

Efectos distorsivos de las aduanas interiores: el caso de la “extraña jurisdicción”¹

Isidro Guardarucci²

Septiembre 2022

[Versión preliminar incompleta – No distribuir]

Resumen

Este trabajo explora el efecto de las aduanas interiores en las decisiones de las firmas. A partir del uso de registros tributarios administrativos de la provincia de Córdoba se analiza el caso de la “extraña jurisdicción”, concepto bajo el cual las provincias argentinas cobraban hasta el año 2017 alcúotas adicionales a los productores industriales registrados fuera de ellas. Estos diferenciales fueron removidos en 2018. Se observa que la eliminación de las aduanas interiores de naturaleza tributaria aumenta la participación de firmas localizadas en otras provincias. En cuanto al cambio del volumen de facturación promedio por firma localizada fuera de la provincia, si bien se observan resultados positivos, la evidencia no es estadísticamente significativa.

¹ Este trabajo es parte del proyecto de tesis doctoral en la UNLP, bajo la dirección de Darío Tortarolo y Santiago Garriga. Se agradece la predisposición y colaboración del Ministerio de Finanzas de la provincia de Córdoba. Errores y omisiones son responsabilidad del autor.

² Universidad Nacional de La Plata.

Introducción

El impuesto a los Ingresos Brutos es la principal fuente de recursos tributarios a nivel provincial en Argentina, colectando alrededor de un 70% del total de los recursos subnacionales. Su implementación se da a pesar de ir en contra las recomendaciones de imposición óptima en la práctica. Bird (2011), destaca entre los principios de la política tributaria estadual que la carga tributaria debe recaer únicamente sobre los residentes de la jurisdicción en cuestión, de tal modo que se evite afectar la asignación de recursos.

En contra de las recomendaciones, los impuestos en cascada (dentro de los cuales se encuentra el Impuesto a los Ingresos Brutos) son fuente de severas distorsiones que alteran los precios relativos y, en consecuencia, las decisiones económicas (Keen, 2013). Así, la carga impositiva es uno de los elementos que da lugar a las ineficiencias asignativas y, en última instancia, puede afectar la productividad agregada de la economía (Hsieh & Klenow, 2009). En esta línea, Porto et. al (2017) enfatizan adicionalmente el sesgo anti exportador del impuesto a los Ingresos Brutos.

En el caso argentino, las provincias durante años establecieron alícuotas incrementadas para las ventas originadas en firmas localizadas fuera de la jurisdicción donde se producía el hecho imponible. Este tipo de imposición dio lugar a “aduanas interiores” de facto, generando una traslación de la carga tributaria hacia no residentes y aumentando las distorsiones económicas.

El Consenso Fiscal del año 2017 firmado por el estado nacional, las provincias de la República Argentina (con excepción de San Luis y La Pampa) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires instruyó (en su Título III apartado a) “la eliminación de tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación del establecimiento contribuyente para el Impuesto a los Ingresos Brutos”. Eliminando así las aduanas interiores implícitas bajo el concepto de “extraña jurisdicción”.

Previo a esta normativa, las provincias solían establecer alícuotas más altas para aquellos contribuyentes localizados fuera de las mismas. Los esquemas de imposición diferencial tomaban distintas formas entre las provincias, dependiendo de las actividades económicas y/o montos de facturación (los cuales solían ser determinantes de la alícuota vigente para el año siguiente). En el caso de la provincia de Córdoba, para el sector de producción industrial la Ley Impositiva del año 2017 establecía una alícuota general del 0,5%, pero además decía:

“En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba tributarán -salvo que se trate de operaciones con consumidores finales- a la alícuota del:

1) Cuatro por Ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista en el artículo 13 de la presente Ley, si ésta resultare inferior, cuando la sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección para el ejercicio fiscal 2016 atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas -incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas-, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, no supere la suma de Pesos Ciento Cuarenta Millones (\$ 140.000.000,00);

2) Cuatro coma Setenta y Cinco por Ciento (4,75%) o a la alícuota para el comercio mayorista establecida en el artículo 16 de la presente Ley si ésta resultare inferior, cuando la sumatoria referida en el inciso precedente supere la suma de Pesos Ciento Cuarenta Millones (\$ 140.000.000,00).”

Es decir, durante el ejercicio 2017 las actividades de producción industrial se encontraban gravadas al 0.5% si correspondían a firmas localizadas en el propio distrito, mientras que aquellas que eran de “extraña jurisdicción” pagaban 4% o 4,75%, dependiendo de su volumen de facturación en el año 2016. A partir del año 2018, y tras la firma del Consenso Fiscal, la alícuota

industrial general se fijó en 1,30% independientemente de la radicación de las firmas, para ubicarse en 1,25% en 2019.

La literatura teórica y empírica sugiere que este tipo de gravamen adicional impone una distorsión en los precios relativos, encareciendo las transacciones que atraviesen las fronteras provinciales y, en consecuencia, llevando la actividad a niveles sub-óptimos. En este trabajo se propone entonces medir el impacto la eliminación de este adicional impositivo en las decisiones económicas en la provincia de Córdoba, a partir del uso de bases de datos administrativos no utilizadas anteriormente. Además, la relevancia de la provincia de Córdoba, por su representatividad en términos de complejidad económica y locación geográfica, realzan la utilidad de los resultados surgidos de esta investigación y su validez externa. Más aún, la probabilidad de una reintroducción de estas aduanas internas no es nula por estos días, y se ve reforzada por la persistente debilidad fiscal de los tres niveles de gobierno argentinos. En este contexto, es que esta agenda de investigación cobra mayor relevancia como insumo para el debate de política económica.

Este trabajo se propone extender la literatura sobre los efectos en el bienestar de los impuestos en cascada (Keen, 2013). A su vez, se conecta con la literatura empírica sobre distorsiones y eficiencia asignativa. En esta línea, Restuccia & Rogerson (2008) relacionan los distintas intervenciones de política fiscal y su efecto sobre el producto, la acumulación de capital y productividad. Adicionalmente, Adamopoulos y Restuccia (2014) estudian el impacto de políticas distorsivas sobre la productividad y el tamaño de la firma. También se conecta con el estudio de Martin et. al (2017) sobre la eliminación de regímenes de protección para pequeñas y medianas empresas y su relación con el empleo, inversión y producto.

El trabajo se estructura de la siguiente forma. En la Sección 2 se presenta las bases de datos administrativas que se utilizan para las estimaciones. En la sección 3 se presenta la estrategia empírica y resultados. En la Sección 4 se presentan los comentarios finales.

Data administrativa

La fuente de información para este trabajo son los registros administrativos del Impuesto a los Ingresos Brutos de la provincia de Córdoba para el período enero de 2016 a junio de 2021. Estas bases recopilan las declaraciones juradas mensuales de los contribuyentes y cuentan las distintas dimensiones que hacen a la obligación tributaria. A saber, es posible identificar para cada contribuyente la base imponible, la actividad de acuerdo con el Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES), la alícuota y el impuesto determinado. Adicionalmente, la base de datos identifica si la firma tiene su sede en la provincia de Córdoba o fuera de ella (elemento que determina si se aplica la alícuota diferencial por “extraña jurisdicción”). Debe destacarse que la alícuota es auto declarada por el contribuyente.

Hasta el año 2017, las actividades económicas utilizadas para determinar la alícuota vigente eran determinadas por el Código Único de Actividades del Convenio Multilateral (CUACM). De modo que se realizó un emparejamiento de los códigos para poder realizar los ejercicios de estimación.

Adicionalmente, debe mencionarse que la base de datos utilizada es el resultado de la combinación de dos bases originales. La primera, con la información sobre contribuyentes inscriptos en el Convenio Multilateral (es decir, aquellas firmas que operan en dos o más provincias). Una segunda, con la información sobre los contribuyentes puramente locales (de aquí en más identificados como “locales” o “no CM” en oposición a los “CM” o “Convenio Multilateral”).

El presente trabajo se concentra en el impacto de las aduanas interiores generadas a partir de la alícuota incremental en las actividades industriales. Esta etapa del trabajo se concentra en los años 2017 a 2019 evitando las distorsiones introducidas por el COVID-19; no obstante, no se descarta en futuros análisis extender el período analizado. Para poner en dimensión, la Tabla 1 describe para el período mencionado el volumen de la muestra, tanto en tamaño de facturación como de contribuyentes.

Tabla 1. Recaudación y contribuyentes del impuesto a los Ingresos Brutos en Córdoba.

	2017	2018	2019
Recaudación total (mill. \$)	36,724	48,430	63,533
Recaudación industrial (mill. \$)	1,997	2,213	3,375
Recaudación industrial Convenio Multilateral (mill. \$)	1,605	1,483	2,200
Recaudación industrial locales (mill. \$)	391	731	1,176
Firmas industriales	20,258	22,198	22,615
Firmas industriales en el Convenio Multilateral	11,332	14,087	14,392
Firmas industriales locales	8,926	8,111	8,223

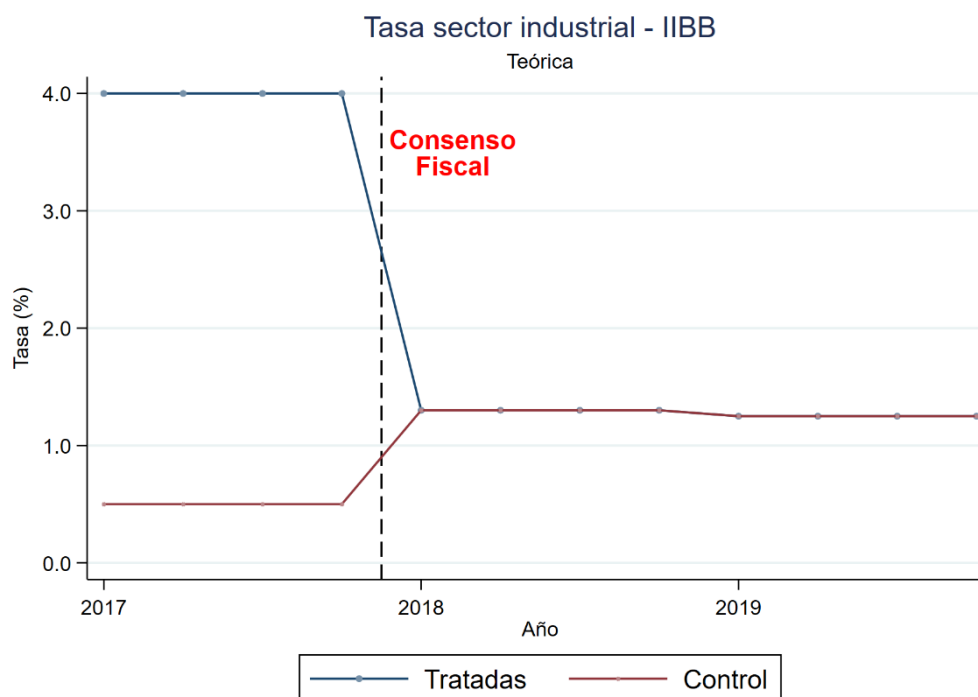
Fuente: elaboración propia en base a Ministerio de Finanzas de Córdoba.

Del universo de firmas considerado, el 51,84% corresponden a firmas cuya sede se encuentra en Córdoba, mientras que el 48,16% poseen su sede en alguna otra jurisdicción. A los fines de las estimaciones, el primer grupo es lo que se identifica como grupo “control”, mientras que el otro es el compuesto por las que llamaremos firmas “tratadas”. Adicionalmente, las firmas domésticas reúnen el 66,44% de la base imponible, mientras que las extra jurisdiccionales el 33,56%.

Estrategia empírica y resultados

El trabajo analiza el evento de la remoción de las alícuotas especiales para el año 2018, para determinar el impacto tanto en el margen extensivo como intensivo. La ley Impositiva de la provincia de Córdoba del año 2017 establecía que la alícuota general para el segmento industrial era de 0,5% para las empresas registradas en Córdoba y del 4% para aquellas registradas fuera. Adicionalmente, si la facturación del año 2016 había superado los \$140 millones (sumando todas las actividades de ese contribuyente en el territorio argentino), la alícuota de este último caso pasaba a 4,75%. Hacia el año 2018, la alícuota general para actividades industriales se unifica en 1,3% y para 2019 se mantiene sin distinción por radicación en el 1,25%³. La Figura 1 presenta la evolución del esquema teórico.

Figura 1. Evolución de la alícuota general.



Fuente: elaboración propia en base a Ley Impositiva 2017/18/19.

Así, la estrategia empírica se centra en identificar dos grupos, uno denominado “tratamiento” (que incluye a las firmas radicadas fuera de Córdoba) y otro denominado “control” (con aquellas empresas cuya sede se localice en la provincia de Córdoba)⁴. A partir de comparar estos grupos se analiza en primer lugar si hubo efectivamente en la práctica un cambio en las alícuotas reportadas por los contribuyentes. En segundo lugar, se estudian los efectos sobre el margen extensivo, es decir, si cambia la composición de los grupos a partir de la relajación de la aduana interior generada hasta 2017 por las sobre alícuotas. En tercer lugar, se busca estimar los efectos sobre el margen intensivo, es decir, sobre la actividad registrada en las empresas ya establecidas.

³ Cabe mencionar la existencia de un régimen especial para empresas pequeñas cuya facturación no haya superado el año anterior los \$7, \$9 u \$11 millones para los años 2017, 2018 y 2019, respectivamente, que reduce la alícuota en un 30%. Adicionalmente, existen numerosos regímenes de promoción que garantizan exenciones a las empresas bajo distintos marcos. Por último, existe un régimen de estabilidad fiscal establecido a nivel nacional por la Ley 27.264 y adherido por la provincia de Córdoba desde 2016 a 2019.

⁴ En algunas de las estimaciones ensayadas se excluyen aquellas firmas correspondiendo a alguno de estos dos grupos, presente tasa 0%. Estos casos se los consideró “exentos”.

Así, en una primera etapa se evaluó la adopción de los regímenes impositivos establecidos por las leyes correspondientes a cada año. La Figura 2, permite observar que ambos grupos tuvieron una adopción similar a lo establecido por las leyes impositivas. Para el grupo control, durante 2017 la alícuota promedio se mantiene alrededor del 0,5% mientras que a partir de 2018 se acerca a 1%. Estos números son promedios simples, de modo que incluyen declaraciones juradas de firmas que podrían tener algún régimen especial (o incluso algún problema de reporte); en particular, la existencia de regímenes de estabilidad fiscal es consistente con observar que el impacto de la nueva alícuota estatutaria no es pleno.

Por su parte, las firmas tratadas también siguen a la normativa actualizada, aunque con alguna adaptación en el tiempo: durante 2017 el alícuota promedio observada se sitúa alrededor de 3,75%, yendo debajo de 2% hacia el final de 2018 y alrededor de 1,3% en 2019.

Figura 2. Alícuotas observadas.

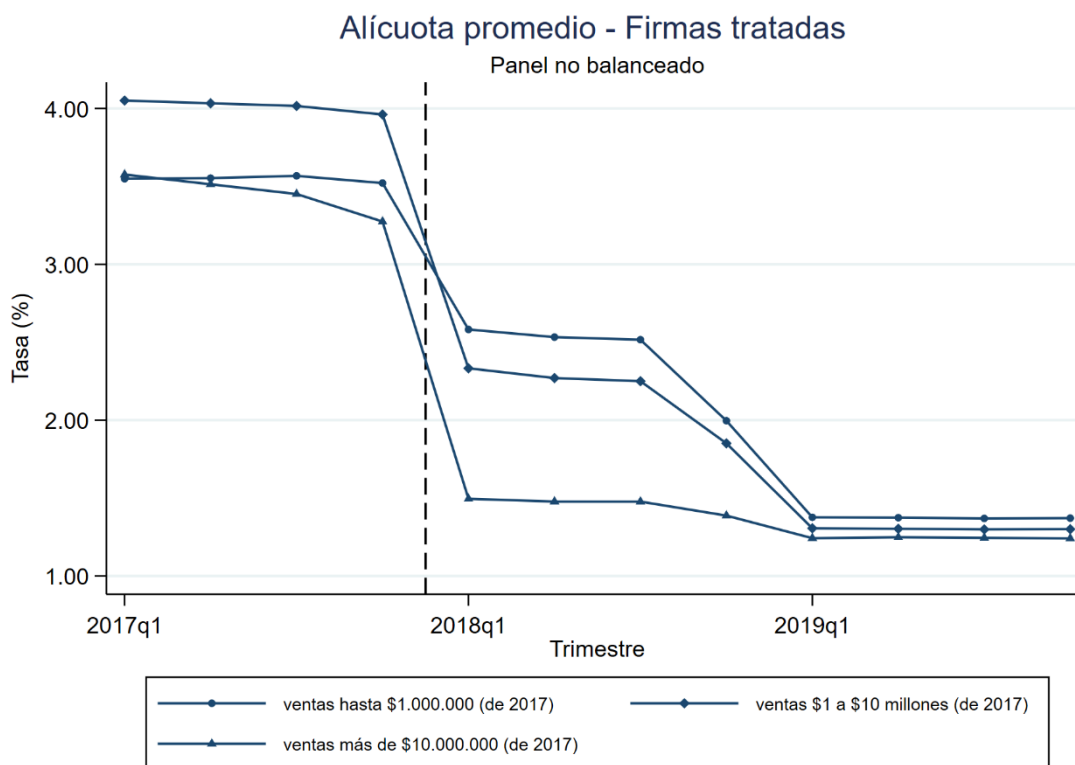


Fuente: elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda de Córdoba.

El comportamiento de las firmas tratadas refleja una adopción no inmediata, sino que requiere de un proceso de adaptación. En este sentido, la Figura 3 separa el comportamiento de las alícuotas declaradas en tres grupos, en función del total facturado en cada trimestre (a valores constantes de enero de 2017). Se observa que las firmas más grandes tienen una adopción inmediata en línea con la legislación, mientras que las más pequeñas demoran en hacerlo. Esto es posible que se relacione con asimetrías informativas y costos asociados: firmas más grandes tienen profesionales dedicados especialmente a las cuestiones contables/impositivas, cosa que no siempre sucede en las más pequeñas; de modo que es esperable que ante un cambio de régimen tributario estas últimas demoren algo más en su adopción.

Adicionalmente, se observa que la alícuota declarada promedio por las empresas de mayor facturación es menor previo al cambio de tasas. Esto es consistente con la judicialización del tratamiento diferencial por parte de grandes empresas, lo cual llevaba a que algunas de ellas se encuentren facturando como las locales ya en 2017.

Figura 3. Alícuotas observadas (apertura por base imponible).



Fuente: elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda de Córdoba.

Como se mencionó, la Figura 2 refleja una adopción en la práctica similar a la que sugiere la figura teórica antes presentada, conformando la primera etapa empírica de las estimaciones planteadas. Más adelante entonces, se procede a desarrollar la forma reducida del modelo, donde se evalúan los márgenes extensivo e intensivo de las reacciones a partir del evento estudiado.

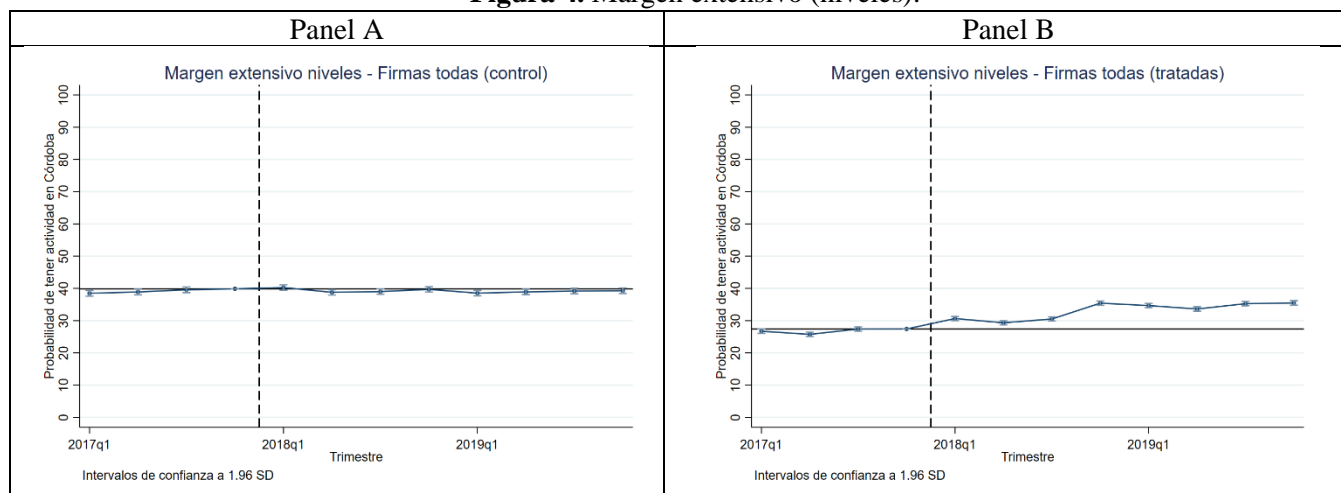
En primer lugar se evalúa la composición de las firmas, estimando el modelo que se presenta a continuación:

$$Ventas_{it} = \sum_{\neq 2017q4} \mu_t * Treat_{it} + \mu_t + \mu_i + \epsilon_{it}$$

Donde el subíndice t indica el trimestre y el subíndice i la firma. La variable dependiente es una categórica que toma valor 1 si la firma i en el trimestre t declaró una base imponible positiva, y 0 si no tuvo actividad. El coeficiente de interés es el referido al primer término de la derecha, que interactúa la identificación de firmas tratadas con la variable temporal. Se incluyeron además efectos fijos por trimestre y firma. El último término representa el término de error.

Previa a la estimación del modelo completo, se estima la ecuación en niveles para cada grupo por separado. En el Panel A de la Figura 4 se observa que la probabilidad de participar de una firma del grupo control no tiene cambios luego del aumento de la alícuota (la mayoría de los intervalos de confianza incluyen el valor del trimestre 4 de 2017). Por su parte, el Panel B muestra el aumento de la probabilidad para el grupo tratamiento luego de la modificación legislativa.

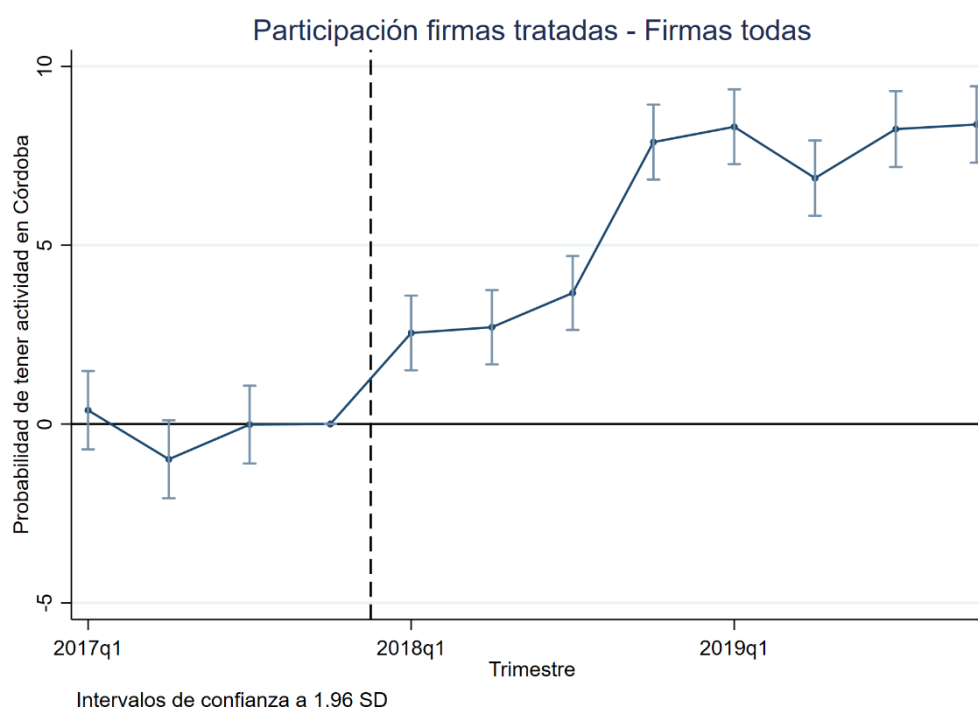
Figura 4. Margen extensivo (niveles).



Fuente: elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda de Córdoba.

A continuación, en la Figura 5 grafica el coeficiente de interés del modelo sobre la muestra completa, que se refiere a cómo cambia en el tiempo la probabilidad de las firmas tratadas de tener actividad en la provincia de Córdoba. Tomando como base de comparación el último período previo a la reforma (cuarto trimestre de 2017), en el primer trimestre de 2018 la probabilidad de las firmas “foráneas” de operar aumenta en 2,56 p.p. Este valor se hace más grande hacia el cuarto trimestre de ese año, alcanzando 7,88 p.p., valor similar a lo registrado a lo largo del año 2019.

Figura 5. Margen extensivo (en diferencias).



Fuente: elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda de Córdoba.

Establecida la existencia de un cambio en la composición, se analiza el comportamiento del margen intensivo, nuevamente en aquellas firmas que son “cumplidoras” de la alícuota fijada en la ley. El objetivo es estimar si hubo un cambio en la facturación de las firmas establecidas luego de la reforma. En este caso se evalúa el diferencial en la base imponible entre firmas tratadas y

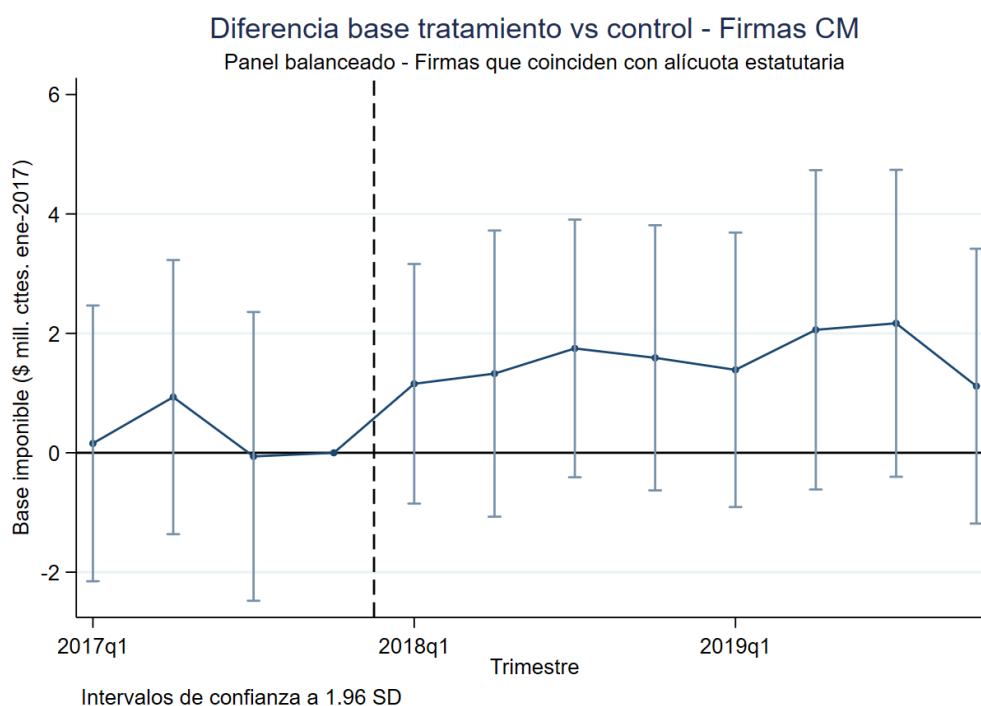
firmas control, en pesos constantes de enero de 2017⁵, y tomando al último período de 2017 como base de comparación. En este caso la estimación corresponde al modelo que se presenta a continuación:

$$Base\ Imponible_{it} = \sum_{\neq 2017q4} \mu_t * Treat_{it} + \mu_t + \mu_i + \epsilon_{it}$$

Donde el subíndice t indica el trimestre y el subíndice i la firma. La variable dependiente es la base imponible declarada por la firma i en el trimestre t, a valores constantes de enero de 2017. El primer término del lado derecho es la interacción entre el efecto temporal y una variable categórica que identifica si la firma está tratada (o no). Adicionalmente se agregan controles trimestrales y por firma. El último componente es el término de error. En esta especificación, los coeficientes del primer término reflejan el diferencial de facturación de las firmas tratadas sobre las del grupo control con respecto al último período previo a la reforma, y por lo tanto será la variable de interés.

Este ejercicio se concentró en la submuestra de firmas dentro del convenio multilateral, balanceando el panel para poder captar el margen intensivo. A saber, se mantuvieron las empresas que hayan registrado al menos un trimestre con ventas positivas en algún trimestre de cada año (entre 2017 y 2019). La Figura 6 refleja que, si bien se ve un aumento en la facturación en favor de las firmas tratadas, no es estadísticamente significativo. Es decir, los trimestres que siguen al cambio en las alícuotas las firmas con sede fuera de Córdoba aumentan su base imponible declarada por encima de lo que lo hacen las firmas localizadas en la provincia, pero no puede excluirse el 0 en intervalos del 95% de confianza.

Figura 6. Margen intensivo.



Fuente: elaboración propia en base a Ministerio de Hacienda de Córdoba.

⁵ La base imponible no es directamente el volumen de ventas realizadas en una provincia, aunque se aproxima. La base imponible es asignada en un 50% de acuerdo con el lugar donde se registren las ventas y el restante 50% en función de los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

Sobre este modelo se realizaron distintas consideraciones para testear la robustez, incluyendo la transformación logarítmica de la variable dependiente, obteniendo resultados similares. Es decir, un efecto positivo, pero estadísticamente no distinguible del cero. En el Anexo del trabajo se presentan las tablas de las estimaciones referidas, para mayor detalle.

Comentarios finales

El presente documento es parte de una extensa y desafiante agenda de investigación, la cual se encuentra en pleno desarrollo. Los resultados presentados deben ser expuestos a distintas pruebas de robustez antes de ser tomados como definitivos.

El trabajo utiliza una extensa base de registros administrativos no explotados anteriormente, estudiando el efecto de la reforma del principal impuesto subnacional. Existe consenso en la literatura especializada que el impuesto a los ingresos brutos es el tributo más distorsivo de la matriz argentina, pero es la primera vez que se analizan sus efectos con este tipo de metodología y fuentes de información.

En primer lugar, se observa empíricamente la adopción de la reforma en términos de las alícuotas reportadas por los contribuyentes. En particular, se destaca que las firmas de “extraña jurisdicción” más grandes tienen una adopción inmediata, mientras que las más pequeñas tardan en hacerlo, efecto posiblemente asociado a la presencia de costos de transacción y asimetrías informativas. Las firmas locales tienen una asimilación instantánea del esquema tributario.

En segundo lugar, se observan cambios en la composición de firmas con actividad industrial operando dentro de Córdoba. A saber, luego de la unificación de alícuotas (pasando de 0,5% a 1,3% para las firmas locales y de 4/4,75% a 1,3% para las foráneas), la probabilidad de tener actividad es alrededor de 8 puntos porcentuales mayor para las empresas con sede fuera de la provincia, con respecto al período previo a la reforma. Es decir, las estimaciones sugieren que el impuesto a los ingresos brutos, y en particular su sobre alícuota que funcionaba como una aduana interior, distorsiona las decisiones de las empresas, reduciendo el comercio interprovincial.

En tercer lugar, en cuanto al margen intensivo, si bien se observa que las empresas cuya alícuota es reducida aumentan su volumen de operación en la provincia de Córdoba comparado con el período previo a la reforma, este efecto no es estadísticamente significativo. De modo que no puede concluirse que aquellas firmas establecidas tengan cambios en sus ventas ante el cambio de tasas.

A futuro es deseable el estudio de distintos tests de robustez y heterogeneidades en los efectos hasta aquí evaluados. A saber, el tamaño de las empresas podría afectar los resultados de la forma reducida del modelo, toda vez que se ha observado los efectos diferenciales de la reforma en las alícuotas declaradas. Más aún, la presencia de efectos geográficos heterogéneos debe ser también evaluada en futuras versiones de este trabajo.

Referencias

Adamopoulos, T., & Restuccia, D. (2014). The size distribution of farms and international productivity differences. *American Economic Review*, 104(6), 1667-97.

Bird, R. M. (2011). Subnational taxation in developing countries: a review of the literature. *Journal of International Commerce, Economics and Policy*, 2(01), 139-161.

Hsieh, C. T., & Klenow, P. J. (2009). Misallocation and manufacturing TFP in China and India. *The Quarterly Journal of Economics*, 124(4), 1403-1448.

Keen, M. (1998). Vertical tax externalities in the theory of fiscal federalism. *IMF Staff Papers*, 45(3), 454-485.

Martin, L. A., Nataraj, S., & Harrison, A. E. (2017). In with the big, out with the small: Removing small-scale reservations in India. *American Economic Review*, 107(2), 354-86.

Porto, A., Garriga, M., & Rosales, W. (2017). El impuesto a los ingresos brutos y alternativas de reforma. *Departamento de Economía Universidad Nacional de La Plata, Documento de Trabajo 112*.

Restuccia, D., & Rogerson, R. (2008). Policy distortions and aggregate productivity with heterogeneous establishments. *Review of Economic dynamics*, 11(4), 707-720.

Anexo

Modelos estimados, coeficientes de interés.

Variables	Margen extensivo		Margen Intensivo
	Probabilidad de tener ventas	Base imponible (\$ mill. cttes. ene-2017)	Transformación logarítmica
Trimestre_1*Tratamiento	0.00387 (0.00559)	0.157 (1.178)	-0.241 (0.153)
Trimestre_2*Tratamiento	-0.00985* (0.00556)	0.932 (1.171)	-0.0183 (0.150)
Trimestre_3*Tratamiento	-0.000150 (0.00555)	-0.0605 (1.234)	-0.0943 (0.127)
Trimestre_5*Tratamiento	0.0255*** (0.00533)	1.156 (1.024)	0.0403 (0.152)
Trimestre_6*Tratamiento	0.0271*** (0.00530)	1.326 (1.223)	-0.0989 (0.144)
Trimestre_7*Tratamiento	0.0366*** (0.00527)	1.748 (1.101)	0.0157 (0.110)
Trimestre_8*Tratamiento	0.0788*** (0.00535)	1.591 (1.133)	0.193 (0.164)
Trimestre_9*Tratamiento	0.0831*** (0.00533)	1.389 (1.173)	0.0756 (0.201)
Trimestre_10*Tratamiento	0.0688*** (0.00537)	2.060 (1.364)	0.203 (0.136)
Trimestre_11*Tratamiento	0.0825*** (0.00541)	2.169* (1.311)	0.0737 (0.129)
Trimestre_12*Tratamiento	0.0838*** (0.00545)	1.116 (1.174)	0.0580 (0.137)
Constante	0.333*** (0.00185)	1.237 (0.944)	-1.092*** (0.0749)
Observaciones	584,484	11,421	11,161
R-cuadrado	0.252	0.750	0.881

Errores estándar robustos

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1