Ríos*.
- Atchabahian, A. (2011). *Tributación y desarrollo económico en el federalismo*. La Ley.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2018). *Alicuotas en América Latina*. CIAT. <https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/>
- Fenochietto, R. (2006). *Economía del sector público*. La Ley.
- Fernández Felices, D., Guardarucci, I., & Puig, J. (2017). El impuesto al valor agregado en Argentina: consideraciones sobre su incidencia distributiva y propuestas de reforma. *Actualidad Económica*, 26(90), 29–38. <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/acteconomica/article/view/16744>
- Fonrouge, G. (2011). *Derecho financiero* (10.ª ed., Vol. 1). La Ley.
- González, D., & Sambrano, R. (27 de julio de 2021). *Impuesto al valor agregado: su aplicación en América Latina*. CIAT. <https://www.ciat.org/ciatblog-impuesto-al-valor-agregado-su-aplicacion-en-america/>
- Gutiérrez, W. V. (2021). Conceptos fundamentales del impuesto general a las ventas. *Derecho & Sociedad* (56), 1–21.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. La Ley.
- Jarach, D. (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Abeledo Perrot.
- Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la Provincia de Entre Ríos. (2017). *Informe económico, financiero y fiscal*. Entre Ríos. <https://www.entrerios.gov.ar/dafee/userfiles/files/Informe%20economico%20Ejercicio%202020.pdf>
- Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad social. (2021). *Situación y evolución del trabajo registrado*. Trabajo. https://www.trabajo.gov.ar/downloads/estadisticas/trabajoregistrado/trabajoregistrado_2101_informe.pdf
- Piffano, H. (Mayo de 2007). *Armonización fiscal e imposición subnacional a las ventas*. Departamento de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. <https://depeco.econo.unlp.edu.ar/wp-content/uploads/2017/05/doc69.pdf>
- Uribe, L. M. (2013). *Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA*. <https://pdfs.semanticscholar.org/cb07/e6e83fc0540b3d2403877bce7e847f76413a.pdf>

Uribe, L. M. (2013). Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA. *Revista de Derecho Público*, 30, 18–21.

Villegas, H. (2012). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.

Anexo

Estructura de ingresos tributarios según el informe del segundo trimestre de 2021

PROVINCIA DE ENTRE RIOS RECURSOS DE ORIGEN PROVINCIAL* - AÑO 2021-

Recursos Mes	Impuesto Inmobiliario			Imp. a los Automotores	Impuesto sobre los Ingresos Brutos			Impuesto Profesiones Liberales Ley N° 8336	Impuesto de Sellos	Imp. a la Transferencia Gratuita de Bienes	Ley N° 4035	Varios (**)	Total Recaudación
	Urbano / Suburbano	Rural	Subtotal		Contrib. Directos	Convenio Multilateral	Subtotal						
	Enero	49.669.048	49.268.446		98.937.494	88.711.338	1.448.008.920						
Febrero	1.159.158.308	34.808.894	1.193.967.201	70.744.270	1.420.744.352	1.190.399.996	2.611.144.349	33.194.788	275.779.589	440.677	84.295.833	16.058.250	4.285.624.957
Marzo	138.552.263	42.020.847	170.573.111	1.428.624.846	1.284.672.407	1.212.142.983	2.496.815.390	33.686.251	271.074.955	1.068.373	85.085.547	22.930.881	4.509.859.353
Abril	187.200.324	1.150.658.460	1.337.858.784	148.861.637	1.505.510.887	1.426.583.111	2.932.093.998	37.869.713	358.591.097	1.422.598	79.376.593	21.830.153	4.917.904.573
Mayo	572.577.343	154.746.188	727.323.531	167.380.417	1.498.598.984	1.491.835.686	2.990.434.670	37.868.149	296.749.866	425.532	96.313.599	19.708.485	4.336.204.249
Junio	146.178.290	140.013.545	326.191.835	933.371.415	1.539.857.783	1.584.536.509	3.124.394.291	42.950.808	326.904.453	1.371.465	95.306.161	21.569.322	4.872.061.751
Julio	198.132.121	804.503.490	1.002.635.612	242.550.351	1.718.342.154	1.707.611.245	3.425.953.399	48.416.531	320.777.161	2.555.488	145.931.819	21.479.757	5.210.300.118
Totales	2.461.467.497	2.374.019.871	4.835.487.568	3.080.244.273	10.415.735.487	9.818.008.128	20.233.743.615	270.938.442	2.107.852.399	7.686.535	684.394.301	139.404.029	31.381.951.164
% Participación			15%	10%			64%	1%	7%	0%	2%	0%	100%

*Datos provisionales

(**) Incluye: Derecho de Extracción de Minerales y Tasas Retributivas

Fuente: Administradora Tributaria de Entre Ríos.

Elaboración: Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la Provincia.

Fuente: https://www.entrierios.gov.ar/dafee/userfiles/files/otros_archivos/08%20-%20ROP%202021.pdf

Nota. Esta participación se mantuvo en el total de los ingresos públicos desde el año 2020.

PROVINCIA DE ENTRE RIOS RECURSOS DE ORIGEN PROVINCIAL* - AÑO 2020-

Recursos Mes	Impuesto Inmobiliario			Imp. a los Automotores	Impuesto sobre los Ingresos Brutos			Impuesto Profesiones Liberales Ley N° 8336	Impuesto de Sellos	Imp. a la Transferencia Gratuita de Bienes	Ley N° 4035	Varios (**)	Total Recaudación
	Urbano / Suburbano	Rural	Subtotal		Contrib. Directos	Convenio Multilateral	Subtotal						
	Enero	74.218.204	49.590.822		123.809.026	72.247.743	954.370.546						
Febrero	905.505.598	31.226.925	936.732.523	47.504.002	966.746.216	738.331.017	1.705.097.233	27.098.798	151.807.630	638.674	69.833.314	11.124.501	2.949.836.675
Marzo	49.149.117	25.019.917	74.169.035	892.628.885	773.877.295	674.052.352	1.447.929.647	23.040.750	133.166.688	364.900	71.291.554	10.521.258	2.653.132.715
Abril	14.337.497	17.725.986	32.063.483	66.302.348	773.723.256	685.077.083	1.458.800.340	24.204.243	124.398.031	264.981	65.718.915	4.494.541	1.776.246.882
Mayo	327.920.521	679.470.612	1.007.391.133	76.958.333	862.284.852	754.008.821	1.616.293.674	24.080.625	128.709.503	364.742	70.717.348	9.606.784	2.934.122.143
Junio	75.013.509	134.202.655	209.216.164	582.306.167	984.719.246	849.170.519	1.833.889.765	25.765.508	180.945.778	771.837	74.114.539	13.278.693	2.920.288.451
Julio	109.362.658	533.593.068	642.955.725	133.078.943	1.073.186.961	853.799.504	1.926.986.484	29.218.711	187.205.943	389.184	106.705.397	15.826.832	3.042.367.220
Agosto	388.796.899	48.777.863	437.574.763	107.595.705	1.141.282.744	964.566.188	2.105.848.932	29.675.667	229.761.969	903.160	69.606.155	15.471.965	2.996.438.315
Septiembre	81.559.832	49.447.818	131.407.650	590.105.596	1.128.865.064	914.521.803	2.043.386.868	31.844.491	227.695.311	1.072.803	71.084.334	17.355.734	3.113.952.786
Octubre	424.442.235	548.019.483	972.461.718	134.987.553	1.125.564.714	952.691.145	2.078.255.858	30.735.625	241.533.880	1.133.966	71.487.042	18.385.261	3.548.980.903
Noviembre	71.083.494	58.088.418	129.171.912	577.723.528	1.207.506.082	1.050.535.988	2.258.042.071	32.428.716	245.059.340	799.235	73.108.185	18.280.676	3.334.613.661
Diciembre	429.494.530	570.571.158	1.000.065.688	120.164.665	1.186.309.869	1.039.804.045	2.226.113.914	33.785.984	245.659.823	945.765	74.164.055	19.650.099	3.720.549.992
Totales	2.951.284.093	2.745.734.727	5.697.018.820	3.401.603.468	12.178.456.845	10.272.504.234	22.450.961.080	341.224.455	2.306.141.802	10.483.823	863.340.578	166.779.674	35.237.553.702
% Participación			16%	10%			64%	1%	7%	0%	2%	0%	100%

*Datos provisionales

(**) Incluye: Derecho de Extracción de Minerales y Tasas Retributivas

Fuente: Administradora Tributaria de Entre Ríos.

Elaboración: Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la Provincia.

Fuente: https://www.entrierios.gov.ar/dafee/userfiles/files/otros_archivos/012%20-%20ROP%202020.pdf

Ingresos tributarios a diciembre de 2024



ADMINISTRACIÓN PÚBLICA NO FINANCIERA
ESQUEMA AHORRO - INVERSIÓN - FINANCIAMIENTO

Planilla 1

en millones de pesos corrientes

ETAPA: CRÉDITO dic.-24

CONCEPTO	ADMINISTRACIÓN PÚBLICA NO FINANCIERA				
	ADM. CENTRAL	ORG. DESCENT.	FDOS. FIDUC Y CTAS. ESP	INST. DE SEG. SOCIAL	TOTAL
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(1+2+3+4)
I. INGRESOS CORRIENTES	2.982.486,86	36.432,37	0,00	519.263,94	3.538.183,16
- Tributarios	2.719.819,76	29.246,55	0,00	27.107,23	2.776.173,55
- De Origen Provincial	700.617,97	12.370,95	0,00	0,00	712.988,92
- Ingresos Brutos	533.056,84	4.000,00	0,00	0,00	537.056,84
- Inmobiliario	45.629,39	8.370,95	0,00	0,00	54.000,34
- Sellos	50.859,91	0,00	0,00	0,00	50.859,91
- Automotores	67.567,36	0,00	0,00	0,00	67.567,36
- Otros Recursos Tributarios(Ley n.º 4035)	3.504,46	0,00	0,00	0,00	3.504,46
- De Origen Nacional	2.019.201,80	16.875,60	0,00	27.107,23	2.063.184,63
- Distribución Secundaria Neta de la Ley n.º 26075	1.832.619,94	0,00	0,00	0,00	1.832.619,94
- Ley de Financiamiento Educativo n.º 26075	120.674,33	0,00	0,00	0,00	120.674,33
- Sub Total	1.953.294,27	0,00	0,00	0,00	1.953.294,27
- Otros de Origen Nacional	65.907,53	16.875,60	0,00	27.107,23	109.890,36
- Garantía de Coparticipación	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Ley n.º 24049 - Transf. Servicios Educativos	56,40	0,00	0,00	0,00	56,40
- Ley n.º 24049 - POSOCO - PROSONU	8,20	0,00	0,00	0,00	8,20
- Ley n.º 24049 - Hospitales y Minoridad y Fila.	2,90	0,00	0,00	0,00	2,90
- Impuesto a los Activos - Ley n.º 23906	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Impuesto a las Ganancias - Obras Infraestruc. B.Social	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Impuesto a las Ganancias - Exc.Conurbano Bonaerense	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Impuesto a las Ganancias - Suma Fija - Ley n.º 24621	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Impuesto a las Ganancias - Ley n.º 24699	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Impuesto a los Bienes Personales - Ley n.º 24699	58.256,84	0,00	0,00	0,00	58.256,84
- Impuesto a los Bienes Personales- Ley n.º 23966 - Art.30	0,00	0,00	0,00	8.913,52	8.913,52
- IVA - Ley n.º 23966 art 5º Pto.2	0,00	0,00	0,00	18.193,71	18.193,71
- Fondo Sub. Comp. de Tarifas Eléctricas Ley n.º 24065	2.248,20	0,00	0,00	0,00	2.248,20
- Fondo Compensador Desequilibrios Fiscales	21,60	0,00	0,00	0,00	21,60
- Fondo Energía Eléctrica	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Otros	3.684,79	0,00	0,00	0,00	3.684,79
- Regimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes	2.853,42	0,00	0,00	0,00	2.853,42
- Fondo Gran Rosario	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Fdo. Educ. y Prom. Cooperativa (Ley n.º 23427)	831,37	0,00	0,00	0,00	831,37
- Moratoria Dto. n.º 1023/95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Otros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Afectados a Obras Públicas	1.628,60	16.875,60	0,00	0,00	18.504,20
- Obras de Infraestructura - Ley n.º 23966	0,00	2.118,90	0,00	0,00	2.118,90
- Coparticipación Vial - Ley n.º 23966	0,00	3.869,70	0,00	0,00	3.869,70
- F.E.D.E.I. - Ley n.º 23966	1.628,60	0,00	0,00	0,00	1.628,60
- FO.NA.VI. - Ley n.º 23966 y n.º 24464	0,00	10.887,00	0,00	0,00	10.887,00
- Contribuciones a la Seguridad Social	0,00	0,00	0,00	492.061,29	492.061,29
- Aportes y Retenc. que perciben Org. de Prev. y Asist. Soc.	0,00	0,00	0,00	492.061,29	492.061,29
- No Tributarios	75.273,24	4.899,05	0,00	0,00	80.172,29
- Regalías	22.181,15	0,00	0,00	0,00	22.181,15
- de Hidrocarburos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- de Recursos Hídricos y Otros	22.181,15	0,00	0,00	0,00	22.181,15
- Otros No Tributarios	53.092,09	4.899,05	0,00	0,00	57.991,14
- Venta Bienes y Servicios de la Adm. Pública	24.242,33	225,57	0,00	0,00	24.467,90
- Actividades de Prod. Empr. Públ.	24.242,33	225,57	0,00	0,00	24.467,90
- Rentas de la Propiedad	69.884,48	6,00	0,00	0,00	69.890,48
- Intereses Cobrados	69.884,48	6,00	0,00	0,00	69.890,48
- Transferencias Corrientes	93.267,04	2.055,19	0,00	95,41	95.417,64
- Aportes No Reintegrables para Financiar Erogaciones Corrientes	19.098,40	1.970,52	0,00	0,00	21.068,93
- ATN para Financiar Erogaciones Corrientes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Fondo de ATN	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Aporte Ministerio de Economía	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Aporte Ministerio del Interior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Subsidio a los Consumidores de Gas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Otras Transferencias Corrientes	74.168,63	84,67	0,00	95,41	74.348,72

Fuente: <https://portal.entrieros.gov.ar/haciendayfinanzas/contaduriageneral/ps/esquemaAIFAPNF/5193>