

2

SEGUNDA

Jornada Provincial de ESPECIALISTAS EN TRIBUTACIÓN

Catamarca R.A. Noviembre 2023



Facultad de
**Ciencias Económicas
y de Administración**

ANIVERSARIO

50°



UNCA
UNIVERSIDAD NACIONAL DE CATAMARCA

II JORNADA PROVINCIAL DE ESPECIALISTAS EN TRIBUTACIÓN – 2023
“A 50 años de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración – UNCA”

Organizado por la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
de la Universidad Nacional de Catamarca

22 y 23 de noviembre 2023

Producciones Científicas

COMPILACIÓN:

IVANNA DAYAN LASCANO

DISEÑO Y DIAGRAMACION:

ALEJANDRO RIVAS LOPEZ

EVELIN SOTOMAYOR

Datos de ISBN

II Jornada Provincial de Especialistas en Tributación 2023: Producciones Científicas :
a 50 años de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración UNCA / Horacio
Ludueña ... [et al.] ; Compilación de Ivanna Dayan Lascano. - 1a edición para el profesor -
Catamarca : Editorial Científica Universitaria de la Universidad Nacional de Catamarca, 2024.
235 p. ; 21 x 14 cm.

ISBN 978-987-661-521-1

1. Economía Financiera. I. Ludueña, Horacio II. Lascano, Ivanna Dayan, comp.
CDD 330

Queda hecho el depósito que marca la ley 11.723.

E.C.U. 2025

Avda. Belgrano 300 - Pab. Variante I - Planta Alta - Predio Universi-
tario - San Fernando del Valle
de Catamarca - 4700 -
Catamarca - República Argentina

COMITÉ ORGANIZADOR

Secretaría de Relaciones Institucionales y Extensión – Esp. CPN Evelin Carol Sotomayor

Secretario de Posgrado – Esp. Lic. Raúl Mura

Director de la Especialización en Tributación – FCEyA – UNCA – Esp. CPN Horacio Ludueña

Departamento Graduados – Esp. CPN Ivanna Dayan Lascano

TRIBUNAL EXAMINADOR

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Catamarca – Comisión de Impuestos – Lic. Federico Rueda

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración – Profesor – Esp. CPN Rodolfo Adrian Carrizo

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración – Titular de la Unidad de Vinculación y Transferencia – Mg. CPN Leticia Gallo

CONTENIDO

LA TASA PROGRESIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN CATAMARCA – Esp. CPN Horacio Ludueña	5
LA PRESCRIPCION DE LAS MULTAS EN EL CODIGO TRIBUTARIO DE CATAMARCA – Esp. CPN Horacio Ludueña	8
LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES EN LOS TRIBUTOS PROVINCIALES. ANALISIS DEL FALLO “TOLEDO JUAN CONTRA ARBA” – Esp. CPN Antonio Natalio Repele.....	13
COMENTARIO AL FALLO “ALPHA SHIPING” CORTE SUPREMA DE JUSTICIA Y SU IMPLICANCIA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE JUJUY. – Esp. CPN Eliseo Rueda y Esp. CPN Cristian Fabián Toro	22
ANÁLISIS IMPOSITIVO DE LOS PRINCIPALES INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE INVERSIÓN EN ARGENTINA – Esp. CPN Diego Emiliano Ponce	35
LA RELACIÓN ENTRE LA POLÍTICA ECONÓMICA Y LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN LA PROVINCIA DE CATAMARCA. – Esp. CPN Daiana Elizabeth Salas	78
INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN LOS PRECIOS – Esp. CPN Pedro Silverio Vega.....	98
EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO INMOBILIARIO, UN ESTUDIO COMPARADO EN LAS PROVINCIAS DE LA RIOJA, SAN JUAN, JUJUY Y CATAMARCA – Esp. CPN Andrea Pía Salomón y Esp. CPN Gimena de los Ángeles Colombo.....	117
RIBETES INCONSTITUCIONALES DE LA RG AFIP 4815 Y SUS MODIFICATORIAS – Esp. CPN Abog. Daniel Armando Arévalo Boggio.....	124
INDICADORES DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: APLICACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS BRUTOS – Esp. CPN Daniel Armando Arévalo Boggio y CPN Natalia Elizabeth Nieto .	134
EMPRESAS DE TRIPLE IMPACTO. SOCIEDADES BIC. TRIBUTACIÓN AMBIENTAL. NUEVOS PARADIGMAS. INCENTIVOS TRIBUTARIOS. CASO DE ESTUDIO MENDOZA. UN MODELO A REPLICAR. – Esp. CPN Marcelo Beltrán Delgado.....	142
TRIBUTACIÓN INTERMUNICIPAL – Esp. CPN Verónica Torrente.....	172
LA PRESCRIPCION DE LOS TRIBUTOS NACIONALES, PROVINCIALES Y MUNICIPALES. CASO EN PARTICULAR DE LAS MULTAS. La Doctrina “Filcrosa” de la C.S.J.N. La ultima doctrina de la C.S.J.N. en materia de Multas. – Esp. CPN José Luis Alvero	187

APORTES PRELIMINARES

1.- Tasa Progresiva:

Desde su origen el ISIB tuvo en la determinación del tributo una tasa proporcional, es decir una tasa fija que se aplicaba sobre la base imponible cualquiera fuere la magnitud de ésta, en general esta tasa era del 2,5% y existían (como ocurre en la actualidad), otras para ciertas y determinadas actividades.

Desde el año 2002, por el artículo 4° de la ley 5.083¹, se cambia la estructura del impuesto al establecer un incremento de la tasa en función a los niveles de ingresos brutos, con lo cual desde esa fecha el impuesto deja de ser proporcional para convertirse en un impuesto progresivo. En ese año el incremento de la tasa fue del 30% para los ingresos brutos mensuales (IBM) superiores a \$ 5.000.000.

A estos efectos, estableció también que debían considerarse los ingresos brutos obtenidos en todo el País, pero sin aclarar si en el mismo debían considerarse sólo los ingresos brutos gravados, o debían incluirse también los no gravados y exentos por lo que, sin mayores esfuerzos podemos colegir que se tratan de ingresos brutos gravados, ya que el impuesto se determina justamente aplicando la tasa sobre los ingresos gravados, que son los que en definitiva conforman la base imponible en este impuesto.

Con el transcurso del tiempo, se mantiene vigente el artículo 4° de la Ley 5.083, pero ya los incrementos de la tasa son por escalones de tal suerte que:

a.- En el año 2018, el incremento de la alícuota es del 30 % si el IBM > \$ 12.000.000 y del 50% si el IBM > \$ 75.000.000. Pero, en este caso, el artículo 4°, ahora se refiere a los ingresos brutos gravados, no gravados y exentos. Es decir que, para este año debe considerarse el total de los ingresos obtenidos en el País, cualquiera sea el tratamiento que la ley local dispone respecto a su gravabilidad en la Provincia.

b.-En el año 2019, el incremento de la tasa es del 30%, si los IBM > \$ 17. 400.000 y del 60% si los IBM > \$ 105.000.000, manteniendo la inclusión de todos los ingresos sean éstos gravados, exentos o no gravados.

c.- En el año 2020, se deroga el artículo 4° de la ley 5083, pero ahora las tasas progresivas en función del nivel de ingresos mensuales en todo el País, se la establece en la propia ley impositiva anual (LIA), distinguiendo tres tramos², pero con la novedad, de que la ley no aclara si a los efectos de mensurar la tasa a aplicar, deben considerarse solo los ingresos brutos gravados o si (como ocurriera en los dos años anteriores) o si también incluye los ingresos exentos o no gravados.

¹ Art. 4.- Establécese con vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de la publicación de la presente ley, un incremento adicional en las alícuotas correspondientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del TREINTA POR CIENTO (30%) de las mismas, para aquellos contribuyentes cuyos ingresos brutos mensuales para el total del país superen los PESOS CINCO MILLONES (\$ 5.000.000).

² LIA 2023: En el Anexo I del artículo 14 de esta ley, se distinguen tres tramos: a) hasta 86.800.000, b) superiores a \$ 86.800.000 y hasta \$ 719.200.000, y c) ingresos superiores a \$ 719.200.000.-

Frente a esta redacción, la que se repite en los años siguientes a través del artículo 14 de las respectivas leyes impositivas (L. 5638 para el año 2020, L. 5.686 para el año 2021, L. 5.734 para el año 2022 y L. 5.796 para el año 2023), se mantiene esta estructura de tasas progresivas por escalones, pero con la característica sobresaliente -a diferencia de los años 2018 y 2019- de volver a la redacción existente hasta el año 2018, es decir refiriéndose solo a la IBM del todo el país pero sin aclarar que en los mismos deben considerarse solo los ingresos brutos gravados o debe incluirse también a los no gravados y exentos.

En este marco legislativo resulta forzoso interpretar que deben considerarse solo los ingresos gravados ya que cuando se quiso disponer lo contrario, el legislador lo dispuso en forma expresa, como ocurriera en los años 2018 y 2019, lo que está en línea también con la base imponible del impuesto la que solo incluye los ingresos brutos gravados, por lo que esta interpretación responde a la verdadera hermenéutica del *plexo* legal.

2.- Traslación del Impuesto:

El ISIB es un impuesto indirecto es decir que, salvo contingencias del mercado, el contribuyente de derecho puede trasladarlo a través del precio ya que es parte integrante de sus costos, por lo que en definitiva es el consumidor quien soporta la incidencia económica del impuesto. Como ya lo dijera la CSJN³, el legislador no puede interferir en la naturaleza de este tributo, menos aún en la posibilidad o no de su traslación. En tal sentido la Corte reconoció que la traslación del impuesto es un fenómeno regido por las leyes de la economía por lo que resulta necesario reconocerles trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos.

Para que ello sea posible, el contribuyente debe conocer en forma precisa y previa el quantum de la tasa, pero si el quantum de la tasa se conoce después de generado el hecho imponible, ello impide hacer una traslación exacta del tributo. En efecto, si el ingreso mensual del contribuyente por la venta de un producto varía en forma cercana al límite (o tramos como lo define la LIA), a veces por encima y a veces por debajo del límite, entonces en el momento de la venta desconoce la incidencia económica que tendrá el impuesto. Por ello, es que las Provincias, por ejemplo, Tucumán, consideraban para establecer la tasa del impuesto, los ingresos brutos anuales obtenidos en el año anterior. Entonces sí, de esta forma quedaba prefijada la tasa que debía aplicar en el año siguiente.

Más aún, si tenemos presente que el impuesto es anual, la tasa en el año debe ser única, no puede variar, ya que la anualidad del impuesto no puede ser desnaturalizada a través de los anticipos mensuales, puesto que, de este modo, estos anticipos (al ser de aplicación una tasa que puede variar en cada mes), se estarían por este modo, desvinculando del impuesto convirtiéndose en un impuesto mensual. Esta anualidad, no solo es la establecida en el Código Tributario, sino también por la propia ley de coparticipación federal de impuesto (LCFI) a través del artículo 9, ley intrafederal que integra el derecho público local y que la provincia no puede modificar unilateralmente.

En síntesis, considero que por vulnerar lo establecida en la LCFI, de rango constitucional, el régimen establecido por la ley impositiva es desde este punto de vista, inconstitucional, ya que de hecho, ha establecido un impuesto mensual en contra de lo dispuesto en la citada ley federal y también como ya lo reconociera la CSJN en un caso análogo, por interferir en la traslación del impuesto.

³ “Aerolíneas Argentina S.E. c/Provincia de Buenos Aires”. 13/11/1986.-

3.- Ingresos Brutos Nacionales:

Si bien las provincias tienen plena potestad para imponer tributos, los mismos a más de estar en línea con lo dispuesto en el artículo 75, inciso *b*) de la CN, deben ser aplicados dentro de los límites de su territorio, en otras palabras, considerar como capacidad contributiva de los ciudadanos, la riqueza generada por éstos dentro de su jurisdicción. En efecto, en línea con lo expresado, desde antiguo la Corte⁴ tiene establecido que ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la constitución, son conferidos para ser ejercidos dentro de su territorio:

En el caso del ISIB, su determinación necesita de dos elementos, por un lado la tasa y por otro, la base imponible, entonces ambos elementos deben ser considerados en función a la riqueza generada en la provincia, es decir que para la base imponible, deben considerarse los ingresos generados dentro de la provincia y para la tasa, si esta varía en función de los ingresos (por ello es progresiva) deben estar referido exclusivamente a los generados dentro de la provincia. Por el contrario, como ocurre con nuestro caso, si para mensurar la tasa se tiene en cuenta no solo los ingresos dentro de la provincia sino también los del resto del País, se está en definitiva determinando el impuesto en base a la riqueza generadas por los sujetos en su actividad desarrollada dentro y fuera de la provincia, lo que deviene inconstitucional al extralimitarse el poder tributario al extenderlo más allá del límite territorial.

La posición que aquí sustentamos se refuerza aún más, con el Dictamen de la Procuradora Fiscal de la Nación⁵ quién en una causa similar, sostuvo:

“En estas condiciones, forzoso es colegir que los ingresos generados por actividades desarrolladas fuera de la Provincia de Tucumán -en tanto se trata de una riqueza ajena al alcance de las potestades tributarias de dicha provincia (Fallos: 134:259, 267; 149:260, entre otros)- no pueden ser tenidos en cuenta para cuantificar el monto de la obligación tributaria devengada por la actividad desempeñada dentro de esa provincia -única que puede ser gravada por la jurisdicción-, sea que pretenda considerárselos para formar la base imponible del ISIB o bien para graduar su alícuota.” (lo resaltado en negrita me pertenece).

Como síntesis resulta necesario aclarar que, en la actualidad, la Provincia de Tucumán ha modificado su legislación y para cuantificar la tasa solo tiene en cuenta los ingresos brutos de la provincia.

Por último, la Provincia debería considerar la actual situación y ajustar la legislación en este tributo para hacerlo compatible con los postulados constitucionales y la jurisprudencia sentada al respecto por la jurisprudencia.

⁴ CSJN: “Banco de Córdoba apelando una resolución de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios”, Fallos 147:239,

⁵ Dictamen del 02/07/2021 en la causa:” Petroarsa S.A. c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad”

Introducción:

Un nuevo hecho generado ahora, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, refuerza la necesidad de dictar un nuevo Código Tributario, a fin de receptar la evolución en la jurisprudencia, la aparición de nuevos hechos económicos, los cambios producidos a partir de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación y el nuevo régimen penal tributario instaurado a partir del año 2017 por la ley 27430.

En este caso, nos proponemos analizar los efectos que emanan sobre la legislación tributaria local, el fallo de la Corte en la causa "Alpha Shipping", más allá de que por una sana administración, el Organismo Fiscal debiera receptar lo dispuesto en el artículo 11 del CTC y abstenerse de efectivizar sanciones pecuniarias por infracciones sobre las cuáles a la luz de este fallo, resultan prescriptas. En lo tocante a la Municipalidad, si bien en el caso de la Capital, el CTM no establece una norma similar al citado artículo 11, por razones de prudencia y para evitar un innecesario dispendio jurídico, debiera disponer una media similar, aun cuando lo fuera a través de una norma infra legal, téngase presente que si bien las decisiones de la CSJN, no son obligatorias, los tribunales tienen el deber ético y moral de respetarla, lo que naturalmente se extiende también a los Órganos administrativos con facultades para imponer sanciones de multas.

1.-Legislación local: arts. 82, 83, 84 y 86:

Si recorremos el Código Tributario de Catamarca (CTC), observamos que el fisco tiene la facultad de aplicar multas por infracciones formales o materiales mientras no se produzca la prescripción, esto es la pérdida de la capacidad jurídica por parte del Fisco para aplicarla y de acuerdo con lo que dispone el inciso a) del artículo 82°, esto ocurre al cumplirse el plazo de 5 años, el que se computa desde el 1° de enero del año siguiente al de cometida la infracción (art. 83°, ap. 3). Por ejemplo, el fisco me notifica con fecha 10/11/2023 de un requerimiento otorgándome un plazo de cinco días para cumplimentar el mismo, es decir que tengo hasta el 17/11/2023 para cumplimentarlo, pero no lo hago. Entonces al no cumplir este deber formal, cometo la infracción pasible de multa el 17/11/2023.

Así las cosas, si el fisco no dicta resolución sancionatoria hasta el 1/1/2029, ya no podrá sancionarme por haber prescripto la acción para hacerlo.

Si en el transcurso de dicho plazo, la AGR me notifica la instrucción de un sumario, entonces el cómputo del plazo de la prescripción se suspende hasta los 60 días siguientes al vencimiento del plazo que tiene el Organismo para dictar la resolución sancionatoria de conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo 62.

Igualmente, el artículo 86, establece también que el cómputo de este plazo de 5 años se interrumpirá si durante su transcurso el contribuyente comete una nueva infracción (se entiende siempre que sea de la misma naturaleza), entonces todo el tiempo hasta transcurrido se pierde y se inicia un nuevo cómputo a partir del 1/1/ del año siguiente.

En síntesis, en el CTC tenemos una causal de suspensión, por la notificación del sumario, y una causal de interrupción, por la comisión de una nueva infracción.

2.- Un poco de Historia: “Filcrosa”, CSJN: 30/09/2003

En el año 2003 en la causa “Filcrosa”, la CSJN, estando entonces vigente el Código Civil, declaró la inconstitucionalidad de los CT, en cuanto establecen plazos distintos a los dispuestos en el código de fondo y seguidamente en otras causas, terminó efectuando igual declaración para las causales de suspensión y de interrupción y del modo de cómputo del plazo de prescripción, en cuanto fueren distintas.

Con el dictado del CCCN dictado en el año 2015, se reabre la discusión en virtud de que los artículos 2.532 y 2.560, delegan en las legislaturas locales, la facultad para establecer los plazos de prescripción de los tributos, por lo que ahora se discute si esta delegación es constitucional o no, a la luz de lo dispuesto en el artículo 75, ap. 12 de la CN y también respecto al alcance de esta disposición en cuanto a si solo es aplicable al plazo o se extiende también a los demás aspectos atinentes al mismo (suspensión, interrupción, cómputo).

3.- Nueva Jurisprudencia: “Alpha Shipping”, CSJN: 07/03/2023

Pero a todo ello, ahora se agrega esta nueva jurisprudencia de la CSJN, en la cual si bien la sentencia se dicta por mayoría de votos (tres a uno), considero que la misma habrá de perdurar en el tiempo y justamente aquí el tribunal, retomando los conceptos vertidos en “Filcrosa” y considerando que las infracciones tributarias revisten naturaleza penal, concluye que es de recta aplicación la prescripción de las multas en la forma señalada por el Código Penal y por ende las Provincias no pueden dictar normas contrarias a la mismas ya que violentan lo dispuesto en el citado artículo 75, ap. 12.

3.1.- Plazo de la Prescripción del CP:

Entonces a partir de este fallo, debemos recurrir al Código Penal para considerar la prescripción en materia de multa y aquí encontramos el artículo 62, inc. 5), el que fija un plazo de DOS AÑOS. Entonces a partir de este fallo, lo dispuesto en el inciso a) del artículo 82 del CTC, deviene inconstitucional al establecer un plazo mayor (5 años para los contribuyentes inscriptos y 10 años para los no inscriptos cuando estaban obligados a hacerlo). Pero el Código Penal, a la luz de este fallo, debe ser de aplicación no solo en lo atinente al plazo sino a todos los demás aspectos inherentes al mismo.

Retomando el ejemplo de la infracción antes señalada, los plazos de los dos años no corren a partir del 1/1/2024, sino desde la medianoche del día en el que se cometió la infracción, tal como lo dispone el artículo 63, esto es desde el 17/1/2023 y prescribe el 17/1/2025 y no el 1/1/2029, como resultaría de aplicar el CTC.

3.2.- Causales de Suspensión:

En lo tocante a la causal de suspensión establecida en el artículo 84°, inc. a) antes mencionado (sustanciación del sumario), tampoco sería de aplicación ya que en el código penal no hay una norma similar.

Si podría ocurrir una causal de suspensión, la situación prevista en el artículo 67 del CP, en los casos de prejudicialidad⁶ pero sería de aplicación en aquellos casos en que la misma no puede aplicarse

⁶ Art. 67: La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la casusa de la suspensión, la prescripción sigue su curso. -

mientras estén pendientes cuestiones que deben resolverse en otro juicio. Esta situación, sería el caso que establece la ley penal tributaria en su artículo 20, cuando dispone que el fisco no puede aplicar la sanción en una determinación de oficio, hasta tanto el tribunal le informe que, en sede penal, la sentencia quedó firme. Entonces, como el fisco no puede aplicar la sanción administrativa (multa) mientras no se de tal situación, por el artículo 65, último párrafo de la LPT, se establece la suspensión del plazo de la prescripción desde la denuncia penal hasta los 180 días (hábiles) posteriores a la comunicación del Tribunal al Fisco.

Pero igualmente esta situación no se daría en nuestra provincia, por cuanto la legislatura no sancionó la ley de adhesión al Título V, de la ley 27.430, como lo prevé el artículo 24 de este *plexo* legal, lo que resulta lógico ya que este título establece normas procesales y en esta materia las provincias no delegaron facultades al Congreso de la Nación, por lo que resulta indispensable la adhesión para que resulten de aplicación.

3.3.- Causales de Interrupción:

En materia de interrupción, si tenemos una norma similar en el Código Penal a través del artículo 67, inc *a*). en cuanto establece la interrupción por la comisión de un nuevo delito, similar a lo que dispone el artículo 86 del CTC, pero el nuevo cómputo en mi criterio no correrá desde el 1° de enero como lo establece la norma local, sino desde la medianoche del día en el que se comete el nuevo delito, ello en consonancia con lo dispuesto en el artículo 63 dl CP.

En cuanto a la nueva infracción, la doctrina a nivel nacional sostiene que debe tratarse de una infracción de la misma índole, pero además requiere que sobre la misma haya recaído la sanción de multa y que la misma haya pasado en autoridad de cosa juzgada, pue si fueran revocadas no habría existido infracción alguna.

También el inciso e) de este artículo 67 agrega como otra causal de interrupción cuando se dicte sentencia condenatoria, aunque no se encuentra firme y aquí se presenta la duda respecto a si la misma alcanza a la resolución sancionatoria que agota la vía administrativa o a la sentencia en sede judicial.

4.- Alcance sobre las distintas infracciones:

Si bien en el caso del fallo que da pie a la presente jurisprudencia, se trataba de una infracción material en la que se lo perseguía con la multa por omisión de impuesto, conteste con lo que señalado por la doctrina el nuevo fallo irradia sus efectos a todas las infracciones, sean formales o materiales y en este caso, sean por omisión o por defraudación.

5.- Plazos Distintos para la determinación y para la sanción:

Sin entrar a considerar la polémica sobre la prescripción de los impuestos, en lo tocante al plazo de 5 años y a su vez, ahora con el plazo de los 2 años para aplicar una multa, debieran modificarse los CT, en el sentido de permitir desdoblar ambos procedimientos para evitar esta situación. Es decir, iniciar el procedimiento administrativo de la determinación de oficio, por un lado, y por el otro, sustanciar el sumario administrativo. De todos modos, mientras ello no ocurra, los fiscos deberían tomar los recaudos necesarios para evitar que prescriban las acciones para aplicar las sanciones, llevando adelante ambos procedimientos con prontitud y celeridad

Otra cuestión a tener presente es que la prescripción en materia penal, llegado el caso debe ser declarada de oficio, en cambio en materia civil, solo se declara a pedido de parte

De todas maneras, en la era actual, con la existencia del expediente electrónico, la firma digital la notificación electrónica, constituyen herramientas eficientes y eficaces para evitar la prescripción.

6.- Extensión a los Municipios:

Si bien no abordamos en concreto la prescripción de las multas en el ámbito municipal, igualmente debo aclarar que el fallo también extiende sus efectos a las normas del CTM, que legislan en forma distinta al código de fondo.

7.- El acceso a la justicia:

Aquí debo destacar que si bien el Código Contencioso Administrativo (L. 2403) en su artículo 8° dispone que para promover la acción judicial ante la Corte como instancia única una vez agotada la vía administrativa, es requisito *sine qua non* el pago previo de la multa o del impuesto, su inconstitucionalidad en lo referente a la multa resulta evidente ante la palmaria violación del derecho de defensa y de la presunción de inocencia. No obstante ello, el CT en el art. 113, establece también el *solvo et repete* para el caso de los impuestos, pero para las multas, establece que la misma puede afianzarse, es decir que puedo habilitar la instancia previo pago de la multa o en su defecto afianzar la misma. Pero aun así, entiendo que también esta norma padece del mismo vicio, para el caso de que impugne judicialmente la multa y el tribunal no habilite la instancia por no pagar la multa o por no afianzarla previamente.

8.- Conclusión:

En síntesis, es de esperar que en una próxima reforme se trate este trascendental tema para evitar litigios no solo en lo referente a la prescripción sino también al libre acceso a la justicia en la impugnación judicial de los actos administrativos que imponen multas de índole tributaria sin el requisito del pago previo y sin el requisito del afianciamento.

Asimismo debo destacar la incertidumbre actual generada a partir de la vigencia del CCCN, a punto tal que algunos autores ⁷sostienen que en la actualidad, mantiene su plena vigencia la jurisprudencia sentada por la Corte en la causa “Filcrosa” y el fallo que ahora analizamos viene de alguna manera a corroborar y darle cierta razón en cuanto a que, al igual que las multas, también sería de dos años la prescripción de los impuesto en virtud de los dispuesto en el artículo 2.562⁸.

Por ello, y ante la incertidumbre actual, sería recomendable, en honor a la seguridad jurídica, al principio de certeza y a la estabilidad de las normas, modificar el CTC, adecuándolo a las disposiciones del CCCN y del CP, en lo pertinente, tanto lo referente a la prescripción de los impuestos como a lo de la prescripción de las multas.

⁷ Martín Caranta: “La Corte precisó importantes conceptos en materia de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias locales y sanciones vinculadas a las mismas”. Consultor Tributario. Abril 2023, p. 287, Ed. Errepar. -

⁸ “Art. 2.562.- Prescriben a los dos años:.....c) el reclamo de todo lo que se devengue por años o plazos periódicos mas cortos.”

PRODUCCIONES CIENTÍFICAS

**LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES EN LOS
TRIBUTOS PROVINCIALES. ANALISIS DEL FALLO “TOLEDO JUAN CONTRA ARBA”
ESP. CPN ANTONIO NATALIO REPELE**

ANTONIO NATALIO REPELE

estudiorepele@gmail.com

Palabra clave: Responsabilidad solidaria

RESUMEN

Un tema siempre debatido es el de la responsabilidad solidaria y personal de los administradores de sociedades.

Cuando se constituye una sociedad y se designan administradores, estos tienen que ser conscientes que ante los incumplimientos tributarios del ente que administran, pueden ser obligados en forma personal y solidaria.

En el fallo que vamos a analizar la Agencia de Recaudación de Buenos Aires imputó al Sr. Toledo Juan por incumplimientos de la empresa en la cual actuaba como director y se presentó al concurso preventivo del mismo para obtener la admisibilidad del crédito.

Luego de sentencias distintas entre el tribunal de primera instancia y la cámara de apelación, la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires declaró la inconstitucionalidad de los artículos 21,24 y 63 del Código Fiscal.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece que los administradores de sociedades devienen directa, solidaria e ilimitadamente responsables con el contribuyente por el pago de los impuestos, sin atender a sus conductas. Y tampoco requiere la previa intimación a la sociedad deudora.

La sentencia se basó en que la ley nacional para resultar procedente la atribución de responsabilidad al director, se requiere de la previa verificación de su conducta en los actos u omisiones cumplidos en el ejercicio de sus funciones.

Por tratarse de un aspecto sustancial de la relación jurídica entre acreedor y deudor compete al legislador nacional su exclusiva regulación, pues las provincias no pueden dictar leyes incompatibles con aquello que los códigos de fondos establecen al respecto, pues delegaron tales facultades a la Nación.

Es decir, que para ser obligados los administradores de sociedades en el pago de los tributos provinciales, no basta el mero hecho de serlo, sino que el fisco debe probar si las conductas de ellos fueron culposas o dolosas.

INTRODUCCION

Con relación a la responsabilidad que tienen los administradores de sociedades en general siempre hay que tener en cuenta que si la persona jurídica no abona los tributos correspondientes, dichos administradores pueden llegar a tener que responder en forma personal y solidaria por los incumplimientos de aquella.

Para hacer efectiva la responsabilidad personal y solidaria debe evaluarse la conducta de los administradores.

En el caso que vamos a analizar la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires declaro la inconstitucionalidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal (T.O. en 1911), los cuales establecen la responsabilidad solidaria de directores y gerentes por el mero hecho de integrar el órgano societario, prescindiendo de cualquier aspecto subjetivo, esto es si hubo o no un obrar diligente.

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES.

La ley 19550 (1) de Sociedades Comerciales de nuestro país establece en los artículos pertinentes lo siguiente:

Diligencia del administrador: responsabilidad.

ARTICULO 59. — Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.

Mal desempeño del cargo.

ARTICULO 274. — Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.

Exención de responsabilidad.

Queda exento de responsabilidad el director que participó en la deliberación o resolución o que la conoció, si deja constancia escrita de su protesta y diere noticia al síndico antes que su responsabilidad se denuncie al directorio, al síndico, a la asamblea, a la autoridad competente, o se ejerza la acción judicial.

De lo expuesto surge claro que los directores responden ilimitada y solidariamente cuando hubo mal desempeño del cargo y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave.

En cuanto a los gerentes de Sociedades de Responsabilidad Limitada también valen las mismas acotaciones por lo previsto en el artículo 157 de la ley General de Sociedades, el cual en su tercer párrafo expone que tienen los mismos derechos, obligaciones, prohibiciones e incompatibilidades que los directores de sociedades anónimas.

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

La ley 11683 (2) de procedimientos tributarios establece en los artículos pertinentes lo siguiente:

Responsables del cumplimiento de la deuda ajena

ARTICULO 6 Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:

1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables:

....

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°.

e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

ARTICULO 8° — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento

de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de las sociedades regidas por la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones, y los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que ellos representen o integren.

De lo expuesto surge que opera la responsabilidad personal y solidaria cuando los deudores principales no regularizaran su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago. Es decir que hay una responsabilidad subsidiaria.

Luego se expone que no existirá esta responsabilidad personal y solidaria si se demuestra debidamente que la misma no le es imputable subjetivamente. O sea que si no hubo culpa o dolo no existe responsabilidad personal y solidaria.

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN EL CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

El código fiscal de la provincia de Buenos Aires (3), ley 10397, texto ordenado en 1911, establece al respecto lo siguiente:

ARTÍCULO 21. Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:

....

2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

....

ARTÍCULO 24. Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.

Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo.

...

ARTÍCULO 63. En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 60, 61 y 62 si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración. De tratarse de personas jurídicas irregulares o simples asociaciones, la responsabilidad solidaria e ilimitada corresponderá a todos sus integrantes.

Como se expone en esta normativa de la provincia de Buenos Aires por el mero hecho de ser administrador de una persona jurídica se debe responder en forma personal y solidaria por el pago de los gravámenes.

La única causal eximente de responsabilidad es haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos lo colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

EL CASO TOLEDO JUAN ANTONIO VS. ARBA.

El señor Juan Antonio Toledo promovió un incidente de revisión, en el marco de su concurso preventivo, contra la declaración de admisibilidad del crédito insinuado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Dicho crédito tuvo origen en la responsabilidad solidaria que se le atribuyó por la deuda tributaria de la Sociedad en la que revestía como condición de director.

Critica la constitucionalidad de la normativa fiscal en referencia a la extensión de responsabilidad que asigna sobre tributos adeudados. En tal orden, indica que el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires transgrede el ordenamiento nacional, la ley General de Sociedades, siendo esto inconstitucional.

El juez de primera instancia hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad solicitado por el concursado y declaró inaplicable al caso de marras los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Por ello acogió la pretensión revisionista y dispuso la inadmisibilidad del crédito insinuado por ARBA.

Cuando se apelo la sentencia, el Tribunal de Alzada, por mayoría, la revocó. Para así decidir, luego de confrontar los arts. 21 y 24 del Código Fiscal, sostuvo que la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas no surgía únicamente por su condición de tales, sino que respondían también por la conducta que hubiesen desplegado en el ejercicio de su función.

Dicho Tribunal expuso que el representante de la persona jurídica tiene a su cargo el ingreso del tributo y, por tal motivo, la ley lo hace responsable solidario; pero si ese representante demuestra que exigió

a su representado (persona jurídica) los fondos para afrontar el pago de los tributos y este último lo colocó en imposibilidad de cumplir con la obligación, entonces la ley lo exime de esta responsabilidad.

También argumentó que la solidaridad del art. 24 no era objetiva sino subjetiva, dado que requiere la imputabilidad de la conducta del tercero responsable, pudiendo demostrarse que el contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación. Bajo tales premisas, el Tribunal de Alzada no encontró incompatibilidades entre los arts. 21 y 24 del Código Fiscal y los arts. 59 y 274 de la ley 19.550 que hicieran factible la declaración de inconstitucionalidad por violación del art. 31 de la Constitución nacional y revocó el pronunciamiento apelado. En consecuencia, desestimó la pretensión revisora intentada.

Ante tal situación, el Señor Juan Toledo interpone recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley por el cual denuncia el vicio de absurdo e infracción a la ley 19.550. Asimismo, solicita la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias contenidas en los arts. 18, 21 y 63 del Código Fiscal provincial.

En resumen se agravia porque el fallo en crisis declara responsable al señor Juan Antonio Toledo, en virtud de los tributos debidos por la firma Supermercados Toledo y su carácter de director en dicha organización comercial, aplicándose para ello el régimen de responsabilidad establecido en el Código Fiscal local.

En primer término, considera errónea la aplicación del régimen jurídico pertinente. En este punto, cuestiona el tipo de responsabilidad atribuida (objetiva) ya que esta ha sido aplicada en virtud del carácter de director de su representado; y en ningún momento se ha analizado si existía o no alguna circunstancia que pudiera considerarse como eximente de la misma.

También critica y argumenta que -por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores- compete al legislador nacional la regulación de la responsabilidad de marras, toda vez que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con los códigos de fondo por haberse delegado a la nación la facultad de dictarlos, habiendo admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifique o contradigan.

Por ello impugna la decisión de otorgar preeminencia jurídica al Código provincial por sobre la ley nacional. Agregan que la posición asumida por la mayoría del Tribunal de Alzada desvirtúa el régimen de la ley 19.550, ya que invierte el principio de la carga de la prueba.

Por eso expone que, en el ordenamiento societario, quien invoca la responsabilidad de un director debe probarlo.

Sin embargo, según la sentencia cuestionada, en los casos en que el acreedor sea el fisco provincial solamente debe probarse la calidad de director del funcionario y, de allí en más, este debería probar su inocencia, lo que consideran desajustado a derecho.

LA SENTENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE BUENOS AIRES

La Corte declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, manteniéndose lo resuelto en primera instancia sobre la inadmisibilidad del crédito

Se expone a continuación los principales argumentos expuestos por los jueces de la Corte: (4)

“Lo cierto es que, en la práctica, el sistema diseñado opera sustancialmente en clave objetiva. Así, se reitera el argumento entre las distintas salas que componen el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia según el cual “...al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presumen en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación” y que, “por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines” (conf. TFABA, Sala III, “Yell Argentina SA”, resol. de 3- X-2005; resuelven en igual sentido: Sala II, “Matadero y Frigorífico Merlo”, resol. de 12-VII-2016 y Sala I, “Petrolera Argentina”, resol. de 23-II-2016; e.o.)”

“Descartada entonces la incidencia de la culpa o dolo en la imputación de responsabilidad -por el contenido del texto legal y la interpretación que se le otorga- y determinada la presunción de responsabilidad, que fija el onus probandi en cabeza del responsable por deuda ajena, cabe evaluar cómo opera la dispensa legal, referida a la oportuna exigencia de los fondos al sujeto pasivo del gravamen y a que este lo haya colocado en imposibilidad de cumplimiento. “

“La eximición, por el modo en que se encuentra diseñada, opera con una rigidez tal que queda neutralizada. Aprehende un único supuesto (aquel que se configura cuando los responsables solidarios acreditan que en forma oportuna exigieron a la sociedad los fondos necesarios para el pago debido y que fue esta la que los colocó en imposibilidad de cumplimiento correcto y tempestivo), para cuya demostración debería dejarse constancia del pedido formal o de la oposición a la decisión societaria, por un medio con valor probatorio (v.gr., un acta de directorio, carta documento).”

“La ley 11.683 de procedimiento tributario nacional consagra un sistema de responsabilidad solidaria por deuda ajena diferente.

“Mas, como puede apreciarse, aun con razonables acotamientos, el régimen nacional difiere sensiblemente del provincial. Incluso se ha dicho que, en el orden federal, para extender la solidaridad a un representante o administrador “debe probarse -por parte del Fisco- que el responsable desplegó una conducta reprochable a título de culpa o dolo”, ya que “la carga de la prueba, en este proceso, queda reservada a quien alega la culpabilidad del responsable, es decir, al Fisco” (CNCAF, Sala III, “Molina”, sent. de 16-IX-2009; e.o.).

“Otro punto relevante que distancia ambos regímenes es el carácter subsidiario del federal, derivado de que, según se ha visto, el art. 8 de la ley 11.683 la sujeta a la condición de que la sociedad contribuyente no haya abonado el gravamen oportunamente reclamado por el Fisco.”

“Es decir que el organismo recaudador debe en primer lugar intimar a la firma que verifica el hecho imponible, para recién después poder proceder contra sus representantes y administradores. “

“El Código Fiscal de la Provincia no solo no exige que previamente se intime el pago a la firma contribuyente sino que impone a la agencia de recaudación tributaria proceder en simultáneo contra ella y sus representantes o administradores, dándoles intervención en el mismo procedimiento determinativo y sumarial (conf. art. 113, seg. párr.). “

“La disposición del Código coloca a los responsables por deuda ajena de cara a un sistema que no respeta el debido proceso (conf. arts. 18, Const. nac. y 15, Const. prov.), desde que -como se dijo- no responde adecuadamente al modo en que se hallan estructuradas las obligaciones y los deberes de los sujetos involucrados y, además, porque dificulta notablemente el ejercicio del derecho de defensa de representantes y administradores, que se ven requeridos frente a la autoridad tributaria de modo

concomitante con la sociedad contribuyente que integran, sujeto respecto del que deben acreditar acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad. “

“La responsabilidad solidaria extendida sobre la base de lo dispuesto por el Código Fiscal local, con prescindencia de todo análisis sobre la actuación concreta de los directores en cuestión y las decisiones tomadas por el órgano administrador, no resulta suficiente para tener por fundada la responsabilidad personal de aquéllos establecida en la específica normativa nacional.

“Y ante tal discrepancia reglamentaria, debe prevalecer la ley nacional en la regulación de la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por los actos incurridos en el ejercicio u ocasión de sus funciones, pues así ha sido preestablecido al organizarse el sistema federal de gobierno nacional.”

“En efecto, por tratarse de un aspecto sustancial de la relación jurídica habida entre acreedor y deudor (v.gr. el factor de imputación de la responsabilidad del sujeto obligado por actos cometidos en el ejercicio u ocasión de sus funciones), compete al legislador nacional su exclusiva regulación, en tanto las provincias no pueden dictar leyes incompatibles con aquello que los códigos de fondo establecen al respecto, pues al haber delegado tales facultades en la Nación, han admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria -y consecuente- restricción local de no dictar disposiciones que las modifiquen, alteren o contradigan, aún cuando se pretendan proyectar exclusivamente en el ámbito del derecho público local (CSJN, Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209; 320:1344; 327:3187; e.o.). “

Básicamente los argumentos de la Corte de Buenos Aires se refieren a que:

- a) Las normas del Código Fiscal de Buenos Aires operan sin juzgar la conducta (culpa o dolo) de los administradores. Es decir opera en modo objetivo.
- b) Solamente el administrador puede probar su eximición si demuestra que solicitó a la sociedad los fondos necesarios para el debido pago y que fue esta la que los colocó en imposibilidad de cumplimiento correcto y tempestivo. Esto en la práctica significa que el director tiene que hacer un pedido formal ya sea carta documento, acta de directorio u otro medio fehaciente y luego demostrar que no recibió los fondos. Esto no tiene razonabilidad.
- c) El código fiscal de la provincia no solo no exige que previamente se intime al pago a la firma contribuyente sino que impone que el ente recaudador proceda en simultáneo con ella y sus administradores, dándoles intervención en el mismo procedimiento determinativo y sumario. Es decir no hay carácter subsidiario. Esto viola el derecho al debido proceso.(art.18 Constitución Nacional)
- d) El régimen de responsabilidad previsto en el Código Fiscal de la provincia es más gravoso que el previsto en la ley 11683, pues en esta se intima a la sociedad primero y luego de quince días, si la misma no cumple, recién se avanza contra el administrador.
- e) La Provincia ha normado un factor de responsabilidad de los administradores distinto a lo previsto en la Ley General de Sociedades. Por tratarse de un aspecto sustancial de la relación jurídica entre acreedor y deudor compete al legislador nacional su exclusiva regulación, pues las provincias no pueden dictar leyes incompatibles con aquello que los códigos de fondos establecen al respecto, pues delegaron tales facultades a la Nación.(art.75, inc.12 Constitución Nacional).(5)

Luego el fisco de Buenos Aires dedujo recurso extraordinario federal, cuya denegación dio lugar a la queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pero esta desestimó la presentación directa, por resultar inadmisibles (6). Por ello la sentencia quedó firme.

CONCLUSIONES

A partir de este fallo los organismos fiscales provinciales deberían dejar de utilizar la figura del responsable solidario en forma objetiva o por el solo hecho del desempeño del cargo. Si se quiere extender la responsabilidad a los administradores deberán demostrar con pruebas que ellos incurrieron en algún supuesto de responsabilidad subjetiva, o sea culpa o dolo.

Aparte deberán intimar previamente a la sociedad y luego que esta no cumpla proceder contra el administrador, de tal manera que la responsabilidad sea subsidiaria.

Queda claro que en materias previstas en los códigos de fondos, los cuales las provincias delegaron su aplicación a la Nación, aquellas no pueden legislar en forma distinta.

NOTAS

- (1) Ley 19550. B.O.25/04/1972. (texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo.)
- (2) Ley 11683. Texto ordenado por decreto 821/98.
- (3) Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ley 10397, t. o. en 1911
- (4) Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, causa C.121.754 "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de Revisión".27/08/2021
- (5) Constitución Nacional, texto aprobado por ley 24430, 03/01/1995.
- (6) Recurso interpuesto por el fisco de Buenos Aires (CSJ 1011/2022/RH1)

**COMENTARIO AL FALLO “ALPHA SHIPING” CORTE SUPREMA DE JUSTICIA Y
SU IMPLICANCIA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE JUJUY.
ESP. CPN ELISEO RUEDA Y ESP. CPN CRISTIAN FABIÁN TORO**

RUEDA, ELISEO

eliseorueda@yahoo.com.ar

TORO, CRISTIÁN FABIÁN

fabiantoro17@gmail.com

Palabras claves: Tributario, Prescripción, Plazos

RESUMEN

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 07/03/2023 dicto sentencia en la causa “Alpha Shipping SA c/Provincia de Tierra del Fuego”, en la cual pronunció que la prescripción de las multas fiscales se rige por las normas del Código Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado), el cual establece un plazo de dos (2) años y que no son aplicables a las legislaciones locales, que en el caso del Código Fiscal de esa provincia – Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias), establece que el plazo de prescripción es de cinco (5) años.

Es un fallo de trascendencia en el ámbito tributario, más precisamente en los tributos locales ya que el impuesto sobre los ingresos brutos, automotor e impuesto inmobiliario e impuestos a los Sellos, son los que mayor recaudación tienen las provincias.

En el presente trabajo se realizará el análisis de dicho fallo y de las implicancias que tendrán en el Código de la Provincia de Jujuy; entendiendo que esta jurisprudencia se convertirá en una de las más trascendentales en materia de tributos.

Vamos a ver con sentido crítico que dijo el tribunal supremo con respecto a la prescripción de multas en los tributos locales.

1. Introducción.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 07/03/2023 dicto sentencia en la causa “Alpha Shipping SA c/Provincia de Tierra del Fuego”, en la cual pronunció que la prescripción de las multas fiscales se rige por las normas del Código Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado), el cual establece un plazo de dos (2) años y que no son aplicables a las legislaciones locales, que en el caso del Código Fiscal de esa provincia – Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias), establece que el plazo de prescripción es de cinco (5) años.

Es un fallo de trascendencia en el ámbito tributario, más precisamente en los tributos locales ya que el impuesto sobre los ingresos brutos, automotor e impuesto inmobiliario e impuestos a los Sellos, son los que mayor recaudación tienen las provincias.

En el presente trabajo se realizará el análisis de dicho fallo y de las implicancias que tendrán en el Código de la Provincia de Jujuy; entendiéndose que esta jurisprudencia se convertirá en una de las más trascendentales en materia de tributos.

Vamos a ver con sentido crítico que dijo el tribunal supremo con respecto a la prescripción de multas en los tributos locales.

2. Conceptos Importantes.

La prescripción tributaria consistente en la extinción de la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Dicha prescripción se refiere al crédito tributario, del cual la administración tributaria es titular.

Es de suma importancia recalcar que la prescripción es un modo anormal de extinguir la obligación tributaria y consecuentemente el crédito tributario.

Por ello es importante, mencionar lo expuesto por Catalina García Vizcaíno, que toma a Savigny, quien explicaba que **“la prescripción tiene lugar cuando perece un derecho de acción, porque el titular descuida ejercitarlo en un cierto plazo”**⁹⁾

El tema de prescripción de las infracciones y sanciones, con el transcurso del tiempo y de las diversas sentencias dictadas por los jueces para casos concretos, se ha transformado, para varios autores, en una cuestión importantísima, ya que a través de ella se ha intentado resolver la disputa referida a la naturaleza y el régimen jurídico que le es aplicable, y en mayor importancia como es el plazo de prescripción.

3. El caso en cuestión.

La Agencia de Recaudación Faguina (AREF), de la provincia de Tierra del Fuego, determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 5 a 12 del 2004 a la Empresa Alpha Shipping SA. Asimismo, en ese acto administrativo aplicó una multa por omisión de impuestos, correspondientes a esos períodos fiscales, según lo previsto en el Código Fiscal de esa provincia – Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias).

Agotada la vías en sede administrativa, la contribuyente presentó demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Superior de esa Provincia, en donde planteó, entre otros fundamentos, que las normas locales previstas en el Código Fiscal - Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias), relativas a la prescripción de las multas, resultaban inconstitucionales, toda vez que alteraban las previsiones de los artículos 31 y 75 (en su inciso 12) de la Constitución Nacional, ya que disponían un plazo de

⁹ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*” Tomo 1, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999, pag.377

prescripción quinquenal en colisión con el artículo 65, inciso 4) del Código Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado) que prevé uno de dos años, resultando este último aplicable.

El Tribunal Superior local rechazó el planteo, lo que motivó a la contribuyente a recurrir por vía extraordinaria ante la Corte Federal. Presentado el remedio federal, fue denegado por aquel, lo que obligó a que se deduzca un recurso directo, de queja, ante el Máximo Tribunal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con la disidencia del juez Horacio Rosatti, admitió la queja, hizo lugar al recurso extraordinario federal y, en consecuencia, resolvió que la acción para aplicar la multa tributaria debe regularse por El Código Penal, Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado) -artículo 65, inc. 4)-, debiendo desplazarse la aplicación del Código Fiscal - Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias).

4. La sentencia

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, resolvió que la multa aplicada por la Agencia de Recaudación Fueguina (AREF) estaba prescripta a la luz del plazo bienal previsto en el artículo 65, inciso 4) del Código Penal - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado), resultando inconstitucional el término de cinco años que preveía el Código Fiscal - Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias); dejando sentado que la sanción es de carácter penal y que, como tal, no persigue un interés de tipo fiscal o recaudador sino eminentemente punitivo.

Así, añadió que los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, y que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes.

Además, en dicho fallo se recordó el precedente “Lázaro Rabinovich” (Fallos: 198:139) en donde ya se había expedido sobre un tópico análogo: ***“La prescripción de la acción para imponer multa por infracción a las disposiciones de las leyes 371 y 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical se halla regida por el Código Penal, no obstante, lo que al respecto dispongan las leyes provinciales que no pueden reglamentar ese punto sin violación de los artículos 67, inciso 11) y 108) de la Constitución Nacional”.***

Seguidamente, confrontó esta doctrina con la recaída en materia de tributos locales, resaltando las conclusiones a las que arribó en las causas “Filcrosa” (Fallos: 326:3899) y, más recientemente, en “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA” (Fallos: 342:1903), aunque admitió que en esos casos aplicaba el Código Civil, pero que era similar la solución aquí adoptada en tanto también estaba en juego la llamada legislación común, que en el Código Penal forma parte.

Así mismo, se destacó que uno de los miembros de la Corte Suprema, había expuesto insistentemente que la prescripción no era una institución de derecho público local sino de derecho general, lo que justificaba sus razones en el ejercicio de la autoridad conferida al legislador. El artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional establece un sistema encaminado a comprender la generalidad de las acciones, que de esta forma pueden eliminarse, por lo que los órganos legislativos locales no tienen facultad para dictar disposiciones incompatibles con las contenidas en la Constitución. Sino el Código de fondo para estos casos.

Sobre estas bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República.

Por lo que, siguiendo la doctrina referida, se concluyó que corresponde aplicar en el caso bajo análisis, “Alpha Shipping SA c/Provincia de Tierra del Fuego”, el plazo establecido en el inciso 4) del artículo 65 del Código Penal y, por lo tanto, las acciones de la Dirección de Rentas, para aplicar una multa del período 2004, haciéndolo en el año 2009, con la emisión del correspondiente acto administrativo, estaban prescritas por haberse aplicado luego de los dos años.

5. Disidencia del Dr. Horacio Rossati

El Dr. Rossati, señaló **“Que la Constitución nacional utiliza el criterio de regla y excepción con relación a la distribución de competencia entre la nación y las provincias: la regla es la competencia provincial o local, la excepción es la competencia federal, de tal modo que todo aquello que no está expresamente cedido por las provincias al gobierno federal. Queda retenido en aquellas según artículo 121 de la Constitución Nacional”**. Y finalizó que **“la recurrente se apoya en una inapropiada lectura de la doctrina jurisprudencial de este Tribunal sobre la aplicación de los principios de derecho penal al ámbito de las infracciones administrativas; en efecto, a través de esa prudente línea jurisprudencial lo que siempre se ha propuesto este tribunal es garantizar – en el ámbito de las infracciones administrativas – la aplicación de ciertos principios y reglas del derecho penal a la actividad punitiva no delictual, en la medida que resulten compatibles (arg. Doc. Fallos 330:1855 y 335; 1089) sin embargo, esta construcción garantista, no puede extenderse hasta llegar al extremo de alterar las bases del sistema federal de gobierno y desconocer los regímenes e instituciones que, en ejercicio de atribuciones propias, se han dado las provincias”**

A juzgar por el análisis, la objeción del Dr. Horacio Rossati se basa en que el poder tributario no es una materia encomendada al Estado por las provincias, por lo que las provincias y los estados tienen derecho a regular los tipos de todas las obligaciones relacionadas con nacimiento y exigibilidad, incluyendo la forma en que se extingue la obligación tributaria, como el caso de prescripción.

6. El comentario e implicancias en el Código de la Provincia de Jujuy, Ley Provincial 5791/2013 (y sus modificatorias - Ley 6326/2022).

Del análisis del fallo **“Alpha Shipping SA c/Provincia de Tierra del Fuego”** se desprende dos posturas:

- Si le corresponde al Congreso de la Nación reglamentar en cuanto a la prescripción de la multa, según Artículo 75 inciso 12 y 126 de la Constitución Nacional, lo cual implica considerar la prescripción de 2 años para las multas por infracciones según el Código Penal.
- Si la prescripción de las multas por infracciones a tributos provinciales puede ser reglamentada por el legislador local ya sea provincial o municipal, por imperio de los artículos 5 y 121 de la Constitución Nacional.

A continuación, analizaremos cada una de ellas:

6.1. En el primer caso debe decirse que desde antigua data la Corte Suprema viene desarrollando y ampliando la jurisprudencia en el tema de infracciones y sanciones tributarias, dejando por sentado que las mismas tienen naturaleza penal, sin importar que las mismas estén reguladas en un cuerpo normativo distinto del Código Penal de la Nación o sean sancionadas por un nivel de gobierno Provincial o Municipal, pudiendo citar como precedente la causa “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. C/ Fisco Nacional” o “Parafina del Plata”

Una vez establecida la naturaleza penal de las infracciones tributarias frente a la multa debemos analizar la prescripción de las mismas, es decir el plazo de prescripción bienal establecido en el artículo 65 inciso 4 del Código Penal que prescribe que: **“Las penas se prescriben en los términos siguientes: ... La de la multa, a los dos años”**.

Esta postura manifiesta que la prescripción de multas fiscales locales, atento a su naturaleza penal, se debe regir por las disposiciones del Código Penal ya sea su inicio de término, causales de suspensión, interrupción o plazo.

A pesar que la naturaleza penal ha sido zanjada hace tiempo por la jurisprudencia en el leading case “Parafina del Plata”, en “Lapiduz” y “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL” entre otros que han receptado la teoría penalista que parte de la base que no existen diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones, haciendo hincapié en el carácter represivo de sus sanciones

Es decir que la jurisprudencia de la CSJN ha declarado que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, lo que determina que le sean aplicables todos los principios constitucionales en materia penal.

Precisamente para entender el sistema tributario general en el Estado democrático social de derecho se debe tener en cuenta dos puntos:

- .a) Los principios del derecho penal tributario se deben insertar armónicamente con los principios generales del propio derecho tributario.
- b) El derecho penal tributario debe ser necesariamente reconducido al derecho penal común y a sus principios generales.

Se entiende que a las infracciones y sanciones le son aplicables los principios constitucionales en materia penal.

En la jurisprudencia citada, no establece que se debe tener en cuenta el Código Penal para establecer la sanción y más aún el plazo de la prescripción de las mismas, sino se refiere a la aplicación de los principios penales al Derecho Tributario.

Retomando el análisis se dice que el artículo inciso 12 del artículo 75 de la Constitución Nacional manifiesta que: **“Corresponde al Congreso de la Nación. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización**

y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados.”

En el mismo sentido, el artículo 126 del mismo plexo normativo deja plasmado que: ***“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.”***

Con respecto a la jurisprudencia relacionada a los artículos mencionados, podemos citar la causa Sandoval, Héctor c/Provincia de Neuquén – CSJN – 08/07/1997, en la misma se sentenció que: ***“...La regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.”***

Posteriormente la Corte Suprema se pronunció sobre esta cuestión en la famosa sentencia Filcrossa S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de verificación en el municipio de Avellaneda. CSJN - En su opinión, la legislación provincial que regula disposiciones tributarias de manera contraria a lo dispuesto en el Código Civil es inválida, ya que las provincias no tienen competencia para dictar normas distintas a la legislación sustantiva mencionada anteriormente, incluso normas que involucran materias de derecho público local. .

Se explica que la prescripción no es un sistema de derecho público local, sino un sistema de derecho general, lo que demuestra que cuando el **legislador** nacional ejerce la autorización que le otorga el artículo 75, párrafo 12, no sólo estipula un límite de tiempo, pero también específicamente. Corresponde a diversas hipótesis, pero en este marco también establece un régimen destinado a comprender la prevalencia de las acciones que de esta manera pueden extinguirse.

Es importante mencionar que el 1° de agosto de 2015 entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, que produjo reformas significativas en cuanto a la prescripción contemplada en su Libro Sexto,

Dicha reforma consistió en reducir ciertos plazos y facultar a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia de tributos.

En el fallo “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa CSJN – 05/11/2019” se recordó nuevamente que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que,

en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo. Del mismo modo resolvió en “GCBA c/ Wal-Mart Argentina SRL”, del 08/04/2021

También en esta causa existe una disidencia del Dr. Rosatti, el mismo, señaló que, si bien se ha sostenido que no existe una diferencia estructural entre la relación jurídica civil y la relación jurídica tributaria, de allí no se deriva que el diseño constitucional argentino obligue al derecho tributario en general -y al derecho público local en particular- a sujetarse a las disposiciones de los códigos de fondo.

Sostuvo que la supuesta unidad conceptual de los institutos no implica, necesariamente, que deba existir un solo ordenamiento jurídico que los regule de forma uniforme, pues ese razonamiento, llevado al extremo y aplicado al reparto de atribuciones propias del federalismo, culminaría por vaciar completamente de competencias a las legislaturas locales en materias no delegadas.

Por ello, las provincias, y obviamente la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuentan con competencia para regular la prescripción de la acción tributaria en toda su extensión; esto es, en cuanto refiere a los poderes del Fisco para reclamar sus tributos (el plazo, la forma de cómputo y las causales de suspensión y/o interrupción) y en lo atinente a la acción de repetición.

Aclaró que ello no importa habilitar a dichas jurisdicciones locales a fijar plazos excesivamente extensos, disponer causales de suspensión o interrupción improcedentes, o habilitar modos de computar los plazos que tiendan a perjudicar a los contribuyentes, pues los poderes fiscales provinciales y municipales -tal como ocurre con el nacional- se encuentran sujetos a los principios constitucionales de la tributación y al principio de razonabilidad.

Ahora bien, el fallo se refiere a períodos en los que aún se encontraba vigente el Código Civil.

El Código Civil y Comercial, que entró en vigor en agosto de 2015, establece que las legislaciones locales podrán regular el plazo de prescripción de los tributos.

La sentencia en análisis, deja planteado varios interrogantes a saber:

- Cuál será la doctrina que sentará respecto de la delegación efectuada por el Código Civil y Comercial a las provincias, para que estas regulen el plazo de prescripción de tributos. Esta delegación podría ser considerada inconstitucional por contravenir lo previsto por el artículo 75, inciso 12, en cuanto que la Nación se desprende de facultades que le fueron atribuidas constitucionalmente.

6.2. En la segunda postura, la jurisprudencia tiene dicho en el caso de prescripción de las multas por infracciones a tributos provinciales puede ser reglamentada por el legislador local, por imperio de los artículos. 5° y 121 de la Constitución Nacional

Así el Artículo 5° de la mencionada norma nacional prevé que:” ***Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.***”

En el mismo criterio, el Artículo 121 de la misma norma legal, manifiesta que. **“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”**.

En “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”. **El Superior Tribunal de Justicia de Tierra del Fuego** argumentó que el plazo y cómputo de la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar y exigir multas debía estar regido por los artículos 81 y 82 del Código Fiscal local, que disponían un plazo de cinco años y comenzaría a correr a partir del 1° de enero siguiente a la comisión de la infracción.

En concordancia con la posición de la provincia, el Tribunal Superior entendió que este debía regirse por el Código Fiscal de esa provincia – Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias).

El Superior Tribunal explicó que al tratarse de multas aplicadas por la violación de normas tributarias locales reguladas íntegramente por el Código Fiscal de esa provincia – Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias), era lógico que el plazo y cómputo de la prescripción también sean regulados por este Código.

También consideró que afirmar que existe un plazo de dos años para que prescriban las multas, pero de cinco años para verificar y fiscalizar el impuesto es inconsistente: para que puedan aplicarse las multas en discusión, primero debe verificarse y fiscalizarse el cumplimiento de las obligaciones.

En el mismo sentido El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el caso **"Expte. n° 9722/13 “El Bagre Films SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘El Bagre Films SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos’”** resolvió que el plazo de prescripción de las acciones y los poderes del Fisco para aplicar multas tributarias por omisión fiscal es de cinco años. Respaldó así lo decidido por la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario

Tomó esa decisión en el marco de un pleito en el que un contribuyente venía sosteniendo que las multas tributarias revisten naturaleza penal, y en consecuencia su plazo de prescripción estaría regido por el Código Penal de la Nación, que dispone que sea de dos años para hechos reprimidos con multa, y no por el Código Fiscal de la Ciudad, que fija un plazo de cinco años para determinar y cobrar tributos

Los jueces José Osvaldo Casás, Ana María Conde y Luis Francisco Lozano coincidieron en sostener que el plazo de prescripción de las acciones de la Administración para imponer las multas fiscales es el mismo que tiene el organismo para determinar la obligación tributaria, es decir, de cinco años.

Señalan que la falta de un plazo de prescripción claro para la imposición de sanciones fiscales no conduce a la solución buscada por los demandantes, es decir, la aplicación del Código Penal. Basan esta decisión, entre otras razones, en una interpretación sistemática del código tributario fiscal y en las consecuencias perjudiciales de la aplicación de plazos diferentes para la determinación de las deudas tributarias y las consiguientes sanciones por omisión fiscal.

Casás se refirió en sus argumentos a las prerrogativas de los Estados locales para tipificar y sancionar contravenciones, infracciones y faltas, en los ámbitos más variados y específicamente, en materia tributaria

En la causa “Verdini, Edgardo Ulises c/ Instituto de Seguridad Social de Neuquén – Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Neuquén– 04/12/2003” donde la corte sentenció:”...**Que la aplicación**

de la prescripción quinquenal de la acción procesal administrativa prevista en la ley 1284 -Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia- prevalece sobre el plazo decenal del art. 4023 del Código Civil, toda vez que el Estado local tiene facultadas para legislar en esta materia, tal como se encuentra regulado en el art. 177 de la ley 1284 y en el art. 2, apartado a), inc. 4 y en el art. 19 del Código Procesal Administrativo, sin que por ello se afecten principios constitucionales...”

Un punto importante a tener en cuenta es la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones, es por ello que existen distintas teorías para analizar con precisión sobre la verdadera naturaleza de los ilícitos.

La teoría que enrolamos para este análisis es la teoría tributaria o autónoma considerando que la infracción tributaria se debe regir por normas propias, específicas, distintas a las del resto de derecho penal común.

Así lo cita Ludueña Gabriel, Goyeneche Eugenio, en el escrito **“Algo más sobre la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios”** cuando manifiestan **“que el máximo exponente de la doctrina autónoma es Guliani Fonrouge que señala que el ilícito tributario constituye un capítulo del derecho tributario. De esta manera, enfatiza que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal y tienen carácter sancionador, pero el Código Penal es aplicable tan solo cuando la ley fiscal remita a él”**

Dentro del mismo terreno, el Artículo 2532 del Código Civil y Comercial dispone que **“En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto a plazos de tributos”**

Del análisis del mismo se desprende la norma en vigor autoriza a las legislaturas locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia tributaria.

Así también, el mencionado párrafo del Código Civil y Comercial tiene concordancia con lo previsto en el artículo 2560 del plexo normativo vigente que establece que **“El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que este previsto uno diferente en la legislación local”**.

7. La regulación de la prescripción en el ámbito del Código Fiscal de la Provincia de Jujuy, Ley Provincial 5791/2013 (y sus modificatorias - Ley 6326/2022).

Antes de adentrarnos al análisis del Código citado, se hace imprescindible analizar lo que emana de la Ley de Procedimiento Fiscal 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) ya que la mayoría de los códigos locales siguen esa relación.

En el ámbito nacional, la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras o para hacerlas efectivas se encuentra normada en la Ley 11.683 de procedimiento fiscal.

Así el artículo 56 del texto legal citado describe que: **“...Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) Por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE**

INGRESOS PUBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación...”

En el mismo sentido en el artículo 58 manifiesta que: **“Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausura desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”.**

Nótese que el legislador nacional trata el tema de prescripción alejándose de las disposiciones del Código Penal, es así que fija el término para aplicar o hacer efectiva las multas en 5 o 10 años, según sea contribuyentes inscriptos o no inscripto.

Asimismo, enuncia un modo particular de cómputo de la prescripción de la acción iniciando el término el 1 de enero de cada año siguiente al hecho.

Adviértase que los plazos de 5 años son extensos y hubo interrogantes si dicho plazo se armoniza con la doctrina acerca del derecho a ser juzgado en un plazo razonable.

De más está decir que no admitirá objeciones ya que el plazo de 5 años del instituto de la prescripción esta normado por una norma de igual jerarquía al Código Penal, pues la Ley 11.683 (t.o. en 1998 sus modificaciones) es una ley emanada del Congreso de la Nación, como es el Código Penal.

Ahora bien, el Artículo 91 del Código Fiscal de la Provincia de Jujuy dispone que: **“Prescriben por el transcurso de cinco (5) años: 1. Las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones prevista en este Código y leyes fiscales especiales...”**

Es decir que el Código Fiscal de la Provincia de Jujuy, recepta el mismo criterio al contenido en la Ley de Procedimiento Fiscal, apartándose en forma integral del Código Penal con respecto al plazo de prescripción.

A modo ilustrativo y para sentar las bases del criterio a tomar sobre la postura que se planteó en el fallo Alpha Shopping, se analiza que del juego armónico de todas los Códigos Fiscales que conforman nuestra república, se observa que el plazo de prescripción de 5 años se encuentra en las siguientes legislaciones:

- Código Fiscal o Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en su artículo 72.
- Código Fiscal de la Provincia de Catamarca, en su artículo 82
- Código Fiscal de la Provincia de Chaco, en su artículo 86.
- Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, en su artículo 81.
- Código Fiscal de la Provincia de Santiago del Estero, en su artículo 150.
- Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe en su artículo 114.
- Código Fiscal de la Provincia de Santa Cruz, en su artículo 138.
- Código Fiscal de la Provincia de San Luis, en su artículo 93.
- Código Fiscal de la Provincia de San Juan, en su artículo 46.
- Código Fiscal de la Provincia de Salta, en su artículo 91.
- Código Fiscal de la Provincia de Río Negro, en su artículo 130.
- Código Fiscal de la Provincia de Neuquén, en su artículo 141.
- Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, en su artículo 48.
- Código Fiscal de la Provincia de La Rioja, en su artículo 44.
- Código Fiscal de la Provincia de La Pampa, en su artículo 137.

- Código Fiscal de la Provincia de Jujuy, en su artículo 91.
- Código Fiscal de la Provincia de Formosa, en su artículo 106.
- Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos, en su artículo 77.
- Código Fiscal de la Provincia de Corrientes, en su artículo 89.
- Código Fiscal de la Provincia de Córdoba, en su artículo 108.
- Código Fiscal de la Provincia de Chubut, en su artículo 87.
- Código Fiscal de la Provincia de Misiones lo fija 10 años, en su artículo 118.

Como se observa la mayoría de los códigos fiscales tienen legislado el plazo de la prescripción de las multas es de 5 años, a su vez si analizamos los mismos encontraremos diferentes formas de cómputo como así también de suspensión e interrupción.

La excepción fundamental de este tratamiento viene dada por el Código de la Provincia de Tucumán, que con la Ley 8.940 de fecha 30/03/2012 modificó el cómputo de la prescripción de la multa, así el artículo 54 de esa norma legal establece que: **“Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate”**.

Como se aprecia la doctrina del Poder Judicial de Tucumán respetó el lineamiento mayoritario de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Pero como es de costumbre y para que el Derecho Tributario sea dinámico existe otra doctrina mayoritaria sostenida por las provincias.

El más alto Tribunal de la Provincia de Córdoba estableció el no acatamiento del Corte Suprema, basado en los siguientes criterios¹⁰:

- **“En el caso no se trata de delitos sino de infracciones a normas tributarias.**
- **Las sanciones establecidas por faltas o contravenciones a normas locales tienen su regulación integral en normas de la misma naturaleza.**
- **El reconocimiento de la autonomía científica y dogmática de esta rama del derecho sirve no solamente para distinguirla del derecho privado sino de otra rama jurídica.**
- **Son siempre los contenidos de los bienes jurídicos amparados los que establecen las diferencias y las faltas del derecho fiscal”.**

Para refrendar al segunda postura con respecto a la prescripción, nos permitimos realizar el análisis de la causa Formaguera Sempé, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. Adm. S/rec. De inconstitucionalidad concedio” 23/10/2005.

En la misma, se discutía que la prescripción de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza de la Ciudad de Buenos Aires de un departamento en Cerrito y Juncal.

El Tribunal Superior de la Ciudad, con fundamento en que el Código Civil y Comercial, determinó la autonomía local para reglar el plazo de prescripción, se apartó de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema en “Filcrosa” retomando la doctrina de “Sociedad Italiana de Beneficencia”.

El Congreso de la Nación entiende que la regulación del plazo de prescripción de las acciones de los fiscos locales para cobrar tributos locales no forma parte de las facultades delegadas.

¹⁰ La Prescripción Penal Administrativa en el Ámbito Provincial – Rosenberg. Eric G. – ERREPAR - Boletín XXXV – Noviembre 2014.

Tratándose de su interpretación de la Constitución Nacional, resulta irrelevante la fecha de vigencia del Código Civil y Comercial.

El doctor Casás en una causa anterior afirmó que, estando la CSJN en el vértice superior de los tribunales nacionales y locales y que esta entendió que la prescripción es un instituto del derecho común, aun en las regulaciones del derecho público local -obligaciones tributarias, comprendiendo plazos de prescripción, momento desde el cual se inicia el cómputo, causales de interrupción y de suspensión- por respeto y economía procesal.

El doctor Lozano, por su parte, compartiendo el voto del doctor Casás, opina que el Congreso siempre ha entendido que era potestad reservada por las provincias la regulación de la prescripción de los tributos locales; prueba de ello es la regulación de la prescripción de las obligaciones tributarias regidas por la ley 11683, así como la que estableció como legislatura local con la ley 19.489.

La Nación decidió regular la prescripción de los tributos fuera del Código Civil -porque la materia está fuera de los códigos de fondo-, pero no reguló acciones en el caso de tributos provinciales, pues en ese caso habría violado el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional.

8. Colofón.

Como apartado final, se dice que la Corte Suprema, siendo cuatro miembros que integran dicho órgano judicial, por mayoría, excepto la disidencia de Dr. Horacio Rossati, dictó un emblemático fallo que perdurará en el tiempo donde se confirma que para las sanciones de multa provinciales aplica el plazo de prescripción que es de dos años por aplicación del Código Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado).

No debe perderse de vista la disidencia del Dr. Horacio Rossati quien con un estudio pormenorizado y teniendo en cuenta el derecho tributario autónomo y que las provincias dictan su propia norma, dejó sentado que las prescripciones de la multa son de 5 años.

Si bien es cierto que las multas materiales fiscales son de carácter penal por aplicación de numerosa jurisprudencia y se aplican los principios esenciales del Código Penal, pero no debe entenderse que porque las mismas tienen carácter de pena se deba aplicar la prescripción establecida en el Código de Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado), ya que consideramos que las sanciones tributarias no es un delito.

Entendemos que el fallo en cuestión dictaminó, que la prescripción de las multas se debe aplicar los 2 años normado en el Código Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado), pero nos adherimos a la doctrina que las provincias no pueden tipificar delitos, pero si pueden tipificar ilícitos provinciales que son ilícitos contravencionales.

En caso de una infracción, las provincias pueden imponer una sanción tal que fortalezca el cumplimiento de la obligación tributaria, es la postura de Giuliani Fonrouge.

A nivel Doctrinario, debemos referirnos a lo que MARIENHOFF ¹¹, que respondió la pregunta sobre cuál sería el término de la prescripción en materia contravencional o de faltas, el mismo autor respondió que **“Si dicho término estuviese previsto en la respectiva norma de policía, es obvio que hay**

¹¹ MARIENHOFF. op.cit.t.1 ps 173/4 16)Id,t.IV p.626

que atenerse al mismo, Si de esa norma nada dijera al respecto, dada la naturaleza penal de la sanción de policía, se aplican en subsidio las reglas establecidas en el Código Penal”

Creemos que cuando se quiere interpretar una norma cuyo alcance no es diáfano, hay que buscar en primer lugar el contexto donde se dictó la ley, de manera que haya entre ellas la debida correspondencia y armonía. En tal sentido solo cuando la ley específica no sea clara, en su interpretación puede acudir a otras leyes que se refieran sobre el mismo asunto y que tengan conexión con las leyes que componen el ordenamiento jurídico, en tanto y en cuanto lo permita la supletoriedad habilitada por la norma en cuestión.

En oposición de nuestra propuesta se podría afirmar que lo resuelto por la Corte Suprema en Alpha Shopping donde el Alto Tribunal aplicó el Código Penal, pronunciándose en contra de las atribuciones provinciales con respecto a la prescripción de las multas, hay que tener en cuenta la causa **“Caballero, Jorge Alberto y otros s/art.71 CC causa Nº CC/2000 s/queja por denegación de recurso de inconstitucional – incidente de prescripción – 08/11/2005”**., donde el Tribunal Cívero convalidó la aplicación del plazo de la prescripción contenido en el Código Contravencional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Es decir, en el mencionado caso se aplicó el plazo de prescripción en los códigos locales, no teniendo en cuenta el Código Penal. Esta decisión tomada y a efectos de afianzar nuestro criterio nos permite considerar que la doctrina judicial sentada en Alpha Shopping no sería pacífica.

Es por ello que estamos en condiciones de dejar plasmado que nos enrolamos en la teoría del Doctor Horacio Rossatti por considerar que la multa fiscal se debe tener presente la prescripción de 5 años en las legislaciones locales. .

9. Bibliografía

- Alpha Shipping S.A.c/ Provincia de TD.F.A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar – Corte Suprema de Justicia de la Nación – 07/03/2023.
- Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL. c/ Fisco Nacional DGI s/ demanda contenciosa – Corte Suprema de Justicia de la Nación – 15/10/1981.
- Los Mana S.A. sobre 6.1.52 – estacionamiento prohibido – Juzgado Penal Contravencional y Faltas Nº 15 – Buenos Aires – 30/05/2023.
- Murmis, Roberto D. (2016). Donde manda la Provincia, no manda la Nación. Doctrina Tributaria. ERREPAR (DTE)
- Ludueña, Gabriel E. (2023). La Corte señaló que la prescripción de las infracciones fiscales se rige por el Código Penal. Comentario al Fallo Alpha Shipping – ERREPAR (DTE).
- Vidal Quera, Gastón (2023). Para la Corte el plazo de prescripción de las multas por tributos locales es el del Código Penal y no el de los Códigos Fiscales. ERREPAR (DTE).
- De Luca Marin; Chicolino Ricardo (2017). Tributos Provinciale . Salta. Impuesto a las Actividades Económicas. Prescripción. Nuevo Código Civil y Comercial – Issa, Ricardo Javier c/Provincia de Salta . Corte Suprema Justicia Salta. ERREPAS (DTE).
- Código Fiscal de la Provincia de Jujuy.
- Soler Sebastián, “Derecho Penal Argentino” Topográfica Editora Argentina.
- Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso extraordinario denegado 17/11/2003.
- Código Penal de la Nación Argentina - Ley 11.179 (T.O. 1984 Actualizado)
- Código Fiscal de la Provincia de Jujuy – Ley Provincial 5791/2013 (y sus modificatorias - Ley 6326/2022)
- Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego – Ley Provincial 1075 (y sus modificatorias)

**ANÁLISIS IMPOSITIVO DE LOS PRINCIPALES INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE
INVERSIÓN EN ARGENTINA
ESP. CPN DIEGO EMILIANO PONCE**

Autor: Ponce Diego Emiliano

Correo Electrónico: emilianoponce734@gmail.com

Palabras Claves: Tributación Bursátil; Implicancias Tributarias en Inversiones.

Resumen:

El trabajo se enfoca en un análisis exhaustivo del marco tributario aplicado a los instrumentos de inversión en el mercado bursátil argentino. Se analizará la normativa, doctrina y jurisprudencia fiscal vinculadas a Plazos Fijos, Fondos Comunes de Inversión, Títulos Públicos, Obligaciones Negociables, Acciones, CEDEARs, ADRs y Criptomonedas.

Se resalta la importancia de considerar la carga tributaria al evaluar opciones de inversión, debido a que puede tener un impacto significativo en las rentabilidades finales. Para ello se brindará un análisis de los principales impuestos nacionales y provinciales que gravan los instrumentos financieros.

Los impuestos sobre los que se realizará el estudio de la normativa y jurisprudencia serán el Impuesto a las Ganancias, Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Ingresos Brutos e Impuesto a los Sellos. Sobre estos dos últimos impuestos se centrará el análisis en la legislación de la Provincia de Catamarca, pero no se puede dejar de lado la legislación de Buenos Aires ni de CABA por ser donde están radicados la mayoría de los instrumentos que se analizarán.

En resumen, este trabajo proporciona una visión detallada de cuáles son los impuestos y el impacto de estos, que debemos considerar dentro de nuestro análisis a la hora de seleccionar un instrumento financiero de ahorro o inversión.

1. Introducción

El objetivo de este trabajo es proporcionar un análisis detallado del marco tributario aplicado a los instrumentos de inversión utilizados en el mercado bursátil argentino. Dado que el mercado de capitales y la actividad bursátil engloban una amplia variedad de instrumentos y transacciones, que a su vez generan numerosos temas de estudio, nos enfocaremos en los principales instrumentos de inversión utilizados por los inversores en el mercado local.¹²

Los instrumentos de inversión analizados serán los distintos tipos de Plazos Fijos, Fondos Comunes de Inversión, Títulos Públicos, Obligaciones Negociables, Acciones, CEDEARs, ADRs¹³ y Criptomonedas. Es importante destacar que, debido a la novedad y a las inequidades tributarias existentes respecto de las monedas digitales y su tecnología subyacente, daremos atención al análisis de los aspectos más relevantes relacionados a éstas.

El análisis de las criptomonedas y la tecnología blockchain es especialmente relevante debido a su creciente popularidad y a los desafíos que plantean desde el punto de vista tributario. La falta de regulaciones claras y consistentes ha creado disparidades en cuanto a la forma en que se gravan estas transacciones, generando inequidades¹⁴ y dificultades para los contribuyentes y las autoridades fiscales.

Antes de comenzar con el desarrollo puramente impositivo del trabajo se describirán brevemente las características y funcionamiento de los mecanismos de inversión que serán objeto de estudio.

A lo largo del desarrollo del trabajo, examinaremos los distintos impuestos que inciden en los instrumentos financieros mencionados anteriormente y en las rentas que generan. Abordaremos el estudio del Impuesto a las Ganancias, el Impuesto a los Bienes Personales, el I.V.A., el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto a los Sellos. Sobre estos dos últimos impuestos centraremos el análisis en la legislación de la Provincia de Catamarca.

Al evaluar una alternativa de inversión, es importante tener en cuenta diversos aspectos, como el perfil de riesgo del inversionista, el horizonte de inversión, los objetivos, los riesgos y, sobre todo, las rentabilidades esperadas. En este último aspecto, a menudo se pasa por alto la carga tributaria correspondiente, a pesar de que esta puede tener un impacto significativo en la utilidad final.

En resumen, este trabajo se centrará en proporcionar un análisis exhaustivo del marco tributario aplicado a los instrumentos de inversión utilizados en el mercado bursátil argentino. Se espera ofrecer una visión completa de las implicancias tributarias que deben considerarse al tomar decisiones de ahorro o inversión.

¹² No se incluirán en el análisis los siguientes instrumentos financieros: Pases y Cauciones Bursátiles, certificados de fideicomisos financieros, tratamiento sobre securitización, contratos derivados (opciones, futuros, swaps, etc.), entre otros instrumentos.

¹³ Si bien los American Depositary Receipt (ADR) no cotizan en el mercado argentino, se analizarán los mismos por tener como activos subyacentes a acciones locales.

¹⁴ Se producen inequidades en temas como la fuente, costos computables, moneda en la que cotizan, entre otras.

2. Descripción de los Principales Instrumentos de Inversión

Al momento de seleccionar una opción de inversión, es común basarse inicialmente en el interés o rendimiento que promete el instrumento en cuestión. Sin embargo, el rendimiento no es el único factor por considerar al construir nuestro portafolio de inversión. Es crucial comprender las características y los mecanismos que generan las ganancias prometidas, así como los riesgos asociados a la inversión. El nivel de riesgo desempeña un papel fundamental, ya que un riesgo excesivo puede dificultar el logro del rendimiento esperado.

Además, es importante tener en cuenta otras características igualmente relevantes. Entre ellas se incluyen los montos mínimos de inversión necesarios, los plazos para recuperar la inversión y las regulaciones legales y tributarias. Estos aspectos son fundamentales para comprender cómo los impuestos afectan nuestro rendimiento final.

A menudo se descuida el análisis tributario que afecta a estos instrumentos, sin embargo, se insiste en su importancia debido a las significativas variaciones que pueden surgir en los rendimientos finales. Es posible que algunos instrumentos que parecen más atractivos en términos de rendimiento sean gravados con impuestos de manera considerable, lo que podría resultar en rendimientos relativamente bajos en comparación con los riesgos asumidos.

A continuación, se proporcionará información sobre las características de los principales instrumentos de inversión utilizados en el mercado bursátil argentino y, posteriormente, realizaremos el análisis exhaustivo de la normativa tributaria que les concierne.

2.1. Plazo Fijo

El Plazo Fijo Tradicional es un depósito bancario que se mantiene inmovilizado por un período determinado, al final del cual se recupera el capital invertido junto con intereses previamente acordados. Este instrumento implica un riesgo relativamente bajo, pero a menudo las tasas ofrecidas por los bancos son inferiores a la inflación, lo que puede resultar en una pérdida de poder adquisitivo real.

Se pueden realizar plazos fijos en pesos, en dólares, con cláusula de ajuste (UVA¹⁵).

2.2. Acciones – ADR – CEDEAR

Las acciones representan una fracción del capital social de una empresa y otorgan a sus titulares la calidad de socios o accionistas. Sin embargo, los ADR (American Depositary Receipt) permiten la negociación de acciones de empresas argentinas en las bolsas de otros países, a través de un instrumento respaldado por las acciones, lo que significa que los inversores que adquieren ADR no poseen en forma directa las acciones subyacentes.

¹⁵ Las Unidades de Valor Adquisitivo (UVA) surgieron en el año 2016, inicialmente bajo el nombre de Unidades de Vivienda (UVI). Estas unidades representan el costo de construcción de una milésima parte de un metro cuadrado de vivienda al 31 de marzo de 2016, establecido en \$14,05.

Por otro lado, los CEDEAR (Certificados de Depósito Argentinos) facilitan la cotización de acciones de empresas extranjeras en la Bolsa Argentina, como Google. La tenencia de un CEDEAR tampoco equivale a la tenencia directa de acciones.

La inversión en acciones conlleva riesgos elevados, ya que las ganancias dependen de la fluctuación de la cotización de las acciones y los dividendos. Los inversores están expuestos a riesgos como las pérdidas de la empresa, que pueden disminuir la cotización de las acciones, la posible falta de pago de dividendos y la variación del tipo de cambio de moneda extranjera, especialmente en el caso de empresas extranjeras.

2.3. Títulos Públicos - Obligaciones Negociables

Los títulos públicos son bonos emitidos por el Estado a nivel nacional, provincial o municipal con el propósito de obtener financiamiento para gastos públicos o proyectos de infraestructura. Estos bonos representan una promesa de pago en la que el Estado se compromete a reembolsar el capital prestado y los intereses acordados en un plazo específico. El plazo de estos bonos puede variar, desde corto plazo hasta sin un límite superior de duración.

El precio de cotización de estos bonos en el mercado secundario fluctúa a diario y depende de factores como el riesgo de incumplimiento por parte del Estado y las tasas de interés generales en el mercado. Los inversores pueden obtener ganancias tanto por los intereses como por las diferencias en el precio de los bonos.

Además de los títulos públicos, existen las Obligaciones Negociables, instrumentos equivalentes a los bonos públicos pero emitidos por empresas privadas para financiar sus inversiones. Aunque son instrumentos de inversión similares, es esencial destacar las diferencias en el tratamiento tributario que han experimentado a lo largo de los años.

2.4. Fondos Comunes de Inversión

Los Fondos Comunes de Inversión (FCI) son herramientas financieras que permiten a inversores agrupar su dinero en un fondo gestionado por una sociedad gerente autorizada. Esta sociedad administra las inversiones en nombre de los inversores. Los FCI ofrecen a los inversores la oportunidad de diversificar sus inversiones y acceder a una amplia gama de instrumentos financieros con montos de inversión bajos. El patrimonio de los FCI se divide en cuotas partes, que representan la participación de cada inversor en el fondo.

Existen dos tipos de FCI: los abiertos y los cerrados. En el caso de los FCI abiertos, las cuotas partes no cotizan en bolsa, y las operaciones de suscripción o rescate se realizan a través de la sociedad gerente que administra el fondo. Estos fondos son "abiertos" porque la cantidad de cuotas partes puede variar a lo largo del tiempo. La sociedad gerente de un FCI abierto puede invertir en acciones, bonos, ON, plazos fijos, entre otros. El tratamiento tributario que reciben los FCI puede o no coincidir con el tratamiento que recibir los instrumentos de inversión subyacentes que conforman el fondo.

Los FCI cerrados, por otro lado, tienen cuotas partes que cotizan en bolsa, y el número de cuotas partes es fijo durante la vida del fondo. La única forma de invertir en estos fondos es a través de operaciones en el mercado secundario con otros inversores. Los FCI cerrados también pueden invertir en los mismos instrumentos que los abiertos, así como en activos como bienes raíces y ganado.

2.5. Monedas Digitales / Criptomonedas

Las monedas digitales, conocidas también como criptomonedas, son formas de dinero digital que utilizan criptografía para garantizar y verificar las transacciones y operan en una red de computadoras distribuidas llamada blockchain. A diferencia de las monedas tradicionales, las criptomonedas son descentralizadas y no están controladas por una autoridad central, como un gobierno o un banco central. Bitcoin, lanzado en 2009 por un individuo o grupo bajo el seudónimo de Satoshi Nakamoto, fue la primera criptomoneda y sigue siendo la más conocida.

Las criptomonedas permiten transacciones directas y rápidas entre partes sin intermediarios, reduciendo costos y burocracia. Se almacenan en billeteras digitales que contienen claves criptográficas privadas para acceder y realizar transacciones. Obtener criptomonedas generalmente implica la compra a través de intercambios de criptomonedas o la minería, que requiere hardware especializado y consume mucha energía.

Las criptomonedas han atraído a inversores debido a su aumento en el valor en los últimos años, pero son inversiones altamente volátiles con riesgos significativos de pérdida. La legislación tanto en Argentina como a nivel mundial es nueva y no aborda completamente el tratamiento tributario de las criptomonedas en constante evolución, lo que crea incertidumbre.

3. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

3.1. Reforma establecida por la Ley 26.893 (B.O. 23/09/2013)

3.1.1. Operaciones de Compra y Venta de Acciones y Títulos Públicos

En septiembre de 2013 se sancionó la Ley 26.893 (B.O. 23/09/2013) trayendo consigo modificaciones a la LIG. Dentro de las novedades de mayor importancia se encontraba la modificación del art. 2 inc. 3) de la mencionada Ley.

Dado el impacto significativo que el art. 2 de la LIG tiene en el análisis global del impuesto, resulta pertinente citar el inc. 3).

ARTICULO 2º — ...

*...3) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, **acciones**, cuotas y participaciones sociales, **títulos, bonos y demás valores**, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.*

Si se compara el artículo antes y después de las modificaciones podemos concluir que la reforma solo tuvo incidencia para aquellos sujetos que tributan por la “Teoría de la Fuente”¹⁶, es decir, para los sujetos no empresas. Las ganancias de los sujetos empresas ya se encontraban gravadas previo a la modificación, de acuerdo con la “Teoría del Balance”¹⁷.

¹⁶ Establecido por el art. 2 inc. 1) de la LIG considerando ganancias a los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos siempre que cumplan con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente.

¹⁷ Establecido por el art. 2 inc. 2) de la LIG considerando ganancias a los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos sin importar si cumplen con los requisitos del inc. 1), siempre que los obtengan los sujetos especificados (sujetos empresas).

El inc. 3) comenzó a gravar los beneficios obtenidos por la compraventa de acciones, títulos públicos y bonos cualquiera sea el sujeto que las obtenga. Como se mencionó anteriormente este tipo de ganancias ya se encontraban gravadas para los sujetos empresa. Para estos sujetos, se consideraban (y hasta la fecha sigue siendo así) como rentas de la tercera categoría según el art. 49 (actual art. 53) y debían imputarse a los ejercicios fiscales correspondientes siguiendo el criterio de devengado según lo establecido en el artículo 18 (actual art. 24). Por otra parte, para las personas humanas y sucesiones indivisas, este tipo de rentas se consideran de segunda categoría y se imputan al ejercicio por criterio de lo percibido.

A partir de esta modificación estas rentas ya no necesitaban cumplir con los requisitos de habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente para ser consideradas gravadas. Cuando se haga un análisis de la reforma introducida por la Ley 27.430 veremos que este criterio se mantiene pese a haberse modificado nuevamente el art. 2 de la LIG.

Por último, para determinar cuáles son las ganancias obtenidas por los “demás valores” debemos remitirnos al Decreto 2334/2013 en su art. 1 donde nos aclara que son aquellos valores negociables emitidos o agrupados en serie susceptibles de ser comercializados en bolsas o mercados. Este concepto se aplica, por ejemplo, a contratos de opciones (call y put), de futuros o de swap, los cuales no son objeto principal de estudio del trabajo, pero sirve tenerlos en cuenta para saber que el término “demás valores” se refiere a estos y no a otros instrumentos.

3.1.2. Exenciones y Tasas del Impuesto. Determinación del Resultado Impositivo

La Ley 26.893 también realizó modificaciones en el art. 20 inc. w) (actual art. 26) estableciendo que quedarían exentos, para las personas humanas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país, *“los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta, o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, obtenidos por personas físicas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país”*. Sobre esto se imponían dos excepciones a la regla, no quedando exentas estas rentas en los siguientes casos:

- Fueran obtenidas por sujetos incluidos en el art. 49 inc. c) (actual art. 53 inc. e) de la LIG, es decir, sujetos que *“...realizaran la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuota categoría.”*
- Que los instrumentos mencionados no coticen en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública.

Podemos decir que los sujetos empresas claramente quedaban fuera de la exención, por lo que debían tributar sobre estas rentas a la alícuota general del 35%.

Al igual que para el caso anterior, los beneficiarios del exterior tampoco gozaban de la exención. Para este caso era indistinto si se trataba de personas humanas o jurídicas o si operaban con instrumentos cotizantes o no, en ningún caso les cabía la exención.

Para el caso de las personas humanas residentes y las sucesiones indivisas radicadas en el país, que obtenían rentas de instrumentos no cotizantes debían tributar, de acuerdo con el art. 90 (actual art. 94), a una alícuota del 15%.

3.1.3. **Ámbito de cotización**

La LIG en su art. 20 inc. w) (actual art. 26) establecía que quedaban fuera de la exención aquellos instrumentos “... *que no coticen en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública*”. Como podemos observar no señalaba otro requisito respecto de este tema ni tampoco hacía referencia a cuál debía ser el mercado o bolsa donde debían cotizar los instrumentos.

Es importante ahondar más sobre los conceptos de “autorización de oferta pública” y “cotización en bolsas y mercados de valores”.

Con respecto a la autorización de oferta pública “*se debería considerar cumplido el requisito con la sola resolución de “autorización de oferta pública” por parte de la respectiva autoridad de aplicación, sea la CNV en Argentina o el organismo equivalente en el exterior*” (Olivero Vila, La exención para Acciones y demás Valores con Oferta Pública y/o Cotización, 2015).

Por otra parte, al hablar de cotización en bolsas y mercados de valores, dado que no se imponen más requisitos dentro de la LIG, se puede afirmar que basta con que las acciones estén listadas para cotizar en alguna bolsa o mercado de valores.

En base a la terminología utilizada en la nueva ley 26831 como a la interpretación que el Fisco realizara en dictámenes anteriores a dicha ley, el término “coticen” debe interpretarse como acciones “listadas”, por lo que la excepción debería aplicar respecto de todas las acciones admitidas para su cotización, incluyendo aquellas en manos de accionistas mayoritarios que no las negocian normalmente a través de un mercado (Olivero Vila, La exención para Acciones y demás Valores con Oferta Pública y/o Cotización, 2015).

Sin embargo, a pesar de lo mencionado, el Decreto Reglamentario 2334/2013 (B.O. 07/02/2014) en su art. 42 dispuso que la exención correspondía cuando las operaciones se “*realicen a través de bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores (CNV)*”. De esto podemos resaltar que claramente el Decreto va más allá de lo que exige la ley, al menos en dos aspectos.

En primer lugar, el Decreto limitaba las bolsas y mercados de valores a los autorizados por la CNV, cuando la LIG no establecía este requisito. Siguiendo este criterio una operación de compraventa de acciones que coticen, por ejemplo, en la bolsa de New York, quedaba fuera de la exención y debía pagar el impuesto.

Además, el Decreto limitaba la exención para solo aquellas operaciones que se realicen “a través” de los mercados autorizados. Es decir, si se trataba de instrumentos cotizantes con autorización de oferta pública en un mercado autorizado por la CNV, pero la operación se concertaba por fuera de la bolsa tampoco se gozaba de la exención. Es común que las operaciones de grandes volúmenes de acciones se acuerden entre particulares sin recurrir a la bolsa de valores.

En el fallo “Stuart Milne, Ricardo Alberto c/EN - AFIP-DGI del Juzgado Nacional Cont. Administrativo. Federal. – N.º 11” con fecha 21/06/2017 se planteaba la inconstitucionalidad del mencionado art. 42, manifestando que a su entender se restringía la exención que para dichas operaciones expresamente prevé el art. 20, inc. w) de la Ley 20.628. Sin embargo, el juzgado rechazó el planteo. El argumento central del fallo es que la norma cuestionada “*no ha cambiado el espíritu o alcance de la ley, sino que por el contrario se ha procedido a reglamentarla siguiendo claramente su finalidad*”

A igual resolución llegó un fallo “Stuart Milne Jorge c/ AFIP – DGI de la Cámara en lo Cont. Administrativo Federal” en mayo de 2018. Los principales argumentos del Dr. Pablo Gallegos Fedriani fueron que *“la potestad reglamentaria habilita a establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa”* y que *“la conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley que reglamenta no consiste en una coincidencia textual entre ambas normas, sino de su espíritu.”*. Además, el Dr. Jorge F. Alemany expuso que *“el artículo 1 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica, y que las normas tributarias no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación. Se debe considerar que el “espíritu” o “finalidad” de la ley 26.893 fue la de gravar las ganancias provenientes de las ventas de acciones, y eximir las cuando constituyeran un medio para estimular la capitalización de las bolsas y mercados locales.”*

3.1.4. Exención de Operaciones con Títulos Públicos y Obligaciones Negociables.

La Ley 23.576 (B.O. 27/07/1998) en su art. 36 bis establecía que todos los beneficios que surjan de la operatoria con Obligaciones Negociables estarían exentos del IVA y del Impuesto a las Ganancias. En el mismo artículo se aclaraba que este tratamiento también era aplicable a los Títulos Públicos.

Aunque, a primera vista, parecía que la exención comprendía tanto a las personas humanas como jurídicas el Decreto 1076/92 (B.O. 02/07/1992) estableció que los sujetos empresas quedaban fuera de la exención (Zocaró, Una Bolsa de Impuestos. ¿Qué tributos pagan nuestras inversiones? (2a ed.), 2022).

3.1.5. Dividendos y Utilidades Distribuidas.

El art. 4 de la Ley 26.893 trajo modificaciones al art. 90 de la LIG (actual art. 94) comenzando a gravar los dividendos o utilidades en dinero o en especie – excepto el caso de que sean en acciones o cuota partes – que distribuyan los sujetos mencionados en el inciso a), apartados 1, 2, 3, 6 y 7 e inciso b), del artículo 69 de la LIG (actual art. 73), tanto a residentes del país como a beneficiarios del exterior.

Cabe destacar que los sujetos que distribuyen estos dividendos o utilidades son la SA, SRL, Sociedades en comandita constituidas en el país, Asociaciones civiles del país, Fideicomisos del país, Fondos Comunes de Inversión, Establecimientos Estables, entre otros.

Para estas rentas se establecía una alícuota del 10% que debía ser retenida e ingresada por el sujeto empresa en carácter de pago único y definitivo.

El art. agregado a continuación del 69 (actual art. 74) establecía que, en caso de distribuirse utilidades que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la LIG, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el 35% sobre el referido excedente. Esto es lo que se conoce en la jerga tributaria como “impuesto de igualación” y el fundamento de esto es que esas ganancias contables en exceso no han tributado la alícuota mencionada.

Por último, la retención del 10% fue derogada por el art. 75 de la Ley 27.260 en el año 2016.

3.1.6. Dólar Bolsa (o dólar MEP) y Circular 5/2014.

Al igual que sucede en la actualidad, desde fines de 2011 y hasta fines de 2015, regía en Argentina el “cepo cambiario”. Este cepo establecía la restricción en la compra de dólares, siendo imposible para la mayoría de la población acceder a la moneda extranjera a la cotización oficial.

Al haber restricciones para la compra comenzaron a tomar relevancia otras formas de adquirir dólares, y con ello tipos de cambio alternativos. Por ejemplo, se podía acceder mediante la compra en el mercado informal, comúnmente conocido como “dólar blue”.

Sin embargo, la mayoría de las empresas y personas que necesitaban comprar un volumen considerable de dólares para satisfacer el pago de compromisos optaron por recurrir a la operatoria de “dólar MEP” o “dólar bolsa”.

Esta operatoria se realiza a través del mercado de valores, es sencilla y permite adquirir dólares sin límites de forma legal. Básicamente consiste en comprar un Bono con pesos y posteriormente venderlo en dólares. En la actualidad se utiliza comúnmente para esta operatoria la compra en pesos del Bono AL30¹⁸ y la posterior venta, pero en dólares mediante el AL30D¹⁹. Por ejemplo, el AL30 cotizaba al 31/05/2023 en \$10.190 mientras que el AL30D en la misma fecha cotizaba a U\$D25,60. De la división de estos valores es que surge la cotización de dólar bolsa que a esa fecha era de \$10.190 / U\$D25,60 = \$398,04. Si buscáramos la cotización de este “tipo de dólar” para esta fecha en distintas páginas de cotización nos encontraríamos con un valor muy cercano a este²⁰.

En aquel momento la cotización de dólar que arrojaba esta operatoria era muy superior a la cotización de dólar oficial, por lo que algunas empresas optaron por deducir de la base del impuesto la diferencia como una pérdida.

Ante esta situación AFIP, en el ejercicio de las facultades conferidas por el decreto 618, emitió la Circular 5/2014 (B.O. 19/11/2014) en la cual aclaraba que no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP”, con títulos públicos. Es interesante destacar que la circular solo hace referencia a la prohibición de este tipo de operatoria con títulos públicos, cuando este mecanismo puede llevarse a cabo también con acciones. Incluso existen otros mecanismos similares para hacerse de dólares que la circular no incluyó dentro de su texto.

El fundamento que sostenía la norma era que estas “pérdidas” no se encontraban vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas, no cumpliéndose con lo que establecían los art. 17 y 80 de la LIG (actual art. 23 y 83). Tampoco se cumplían los requisitos del art. 82 inc. c) (actual art. 86) para ser consideradas pérdidas extraordinarias, que hacen referencia a casos fortuitos o de fuerza mayor sobre bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

¹⁸ AL30 es el nombre del “Ticker” identificatorio para este Bono cuando se opera en Pesos.

¹⁹ Cuando se opera en dólares un Bono a su “Ticker” se le agrega la letra “D” al final.

²⁰ La cotización podría diferir mínimamente porque en el cálculo realizado no se tuvieron en cuenta comisiones del agente de bolsa donde se realiza la operatoria. Cabe destacar que las comisiones son ínfimas (menores al 1%).

Respecto de la Circular, Fernández (El Dólar Bolsa y el Impuesto a las Ganancias, 2015) sostiene que:

“...no se puede afirmar simplemente como la hace la Circular que tales pérdidas “...no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por dicho impuesto...” sin mencionar la causa en la que se funda la aseveración. Por ello se trata de una afirmación dogmática, sin fundamento alguno, un caso de la antigua falacia conocida y denominada argumento ad verecundiam que, en lenguaje vulgar, se puede traducir como “esto es así porque lo digo yo, que soy quien interpreta la ley.

Desde otro punto de vista, la Circular no respeta la simetría del tributo, porque no acuerda el mismo trato a las ganancias que a las pérdidas; obsérvese que si el mismo contribuyente realiza la operación inversa: compra los títulos con moneda extranjera y los vende en pesos, obtendrá una ganancia gravada, con lo cual, en el absurdo criterio fiscal, cuando gana paga el impuesto, pero cuando pierde el quebranto no es computable. Por último, tampoco se ha respetado la equidad horizontal, al no disponerse igual criterio para las operaciones denominadas “contado con liquidación””.

3.2. Reforma Tributaria de Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) – Inclusión del “Impuesto Cedular”

La sanción de la Ley 27.430 trajo importantes modificaciones en todo el sistema tributario argentino, siendo de las principales afectadas por los cambios la LIG. Entre los cambios que más resaltaron estaban la reducción de la alícuota de impuesto sobre las ganancias de los sujetos empresas (combinada con retención de dividendos), y la modificación (y ampliación) del concepto de ganancias que establecía el art. 2 de la LIG. Se incluyeron rentas dentro de la base de imposición, como las monedas digitales, y se modificó el sistema de liquidación incluyendo un esquema de imposición “cedular” para algunas rentas.

3.2.1. Ampliación del Objeto del Impuesto

A partir del 1 de enero de 2018 se amplió el concepto de ganancias que establecía el art. 2 de la LIG. No todos los cambios introducidos están relacionados con la gravabilidad de los instrumentos financieros que son objeto de estudio del presente trabajo. Sin embargo, repasaremos brevemente los cambios que sufrió el artículo mencionado.

Se modificó el apartado 3) quedando alcanzados los rendimientos que provengan de la enajenación de bienes muebles amortizables. Antes de la reforma este apartado incluía también a resultados por enajenación de acciones, títulos y bonos.

Se introdujo un apartado 4) considerando ganancias a “los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”.

Podemos ver una clara intención de los legisladores de gravar las rentas financieras obtenidas del mercado de capitales, incluyendo dentro del objeto del impuesto a varios instrumentos financieros. Se ha introducido incluso la gravabilidad de las ganancias generadas por la compraventa de monedas

digitales. Esta medida probablemente se haya basado en el aumento exponencial de la cotización del Bitcoin, que pasó de valores inferiores a U\$D 1.000 a principios de 2017, hasta casi alcanzar los U\$D 20.000 al finalizar el mismo año.

Por último, el apartado 5) introduce los resultados provenientes de la enajenación de bienes inmuebles.

En estos últimos 3 apartados mencionados no importa que sujeto obtenga las ganancias y tampoco se considera como requisitos la periodicidad, permanencia o habilitación de la fuente productora. Es decir, quedan alcanzadas todos los sujetos que obtengan estas ganancias, sean personas físicas o jurídicas, sin importar si cumplen con el criterio o teoría de la fuente.

3.2.2. Cambio en la forma de liquidación – Introducción del sistema cedular.

No solamente se modificó y amplió el objeto del Impuesto a las Ganancias, sino que también se implementó un nuevo esquema de liquidación para ciertos tipos de ingresos en el caso de las personas físicas y las sucesiones indivisas. Se incorporó un nuevo sistema "cedular" de liquidación, que se suma al sistema de liquidación global y progresiva. Este sistema "cedular" implica la aplicación de diferentes tasas impositivas a ciertos tipos de ingresos, según corresponda en cada caso.

Dentro de las rentas sujetas a este nuevo método de liquidación, se encuentran las obtenidas por la venta de inmuebles y sus derechos, así como las rentas financieras. Ambas son consideradas rentas de capital, específicamente de segunda categoría.

Esta novedad solo resulta procedente para las rentas de fuente argentina, dado que las rentas de fuente extranjera estaban alcanzadas a la imposición progresiva y personal (o liquidación tradicional).

Un aspecto importante para tener en cuenta es que las rentas sujetas a esta forma de liquidación están justamente "cedularizadas" de manera individual, lo que conlleva ciertas limitaciones prácticas. En primer lugar, las ganancias determinadas en cada impuesto cedular no pueden ser compensadas con pérdidas provenientes de la imposición progresiva y personal. Además, las pérdidas generadas en cada impuesto cedular no son compensables con ganancias provenientes de la imposición progresiva y personal, ni tampoco pueden ser compensadas entre los diferentes impuestos cedulares entre sí. (Amaro Gómez, 2019).

El impuesto cedular a la renta financiera podía ser de tres tipos y estaban especificados en los siguientes artículos:

- Artículo 90.1 (actual art. 95): Rendimiento producto de la colocación del capital en valores, el cual grava los rendimientos de los denominados activos financieros de renta fija.
- Artículo 90.3 (actual art. 97): Dividendos y utilidades asimilables, que grava los rendimientos de los denominados activos financieros de renta variable.
- Artículo 90.4 (actual art. 98): Enajenación de activos financieros, gravando el resultado de la enajenación tanto de activos financieros fijos como variables.

La mecánica de liquidación que estaba determinada por el art. 90.6 de LIG (actual art. 100) y por el art. 149.15 del decreto 1344/2018, agregado por el decreto 1170/2018.

De acuerdo con estas disposiciones, se procede de la siguiente manera: se resta al monto de enajenación del activo financiero (o al interés obtenido) el costo incurrido en su adquisición (en el caso de acciones, la Ley de Impuesto a las Ganancias permite actualizar el costo por IPC). A este resultado

se le pueden restar los gastos directos e indirectos relacionados con la adquisición de los activos y las pérdidas de ejercicios anteriores (en caso de haberlas). Finalmente, se descuenta la Deducción Especial establecida en el art. 90.6 de la LIG (actual art. 100). Esto nos proporciona la base sobre la cual se aplica la alícuota establecida para cada tipo de renta.

Para los impuestos cedulares de los art. 90.1 y 90.3 (rendimientos sobre capital y dividendos, respectivamente) (actuales art. 95 y 97) no tendremos costo computable. Por otra parte, la deducción especial solo será procedente para las rentas de los incisos a) y b) del art. 90.1 (actual art. 95) e incisos a) y b) del art. 90.4 (actual art. 98).

Con respecto a la deducción de gastos, de acuerdo con lo que establece el art. 90.7 (actual art. 101), resulta deducible todo gasto necesario para mantener, conservar u obtener la fuente de ganancias gravadas.

3.2.3. Fuente

A partir de la sanción de la Ley 27.430 se introdujo un concepto nuevo para la determinación de la fuente, en particular para el caso de rentas financieras.

En el art. 5 encontramos el criterio general para determinar si las rentas son de fuente argentina o extranjera. Serán de fuente argentina toda renta cuyo hecho generador se produjo dentro de las fronteras del territorio del país. Serían aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite territorial, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervienen en las operaciones, ni del lugar de celebración de los contratos.

Sin embargo, existen excepciones a este criterio general y entre ellas encontramos al tratamiento que brinda el art. 7 de la LIG sobre los bienes a que se refiere el art. 2 en el apartado 4). Las ganancias provenientes de la tenencia y enajenación de acciones, cuotas y participaciones sociales – incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos o contratos similares -, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores se considerarán de fuente argentina cuando el emisor se encuentre domiciliado o radicado en la República Argentina.

Por ejemplo, la ganancia por la venta de un bono argentino será de fuente argentina, siendo indistinto si la operación la realizamos en el Mercado de Valores Argentino o en algún mercado de valores de Estados Unidos. Solo importa en este caso quien es el emisor del bono, que en este ejemplo es el Estado Argentino.

Para los CEDEARs o ADRs el art. 7 establece que serán de fuente argentina cuando el emisor de las acciones subyacentes a las que representan se encuentre domiciliado, constituido o radicado en la Argentina. No importa quién es el emisor de los certificados si no quien es el que emite el activo subyacente (acciones). Considerando esto, las ganancias provenientes de un CEDEAR son de fuente extranjera (acciones subyacentes emitidas por empresa extranjera), mientras que las ganancias de un ADR son de fuente argentina (acc. subyacentes emitidas por empresa argentina).

Es interesante destacar que, con relación a las criptomonedas, ni la LIG ni el Decreto Reglamentario definieron este nuevo instrumento ni dejaron reglas para establecer la fuente. Se debe recordar que estos instrumentos son emitidos de forma descentralizada por lo que difícilmente podremos basarnos

en el emisor para definir cuál es la fuente de la ganancia obtenidas por ellas. No son emitidas por organismos, bancos ni estados si no que para su creación normalmente se recurre a la “minería”²¹ y en todo caso son emitidas por todos los nodos interconectados de la red.

La definición de la fuente no es un tema menor ni que sirva solo para definir técnicamente de donde proviene una ganancia si no que nos permite conocer cuál es el tratamiento impositivo que la LIG establece para cada caso.

En el caso que las rentas financieras tengan fuente argentina y sean obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas serán consideradas dentro de los artículos agregados a continuación del art. 90 (actuales art. 95 al 98) que contemplan el “impuesto cedular”, con el esquema de liquidación explicado en el apartado anterior.

En cambio, si las rentas de este tipo, obtenidas por personas humanas o sucesiones indivisas, son de fuente extranjera tendremos que diferenciar entre:

- Intereses y rendimientos obtenidos de colocación de capital: se aplica esquema de liquidación global y progresiva con alícuota de hasta el 35%.
- Rentas por enajenación de valores: se aplica el tercer párrafo del art. 90 con una alícuota del 15%.

3.2.4. Exenciones

La reforma contempló la modificación y la eliminación de algunas de las exenciones establecidas en el art. 20 de la LIG (actual art. 26).

Entre las que se refieren a rentas financieras tenemos que la LIG dejó de eximir los intereses de plazos fijos (modificándose el inc. h) y los rendimientos de títulos públicos y obligaciones negociables (derogándose el inc. k).

El inc. w) del art. 20 se modificó y consideró exentas para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes del país las ganancias de la compraventa de acciones y de CEDEARs siempre que se cumplan con determinados requisitos. El inciso establecía que *“El beneficio previsto en el párrafo precedente sólo resultará de aplicación en la medida en que (a) se trate de una colocación por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores; y/o (b) las operaciones hubieren sido efectuadas en mercados autorizados por ese organismo bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas; y/o (c) sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canje autorizados por la Comisión Nacional de Valores.”*

En este mismo inciso también se contempló que estuvieran exentas las ganancias obtenidas por el rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión (FCI) del primer párrafo del art. 1 de ley 24.083 y sus modificaciones, en tanto el fondo se integre, como mínimo, en un porcentaje que determine la reglamentación, por los instrumentos antes mencionados (acciones), siempre que cumplan las

²¹ La minería de criptomonedas es el proceso de utilizar potencia informática (tanto de hardware como software) para resolver complejos problemas matemáticos y verificar transacciones en una red blockchain. Los mineros compiten para ser los primeros en resolver estos problemas y, al hacerlo, obtienen recompensas en forma de nuevas criptomonedas. La minería es esencial para garantizar la seguridad y la integridad de la red, y también ayuda a mantener la emisión controlada de las criptomonedas.

condiciones que se mencionaron en el párrafo anterior. Los FCI a los que hace referencia el inciso son los de tipo “abierto”.

El DR 862/2019 establece en su art. 86 que el porcentaje mínimo sea del 75% de acciones. En caso de que se modifique la composición del fondo, se mantendrá la exención de este instrumento siempre que no se disminuya el porcentaje mínimo por un periodo continuo o discontinuo de más de 30 días.

Para clarificar lo expuesto supongamos un FCI que está compuesto por 80% de acciones que cotizan en el mercado argentino y que cumplen con las condiciones impuestas por el mencionado artículo. El restante 20% está compuesto por certificados de plazo fijo.

- Si esta composición se mantiene durante todo el ejercicio fiscal, las ganancias que se obtengan por el rescate de las cuotas partes estarán exentas.
- Si se modifica la composición, pasando a tener un 30% de certificados de plazos fijos, y esta se mantiene por más de 30 días (continuos o discontinuos) se perderá el beneficio de la exención.

Por último, para el caso de los beneficiarios del exterior el inc. w) eximió las ganancias de la compraventa de acciones cotizantes en el mercado argentino, compraventa e intereses de títulos públicos (salvo que se trate de LEBACs²²), rescates de FCI abiertos, obligaciones negociables, títulos de deuda de fideicomisos financieros. Se puede observar claramente que la LIG fue más “bondadosa” en cuanto a exenciones con los beneficiarios del exterior. Esto con el supuesto fin de incentivar la inversión financiera en el país (Zocaro, Una Bolsa de Impuestos. ¿Qué tributos pagan nuestras inversiones? (2a ed.), 2022).

3.2.5. Intereses y rendimientos por colocación de capital en valores

La cédula de intereses e impuestos estaba comprendida en los art. 90.1 y 90.2 (actuales art. 95 y 96), que en la actualidad se encuentran derogados.

El art. 90.1 se correspondía con los intereses y rendimientos producto de la colocación de capital en activos detallados en el art. 90.4 (actual art. 98) (como bonos o títulos públicos, por ejemplo) y a los intereses generados por depósitos a plazo (ejemplo: plazo fijo en cualquiera de sus variantes) realizados en cualquiera de las instituciones de la Ley 21.526²³.

Por otra parte, el art. 90.2 daba detalles de cómo se debía tributar cuando se tenían descuentos o primas en la operatoria compra venta de, por ejemplo, títulos públicos. Estas situaciones se representan cuando se realiza una compra de uno de estos valores por un monto inferior o superior al de su Valor Nominal²⁴.

Sobre estos instrumentos, el art. 90.1, establecía dos alícuotas a aplicar sobre la base imponible dependiendo del tipo de renta obtenida.

²² Letras del Banco Central. Son emisiones de títulos de deuda a corto plazo emitidas por el Banco Central de la República Argentina con el objeto de regular la cantidad de dinero de la economía.

²³ La Ley 21.526 (B.O. 14/02/1997) regula a las Entidades Financieras.

²⁴ Un valor nominal es el valor “nominativo” asignado a un activo financiero o inversión al momento de su emisión. Este valor proporciona una referencia estable para transacciones y cálculos financieros, aunque puede diferir del valor real de mercado. Se utiliza como base para calcular pagos, intereses y otros flujos de efectivo asociados.

- Alícuota del 5%: Para intereses de depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotapartes de FCI, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, **en moneda nacional y sin cláusula de ajuste**.
- Alícuota del 15%: Para las mismas rentas obtenidas de los instrumentos del párrafo anterior, pero **en moneda extranjera o con cláusula de ajuste** (por ejemplo, plazo fijo UVA).

3.2.6. Dividendos y utilidades asimilables – Dividendos Presuntos.

El art. 46 (actual art. 49), con la reforma de 2017, se modificó y comenzó a considerar como ganancias gravadas, en cabeza de sus receptores, a los dividendos y utilidades empresarias distribuidas. Antes de la Ley 27.430 estas rentas eran consideradas como no computables para las personas humanas y sucesiones indivisas. Además, se introdujo el concepto de dividendos presuntos en el art 46.1 (actual art. 50).

El art. 90.3 (actual art. 97) establecía que la distribución de dividendos y utilidades (de sociedades del país) debían tributar una alícuota del 7% para los ejercicios 2018 y 2019 (que se sumaba a la alícuota societarias del 30%), y una alícuota del 13% para los ejercicios de 2020 en adelante (alícuota societaria del 25%).

Luego esto se modificó con la Ley 27.541 manteniendo para 2020 las alícuotas personales y societarias del 7% y 30%, respectivamente. Por último, al menos hasta la fecha, se introdujo una nueva modificación en 2021 con la Ley 27.630 (B.O. 16/06/2021) dejando fija las tasas personales y corporativas mencionadas. Como podemos apreciar nunca llegó a aplicarse la alícuotas del 13% y 25% propuestas a fines de 2017.

3.2.7. Cédula correspondiente a la enajenación de valores.

El art. 90.4 (actual art. 98) de la LIG brinda las reglas tributarias para las rentas obtenidas por la enajenación de activos financieros, siempre que se trate de rentas obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas y sean de fuente argentina. Se estableció alícuotas del 5% y 15% dependiendo de la renta obtenida:

- a) Títulos públicos, obligaciones negociables, Títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión no comprendidos en el inciso c) siguiente, así como cualquier otra clase de Título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional sin cláusula de ajuste: **cinco por ciento (5%)**.
- b) Títulos públicos, obligaciones negociables, Títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión no comprendidos en el inciso c) siguiente, monedas digitales, así como cualquier otra clase de Título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera: **quince por ciento (15%)**.
- c) Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1° de la ley 24.083 y sus modificaciones, que (i) cotizan en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores que no cumplen los requisitos a que hace referencia el inciso w) del artículo 20 de esta ley, o que (ii) no cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores: **quince por ciento (15%)**.

3.2.7.1. Obligaciones Negociables y Títulos Públicos.

Las ganancias obtenidas por la enajenación de Obligaciones Negociables tienen un tratamiento similar a la de los Títulos Públicos. Tendremos que analizar si se tratan de instrumentos con o sin cláusula de ajuste o si son en moneda extranjera o moneda nacional. Como se puede observar en el art. mencionado en el párrafo anterior, para los casos de que sean en moneda nacional la alícuota será del 5%, mientras que, si son en moneda extranjera o en moneda nacional con cláusula de ajuste se tributará a un 15%.

Es importante destacar que para estos instrumentos no se permite actualizar el costo computable mediante Índice de Precios al Consumidor (IPC), a diferencia del caso de las acciones donde si está permitido por la LIG.

3.2.7.2. Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones (ADR).

El inc. c) del art. 90.4 (actual art. 98) alcanza dentro del impuesto cedular a las rentas producidas por acciones o valores representativos, y los grava a una tasa del 15% sin importar la moneda o cláusula de ajuste. En este tipo de instrumentos se puede deducir del precio de venta el costo de adquisición actualizado por el (IPC) desde la fecha de adquisición hasta la fecha de la transferencia. Vale aclarar que esta actualización solo procede si la adquisición se produjo desde el 01/01/2018.

Es importante remarcar que las rentas a las que se refiere este art. son las de fuente argentina. Las ganancias por enajenación de estos instrumentos de fuente extranjera (ejemplo: acciones de AMD) tienen el tratamiento al que hace referencia el tercer párrafo del art. 90 (actual art. 94), que igualmente la alícuota es también del 15%.

En el caso de, por ejemplo, los CEDEARs, debemos recordar que tampoco están incluidos dentro de este apartado por ser rentas de fuente extranjera al ser valores representativos de acciones del extranjero y según el art. 7 de la LIG para estos casos debemos determinar la fuente en base a quien es el emisor de los activos subyacentes. Sin embargo, de acuerdo con lo expuesto en apartados anteriores, las rentas por enajenación de estos instrumentos se encuentran exentas.

3.2.7.3. Cuotapartes de Fondos Comunes de Inversión

Las ganancias por suscripción – rescate de FCI abiertos quedaron alcanzados a alícuotas del 5% o 15% dependiendo de moneda o existencia o no de cláusula de ajuste, al igual que en los casos similares que vimos en los apartados anterior.

Por otro lado, las ganancias por enajenación de FCI cerrados se gravan directamente a la alícuota del 15%. Al costo computable, para determinar la ganancia de estos FCI, se lo determina actualizando por IPC, mientras que no se permite el ajuste por inflación para el caso de los FCI abiertos.

El problema de los FCI es que justamente son fondos compuestos por muchos activos y suelen presentarse casos que contienen instrumentos en pesos y en dólares, o exentos y no exentos, y es necesario determinar que alícuota se aplicará en estos casos. Para estas situaciones, el segundo párrafo del art. 90.4 (actual art. 98) establece que para determinar el tratamiento impositivo de los FCI abiertos se deben considerar al activo subyacente principal.

Según el DR en el art. 149.13 existirá activo subyacente principal cuando una misma clase de activos represente, como mínimo el 75% del total de las inversiones realizadas por el fondo. Este requisito no

se considera cumplido si se modifica la composición del fondo, haciéndolo caer a un porcentaje inferior durante un periodo continuo o discontinuo de más de 30 días. Es decir, deberemos diferenciar entre cada uno de los incisos del art. 90.4 (actual art. 98) para determinar una “clase” de activo.

En el caso de que exista un activo subyacente principal se aplicará el tratamiento impositivo que merezca esta clase de activo a la totalidad del FCI. Por ejemplo, si el FCI está compuesto por un 80% de acciones cotizantes (que cumplen los requisitos para estar exentas) y el otro 20% por activos no exentos, las ganancias obtenidas por la totalidad del FCI estarán exentas. Lo mismo sucede en caso de que el activo subyacente principal esté gravado a una tasa del 5% y el resto a la del 15%.

Se complica un poco más el tratamiento cuando nos encontramos con FCI abiertos que no tienen un activo subyacente principal. Para estos casos se deberá diferenciar las ganancias obtenidas por cada clase de activos y aplicar el tratamiento impositivo que corresponda. Estos datos deberán ser provistos por la sociedad gerente del FCI.

3.2.7.4. Monedas digitales.

El impuesto cedular incluye las ganancias de fuente argentina en cabeza de personas humanas y sucesiones indivisas de monedas digitales. Las de fuente extranjeras reciben el tratamiento del art. 90 de la LIG (actual art. 94). A continuación se realiza un análisis de las particularidades que presenta la gravabilidad de estas rentas.

3.2.7.4.1. Ausencia de definición legal del concepto de monedas digitales.

La creciente popularidad y adopción de las monedas digitales, como el Bitcoin y otras criptomonedas, ha planteado desafíos regulatorios en varios aspectos. Uno de los problemas más destacados radica en la falta de una definición legal, clara y específica sobre las monedas digitales en la Ley del Impuesto a las Ganancias, así como en su Decreto reglamentario y en las Resoluciones Generales de la AFIP en Argentina. Esta laguna legal ha generado incertidumbre en relación con la forma en que se deben gravar las ganancias y las transacciones con monedas digitales, lo que ha dado lugar a una situación compleja y confusa para los contribuyentes y las autoridades fiscales.

3.2.7.4.2. Fuente de donde proviene la ganancia

Como vimos en secciones anteriores la “guía” para determinar la fuente de las ganancias estaba en el art. 5 y 7 de la LIG. Basándonos en lo que dice el art. 7 podríamos decir que las ganancias por enajenación de criptomonedas serán de fuente argentina si el emisor se encuentra domiciliado, establecido o radicado en el país. Es de suma importancia determinar la fuente de las ganancias para saber si corresponde aplicar el tratamiento dispuesto en el art. 90.4 (actual art. 98), renta de fuente argentina; o si se tiene que aplicar el art. 90 tercer párrafo (actual art. 94), renta de fuente extranjera.

La problemática surge cuando no se cuenta con una clara definición de los criterios que determinan la residencia o domicilio del emisor de las criptomonedas. La naturaleza descentralizada y global de las criptomonedas hace que sea difícil atribuir una fuente específica a las ganancias generadas por su enajenación. Esto puede resultar en conflictos de interpretación y disputas en la aplicación del impuesto.

3.2.7.4.3. Determinación del costo computable

Para determinar una ganancia bruta es necesario tener en claro tanto el precio de venta de la moneda digital como el costo computable. Con respecto al precio de venta no existe mucho problema porque en definitiva es el precio por el que acuerdan las partes realizar la operación.

Por otra parte, en principio parecería que tampoco existiría problema en determinar el costo de adquisición, debido a que este sería el precio de venta que se pactó en el momento de la compra original que dio origen al ingreso al patrimonio de la criptomoneda. Sin embargo, no es la única manera de adquirir criptomonedas, podría darse el caso en que se hayan obtenido las mismas mediante minería.

En el caso de la minería se utilizan hardware y energía eléctrica como elementos básicos para realizar la tarea, sería muy complejo determinar qué proporción de energía y qué porcentaje de la amortización de los equipos corresponde computar al costo de una determinada criptomoneda. A su vez, resultaría imposible fiscalizarlo para las agencias recaudadoras de impuestos.

3.2.7.4.4. Alícuota aplicable

La LIG solo contempla en su art. 90.4 inc. b) la ganancia producida por compraventa de monedas digitales en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, a la alícuota del 15%. Sin embargo, si leemos el inc. b), se deja afuera a las ganancias obtenidas por enajenación de estos instrumentos en moneda nacional sin cláusula de ajuste. Incluso tampoco podríamos considerarlas como “demás valores” de acuerdo con la definición que da el reglamento.

La Resolución General de AFIP 4227/2018 (B.O. 12/04/2018) estableció en su art. 7 que los beneficiarios del exterior debían tributar a una alícuota del 5% sobre las ganancias obtenidas de la venta de monedas digitales siempre que sean “emitidas” en moneda nacional sin cláusula de ajuste. Podemos observar que en una resolución si se tiene en cuenta algo que la LIG dejó afuera y que incluso en esta reglamentación si se considera el concepto de “emitidas”.

Si profundizamos el análisis, nos podríamos preguntar si en realidad una moneda digital es emitida en alguna moneda en particular (por ejemplo, pesos o dólares) o si es un valor en sí mismo: un bitcoin, por ejemplo, es emitido en bitcoin, no es emitido en dólares; en dólares por lo general, solo será su comercialización (Zocaro, Manual de Criptomonedas - 2da Edición: ¿Qué son, cómo se compran, cómo se guardan y qué impuesto se pagan?, 2022, pág. 65).

Por último, el nuevo Decreto Reglamentario en su art. 245 incluyó la venta de monedas digitales en moneda nacional sin cláusula de ajuste de fuente argentina a una tasa del 5%. Esto no quita que la LIG siga sin contemplar el tratamiento sobre estas rentas.

3.2.7.4.5. Staking - “Plazos Fijos” con criptomonedas

El staking implica bloquear criptomonedas en una billetera o plataforma para respaldar la seguridad y el funcionamiento de una red blockchain, a cambio de recompensas en forma de más criptomonedas. Sin embargo, al no existir directrices claras ni en la LIG ni en su Decreto Reglamentario sobre cómo gravar estas recompensas o cómo calcular el costo de adquisición de las criptomonedas obtenidas de esta forma, los contribuyentes pueden enfrentar dificultades para determinar que tratamiento tributario deberían aplicar.

3.2.8. Quebrantos específicos

Con respecto a los quebrantos generados por este tipo de operaciones el art. 19 de la LIG (actual art. 25) disponía que solo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones en el año fiscal o hasta 5 años²⁵ posteriores.

Además, en el mismo art. se disponía que los quebrantos generados por rentas de fuente extranjera solo podrán ser computados con ganancias de la misma fuente.

Por último, el art. 89 (actual art. 93) establecía que los quebrantos no son ajustables por inflación utilizando el IPC, distinto a como si se habilitaba para otros casos anteriores.

3.2.9. Deducción especial

El art. 90.6 de la LIG (actual art. 100) permitía computar una deducción especial sobre las siguientes rentas de fuente argentina que obtengan las personas humanas y sucesiones indivisas:

- Intereses del inc. a) del art. 90.1 (actual art. 95). Ejemplo: Intereses de plazos fijos.
- Intereses del inc. b) del art. 90.1 (actual art. 95). Ejemplo: Intereses de plazos fijos en moneda extranjera o en UVA.
- Ganancias brutas que surjan de la enajenación de los instrumentos detallados en el inc. a) del art. 90.4 (actual art. 98). Ejemplo: Ganancia por compraventa de Títulos Públicos en pesos.
- Ganancias brutas que surjan de la enajenación de los instrumentos detallados en el inc. b) del art. 90.4 (actual art. 98). Ejemplo: Ganancias por compraventa de Obligaciones Negociables en dólares.

Podemos destacar que la LIG no permitía el computo de esta deducción sobre ninguna de las siguientes rentas:

- Ganancias brutas de la enajenación de instrumentos detallados en el inc. c) del art. 90.4 (actual art. 98 inc. c). Ejemplo: resultados sobre compraventa de acciones, FCI cerrados.
- Dividendos o dividendos “fictos” incluidos en el art. 90.3 (actual art. 97).
- No es tema de estudio del presente trabajo, pero tampoco se permitía computar la deducción sobre la cedula correspondiente a los resultados por enajenación de inmuebles del art. 90.5 (actual art. 99).
- Tampoco podían hacer uso de la deducción, sobre las rentas que obtengan, los beneficiarios del exterior.

Con respecto al monto de la deducción la LIG establecía que sería un monto equivalente a la suma del inc. a) del art. 23 (actual art. 30 inc. a), por cada periodo fiscal, y esta se proporcionaría de acuerdo con el porcentaje de renta que se obtenga por cada uno de los conceptos.

Por otra parte, el computo de la presente deducción no puede dar lugar a quebrantos y tampoco puede trasladarse a periodos fiscales siguientes en caso de quedar un remanente sin utilizar.

²⁵ En el Fallo “Maleic S.A. (TF 18.577-I) c/ DGI” se menciona que, para determinar la limitación en el tiempo de la posibilidad de computarse quebrantos, el art. 19 de la LIG fijó un plazo de cinco años, no así periodos fiscales.

Además, el último párrafo del art. 90.6 (actual art. 100), permitía computarse contra las ganancias de impuestos cedulares, los costos de adquisición y gastos directa o indirectamente relacionados con ellas (por ejemplo: comisiones de los agentes de bolsa, gastos bancarios, etc.), no pudiendo deducirse los conceptos previstos en los siguientes artículos:

- Art. 22. (actual art. 29): gastos de sepelio.
- Art. 23. (actual art. 30): deducciones personales.
- Art. 81. (actual art. 85): Intereses, deducciones de seguros de vida o muerte, entre otras. Por ejemplo: Si se hubiese obtenido un crédito para poder comprar títulos públicos y luego se obtuviera una ganancia por la venta, no se podría computar contra esa renta los intereses del préstamo.

3.3. Modificaciones introducidas con la Ley 27.541 (B.O. 23/12/2019)

3.3.1. Restablecimiento de exenciones con vigencia desde 2019

El art. 33 de la Ley 27.541 trajo el restablecimiento de algunas exenciones sobre la renta financiera introduciendo modificaciones sobre el art. 26 inc. h) de la LIG. Del texto podemos extraer que quedan exentos todos los depósitos a plazo fijo en moneda nacional siempre que no tengan cláusula de ajuste, dejando fuera a los plazos fijos UVA de acuerdo con el último párrafo del inciso.

Además, se estableció el restablecimiento de las siguientes normas derogadas por la Ley 27.430 en el art. 81 (incisos b), c) y d)):

- Los puntos 3 y 4 del artículo 36 bis de la ley 23.576 y sus modificaciones. Exención de los resultados de compraventa e intereses de ON y Bonos. Según Zocaró (Una Bolsa de Impuestos. ¿Qué tributos pagan nuestras inversiones? (2a ed.), 2022), el restablecimiento incluiría la exención solamente sobre los intereses y rendimientos por tenencia de estos instrumentos. Pone en duda que la exención sea también para las rentas por compraventa debido a que la redacción del art. sostiene que “a los fines de la presente exención...” y el inciso hace referencia a exenciones de intereses, no de resultados de compraventa. De igual manera, desde 2020 veremos que son eximidos por el inc. u) del art. 26.
Por otra parte, García (Renta Financiera. Impuesto Cedular. Nuevas Funciones y Exenciones y una Antinomía Normativa. ¿Desde cuándo aplican?, 2020) sostiene lo contrario diciendo que es pertinente aclarar que en el proyecto se había omitido extender la exención sobre las ganancias de capital (sin lógica alguna), situación que luego se subsanó con el agregado del artículo 34 en el texto de la ley finalmente aprobada. Dado que la ley especial debería prevalecer sobre la ley general por aplicación del conocido principio del derecho “*lex specialis derogat legi generali*”, comúnmente utilizado para dirimir antinomias normativas. Ergo, para este tipo de instrumentos, todas las exenciones cobrarían vigencia desde el período fiscal 2019.
- El inciso b) del artículo 25 de la ley 24.083: Exención de los resultados de compraventa de cuotapartes de FCI con oferta pública.
- El inciso b) del artículo 83 de la ley 24.441: Exención de los resultados de compraventa e intereses de certificados de fideicomisos.

3.3.2. Restablecimiento de exenciones con vigencia desde 2020

El art. 34 de la Ley 27.541 introduce un último párrafo en el art. 26 inc. u) de la LIG con vigencia para el periodo fiscal 2020, estableciendo que quedarían exentos los resultados originados en la compraventa de títulos públicos, cuotapartes de FCI y otros activos mencionados en el art. 98 de la LIG (anterior art.

90.4) estableciendo como requisito que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la CNV.

3.3.3. Derogación de las cédulas del art. 95 y 96 de la LIG. (anteriores art. 90.1 y 90.2)

El art. 32 de la ley 27541, se derogan, a partir del ejercicio fiscal 2020, los artículos 95 y 96 (Cap. II del Título IV de la ley del gravamen) que se refieren al impuesto cedular sobre los rendimientos financieros.

La derogación establecida no debe interpretarse como una liberación de las rentas financieras del impuesto. De hecho, la derogación se refiere únicamente a la forma de imposición cedular, ya que las rentas aún están sujetas al impuesto, y, por lo tanto, si se trata de rentas que siguen gravadas por el impuesto (debido a que no son aplicables las nuevas exenciones que se analizarán más adelante), se integrarán en la imposición personal y global del contribuyente. La alícuota aplicable será la que surja de la escala progresiva prevista en el artículo 94 de la ley del gravamen (alícuota máxima del 35%)

3.4. Modificaciones Introducidas para el periodo fiscal 2021 hasta la actualidad.

3.4.1. Ley 27.630 (B.O. 16/06/2021)

Si bien esta norma no introduce una modificación directa sobre las rentas financieras es importante destacar de ella que modifica el art. 73 de la LIG cambiando la alícuota fija del 30% por una escala aplicable a las sociedades cuyos cierres de ejercicio fiscal se inicien a partir del 01/01/2021. Los montos aplicables es la escala se ajustarán anualmente considerando la variación del IPC. A continuación, se presenta la escala aplicable para los ejercicios fiscales iniciados desde el 01/01/2021 hasta el 31/12/2021.

Cuadro 4: Escala de alícuotas del art. 73 de la LIG

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Mas de \$	A \$			
\$ 0,00	\$ 5.000.000,00	\$ 0,00	25%	\$ 0,00
\$ 5.000.000,00	\$ 50.000.000,00	\$ 1.250.000,00	30%	\$ 5.000.000,00
\$ 50.000.000,00	En adelante	\$ 14.750.000,00	35%	\$ 50.000.000,00

Fuente: Extraído de art. 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019)

Esta escala complementa a la alícuota del 7% de los dividendos y utilidades distribuidas por sociedades del país, establecida en el art. 90.3 de la LIG (actual art. 97). Podemos ver que para empresas con ganancias superiores a los \$50.000.000 se podrían alcanzar tasas efectivas de tributación sobre las ganancias de la empresa superiores al 35%.

Ejemplo: La empresa "Gravada S.A." obtiene una ganancia neta sujeta a impuesto de \$120.000.000. Luego de pagado el impuesto a las ganancias, se distribuyó la ganancia neta a los accionistas. Su ejercicio fiscal inicia el 01/01/2021 por lo que se deberá aplicar la escala del art. 73 y además se aplicará la alícuota sobre los dividendos del 7% establecida en el art. 97.

Las ganancias encuadran en el tercer reglón de la escala y pagarán un monto fijo de \$14.750.000 más el 35% del excedente de \$50.000.000, es decir, un 35% sobre \$70.000.000 (\$120.000.000 - \$50.000.000). De esta manera se obtiene un impuesto determinado de \$14.750.000 + 0,35 x \$70.000.000 = \$39.250.000. Se obtendría una ganancia neta para distribuir de \$80.750.000.

Pero además se debe considerar el impacto de la retención con carácter de pago único y definitivo que debe realizar la empresa sobre los dividendos distribuidos. Los dividendos distribuidos fueron de \$80.750.000 por lo que la empresa debió retener e ingresar $\$5.652.500 = 0,07 \times \$80.750.000$.

Finalmente se habrían pagado impuestos por la ganancia obtenida un total de $\$44.902.500 = \$39.250.000 + \$5.652.500$. Considerando esta carga tributaria total la alícuota efectiva sería del 37,42% $= \$44.902.500 / \$120.000.000$. De esta manera, como mencionamos previo a iniciar el ejemplo, esta empresa pagaría una alícuota efectiva superior al 35%.

3.4.2. Ley 27.638 (B.O. 04/08/2021) – Exención a Plazos Fijos con cláusula de ajuste

A través de la Ley 27.638 se introdujeron modificaciones sobre las exenciones contempladas en el art. 26 inc. h) de la LIG sustituyendo el segundo párrafo y eliminado el último.

Con esto se incluía dentro de la exención a los intereses y rendimientos de instrumentos emitidos en moneda nacional que emitiera el Estado con fines de fomentar la inversión productiva.

Por otra parte, el decreto 621/2021 (B.O. 23/09/2021) establecía que los instrumentos mencionados debían ser colocados por oferta pública con autorización de la CNV, o sean elegibles de acuerdo con la norma que los constituya o cree, o cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo. Además, enumera a que actividades debe estar destinado el fomento de estos instrumentos.

Por último, con la eliminación del último párrafo del art. 26 inc. h), pasan a estar exentos los plazos fijos con cláusula de ajuste. El párrafo eliminado establecía que *“Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste”*.

4. Tratamiento del Impuesto a los Bienes Personales

A continuación, se presentarán los aspectos más relevantes del impuesto en lo que refiere a la gravabilidad de los instrumentos financieros bajo estudio. Se hará un análisis de la situación hasta el periodo fiscal 2020 y luego desde el periodo 2021 a la actualidad.

4.1. Impuesto a los Bienes Personales: Situación hasta el periodo fiscal 2020.

4.1.1. Sujetos y Bienes alcanzados.

La LIBP en su art. 16 establece que el impuesto bajo estudio recaerá sobre los bienes personales existentes al 31/12 de cada año, situados en el país o en el exterior. La Ley da detalles sobre cuáles son los bienes situados en el país y en el exterior en los art. 19 y 20 respectivamente.

Por otra parte, en el art. 17 encontramos a los sujetos pasivos del impuesto y para este impuesto lo serán:

- Las personas humanas residentes en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él, y tributarán por sus bienes en el país y en el exterior.
- Las personas humanas residentes en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en él, y tributarán por sus bienes situados en el país.

- Los sujetos empresa no son sujetos pasivos del impuesto, pero debemos considerar el caso particular de las sociedades regidas por la Ley 19.550 y demás entes contemplados en la norma. Dedicaremos el estudio de este caso en un apartado posterior.

De acuerdo con lo que establece el art. 19 inc. j) se consideran bienes situados en el país a los títulos, acciones, cuotas y participaciones sociales y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados del país.

Por otro lado, el art. 20 inc. f) considera como bienes situados en el exterior a los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o radicadas en el exterior.

Dentro de las descripciones que se acaban de mencionar en los últimos dos párrafos podemos incluir claramente a casi todos los títulos, acciones y valores representativos de acciones que se tengan en el patrimonio de un contribuyente.

Con respecto a criptomonedas cabe preguntarse si la LIBP las incluyó, sin embargo, al menos de lo que surge directamente del texto de la ley parecen no estar consideradas. Veremos luego que AFIP emitió un dictamen con su opinión considerándolas alcanzadas.

A continuación, se desarrollarán los incisos mencionados y los que legislen sobre los instrumentos financieros bajo estudio.

4.1.2. Títulos y demás valores

De acuerdo con lo establecido en el art. 22 inc. h) los títulos públicos y demás valores, se valuarán de la siguiente manera dependiendo de si cotizan en la bolsa y mercados de valores:

- Si cotizan, al último valor de cotización al 31/12 de cada año o al último valor de mercado de dicha fecha en el supuesto de cuotapartes de fondos comunes de inversión. De igual manera, estos instrumentos se encuentran exentos.
- Si no cotizan, por su costo, incrementado, de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado hasta el 31/12 de cada año.

Con respecto a las ON podemos encontrar en la LIBP en sus art. 19 inc. l) y art. 20 inc. h) que se consideran bienes situados en el país y en el exterior, respectivamente. Para su valuación se seguirá el criterio de los “créditos” y, en caso de que sean en moneda extranjera, se deberán valorar con el último valor de cotización tipo comprador del Banco de la Nación Argentina al 31/12, incluyendo el importe de los intereses devengados a esa fecha. Si fueran en moneda nacional también se considerarán los intereses y actualizaciones devengadas al 31/12.

En el art. 21 inc. g) se consideró exentos a los bonos públicos emitidos por el Estado en cualquiera de sus niveles de gobierno. Por otra parte, hasta el 2020, las ON no gozaban del beneficio de la exención, por lo que, a diferencia de los títulos públicos, debían tributar el impuesto.

4.1.3. Acciones y valores representativos.

Para la valuación de acciones debemos tener en cuenta que la Ley 25.585 (B.O. 15/05/2002) introdujo modificaciones en la LIBP, con aplicación a partir del periodo fiscal 2002. Dispuso que el impuesto que

recaiga sobre las acciones y participaciones sociales regidas por la Ley de Sociedades Comerciales sea liquidado e ingresado por dichas sociedades, en su carácter de responsables sustitutos.

Por otra parte, las acciones y participaciones que no estén regidas por la ley mencionada, como las acciones que cotizan en el exterior o CEDEARs se valuarán a su último valor de cotización al 31/12 de cada año. En caso de no cotizar en bolsas o mercados del exterior, será de aplicación el tercer párrafo del inc. h) del art. 22, es decir, se computarán conforme a su Valor Patrimonial Proporcional (VPP) de último balance cerrado al 31/12 del periodo que se liquida. Si la fecha de cierre de las sociedades no coincide con el 31/12 se le deben sumar y restar los aumentos o disminuciones de capital que se hubieran producido entre las fechas referidas.

4.1.4. Fondos Comunes de Inversión

En lo que hace a las cuotas partes de los FCI están se valuaran al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio al 31/12 de cada año. En caso de no poseer valor de mercado, se computarán a su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada, o en su caso, en el importe de las utilidades del fondo devengadas y no distribuidas también al 31/12.

Como los FCI no son sociedades careciendo de personería jurídica no estando regidas por la Ley General de Sociedades, no corresponde darles el tratamiento del régimen de responsabilidad sustituta establecido en el art. 25.1 de la LIBP.

Se debe destacar que en caso de que estos fondos estén compuestos, por ejemplo, por títulos públicos (exentos), la tenencia de las cuotas partes estará gravada, pese a estar conformada por valores exentos del impuesto. Sin embargo, desde 2021 se introdujeron cambios con respecto a este tema que se analizarán en la sección posterior.

4.1.5. Depósitos a Plazo Fijo

El art. 19 inc. i) establece que el dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en el país hasta el 31/12 son considerados bienes situados en el país.

Por otra parte, el art. 20 inc. g) establece que serán bienes situados en el exterior los depósitos en instituciones bancarias del exterior, entendiéndose por tales aquellos que pertenezcan por más de 30 días en el exterior en el transcurso del año calendario. Para determinar el monto de tales depósitos, deberá promediarse el saldo acreedor diario de cada una de las cuentas. El excedente del saldo promedio o el saldo total, cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 días, serán considerados situados en el país.

En el caso de depósitos a plazo fijo o créditos en moneda extranjera, de acuerdo con el art. 22 inc. c), se deberán valorar con el último valor de cotización tipo comprador del Banco de la Nación Argentina al 31/12, incluyendo el importe de los intereses devengados a esa fecha. Para el caso de que estén en moneda nacional también se considerarán los intereses y actualizaciones devengadas al 31/12.

En el inc. h) del art. 21 establece como exentos a los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en instituciones comprendidas en el régimen de la Ley 21.526²⁶, a plazo fijo, en caja de

²⁶ Las instituciones son bancos comerciales, bancos de inversión, bancos hipotecarios, compañías financieras, sociedades de ahorro y préstamo para la vivienda y otros inmuebles, cajas de crédito, entre otras.

ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el Banco Central de la República Argentina.

En el Espacio de Dialogo entre AFIP y Entidades Profesionales de Ciencias Económicas realizado en 2020 se fijó la postura del fisco respecto del tratamiento sobre la caja de ahorro especial utilizada para repatriación de fondos de la Ley 27.541. En este sentido ante la consulta recibida sobre el tratamiento de la actualización en los Plazos Fijos UVA, AFIP (2020) sostuvo que, tratándose de cajas de ahorro, están comprendidas por el artículo 21, inciso h), de la ley.

Es importante remarcar que las cuentas corrientes y las cuentas comitentes quedan fuera de la exención y, sobre los saldos que existan en ellas al 31/12, se debe tributar.

4.1.6. Monedas Digitales

La LIBP, en la enumeración de los art. 19 y 20, no considera, al menos en forma directa y clara, a las monedas digitales, criptomonedas, a los criptoactivos.

Se incluyen términos como “dinero”, “títulos valores” y los “derechos de propiedad científica, literaria o artística”. Pero la asimilación del bitcoin con estas categorías no resulta en absoluto unívoca. Parte de la doctrina los considera bienes no gravados dentro de la LIBP por estos motivos.

En particular, el “dinero” se identifica con la moneda de curso legal o forzoso, y no excluye la existencia de otras “monedas” que no son “dinero”. Ello parecería ser el régimen conceptual sobre el que se basa la legislación sobre “obligaciones de dar dinero” (CCyCo., arts. 765 y ss.). Es decir que el bitcoin podría ser moneda, pero no sería dinero. Sin embargo, debo admitir que el texto de la ley 24144 no es muy consistente a este respecto, ya que las existencias de moneda extranjera en el país, cuyo criterio de valuación se especifica luego en el art. 21, inc. c), parecerían estar abarcadas por el art. 19, inc. i), que solo habla de “dinero”. En definitiva, si se admitiera que el bitcoin es moneda tiendo a concluir que sí quedaría gravado por bienes personales, así como sus diferencias de cambio quedarían exentas en ganancias.

Como “títulos valores” no puede identificarse el “bitcoin”, ya que se trata de títulos “emitidos por entes públicos o privados” y que sean “representativos de capital social o equivalente” [ver arts. 19, inc. j) y 20, inc. f) de la ley, sea que su emisor sea del país o del exterior]. Como ya he afirmado, el bitcoin no es emitido por algún ente, y además no representa capital ni obligación alguna del emisor.

En cuanto a los derechos de propiedad intelectual, que incluye las “marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de estos y las licencias respectivas” [art. 19, inc. m)], debe tenerse presente que el bitcoin, si bien es “inmaterial” no es precisamente un “derecho”. El bitcoin es, más bien, una habilidad práctica, concretada en el conocimiento de determinadas claves privadas, que solamente permite introducir determinados cambios en la blockchain de bitcoin (Mihura Estrada, Tenencias y Ganancias (y Pérdidas) de Criptoactivos en las Declaraciones Juradas Personales, 2019).

Por otra parte, otros autores, como Zocaró (Una Bolsa de Impuestos. ¿Qué tributos pagan nuestras inversiones? (2a ed.), 2022), entienden que si pudiesen incluirse a las monedas digitales dentro de lo contemplado en el art. 19 inc. m) de la LIBP, considerándolas bienes de propiedad inmaterial, y por lo tanto exentas del impuesto en concordancia con el art. 21 inc. d).

Por último, hasta el cierre del ejercicio 2021 el fisco no había emitido su opinión con respecto al tratamiento de estos activos. Recién en 2022 veremos que emitió un dictamen dando su opinión.

4.1.7. Régimen de Responsabilidad Sustituta.

En el art. 25.1 de la LIBP se establece que las sociedades regidas por la Ley 19.550²⁷ deberán liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a los titulares de acciones o participaciones en dichas sociedades, en tanto el tenedor sea:

- Una persona humana y/o sucesión indivisa residentes o radicadas en el país o en el exterior.
- Una sociedad y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación residente en el exterior. Respecto de esto la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones sobre estos entes pertenecen de manera indirecta a personas humanas residentes o a sucesiones indivisas radicadas en el exterior.

Por otra parte, el Decreto Reglamentario en su art. 20.2 amplía la nómina de quienes deben liquidar e ingresar el gravamen debido a que, al indicar quienes son las que deberían realizar la retención, se refiere a las sociedades “comprendidas” en la Ley 19.550 y no a las sociedades “regidas” por esa ley. El problema de esto es que existen entes que se encuentran “comprendidos” dentro de la citada ley, pero no están “regidos” por ella. Algunos ejemplos serían los establecimientos pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en la Sección XV de esa ley, sociedades de hecho y sociedades irregulares.

En el fallo de “The Bank of Tokio - Mitsubishi UFJ Ltd. c/EN - AFIP - DGI - R. 269/2007 s/DGI” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 16/12/2014, se presenta la situación anterior, concluyéndose que las sucursales extranjeras no están obligadas a actuar como responsables sustitutos frente al gravamen que nos ocupa. Entre los argumentos del fallo podemos mencionar los siguientes:

- La sociedad constituida en el extranjero se rige en cuanto a su existencia y forma por las leyes del lugar de constitución, aun cuando las actividades de la sucursal en nuestro país se rijan por la ley argentina; la sucursal no tiene personalidad jurídica propia, sino que se trata de la misma sociedad constituida en el extranjero que ejerce, a través de una forma de descentralización, una determinada actividad en nuestro país.
- No cabe hablar, respecto de las sucursales, de “acciones o participaciones en su capital”, ya que no se trata sino de la misma sociedad constituida en el exterior y de un patrimonio que no se diferencia del que es propio de esta.

Siguiendo con el análisis del régimen, la liquidación y retención se debe realizar sobre la alícuota del 0,50% y tendrá el carácter de pago único y definitivo. La base sobre la que se aplicará la alícuota surge del Activo menos el Pasivo de la sociedad al 31/12, según el balance comercial. En el caso de tener unos aumentos o disminuciones de capital durante el periodo fiscal, estos deberán ser sumados o restados, respectivamente. Se debe detraer de la base los aportes irrevocables para la futura integración de acciones.

²⁷ Entre algunas de esas sociedades encontramos a las S.A., S.R.L., en comandita por acciones.

Por último, las sociedades responsables del ingreso del gravamen tienen derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

4.2. Impuesto a los Bienes Personales: Situación desde 2021.

La LIBP sufrió modificaciones durante 2022, sobre todo, en lo que respecta a exenciones y cambios en las alícuotas aplicables. Los cambios fueron introducidos por la Ley 27.638 y la Ley 27.667.

4.2.1. Ley 27.638 (B.O. 04/08/2021)

La Ley 27.638, introduce modificaciones en la LIG y en la LIBP que rigen desde el periodo fiscal 2021. Para el caso del Impuesto a los Bienes Personales, en el art. 2, se incluyen los incisos i), j) y k) al art.21 de la LIBP, las cuales se citan a continuación:

i) Las obligaciones negociables emitidas en moneda nacional que cumplan con los requisitos del artículo 36 de la ley 23.576 y sus modificatorias;

j) Los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule;

k) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión comprendidos en el artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificatorias, y los certificados de participación y valores representativos de deuda fiduciaria de fideicomisos financieros constituidos en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación, que hubiesen sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores, y cuyo activo subyacente principal esté integrado, como mínimo, en un porcentaje a determinar por la reglamentación, por los depósitos y bienes a los que se refieren los incisos g), h), i) y j) del art. 21.

4.2.1.1. Obligaciones Negociables emitidas en moneda nacional – Inciso i)

Se encuentran exentas del impuesto, a partir del periodo fiscal con cierre al 31/12/2021, las obligaciones negociables que sean emitidas en moneda nacional y, además, que cumplieren los requisitos establecidos en el art. 36 de la Ley 23.576 y sus modificatorios; es decir:

- Se trate de emisiones de ON que sean colocadas por oferta pública, contando para ello con la respectiva autorización de la CNV.
- La emisora garantice la aplicación de fondos a obtener mediante la colocación de las ON, a inversiones en activos físicos y bienes de capital situados en el país, adquisición de fondos de comercio situación en el país, integración de capital de trabajo en el país o refinanciación de pasivos, a la integración de aportes de capital en sociedades controladas o vinculadas a la sociedad emisora, a la adquisición de participaciones sociales y/o financiamiento del giro comercial de su negocio, cuyo producido se aplique exclusivamente a los destinos antes especificados, según se haya establecido en la resolución que disponga la emisión, y dado a conocer al público inversor a través del prospecto.
- La emisora acredite ante la CNV, que los fondos obtenidos fueron invertidos de acuerdo con el plan aprobado – cuando la emisora sea una entidad financiera regida por la Ley 21.526, podrá destinar dichos fondos al otorgamiento de préstamos a los que los prestatarios deberán darle el destino que se refiere el punto precedente, conforme las reglamentaciones que a ese efecto dicte el Banco Central de la República Argentina –.

En la página de AFIP se puede constatar el listado de los bienes exentos tanto de este inciso como de los incisos j) y k).²⁸

4.2.1.2. Instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva – inc. j)

Se encuentran exentas del impuesto, a partir del periodo fiscal con cierre al 31/12/2021, los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), siempre que así lo disponga la norma que los regule.

A efectos de determinar la procedencia de la exención, el art. 11.1 del decreto reglamentario fija los requisitos que se deben cumplir para gozar el beneficio de la exención.

- Sean colocados por oferta pública con autorización de la CNV o sean elegibles de acuerdo con la forma que los constituya o cree, o cuando así lo disponga el PEN.
- Esten destinados al fomento de la inversión productiva, entendiendo por tales a las actividades detalladas en el decreto como así también al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas comprendidas en los términos del art. 2 de la Ley 24.467.

4.2.1.3. Cuota partes de Fondos Comunes de Inversión – inc. k)

Se encuentran exentas del impuesto, a partir del periodo fiscal con cierre al 31/12/2021, las cuotas partes de los FCI, pero para que se aplique la exención se debe cumplir con las siguientes condiciones:

- Que los instrumentos sean colocados mediante oferta pública con autorización de la CNV.
- Que su activo subyacente principal esté integrado, como mínimo, en un 75% por una misma clase de depósitos o bienes comprendidos en los incisos g), h), i) y j) del art. 21 de la ley:
 - Inc. g): títulos, bonos y demás títulos valores.
 - Inc. h): depósitos en entidades financieras del país.
 - Inc. i): ON emitidas en moneda nacional.
 - Inc. j) Instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva.
- No se tendrá por cumplido el 75% si se produjera una modificación en la composición de los depósitos y bienes que los disminuyera por debajo de ese porcentaje, durante un periodo continuo o discontinuo de, como mínimo, 30 días en un año calendario o el equivalente a la proporción de días considerando el momento de ingreso al patrimonio de las cuotas partes de certificados de participación o valores representativos de deuda fiduciaria hasta el 31/12.

Ejemplo: Se incorporan al patrimonio cuotas partes de un FCI el 01/07/2021, que contiene 80% ON en pesos y 20% acciones. Al 31/12 la sociedad gerente nos informa que, durante 25 días (desde el 01/07) la composición se modificó y fue de 60% ON y 40% acciones (el resto del tiempo se mantuvo como al inicio). En este caso, no nos excedemos de los 30 días que fija la reglamentación por lo que, en principio, las cuotas partes estarían exentas. Pero al considerar que ingresaron al patrimonio desde el 01/07 los

²⁸ <https://www.afip.gov.ar/gananciasYBienes/bienes-personales/conceptos-basicos/bienes-exentos.asp>

días que fija el reglamento se deben proporcionar a 15 días²⁹. Entonces concluimos que estas cuotapartes no gozan del beneficio de la exención y deben pagar el impuesto.

Nótese que, si otra persona hubiera adquirido las mismas cuotapartes al comienzo del año, estarían exentas, y tendríamos el caso de que para un mismo activo se aplican tratamientos tributarios distintos.

4.2.2. Ley 27.667 (B.O. 31/12/2021) y Dictamen 2/2022 (DI ALIR).

4.2.2.1. Cambios sin tener en cuenta opción de repatriación de bienes

Al cierre de diciembre 2021, la Ley 27.667 introdujo más modificaciones sobre la LIBP con vigencia para el periodo fiscal 2021. Las modificaciones relevantes para las inversiones financieras se analizarán a continuación.

El nuevo art. 24 de la LIBP eleva de \$2.000.000 a \$6.000.000 el mínimo no imponible para el periodo 2021. Además, se agrega el art. 24.1 que dispone que los montos previstos en el art. 24 y en el art. 25 se ajustaran anualmente por el IPC.

En el art. 25 se incorpora una nueva escala de alícuotas, incluyendo, para el caso de bienes situados en el país, dos nuevos tramos de alícuotas al 1,5% y 1,7%, quedando para el periodo 2021 la siguiente escala. No se debe considerar para esta escala a aquellos bienes gravados bajo el régimen de responsabilidad sustituta del art. 25.1 ni a los situados en el exterior que deban pagar la alícuota diferencial.

Cuadro 4: Escala de alícuotas del art. 25 de la LIBP

Valor total de los Bienes que exceda el MNI		Pagarán \$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Mas de \$	A \$			
\$ 0,00	\$ 3.000.000,00	\$ 0,00	0,50%	\$ 0,00
\$ 5.000.000,00	\$ 6.500.000,00	\$ 15.000,00	0,75%	\$ 3.000.000,00
\$ 6.500.000,00	\$ 18.000.000,00	\$ 41.250,00	1,00%	\$ 6.500.000,00
\$ 18.000.000,00	\$ 100.000.000,00	\$ 156.250,00	1,25%	\$ 18.000.000,00
\$ 100.000.000,00	\$ 300.000.000,00	\$ 1.181.250,00	1,50%	\$ 100.000.000,00
\$ 300.000.000,00	En adelante	\$ 4.181.250,00	1,75%	\$ 300.000.000,00

Fuente: Extraído de art. 25 de la LIBP

Ejemplo: Si los bienes gravados en el país suman \$12.000.000 para el periodo 2021, la suma que excede al MNI sería \$6.000.000, y se caería en el segundo tramo debiendo pagar: \$15.000 + (\$6.000.000 - \$3.000.000) x 0,75% = \$37.500.

Por otra parte, el gravamen a ingresar por los bienes situados en el exterior será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes del país, la siguiente escala de alícuotas, para el periodo fiscal 2021. Con relación a los bienes en el exterior, para saber en qué tramo de la escala del segundo párrafo del art. 25 deben ubicarse, se tomará el total de bienes en el país y del exterior sin deducir el mínimo no imponible.

²⁹ Para facilitar los cálculos consideramos que los primeros 6 meses del año tienen 180 días y los segundos 6 meses también. Es por ello que la proporción de días que se debe respetar el 75%, como mínimo, es 30 días x (180/360) = 15 días.

Cuadro 4: Escala de alícuotas del art. 25 de la LIBP

Valor Total de Bs. en el país y en el exterior		Pagarán el %
Mas de \$	A \$	
\$ 0,00	\$ 3.000.000,00	0,70%
\$ 5.000.000,00	\$ 6.500.000,00	1,20%
\$ 6.500.000,00	\$ 18.000.000,00	1,80%
\$ 18.000.000,00	En adelante	2,25%

Fuente: Extraído de art. 25 de la LIBP

Ejemplo: Se tienen bienes gravados por \$40.000.000 al 31/12/2021, \$30.000.000 corresponden a bienes situados en el país y el resto a bienes situados en el exterior. Para los bienes situados en el país tomamos, lo que excede al MNI serían \$24.000.000, y según la tabla encuadran en cuarto tramo debiéndose pagar: $\$156.250 + (\$24.000.000 - \$18.000.000) \times 1,25\% = \231.250 . Para los bienes situados en el exterior, para ver en que tramo se cae se toman todos los bienes (\$46.000.000), y se cae en el cuarto tramo. La base para aplicar la alícuota del 2,25% será el monto de los bienes gravados del exterior neto del sobrante del MNI si lo hubiese (en este caso no queda remanente), por lo que en este caso serían \$10.000.000, debiéndose pagar: $\$10.000.000 \times 2,25\% = \225.000 .

Se debe destacar que los valores de las tablas antes expuestas y de los mínimos, desde el periodo 2022, se actualizarán automáticamente por el IPC.

4.2.2.2. Cambios con uso de la opción de repatriación de bienes

Si el contribuyente decide repatriar los bienes (o parte de ellos) que posee en el exterior al 31/12 puede resultar beneficiado de no estar alcanzado al pago de las alícuotas diferenciales mayores.

El art. 2 del Decreto 912/2021 (B.O. 31/12/2021) define la “repatriación” como el ingreso al país, hasta el 31/03 de cada año de los siguientes bienes:

- Tenencias de moneda extranjera en el exterior.
- Importes generados como resultado de la realización de los activos financieros pertenecientes a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes o radicadas en el país.

El art. 1 del decreto establece que los bienes situados en el exterior quedan exceptuados del ingreso de la alícuota diferencial y, por lo tanto, alcanzados por el impuesto a la escala progresiva del primer párrafo del art. 25 de la LIBP que se repatrien “activos financieros” por un importe que equivalga, como mínimo al 5% del importe total de los bienes situados en el exterior mencionados en el art. 2. Con respecto a la definición de activos financieros, el cuarto párrafo del art. 25 de la LIBP efectúa una enumeración de que se entiende por estos activos.

Los fondos repatriados se deben afectar, de acuerdo con el art. 3 del decreto, a los destinos que se mencionaran a continuación.

- Se deben depositar en una cuenta a nombre del titular en entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras. Luego puede optarse, por cualquier de los destinos que se mencionan a continuación.
- Mantener los fondos en esa cuenta hasta el 31/12.

- Vender esas divisas en el mercado único y libre de cambios, a través de la entidad financiera que se recibió la transferencia original desde el exterior. Una vez efectuada la conversión, la moneda nacional puede afectarse a cualquier destino. Cabe aclarar que esta opción es poco atractiva considerando las diferencias entre el tipo de cambio del dólar oficial y los tipos de cambio paralelos.
- Adquirir certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos financieros de inversión productiva. La inversión se debe mantener bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31/12.
- Suscribir o adquirir cuotapartes de FCI existentes o a crearse, que cumplan con los requisitos exigidos por la CNV. La inversión debe mantenerse hasta el 31/12.

4.2.2.3. Dictamen 2/2022 (DI ALIR)

AFIP, a través del Dictamen 2/2022, expresó su opinión acerca de la naturaleza que revisten los criptoactivos, señalando que se las puede caracterizar como una nueva clase de activo financiero “... no tradicional y basado en la tecnología blockchain el cual versa, en definitiva, acerca de una anotación electrónica que incorpora el derecho a una cantidad de dinero determinada, que puede tipificarse como títulos valores, toda vez que participan de las características principales que poseen estos últimos, es decir, son valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta; resultan bienes homogéneos y fungibles en los términos del artículo 232 del Código Civil y Comercial; su emisión o agrupación es efectuada en serie – conformada esta por cada bloque que integra la cadena – y puede ser susceptibles del tráfico generalizado o impersonal en los mercados financieros.”

En resumen, el fisco entiende que las monedas digitales o criptomonedas constituyen un bien gravado que, por su naturaleza se encuentra incluido en el inc. j del art. 19 de la LIBP y, por lo tanto, a los fines de su valuación se realizará según lo dispuesto por el inc. h) del art. 22, es decir, a su valor de cotización al 31/12 de cada año.

La opinión de algunos doctrinarios es que se valúen las monedas digitales al 31/12. Pero ¿cuál sería este valor? Las criptomonedas cotizan las 24 horas del día, en mercados libres, desregulados y su valor difiere sustancialmente entre Exchanges, por lo que sería necesario que el valor oficial lo defina el fisco; sin embargo, existen miles de estos activos en el mundo, por lo que sería complejo que la Administración Tributaria determine el valor de todos ellos. (Zocaró, Manual de Criptomonedas - 2da Edición: ¿Qué son, cómo se compran, cómo se guardan y qué impuesto se pagan?, 2022, pág. 98).

5.0. Tratamiento del Impuesto al Valor Agregado

5.0.1 Acciones, Títulos, Obligaciones Negociables

La Ley 20.631 (B.O. 29/12/1973) y modificatorias t.o. Decreto 280/97 (LIVA), en el art. 1 inc. a) establece que el impuesto se aplica sobre la venta de cosas muebles situadas y colocadas en el territorio del país. Es decir, quedarían fuera la venta de cosas muebles del exterior. Además, indica que la venta debe ser realizada por los sujetos indicados en los incisos a) a f) del art. 4 de la LIVA.

Por otra parte, el art. 2 inc. a) da la definición de lo que se considera venta para la LIVA:

“Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes

sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.”

De los artículos mencionados podemos concluir que la venta de acciones, títulos públicos, obligaciones negociables (cosas muebles), siempre que sea realizada por algunos de los sujetos del art. 4, se encuentra alcanzada por el IVA.

Sin embargo, en el art. 7 inc. b) establece una exención sobre los títulos de acciones o de obligaciones y otros títulos similares.

Por lo expuesto, se concluye que, la venta de los instrumentos analizados en el presente apartado se encuentra gravada pero exenta en el IVA.

5.1. Intereses y Dividendos

El art. 7 inc. h) de la LIVA establece que los intereses de acciones preferidas y de títulos, bonos y demás títulos emitidos o que se emitan en el futuro por la Nación, provincias y municipalidades estarán exentos. Además, en el caso de las ON, la Ley 23.576 en su art. 36 bis los considera exentos del IVA a los intereses que ellas generen.

Con respecto a los dividendos que generan las acciones se observa que no se encuentran tipificadas dentro del enunciado de la LIVA en lo que respecta al objeto del impuesto, por lo que no se encontrarían gravados.

5.1.1. Intereses de Financiación en la Venta de Acciones

En algunas ocasiones al realizar una venta de acciones, sobre todo cuando se acuerda por fuera de la bolsa o mercado de valores, se puede contemplar que el pago de estas se realice en cuotas y sobre las mismas incluir intereses por la financiación.

De acuerdo con el art. 10 de la LIVA se consideran parte del precio de venta los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

Existe en la propia LIVA una doctrina implícita de que lo accesorio sigue a lo principal y que cuando una operación involucra más de un presupuesto objetivo, la regla es que debe otorgarse a la transacción en su conjunto, un tratamiento unívoco frente al gravamen. De esta forma, frente a hechos imponderables complejos, son aplicables los principios de “subsunción” y “unicidad”, reglas que sirven para unificar el tratamiento fiscal cuando se presentan dos o más transacciones conexas con distinto tratamiento en el gravamen. Así, cuando dos o más presupuestos objetivos guarden conexidad entre ellos, las prestaciones que resulten accesorias o complementarias se subsumen o adoptan el mismo tratamiento fiscal que corresponde atribuir a la operación principal (Piccinelli, Las Diferencias de Cambio en el IVA a la Luz de las Causas "Chryse" y "Ángulo", 2014).

Por su parte, el Decreto Reglamentario sostenía que los intereses resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o gravadas. Para el caso en cuestión, si se pactaban intereses en la venta de acciones, para el decreto se debería considerar gravado a los intereses pese a que el principal (acciones) se encuentra exento.

Con respecto a esto existen fallos que sentaron antecedentes jurisprudenciales sobre el tema. En las causas de “Chryse SA c/AFIP-DGI” - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 15/10/2002 y “Chryse SA c/AFIP-DGI” - CSJN - 4/4/2006 y en la de “Angulo, José Pedro y otros” - CSJN - 28/9/2010 la justicia tuvo ocasión de expedirse respecto del tratamiento en el IVA de los intereses generados con motivo del pago diferido del saldo de precio proveniente de una operación exenta (venta de acciones). Si bien la discusión se centraba en la procedencia del artículo 10 del decreto reglamentario de la LIVA, tanto la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal como la CSJN reconocieron la vigencia del principio de unicidad del hecho imponible con carácter amplio al entender que la financiación otorgada por el vendedor no podía recibir un tratamiento autónomo por contradecir ello el principio según el cual los intereses con motivo de pagos diferidos son integrantes del precio neto gravado.

5.2. Fondos Comunes de Inversión

El art. 25 inc. a de la Ley 24.083 (de Fondos Comunes de Inversión) se establece, respecto de las cuotas partes de copropiedad y las cuotas partes de renta de los FCI, quedan exentas del impuesto al valor agregado las prestaciones financieras que puedan resultar involucradas en su emisión, suscripción, colocación, transferencia y renta.

5.3. Monedas Digitales

Si se analiza el objeto del IVA de acuerdo con lo establecido por la Ley podemos concluir que las monedas digitales no se encuentran gravadas. Según Zocaró (Una Bolsa de Impuestos. ¿Qué tributos pagan nuestras inversiones? (2a ed.), 2022), estos activos no son cosa mueble y su venta no es obra, locación ni prestación de servicios.

El Código Civil y Comercial, como norma de fondo, en su artículo 16 establece que las cosas son los bienes materiales. Las monedas virtuales carecen de corporeidad por lo que no corresponde su calificación como “cosa”. Por ende, la enajenación de monedas virtuales no califica como venta de cosas muebles. No se configura el elemento objetivo; la venta de monedas digitales no es venta de cosa mueble ni obra, locación o prestación de servicio) y no hay sujeto pasivo del impuesto (Rybnik, Una aproximación a la tributación de las criptomonedas en Tributación de la Economía Digital, 2019, pag. 84).

5.3.1. Minería de Criptomonedas

La minería de criptomonedas es un proceso esencial dentro de las criptomonedas, que permite la validación de transacciones y la creación de nuevos tokens digitales. Esta actividad se basa en la utilización de recursos computacionales para resolver problemas matemáticos complejos y asegurar la integridad de la red blockchain. La minería es un concepto clave para comprender cómo funcionan muchas criptomonedas, incluyendo Bitcoin, Ethereum y otras altcoins.

En su esencia, la minería de criptomonedas es un proceso competitivo y descentralizado en el cual los mineros utilizan poderosos equipos informáticos, como unidades de procesamiento gráfico (GPU) o circuitos integrados específicos de aplicación (ASIC), para resolver complicados acertijos criptográficos.

Estos acertijos son la clave para validar y agrupar transacciones en bloques, que luego se añaden a la cadena de bloques, una base de datos inmutable y transparente de todas las transacciones realizadas en la red.

El objetivo de la minería es doble: primero, asegurar la red, evitando ataques maliciosos, y segundo, proporcionar una forma justa y descentralizada de emitir nuevas unidades de criptomoneda, conocida como recompensa por bloque minado. En Bitcoin, por ejemplo, los mineros compiten para resolver estos acertijos, y el primero en hacerlo obtiene una recompensa en forma de bitcoins recién creados, además de las tarifas de transacción pagadas por los usuarios.

Con respecto a la gravabilidad en el IVA, podríamos diferenciar dos situaciones diferentes. En primer lugar, el caso de empresas que alquilan poder de minado³⁰, donde claramente tributarían el Impuesto por encuadrar en el art. 1 inc. b) de locación de servicios, estando incluida dentro de las actividades del art. 3, inc. e), apartado 21) sub inc. c) de servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación.

Por otra parte, tenemos el caso de las personas que realizan la actividad de minería por cuenta propia. Podemos entender, de acuerdo con lo explicado en párrafos previos, que la minería es un servicio prestado a la red. En este caso sería un servicio incluido en el art. 3 de la LIVA. En el inc. e) apartado 21) tenemos a todas las restantes locaciones y prestaciones de servicios (por ejemplo, los servicios digitales) que cumplan con los requisitos de ser realizadas sin relación de dependencia y a título oneroso, los cuales son cumplidas por este tipo de actividad.

Por otro lado, al concretar la actividad de minado, ¿se estaría frente a una exportación de servicio? Por ejemplo, en Bitcoin, ¿Dónde estaría situada la red blockchain a la cual el minero le está “prestando el servicio”? Por las características de esta blockchain, resulta imposible definir una ubicación particular de la red, ya que justamente está distribuida por todo el mundo. Entonces, ¿Dónde se considera que es utilizado económicamente el servicio prestado?

En caso de definir a la actividad como una exportación, la alícuota a la cual quedaría alcanzada en IVA sería 0%, permitiendo el cómputo del crédito fiscal vinculado (Zocaró, Manual de Criptomonedas - 2da Edición: ¿Qué son, cómo se compran, cómo se guardan y qué impuesto se pagan?, 2022, pág. 130).

6.0. Tratamiento en Ingresos Brutos y el Impuesto a los Sellos.

Como se mencionó en la introducción del trabajo se abordará el estudio de estos dos tributos centrándolo en el análisis principalmente en la legislación de la Provincia de Catamarca. Sin embargo, la mayoría de las operaciones bursátiles se realizan en el ámbito de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, por lo que es importante analizar la legislación tanto de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) como de la Provincia de Buenos Aires.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo provincial que es definido por cada jurisdicción con las respectivas particularidades de cada provincia, pero básicamente en todos los casos grava el

³⁰ Se les paga a estas empresas un monto determinado por el alquiler de sus equipos a cambio de obtener como beneficio las criptomonedas que surjan de la minería.

ejercicio habitual de una actividad económica a título oneroso, llevada a cabo por personas humanas o jurídicas. La base imponible estará dada por los ingresos brutos devengados (o en algunos casos particulares, percibidos) durante el ejercicio.

Por otra parte, el Impuesto a los Sellos es un tributo que grava la formalización de ciertos actos jurídicos. Este impuesto es competencia de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que las tasas y regulaciones varían de una jurisdicción a otra.

6.1. Impuesto a los Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El inc. 1 del art. 296 del Código Fiscal de CABA (t.o. 2023) establece que están exentos del gravamen:

“Los ingresos provenientes de toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también las rentas producidas por los mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.

Toda operación sobre acciones y la percepción de dividendos y revalúos.

Esta exención no alcanza a los títulos, bonos, letras, certificados de participación y demás instrumentos emitidos y que se emitan en el futuro por el Banco Central de la República Argentina.

Los ingresos provenientes de toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por la Ley Nacional N.º 23.576, la percepción de intereses y actualizaciones devengadas y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del Impuesto a las Ganancias.

Las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediarios en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzadas por la presente exención.”

Podemos observar que prácticamente todos los instrumentos que hemos analizados previamente se encuentran alcanzados por la exención del art. 296. Sin embargo, no estarán exentos los instrumentos que haya emitido o emita en un futuro el BCRA. Un ejemplo de esto son las LELIQ³¹.

Para el caso de la ON se aclara que la exención rige solo si se encuentra vigente la exención para el Impuesto a las Ganancias. En la actualidad esto si se cumple, pero de acuerdo con lo estudiado anteriormente, para el 2018 se encontraban gravados los ingresos.

Las actividades realizadas por los agentes de bolsa u otros intermediarios no tienen el beneficio de la exención y deberán pagar el impuesto. Por ejemplo, las comisiones que cobran los Agentes de Liquidación y Compensación por las operaciones de intermediación entre compradores y vendedores se encuentran gravadas.

Con respecto a los Plazos Fijos el inc. 7 del mismo art. establece:

³¹ Las LELIQ (Letras de Liquidez) son letras emitidas por el Banco Central de Argentina para controlar la liquidez del mercado y las tasas de interés.

“Los ingresos derivados de los intereses y/o actualización de depósitos en caja de ahorro, a plazo fijo, cuenta corriente y/o cuenta única. Los importes de los intereses y/o actualizaciones derivados de los depósitos en cuenta corriente son exclusivamente los generados por operaciones efectuadas en las entidades financieras sujetas a la Ley Nacional N.º 21.526. Esta exención rige únicamente para personas humanas y sucesiones indivisas.”

Es decir, que para personas humanas y sucesiones indivisas los ingresos de Plazos Fijos se encontrarían exentos del impuesto a los ingresos brutos.

6.2. Impuesto a los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires

El inc. c) del art. 207 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece que se encuentran exento:

“Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades, como así también las rentas producidas por los mismos y/o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.

Asimismo, se encuentran exentos los ingresos obtenidos por las entidades financieras comprendidas en la Ley N.º 21.526 producto de operaciones de pase entre sí, como así también los ingresos provenientes de las operaciones de pase activo concertadas por aquellas entidades financieras con el Banco Central de la República Argentina. Esta exención regirá siempre que tales operaciones sean reguladas por el Banco Central de la República Argentina y dicha entidad autorice los activos subyacentes o colaterales en ellas involucrados.

Toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por las Leyes N.º 23.576 y N.º 23.962, y sus modificatorias, la percepción de intereses y actualización devengados y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del Impuesto a las Ganancias.

Aclarase que las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediarios en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzadas por la presente exención.”

Se observa que la redacción de este art. es casi idéntica a la del Código Fiscal de CABA, por lo que los comentarios realizados anteriormente son válidos para este.

En el inc. h) del art. 207 se encuentra la exención sobre los ingresos que tienen origen en intereses de depósitos en cajas de ahorro, cuentas corrientes y a plazos fijos, pero en este caso no aclara que la exención es solo válida para las personas humanas y sucesiones indivisas como si lo hacía la legislación de CABA.

Con respecto a las operaciones de criptomonedas, a finales de junio de 2021, en la Comisión de Enlace entre ARBA y el Consejo de Ciencias Económicas provincial, la Agencia de Recaudación sostuvo que:

“...no hay regulación específica en nuestra Provincia. – Sólo existe alguna referencia en la Provincia de Córdoba, aunque prematura. – Esto no implica ni significa que se trate de un ingreso no gravado, sino que, de reunir los requisitos de territorialidad y habitualidad, se ubicará en que actividad del nomenclador se encuentra se gravará a la alícuota que corresponda a esa

actividad; definiendo y destacando que para ARBA se trata de un Activo Digital. – Y que consideraría como Base Imponible el Precio de Venta, descartando la aplicación de una Tasa Diferencial.”

6.3. Impuesto a los Ingresos Brutos en la Provincia de Catamarca

El Código Tributario de la Provincia de Catamarca en su art. 184 inc. 3) establece dentro a sus exenciones subjetivas a las Bolsas de Comercio autorizadas a cotizar títulos o valores y los Mercados de Valores.

Por otra parte, el art. 184 inc. a) establece que se encontrará exenta:

“Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos o que se emitan en el futuro, por la Nación, las Provincias o las Municipalidades, como así también las rentas producidas por éstos y/o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.”

Con respecto a Bonos y Títulos Públicos la legislación de Catamarca sigue la misma línea que los otros Códigos mencionados. Sin embargo, podemos observar que, a diferencia de los casos anteriores, se deja fuera de la exención a los ingresos producidos por Obligaciones Negociables. Es de destacar, que para que se consideren gravados los rendimientos y/o enajenaciones sobre estos instrumentos, se debe cumplir con los requisitos de habitualidad y territorialidad establecidos en el art. 160 del Código Tributario.

En inc. d) del art. 184 establece que estarán exentos los intereses y actualizaciones obtenidas por operaciones de depósitos en caja de ahorro y a plazo fijo. Se deja afuera de la exención a los intereses producidos por depósitos en cuentas corrientes.

6.3.1. Monedas Digitales

Mediante Ley 5735, con vigencia desde 2022, se introdujeron modificaciones al Código Tributario de Ley 5.022 siendo algunas de ellas relacionadas a la gravabilidad de los ingresos por criptomonedas (Título II de la ley).

Se incorporó el inc. j) al art. 161 incluyendo como actividad alcanzada, ya sea que se realice en forma habitual o esporádica a la prestación de servicios de cualquier naturaleza, vinculados directa o indirectamente con operatorias relacionadas con activos digitales.

Se modificó el art. 7 quedando de la siguiente manera:

*“ARTÍCULO 7.- En los actos, operaciones y transacciones que se realicen en especie **-incluido los activos digitales-** y que configuren el hecho generador de tributos, a los efectos de la determinación de la base imponible se considerará el valor corriente en plaza vigente al momento de producirse el hecho imponible o en su defecto el que surja de procedimiento autorizado por la Dirección General de Rentas.*

Se entiende como activos digitales a aquellos activos intangibles -tales como las monedas digitales, moneda virtual, criptomonedas, criptoactivos, tokens, stablecoins, etc.- que por su naturaleza y/o características constituyan y/o impliquen una representación digital de valor que puede ser objeto susceptible de comercio digital y cuyas funciones – directas y/o indirectas- son la de constituir un medio.”

El art. establece que cuando se realicen operaciones o transacciones con activos digitales para determinar la base imponible se tomará el valor corriente en plaza al momento de configurarse el hecho imponible. El problema que se nos presenta respecto de esto es que de cualquier criptomoneda en particular podríamos obtener diferentes cotizaciones dependiendo del Bróker que se tome para la valuación.

En su segundo párrafo el art. 7 nos brinda un concepto de qué debe entenderse como activo digital. Podemos resaltar que la definición en este caso viene dada en la Ley, a diferencia de otras legislaciones provinciales que lo hacen por vía reglamentaria o que directamente no dan una definición legal ni reglamentaria (como sucede en el Impuesto a las Ganancias). Sin embargo, podemos ver que se incluye como conceptos semejantes o similares a criptomonedas y a tokens que son activos que tienen características muy diferentes entre sí.

El art. 178 del Código también sufrió modificaciones e implementó una base diferencial para la actividad habitualista de compraventa de estos activos.

6.3.1.1. Régimen de Percepción y Retención – Estafas Asociadas.

En el art. 163 se establece la facultad de la Dirección General de Rentas (DGR) de establecer la forma en que funcionará los regímenes de retención y percepción del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Por otra parte, el art. 26 del Código Tributario faculta a la DGR a imponer a terceros la obligación de actuar como agentes de retención y/o percepción del impuesto.

Haciendo uso del poder otorgado por estos artículos mencionados, la DGR emitió la Disposición 19/21 en mayo del 2021 donde estableció un régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a aquellos agentes de recaudación que realicen pagos de *“intereses, rendimientos, rentas y/o toda otra suma que sea producto de la colocación de capital, cualquiera sea su denominación y forma de pago, incluidos los obtenidos en el mercado de criptomonedas, otras monedas digitales y/o divisas”*.

Es importante resaltar que estas modificaciones y medidas fueron implementadas principalmente debido a la presencia en la provincia de empresas que prometían rendimientos excepcionalmente altos a cambio de fondos, los cuales eran supuestamente "garantizados", realizando operaciones de trading en mercados de criptomonedas.

En línea con lo anterior, se emitió la Disposición 22 al día siguiente de la Disposición 19, en donde se designaban como agentes de Retención del Impuesto a los siguientes contribuyentes: *“ADHEMAR CAPITAL S.R.L., CUIT N° 30-71691968-0, Ingresos Brutos Régimen Local N° 102023; ROLDÁN MARIANO ALEJANDRO, CUIT N° 23-38203203-9, Ingresos Brutos Régimen Local N° 103519; SIERRA JOSÉ LUIS, CUIT N° 20-34034696-4, Ingresos Brutos Régimen Local N° 81370; RT INVERSIONES S.R.L. N° 30-70791449-8, Ingresos Brutos Régimen Local N°45130”*. Estos eran los contribuyentes responsables de las promesas de rendimientos elevados.

Finalmente, a comienzos de 2022 estas personas dejaron de devolver los rendimientos “garantizados” y las causas se terminaron judicializando por denuncias de estafas de las personas que “invertían” sus ahorros en estas empresas.

Se debe resaltar que las Disposiciones mencionadas fueron emitidas por la DGR en mayo 2021, mientras que las modificaciones referidas a “activos digitales” en el Código Tributario mediante Ley 5735 entraron en vigencia recién desde 2022.

6.4. Impuesto a los Sellos - Criptomonedas

La Provincia de Catamarca en el art. 19 de la Ley Impositiva 5734 de 2022 comenzó a gravar a los “Contratos vinculados al comercio de activos digitales, criptomonedas, Bitcoin y similares, por la suma total del capital invertido y sus rendimientos” a una alícuota del 1,5%.

El objetivo de la gravabilidad de estos contratos era alcanzar al cuantioso número de inversores que realizaban contratos con las empresas mencionadas en el apartado anterior, en el que pactaban una entrega de capital inicial a cambio de que la empresa invirtiera por ellos en el mercado de criptomonedas y devuelva ese capital más un rendimiento determinado.

7.0. Conclusiones

El presente análisis impositivo sobre los principales instrumentos de inversión en Argentina ha abordado de manera exhaustiva el marco tributario aplicado a diversas opciones disponibles en el mercado bursátil argentino. El enfoque se centró en proporcionar una visión completa de las implicancias fiscales que deben considerarse al tomar decisiones de inversión.

En un panorama donde el mercado de capitales y las actividades bursátiles presentan una variedad de instrumentos y transacciones, este trabajo se concentró en los aspectos más destacados de Plazos Fijos, Fondos Comunes de Inversión, Títulos Públicos, Obligaciones Negociables, Acciones, CEDEARs, ADRs y Criptomonedas. Entre ellos, las criptomonedas y la tecnología blockchain ocuparon un lugar central debido a su creciente popularidad y a los desafíos tributarios que presentan.

La importancia de considerar la carga tributaria al tomar decisiones de inversión fue resaltada, ya que esta puede tener un impacto significativo en la rentabilidad final. A través de ejemplos y análisis detallados, se subrayó cómo la elección de un instrumento de inversión puede influir en la estructura impositiva y, por lo tanto, en los retornos obtenidos.

Pudimos observar en el estudio exhaustivo de los impuestos aplicados a los instrumentos de inversión en Argentina que existe una complejidad que incluso desafía a los profesionales en ciencias económicas. Aunque la mayoría de las imposiciones que estaban en vigencia desde 2018 han sido eliminadas hasta la fecha, la compleja red de regulaciones y normativas que rodea a estos instrumentos aún genera un entorno confuso y poco acogedor para los inversores, lo que dificulta tanto su comprensión como su adecuado cumplimiento.

Si bien la intención original podría ser la de aumentar la recaudación del Estado, los resultados obtenidos hasta la fecha muestran que los ingresos generados por estos impuestos no son tan significativos como se esperaba. Además, esta carga tributaria excesiva en los instrumentos de inversión actúa como un factor de disuasión para los ahorristas y potenciales inversores. En lugar de promover la participación en el sistema financiero, esta situación desalienta a los ciudadanos a canalizar sus recursos hacia opciones de inversión formales y reguladas, fomentando en su lugar prácticas informales y evasión fiscal.

Por otra parte, podemos observar que existen inequidades a la hora de gravar los rendimientos de los distintos instrumentos. Podemos destacar que, por ejemplo, hubo periodos fiscales donde se gravaron en el impuesto a las ganancias rendimientos nominales de plazos fijos que perdieron contra la inflación. Mientras que, por otro lado, se podrían haber obtenido ganancias millonarias mediante la compraventa

de CEDEAR y éstas hubieran estado exentas. Esto no quiere decir que se deba o no gravar las rentas de uno u otro instrumento, pero si se debería considerar las desigualdades e inequidades producidas por el sistema tributario.

En este contexto, es fundamental resaltar la recurrente falta de una evaluación exhaustiva por parte de los gobernantes. La tendencia a tomar decisiones influenciadas por proximidad a elecciones o por actuar en base tendencias del mercado sin un análisis previo adecuado genera un círculo vicioso de inequidades tributarias y falta de confianza en el sistema.

Es necesario reconocer que un sistema tributario más claro, equitativo y predecible podría tener un impacto positivo en la recaudación y en la actitud de los ahorristas hacia el sistema financiero. La simplificación de la legislación y la revisión de los niveles impositivos podrían brindarnos un ambiente más amigable para la inversión y el ahorro, generando así un ciclo virtuoso de crecimiento económico y desarrollo sostenible.

Anexo II – Resumen de Tratamiento Impositivo de las inversiones en el Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales.

RESUMEN DE TRATAMIENTO IMPOSITIVO PARA PERSONAS HUMANAS EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y BIENES PERSONALES			
Activo Financiero	Tratamiento en Ganancias P.Fiscal 2022		Tratamiento en Bs Personales P. Fiscal 2022
	Rendimiento	Resultado Enajenación	
Acciones argentinas con oferta pública	Dividendo: Gravado 7%	Exento	No computable (R. Sustituto)
Acciones argentinas con oferta pública (no comercializada según CNV)	Dividendo: Gravado 7%	Gravado 15%	No computable (R. Sustituto)
Acciones argentinas sin oferta pública	Dividendo: Gravado 7%	Gravado 15%	No computable (R. Sustituto)
Acciones del exterior	Dividendo: Gravado s/ Escala	Gravado 15%	Gravado
ADR	Dividendo: Gravado 7%	Gravado 15%	No computable (R. Sustituto)
Bonos Corporativos del exterior	Intereses: Gravado s/ Escala	Gravado 15%	Gravado
Bonos / Títulos del Estado Argentino en Pesos	Intereses: Exento	Exento (a)	Exento
Bonos / Títulos del Estado Argentino en USD	Intereses: Exento	Exento (a)	Exento
Bonos / Títulos del Estado Extranjeros	Intereses: Gravado s/ Escala	Gravado 15%	Gravado
CEDEAR	Dividendo: Gravado A Escala	Exento	Gravado
FCI Abiertos con cotiz. en Arg.de Acciones (=>75% de la Cartera)	Dividendo: Gravado 7%	Exento	Gravado
FCI de Títulos Públicos en Pesos (=>75% de la cartera)	Intereses: Exento	Exento	Gravado
FCI de Títulos Públicos en USD (=>75% de la cartera)	Intereses: Exento	Exento	Gravado
FCI Cerrados que coticen en Argentina y coticen en Pesos o USD	Dividendo: Gravado 7%	Exento	Gravado
FCI del Exterior	Intereses: Gravado s/ Escala	Gravado 15%	Gravado
Instrumentos emitidos en \$ para fomentar inversión productiva (b)	Intereses: Exento	Gravado	Exento
Monedas digitales (c)	N/A	Gravado 15%	Gravado
Money Market o cualquier otra cuenta remunerada del exterior	Gravado A Escala	N/A	Gravado
ON de empresas argentinas en \$	Intereses: Exento	Exento (a)	Exento (d)
ON de empresas argentinas en USD	Intereses: Exento	Exento (a)	Gravado
ON de empresas extranjeras	Gravado A Escala	Gravado 15%	Gravado
Plazo fijo en Argentina en pesos sin cláusula de ajuste	Intereses: Exento	N/A	Exento
Plazo fijo en Argentina en pesos con cláusula de ajuste	Intereses: Exento	N/A	Exento
Plazo fijo en Argentina en dólares	Intereses: Gravado s/ Escala	N/A	Exento
Plazo fijo en el exterior	Intereses: Gravado s/ Escala	N/A	Gravado

(a) Según el artículo 26 inciso u) para el período fiscal 2022 el resultado de la compraventa estará exento en la medida que coticen en bolsas o mercados de valores.

(b) Serán aquellos que establezca el PEN, siempre que lo disponga la norma que los regule. No hay remisión a la exención si estos instrumentos se enajenaran (modificación introducida por Ley 27.638), por lo tanto, bajo el supuesto que esos instrumentos encuadren en la definición de "demás valores" del art. 9 del Decreto Reglamentario de la LIG, entendemos que su enajenación, estará alcanzada por el impuesto cedular del art. 98 LIG t.o. 2019.

(c) Destacamos la interpretación exteriorizada por AFIP a través de su Dictamen DAT 2/2022.

(d) La Ley 27.638 ha agregado una nueva exención para estos instrumentos que hubieran sido colocados por oferta pública de la CNV y cuyo activo subyacente esté integrado como mínimo por un porcentaje a determinar por la reglamentación por los siguientes bienes: 1) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por el Estado; 2) depósitos en moneda argentina y extranjera en instituciones comprendidas bajo el régimen de la Ley 21526 a plazo fijo, caja de ahorro u otras formas de captación de ahorro. 3) Obligaciones Negociables en pesos emitidas

Fuente: Elaboración Propia en base a la información disponible en el trabajo

Anexo II – Resumen de Tratamiento Impositivo de las inversiones en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Ingresos Brutos de la Provincia de Catamarca.

RESUMEN DE TRATAMIENTO IMPOSITIVO PARA PERSONAS HUMANAS EN IVA E IIBB				
Activo Financiero	IVA		IIBB (Catamarca)	
	Rendimiento	Resultado Enajenación	Rendimiento	Resultado Enajenación
Acciones	No gravado	Exento	Gravado (c)	Gravado (c)
ADR	No gravado	Exento	No gravado	No gravado
Bonos / Títulos del Estado Argentino en Pesos	Exento	Exento	Exento	Exento
Bonos / Títulos del Estado Argentino en USD	Exento	Exento	Exento	Exento
Bonos / Títulos del Estado Extranjeros	No gravado	No gravado	Exento	Exento
CEDEAR	No gravado	No gravado	Gravado (c)	Gravado (c)
FCI Abiertos con cotiz. en Arg.de Acciones (=>75% de la Cartera)	No gravado	Exento	Gravado (c)	Gravado (c)
FCI de Títulos Públicos en Pesos (=>75% de la cartera)	Exento	Exento	Exento	Exento
FCI de Títulos Públicos en USD (=>75% de la cartera)	Exento	Exento	Exento	Exento
FCI Cerrados que coticen en Argentina y coticen en Pesos o USD	No gravado	Exento	Exento	Exento
FCI del Exterior	No gravado	Exento	No gravado	No gravado
Monedas digitales (a)	No gravado	No gravado	Gravado (c)	Gravado (c)
ON de empresas argentinas en \$	Exento	Exento	Gravado (c)	Gravado (c)
ON de empresas argentinas en USD	Exento	Exento	Gravado (c)	Gravado (c)
ON de empresas extranjeras	Exento	Exento	Gravado (c)	Gravado (c)
Plazo fijo en Argentina en pesos sin cláusula de ajuste	No gravado	N/A (b)	Exento	N/A (b)
Plazo fijo en Argentina en pesos con cláusula de ajuste	No gravado	N/A (b)	Exento	N/A (b)
Plazo fijo en Argentina en dólares	No gravado	N/A (b)	Exento	N/A (b)
Plazo fijo en el exterior	No gravado	N/A	N/A	N/A

(a) Se debe considerar que el alquiler del poder de minado se encuentra alcanzado por encuadrar en el art. 1 inc. b) de locación de servicios, estando incluida dentro de las actividades del art. 3, inc. e), apartado 21) sub inc. c) de servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación.

(b) El BRCA mediante la Comunicación A7672 implementó los CEDIP (Certificados Electrónico para Depósitos e Inversiones a Plazo), siendo un equivalente a Plazos Fijos pero que, a diferencia de estos, permiten ser transferidos (o enajenados) logrando recuperar los fondos antes del vencimiento. La enajenación de estos instrumentos se encuentra fuera del alcance del IVA y de IIBB (no gravados).

(c) Están alcanzados a las alícuotas establecidas en el Anexo I de la Ley Impositiva 5.796 para el Ejercicio 2023 con los códigos 649999 a 649999-5.

Fuente: Elaboración Própia en base a la información disponible en el trabajo

Referencias

AFIP. (2020). AFIP. ESPACIO DE DIÁLOGO. ENTIDADES PROFESIONALES. ACTA 35, (pág. 4). Buenos Aires.

Amaro Gómez, R. (Junio de 2019). *IMPUESTOS CEDULARES. DEDUCCIÓN DE GASTOS INDIRECTOS. PRORRATEO DE GASTOS*. Obtenido de ERREPAR: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20190603091659279.html?k=liquidaci%C3%B3n%20cedular>

Fernandez, L. (Enero de 2015). *El Dólar Bolsa y el Impuesto a las Ganancias*. Obtenido de ERREPAR: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20141205120626214.html?k=circular%205/2014>

Garcia, R. M. (Marzo de 2020). *Renta Financiera. Impuesto Cedular. Nuevas Funciones y Exenciones y una Antinomia Normativa. ¿Desde cuándo aplican?* Obtenido de ERREPAR: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20200212174341416.html?k=derogacion%20de%20impuesto%20cedular#nota07>

Mihura Estrada, R. (Agosto de 2019). *TENENCIAS Y GANANCIAS (Y PÉRDIDAS) DE CRIPTOACTIVOS EN LAS DECLARACIONES JURADAS PERSONALES*. Obtenido de ERREPAR: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20190626153311589.html?k=Monedas%20digitales%20bienes%20personales>

Olivero Vila, M. (2015). *La exención para Acciones y demás valores con Oferta Pública y/o Cotización*. Obtenido de ERREPAR: https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20150914111645779.html?k=ambito%20de%20cotizaci%C3%B3n%20art.%2020%20inc.%20w#DTE_OLIVERO_Q34

Zocaro, M. (2022). *Manual de Criptomonedas - 2da Edición: ¿Qué son, cómo se compran, cómo se guardan y qué impuesto se pagan?* Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.

Zocaro, M. (2022). *Una Bolsa de Impuestos. ¿Qué tributos pagan nuestras inversiones? (2a ed.)*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.

LA RELACIÓN ENTRE LA POLÍTICA ECONÓMICA Y LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN LA
PROVINCIA DE CATAMARCA
ESP. CPN DAIANA ELIZABETH SALAS

Esp. Trib. CPN Daiana Elizabeth Salas

salasd@eco.unca.edu.ar

PALABRAS CLAVES: Economía – Tributación – Beneficios.

RESUMEN:

Con la situación económica tributaria actual, es menester detenerse a analizar cuáles son las medidas que se toman desde el Estado para mejorar la calidad de vida de los habitantes catamarqueños, sus impactos en los diferentes sectores sociales, y los resultados obtenidos. Se trata de resaltar la importancia en la coordinación de políticas económicas tributarias tendientes a la mejora continua de la sociedad en general.

INTRODUCCION:

El presente trabajo tiene como objetivo principal realizar un análisis de algunas políticas económicas implementadas en los últimos años en la provincia de Catamarca, relacionadas estrechamente con las políticas tributarias, algunas de manera directa y otras indirecta, que han generado importantes repercusiones dentro del ámbito económico, tributario, comercial, laboral y todo ello en su conjunto han generado mayor bienestar social.

Ante la situación económica provincial, desde el Estado se implementaron políticas que ayudaron a fomentar el crecimiento económico, trayendo aparejado beneficios que incluye a muchos sectores sociales, incluidos los de bajos recursos.

Los casos puntuales que se abordaran en este informe serán los siguientes:

1. Programas Días de Ensueño y su impacto en lo económico, tributario y social.
2. Programa Más Cerca -40% - Ministerio de Industria, Comercio y Empleo provincial. Resolución Ministerial I. C y E. N° 187/2023- 29/06/2023.
3. Programa Productos Catamarqueños en Gondolas- aprobado por Ley Provincial N° 5676/2020- Decreto Provincial N° 2510.
4. Impacto de la aplicación de la Ley N° 5733 Régimen Simplificado Provincial.
5. Beneficios para Monotributistas Sociales, incluidos dentro del programa de inclusión social desde el Ministerio de Desarrollo Social Nacional, y contemplados en la Ley impositiva provincial vigente N° 5796.
6. Beneficio tributario para los empleadores, que fomenta la inserción de personal registrado bajo las normas laborales vigentes, incluido en la Ley Impositiva Provincial vigente N° 5796 en su artículo N° 51.
7. Beneficio para contribuyentes cumplidores, Ley Impositiva Provincial N° 5796 y Ley Provincial N° 5791.
8. Impacto de la reciente moratoria: Ley Provincial N° 5791- Régimen Especial de Regularización Tributaria.

FUNDAMENTOS:

Motivó la elección del contenido del presente, por la relevancia que implica el análisis de la realidad económica - tributaria de la provincia, el impacto y los beneficios que trajo aparejado la aplicación de esas políticas en la sociedad catamarqueña.

Asimismo, la actualidad y el interés general del tema, fue causa de su elección también, al contar con información disponible y actualizada.

DESARROLLO:

Finanzas Públicas, Naturaleza, Estructura y Relaciones con la Economía:

Las Finanzas Publicas constituyen la actividad económica del sector público con su particular estructura que convive con la economía de mercado, en una suerte de *simbiosis*.

Esta relación se verifica tanto en el aspecto de la actividad financiera como productora de bienes y servicios, como en el otro aspecto de instrumento de política económica para la redistribución de ingresos, la estabilización y el desarrollo.

En efecto, no es concebible la economía de mercado sin la existencia de un marco ambiental donde la sociedad y todos sus componentes gocen de la defensa exterior, de la seguridad interior, de la organización de un sistema de administración de justicia, de servicios sanitarios y hospitalarios y de servicios educacionales – por lo menos en alguna medida mínima- y donde cuenten con la existencia y mantenimiento de bienes de inversión de tipo básico o de infraestructura.

Esta imposibilidad de la economía de mercado de funcionar sin la coexistencia de los servicios públicos y de los bienes de capital creados por el Estado, no se limita al motivo que la actividad económica de éste crea economías y, en ciertos casos deseconomías externas, para el desenvolvimiento de las actividades del sector privado, sino que frecuentemente los servicios y bienes públicos llegan a constituir una condición ineludible para el funcionamiento de la economía de mercado. ⁽¹⁾

Interrelaciones entre finanzas públicas y la economía de mercado:

La coexistencia de los dos sistemas económicos, el de mercado regido por los precios y de estructura multisubjetiva, y el de las finanzas públicas regido por el proceso ingreso- gasto y de estructura unisubjetiva, implica múltiples interrelaciones:

- a) La existencia de economía y deseconomía externas provocadas por la actividad financiera;
- b) La existencia del mercado como ámbito de aprovisionamiento de factores de producción y bienes intermedios para la economía del sector público;
- c) La modificación de la demanda y de la oferta de bienes y de los precios del mercado como consecuencia de los gastos y de los recursos públicos, incluyendo variaciones del tipo de salario, de la tasa de interés, de los consumos y de los ahorros, como así también de los incentivos al trabajo o al ocio o a la inversión y a la producción del sector privado.³²

Relación entre la política económica y la política tributaria:

Desde un Estado organizado y evolucionado, es necesario acordar políticas en conjunto, que tiendan a mejores resultados en su gestión.

Dentro de las políticas públicas, la económica y la tributaria están estrechamente relacionadas y se influyen mutuamente.

La política económica se refiere a las medidas y estrategias adoptadas por el Gobierno para controlar y regular la economía, mientras que la política tributaria se refiere a las decisiones y acciones que toma el Gobierno para la recaudación de impuestos.

³² “Finanzas Publicas y Derecho Tributario” –Dino Jarach-3° Edición. Edit. Abeledo-Perrot- Año 2004

El objetivo principal de la política económica es favorecer el crecimiento económico, la estabilidad y el bienestar social. Para lograr estos objetivos, el Gobierno puede implementar políticas monetarias y fiscales, establecer regulaciones para el comercio y la inversión, entre otros.

El objetivo principal de la política tributaria es financiar el gasto público y redistribuir la riqueza. Los impuestos son una fuente importante de ingresos para el Gobierno y se utilizan para financiar proyectos de inversión en obras públicas, seguridad, educación, salud y programas sociales. Además los impuestos muchas veces cumplen funciones de redistribución al gravar de manera progresiva a los contribuyentes de mayores ingresos para beneficiar a los sectores menos favorecidos de la sociedad.

La política económica puede influir en la política tributaria al determinar las alícuotas impositivas y la estructura del sistema tributario. En momentos de desaceleración económica, el Gobierno puede implementar medidas fiscales expansivas reduciendo las alícuotas impositivas para estimular el consumo y la inversión. Y en periodos de crecimiento económico, el Gobierno puede incrementar las alícuotas impositivas para disminuir el déficit fiscal y estabilizar la economía.

A su vez, la política tributaria puede tener un impacto significativo en la economía. Los impuestos altos pueden desincentivar el ahorro y la inversión, lo que puede limitar el crecimiento económico; y por otro lado una política tributaria más equitativa y progresiva puede promover la redistribución de la riqueza y aumentar el bienestar general de la sociedad.

En conclusión, ambas políticas están interconectadas debido a su influencia mutua en la economía de la provincia, y la implementación adecuada de ambas conduce a un crecimiento económico sostenible en el tiempo, con un marcado impacto social.

Beneficios de las políticas económicas para la sociedad:

- 1) Crecimiento económico: lo fomentan al impulsar la inversión y la producción, lo que lleva a la creación de empleos y aumentos en los ingresos de las personas.
- 2) Estabilidad Económica: ayudan a mantenerla al regular los ciclos económicos y minimizar las fluctuaciones severas del mercado.
- 3) Reducción de la pobreza: al mejorar el acceso a oportunidades económicas, como el empleo y la educación, y al proporcionar redes de seguridad social para aquellos en situación de vulnerabilidad.
- 4) Distribución equitativa de la riqueza: buscan reducir las desigualdades económicas y promover una distribución más equitativa de la riqueza y los recursos, garantizando que todos los sectores de la sociedad se vean beneficiados por el crecimiento económico.

Beneficios de las políticas tributarias para la sociedad:

- 1) Financiamiento de Bienes Públicos: la recaudación de tributos se utiliza para financiar servicios públicos esenciales, como infraestructura, salud, educación, seguridad, que son fundamentales para mejorar la calidad de vida de la sociedad en general.
- 2) Reducción de las desigualdades: las políticas tributarias progresivas, con mayores alícuotas a los sectores de altos recursos, favorece la redistribución de manera más equitativa, contribuyendo a disminuir las desigualdades sociales y económicas.
- 3) Estimulo de la Inversión y Crecimiento Económico: lo incentivan al proporcionar beneficios fiscales por ejemplo a empresas y emprendedores.
- 4) Promoción de comportamientos deseables, con la aplicación de políticas con fines extrafiscales: las políticas tributarias también se utilizan para desincentivar el comportamiento

indeseable para la sociedad, gravando con mayor alícuota a ciertas actividades o con impuestos especiales; al mismo tiempo que se fomenta el comportamiento deseable mediante incentivos fiscales, como por ejemplo desgravación impositiva, disminución de alícuotas tributarias, exenciones, entre otros.

Aplicación de medidas económicas con impacto tributario en la provincia de Catamarca:

El Estado provincial en los últimos años implementó ciertas medidas que son un claro ejemplo de esta relación estrecha que existe entre las políticas económicas y tributarias, con resultados muy favorables para la sociedad en su conjunto.

A continuación, en el presente desarrollo se irán abordando algunos ejemplos de estos casos:

1- Implementación del Programa Días de Ensueño en la provincia de Catamarca:

Es el primer tema elegido y el de mayor resultados positivos en la provincia, tanto en el ámbito económico, comercial, impositivo y social.

Desde octubre del año 2019, está vigente en Catamarca el programa “**Días de Ensueño**”, un programa basado en un Convenio- Acuerdo entre el Gobierno provincial, el Banco de la Nación Argentina, la Unión Comercial de Catamarca y la Federación Económica Catamarca, y últimamente también se agregaron Comercios independientes (son los que no forman parte de la Unión Comercial).

Es un claro incentivo al consumo por parte de estos tres sujetos (Estado- Banco como entidad financiera-Comercio) que tiene como principales propósitos: incrementar las ventas; favorecer a la sociedad en general con el acceso a productos mayormente básicos, de consumo masivo, de manera financiada y aplicándoles un descuento; brindarles asesoramiento a los comerciantes y emprendedores locales para acceder al mismo, y como beneficio para el Estado derivado de la aplicación de esta medida, se refleja en una mayor tributación por parte de los comercios contribuyentes al “formalizar” sus ventas realizadas a través de tarjetas de créditos.

Prácticamente, este programa consiste en otorgar beneficios para los consumidores que utilicen tarjetas de crédito expedidas por el Banco de la Nación Argentina, que se traduce por ejemplo en el descuento del 25% en las compras realizadas, con financiación de hasta 6 cuotas sin intereses. Asimismo, los últimos jueves viernes y sábados de cada mes, el descuento asciende al 50% de descuentos por las compras en un solo pago.

Estos beneficios alcanzan diferentes rubros de productos esenciales de consumo masivo por la sociedad, y cuyo listado de comercios adheridos se encuentran publicados en la página oficial del Banco de la Nación Argentina.

A continuación se expone el cuadro en donde se detalla el beneficio y cuál es el porcentaje sobre el descuento hacia los consumidores, que asume el Gobierno, Banco de la Nación Argentina y Comerciantes:

Rubro	Descuento Comercio	Descuento BNA	Descuento Gobierno	Total Descuento	Cantidad de Cuotas	Días de aplicación
Alimentos	5%	5%	15%	25%	Hasta 6 sin interés	Lun, mart, miércoles
Construcción y Hogar	5%	5%	15%	25%	Hasta 6 sin interés	Lun, mart, miércoles
Vestimenta	10%	5%	10%	25%	Hasta 6 sin interés	Lun, mart, miércoles
Otros Rubros	10%	5%	10%	25%	Hasta 6 sin interés	Lun, mart, miércoles
Medicamentos	0%	0%	0%	0%	Hasta 3 sin interés	Semanal
Perfumería Ctca- Local Unico	10%	5%	5%	20%	Hasta 6 sin interés	Jueves
Perfumería Ctca- Varios locales	15%	5%	0%	20%	Hasta 6 sin interés	Jueves
Comidas al paso	0%	15%	5%	20%	Solo 1 pago	Semanal
Gastronomía	10%	5%	5%	20%	Solo 1 pago	Semanal
Hostería	0%	10%	10%	20%	Hasta 6 sin interés	Semanal
Hoteles	10%	5%	5%	20%	Hasta 6 sin interés	Semanal
Productos Regionales	0%	10%	10%	20%	Hasta 6 sin interés	Semanal
One shot Alimentos	10%	20%	20%	50%	Solo 1 pago	Ultimo jueves, viern y sab por mes

Cantidad de contribuyentes adheridos al mes de abril de 2023:

El total de Contribuyentes adheridos a este programa asciende a 1.024 aproximadamente. Se pasa a detallar la cantidad de comercios adheridos por rubro:

Rubros	Comercios adheridos
Construcción y Hogar	227
Alimentos	325
Vestimenta	350
Gastronomía	34
Hoteles	9
Hostería	5
Productos Regionales	11
Comidas al Paso	5
Perfumerías local único	24
Perfumerías varios locales	25
Medicamentos	66
Otros Rubros	248

Se destaca que hay algunos casos en que un solo contribuyente ofrece varios rubros.

A continuación, es importante analizar el impacto que derivó de la aplicación de este Programa en la recaudación de la provincia, en el impuesto sobre los ingresos brutos. Téngase presente que dentro del impuesto, se hace referencia a contribuyentes de régimen local, y el régimen de agentes de retención, en este caso Banco de la Nación Argentina, derivados por las compras realizadas con tarjetas de crédito.

Impacto de la implementación del Programa “Días de Ensueño” en el impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Se procedió a efectuar un análisis del impacto que tuvo en la recaudación provincial- Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, de los contribuyentes locales incluidos en el listado de comercios adheridos en ese momento; tomando como base el periodo mensual de implementación OCTUBRE 2019 y el mismo mes del año calendario inmediato anterior OCTUBRE 2018, actualizando esos valores con los Índices de Precio al Consumidor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos para ambos periodos.

Los resultados fueron los siguientes:

CONTRIBUYENTES DIAS DE ENSUEÑO:

CRECIMIENTO PORCENTUAL DE BASES DE RETENCIONES SIRCAR (*) OCTUBRE/2018-OCTUBRE/2019 POR COEFICIENTE DE ACTUALIZACION= 67,50%

CRECIMIENTO PORCENTUAL DE INGRESOS EN LAS DDJJ MENSUALES SIBCAT WEB OCTUBRE/2018-OCTUBRE/2019 POR COEFICIENTE DE ACTUALIZACION = 16%

(*) SIRCAR: El sistema SIRCAR es un sistema especial de Recaudación y Control de Responsables de Agentes de Recaudación (Retenciones y/o Percepciones) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En esta etapa es necesario referirse al actual sistema SIRTAC (Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra) que está vigente en la provincia de Catamarca desde el año 2021.

El 22 de marzo de 2019 bajo la Resolución General 2/2019 de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, se creó el **Sistema de Recaudación Sobre Tarjetas de Crédito y Compra (SIRTAC)** cuyo objetivo es simplificar y unificar las retenciones del Impuesto a los Ingresos Brutos sobre operaciones de comercio electrónico abonada con medios de pagos digitales.

De esta forma, se coordinó en un único sistema a los 23 regímenes actuales de retención de Tarjetas de Crédito y Compra vigente en cada una de las jurisdicciones de provincia y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Este avance fue muy importante ya que fue un aporte esencial para el alivio administrativo y económico de los contribuyentes, erradicando la superposición de regímenes de retención a los que estaban sometidos.

Con SIRTAC, cada operación comercial realizada con medios electrónicos de pago va a tener una única retención. Entonces, si una persona vende de forma online para una o varias provincias, a cada operación se aplicará una única retención SIRTAC en concepto de Ingresos Brutos.

Los agentes de retención más comunes son, por ejemplo, los bancos que administran Tarjetas de Crédito, o las plataformas de billetera virtual como Mercado Pago.

Mediante la Resolución General de la Comisión Arbitral 16/2020, el SIRTAC comenzó a estar operativo a partir del 04 de enero de 2021.

El Banco de la Nación Argentina se adhirió en abril del 2021, con lo cual las retenciones sufridas en las tarjetas de crédito Nativa (incluidas dentro del programa de Días de Ensueño) a partir del mencionado mes se verifican desde el SIRTAC.

Cabe destacar lo anteriormente citado, debido a que la implementación del Programa Días de Ensueño fue anterior a esa fecha, y por ende, la base de la información de agentes fue tomada del SIRCAR.

Continuando con el análisis realizado al inicio, se llega a la conclusión en ese periodo de implementación comparado con el año anterior, Octubre2019/Octubre2018, idéntico mes actualizados los valores por los índices de precios al consumidor publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, es que claramente **hubo un incremento** en los ingresos declarados por los contribuyentes adheridos al programa, en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos como así también en las bases informadas por los agentes de retención de las tarjetas de crédito; **lo que impacta favorablemente en la recaudación**, en otras palabras se ve reflejado en una mayor recaudación por

el impuesto derivado de ese incremento de base declarada por las ventas efectuadas a través de las tarjetas de crédito emitidas por el Banco de la Nación Argentina.

Asimismo, ese incremento de bases de retenciones de tarjetas de crédito, declaradas por los Agentes de Retención, y por ende representando mayores retenciones que ingresan al fisco, significa una mayor recaudación a través de los mencionados agentes que retienen el impuesto sobre los ingresos brutos en la fuente, es decir el fisco obtiene “financiación” por pagos anticipados.

En cuanto a las repercusiones sociales en la implementación de este programa, los resultados fueron óptimos, ya que permitió a los consumidores financiar en un plazo razonable sus adquisiciones y aún más, gozar de un descuento del 25% en su compra facilitando el acceso y financiamiento de productos esenciales.

Por otro lado, cada vez más comerciantes se adhieren a este programa, ya que les permite incrementar sus ventas, mediante tarjetas de crédito, y de esta manera se fomenta la activación del comercio de manera sostenida en el tiempo, pues los consumidores prefieren comprar en locales que brinden este beneficio.

Ahora bien, también se debe hacer mención a los sobreprecios que se han generado por la aplicación de este programa, en donde muchos comerciantes se abusaron de ello y aplicaron sobre sus precios, incrementos que superaban en un 20% siendo así el beneficio casi nulo para el consumidor, o marcando descuentos importantes por operaciones de contado efectivo.

Desde el Gobierno provincial junto con el Banco de la Nación Argentina se puso a disposición desde sus páginas oficiales, un sistema de denuncias anónimas a aquellos comerciantes que no cumplían con las pautas para estar dentro del programa, siendo la principal denuncia el aumento desmedido de los precios, no respetando las condiciones de contado en las ventas con beneficios.

2- Programa Más Cerca -40% - Ministerio de Industria, Comercio y Empleo provincial. Resolución Ministerial I. C y E. N° 187/2023- 29/06/2023.

Cabe destacar que para los consumidores que no tenían las Tarjetas Nativas del Banco de la Nación Argentina, desde el Ministerio de Industria, Comercio y Empleo junto con la Federación Económica y Unión Comercial de la provincia, se lanzó en julio/2023 el programa Más Cerca -40% en supermercados provinciales. Este programa contó con subsidio del Gobierno provincial y aporte de los comerciantes, en un esfuerzo conjunto para incluir a más familias al acceso a mercadería con precios promocionales, y alivianar los costos.

Este programa Más Cerca-40 fue otro incentivo del Gobierno, como el programa Días de Ensueño.

A través de este sistema se implementaron descuentos en alimentos, artículos de higiene y limpieza.

Estuvo dirigido a aquellas personas que, al no contar con Tarjeta Nativa del Banco de la Nación, no podían acceder al programa Días de Ensueño. Las compras se pagaban con efectivo, tarjetas de débito, transferencia o tarjetas de crédito en un solo pago.

Este programa consistió en que supermercados de origen provincial ofrecían productos de los rubros alimentos, higiene y limpieza al 40% del precio declarado y fiscalizado.

La lista incluyó 21 productos del rubro alimentos, 8 de higiene personal y 7 de limpieza, los que estaban perfectamente identificados con etiqueta del programa, y disponibles en 8 cadenas provinciales de supermercados que sumaron 14 sucursales.

El cumplimiento del programa estuvo fiscalizado por los inspectores de la Dirección de Defensa del Consumidor, los que controlaron el stock, las marcas y, fundamentalmente, el precio de los productos en los comercios adheridos.

Del descuento del 40%, el Estado provincial aportó el 35% y el comerciante aportó la bonificación del precio del 5% de los productos en promoción.

Además, se destaca que los comercios habilitados fueron los que están adheridos al programa provincial de precios acordados Más Cerca, y que cuentan con góndolas de Productos Catamarqueños, otro programa que sostiene el Ministerio de Industria, Comercio y Empleo con el propósito de incentivar el desarrollo de los productores locales y su cadena de valor.

Este Programa estuvo vigente hasta Octubre/2023.

3- Programa Productos Catamarqueños en Góndolas- aprobado por Ley Provincial N° 5676/2020- Decreto Provincial N° 2510/2020; Decreto Acuerdo 1146/2021; Resolución Ministerial de Industria, Comercio y Empleo N° 060/2022.

Este Programa Provincial de Productos Catamarqueños en Góndolas tiene por objeto:

- a) Promover la comercialización, difusión y consumo de productos catamarqueños;
- b) Garantizar el acceso de productos catamarqueños a la población de la Provincia;
- c) Regular la presencia de productos catamarqueños en las góndolas de las organizaciones comerciales que establece el artículo 1 de la Ley Nacional N° 18425 (Estas organizaciones son las siguientes: a) Supermercados totales; b) Supermercados; c) Supertiendas; d) Autoservicios de productos alimenticios; e) Autoservicios de productos no alimenticios; f) Cadenas de negocios minoristas; g) Organizaciones mayoristas de abastecimientos; h) Tipificadores-empacadores de productos perecederos; i) Centros de compras.)
- d) Capacitar, fortalecer y estimular a productores, artesanos y empresarios catamarqueños con el fin de mejorar, la calidad, costo, capacidad de producción y mercadotecnia;
- e) Realizar seguimiento y análisis de funcionamiento de la cadena de valor de los productos catamarqueños;
- f) Definir cuando un producto es de origen catamarqueño (productos artesanales y regionales de las micro, pequeñas y medianas empresas de la provincia, que tengan

su origen y en su caso, que el proceso de elaboración o transformación total o parcial haya tenido lugar en la provincia de Catamarca).

Este Programa se trata de otra política económica- tributaria implementada desde el Estado provincial, tendiente a favorecer e incentivar el consumo de productos catamarqueños, incrementando las ventas de los comercios y emprendedores locales y de esta manera mejorar la calidad de vida de sus comerciantes y empleados. Por parte del fisco provincial, el beneficio es que al tratarse de contribuyentes locales, los ingresos brutos generados por las ventas son declarados íntegramente en la jurisdicción de Catamarca.

4- Impacto de la aplicación de la Ley provincial N° 5733 Régimen Simplificado Provincial:

Desde el año 2001, la Ley Impositiva Provincial N° 5023 incorporó el siguiente artículo:

*“CAPITULO VIII RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES - ARTICULO 49º- Facúltase al Poder Ejecutivo Provincial a establecer los importes mensuales que tributarán quienes hubieren **optado** por ingresar al Régimen Simplificado en concordancia con los parámetros de cada una de las categorías y en forma congruente con los beneficios que por otras leyes se les acuerdan a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.”*

En el año 2014, la Ley Impositiva Provincial N° 5378 también incorporó el siguiente artículo: *CAPITULO VIII RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ARTICULO 49º.- Facúltase al Poder Ejecutivo Provincial a establecer los importes mensuales que tributarán quienes hubieren **optado** por ingresar al Régimen Simplificado en concordancia con los parámetros de cada una de las categorías y en forma congruente con los beneficios que por otras leyes se les acuerdan a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Exceptuando del pago del impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.*

En el año 2016, la Ley Impositiva Provincial N° 5462 siguió la misma línea que las anteriores: *CAPITULO VIII RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ARTICULO 49º.- Facúltase al Poder Ejecutivo Provincial a establecer los importes mensuales que tributarán quienes hubieren **optado** por ingresar al Régimen Simplificado en concordancia con los parámetros de cada una de las categorías y en forma congruente con los beneficios que por otras leyes se les acuerdan a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Exceptuando del pago del impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.*

En el año 2017, la Ley Impositiva Provincial N° 5506 establecía también lo mismo: *CAPITULO VIII RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ARTICULO 49.- Facúltase al Poder Ejecutivo Provincial a establecer los importes mensuales que tributarán quienes hubieren **optado** por ingresar al Régimen Simplificado en concordancia con los parámetros de cada una de las categorías y en forma congruente con los beneficios que por otras leyes se les acuerdan a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Exceptuando del pago del impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.*

En el año 2018, la Ley Impositiva Provincial N° 5533 rezaba idéntico que los años anteriores: *CAPITULO VIII RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ARTICULO 49.- Facúltase al Poder Ejecutivo Provincial a establecer los importes mensuales que tributarán quienes hubieren **optado** por ingresar al Régimen Simplificado en concordancia con los parámetros de cada una de las categorías y en forma congruente con los beneficios que por otras leyes se les acuerdan a*

las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Exceptuando del pago del impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

En el año 2019, la Ley Impositiva Provincial N° 5588, siguiendo como todos los años, disponía en su **CAPÍTULO VIII RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ARTÍCULO 49°.- Facúltese al Poder Ejecutivo Provincial a establecer los importes mensuales que tributarán quienes hubieren **optado** por ingresar al Régimen Simplificado en concordancia con los parámetros de cada una de las categorías y en forma congruente con los beneficios que por otras leyes se les acuerdan a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Exceptuando del pago del impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.**

En todos esos años, si bien las leyes impositivas fijaron el artículo donde mencionaba la **opción** de un Régimen Simplificado en el impuesto sobre los ingresos brutos, en la práctica no se llevó a cabo la reglamentación del mismo.

Ya en el año 2020, la Ley Impositiva Provincial N° 5638 directamente no incorporó el mencionado artículo y en el año 2021 la Ley Impositiva Provincial N° 5686 tampoco lo agrega.

Recién en el año 2022, el Poder Legislativo emitió la Ley provincial N° 5733, en donde lo tornó de **carácter obligatorio** al mencionado Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos. El Decreto que la promulgó fue el N° 3103 y las normativas Reglamentarias fueron las siguientes: Resolución Conjunta ARCA AFIP N° 5217/2022 y Disposición DGR 45/2022 y modificatorias.

Está vigente prácticamente desde el periodo 07/2022.

¿Qué es el Régimen Simplificado Provincial?

Se trata de la *integración* del Monotributo Nacional y el Régimen Simplificado de Ingresos Brutos de Catamarca.

Asegura la simplificación de los tributos y la reducción de la carga tributaria total, mejorando la performance recaudatoria de cada componente con menores costos administrativos y operativos.

Está dirigido a los pequeños contribuyentes (categorías A a F del Monotributo Nacional), con exclusión de aquellos que realicen determinadas actividades que tengan importes mínimos en el impuesto sobre los ingresos brutos o aquellos que solo ejecuten actividades exentas o gravadas a tasa cero.

¿Cuáles son los beneficios para los contribuyentes incluidos en el mismo?

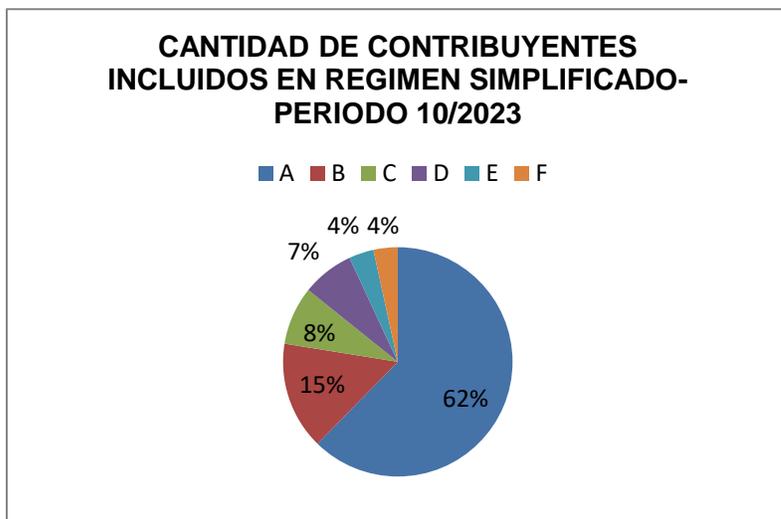
El principal beneficio es simplificar su forma de tributar el impuesto, dado a que los excluye de la presentación formal de declaraciones juradas mensuales, abonando sólo un importe fijo por mes, pagando de manera conjunta con AFIP antes del vencimiento del periodo, que por lo general es el 20 de cada mes.

Otro de los beneficios para los contribuyentes es que no sufren pagos a cuenta del impuesto, esto quiere decir que están excluidos de los regímenes de retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias.

¿Cuál es el beneficio de esta medida para el Estado provincial?

En cuanto al fisco provincial, el objetivo principal fue incorporar a la base de contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos aquellos que se encontraban ejerciendo actividad, inscriptos en el fisco nacional (AFIP) y no estaban inscriptos en la Dirección General de Rentas. En total fueron acerca de 5000 nuevos casos que ingresaron a la base de contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos – Régimen Simplificado.

Actualmente, al periodo octubre del 2023 existen alrededor de 19.504 contribuyentes activos en Régimen Simplificado, distribuidos de la siguiente forma por categoría:



CATEG	CANTIDAD
A	12159
B	2965
C	1605
D	1426
E	682
F	667
TOTAL	19.504

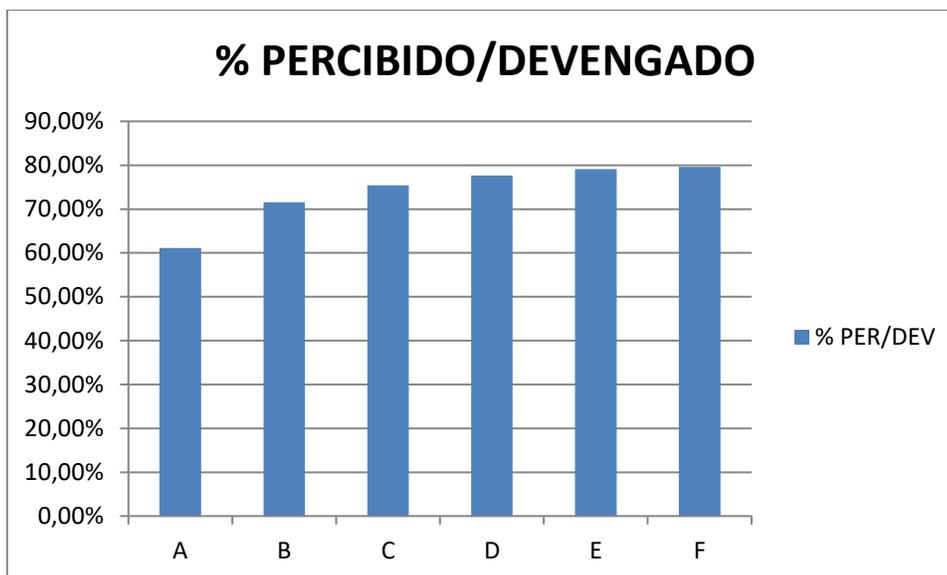
Análisis pre y post a la implementación del Régimen Simplificado Provincial:

Se realizó un análisis antes y después de la implementación del mencionado Régimen Simplificado (RS), tomando como base el mes Junio del año 2022, previo a la vigencia del régimen, comparando el mismo universo de contribuyentes al periodo agosto del año 2022 (no se tomó el periodo mensual julio/2022 debido a que fue el primer mes de ejecución con lo que hubo mucho cambio y no aporta a los fines de este análisis); y las conclusiones fueron las siguientes:

- El impuesto determinado del impuesto sobre los ingresos brutos del anticipo Junio/2022 de este universo de contribuyentes que luego pasaron a RS **era superior** al impuesto devengado de la categoría correspondiente en RS en el periodo Agosto/2022, en un porcentaje alrededor del 30%.
- El monto de los pagos a cuenta declarados por este universo de contribuyentes en su declaración jurada de Junio /2022 no fue relevante, lo que no obsta que lo informado por los Agentes de Retención y Percepción sea un monto mayor.
- El régimen se termina aplicando a un universo de contribuyentes de escaso interés fiscal, por la sumatoria de sus ingresos declarados tomando como referencia Junio/2022.
- De los contribuyentes incluidos en RS en el periodo Agosto/2022, hoy se verifica que hubo una buena relación entre lo devengado y lo percibido, con un cobro de alrededor del 80% sobre el total.

Análisis del periodo mensual Octubre/2023- Régimen Simplificado: Devengado – Percibido:

Con respecto a esta última conclusión, se realizó un análisis actualizado, tomando el último periodo mensual 10/2023, para ver la relación entre lo devengado por la categoría del RS para el contribuyente, y lo efectivamente percibido por la DGR, cuyos resultados fueron los siguientes:



Se verifica que a medida que incrementa la categoría, es mayor la voluntad de pago por parte de los contribuyentes, es decir, el porcentaje de relación entre lo devengado y lo efectivamente percibido es mayor.

Sin embargo, en todas las categorías del Régimen existen porcentajes de cobro del importe fijo que son superiores al 60%, lo que se traduce en efectividad en su aplicación.

5- Beneficios para Monotributistas Sociales, incluidos dentro del programa de inclusión social desde el Ministerio de Desarrollo Social Nacional, y contemplados en la Ley impositiva vigente.

¿Qué es el Monotributo Social?

Es un régimen tributario, que promueve la inserción de emprendedores en situación de vulnerabilidad, que realizan una única actividad económica por cuenta propia y se encuentran fuera del mercado formal laboral o trabajando en relación de dependencia con ingresos brutos inferiores al haber previsional mínimo.

Está dirigido a trabajadores que tienen una única actividad económica productiva, comercial o de servicios, proyectos productivos o de servicios de 2 a 20 integrantes y cooperativas de trabajo con un mínimo de 6 asociados o asociadas.

La Ley Nacional N° 25.865 –creación del Monotributo Social- comenzó a regir a partir de su reglamentación, el día 23 de junio de 2004.

Como la anterior Ley Impositiva Provincial había sido la N° 5023 del año 2001, recién en el año 2014, a través de la Ley Impositiva Provincial N° 5378 en su artículo 49 se incorporó por primera vez el beneficio para los monotributistas sociales :

RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE PAGO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES ARTÍCULO 49º.- (...)
Exceptuando del pago del impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación

En cuanto a la Ley Nacional N° 26.223 en resumen estableció lo siguiente “SUSTITUYENSE LOS ARTICULOS 12, 34, 40, 48 Y 49 DEL ANEXO A LA LEY N° 24.977 TEXTO SUSTITUIDO POR LA LEY N° 25.865 Y SUS MODIFICACIONES.”

Este artículo 49° de la Ley Impositiva de ese año 2014, dispuso el beneficio para los Monotributistas Sociales a nivel nacional, eximiéndolos del pago mensual del impuesto sobre los ingresos brutos a nivel provincial, pero no de la obligación de presentar la declaración jurada mensual.

Este beneficio continuó siendo considerado en las leyes impositivas vigentes en cada ejercicio anual, salvo en el año 2020, pero luego retomó en los años siguientes.

Actualmente en la Ley Impositiva Provincial N° 5796 para el ejercicio fiscal 2023 en su artículo 49 dice:
CAPÍTULO IX EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES DE LA LEY N° 26.223 ARTÍCULO 49º.- *Quedan exceptuados del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos los Pequeños Contribuyentes de la Ley N° 26.223, inscripto en el Régimen Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.*

Existe actualmente un instructivo de cómo deben ser presentadas las mencionadas declaraciones juradas mensuales sin que del resultado surja monto a pagar.

A fecha de julio 2022, desde AFIP el reporte de monotributistas sociales ascendía aproximadamente a 6.130 inscriptos en el fisco nacional. De ese total, solo 519 estaban activos inscriptos como contribuyentes locales en la Dirección General de Rentas. Luego 995 con baja en la DGR, algunos por Disposición DGR 49/2020 (baja de oficio por falta de presentación de más de doce declaraciones juradas mensuales), otros con baja permanente o baja transitoria. Ahora, dentro de ese total, había 4616 contribuyentes activos en AFIP como Monotributista Social, pero que no se encontraban inscriptos directamente en la DGR.

De todas maneras, este universo de contribuyentes es de escasa significación económica, están exceptuados del pago del impuesto por la ley impositiva vigente (tanto en el 2022 como en este 2023), por lo que no revisten interés fiscal.

Cabe destacar también que estos monotributistas sociales están excluidos del Régimen Simplificado del impuesto sobre los ingresos brutos, ya que no deben pagar importe fijo mensual por estar eximidos del pago, debiendo inscribirse como contribuyentes locales y luego solicitar el instructivo para presentar sus declaraciones juradas mensuales del impuesto.

Sin dudas que este es una medida tendiente a beneficiar a los pequeños contribuyentes que cumplen con las características para ser monotributistas sociales establecidos desde el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

Impositivamente, estos contribuyentes no revisten interés fiscal, por lo que no aportan a la recaudación provincial. Es una medida económica-tributaria que beneficia directamente a los sectores de bajos recursos.

6- Beneficio para los empleadores que fomenta la inserción de personal, incluido en la Ley Impositiva vigente:

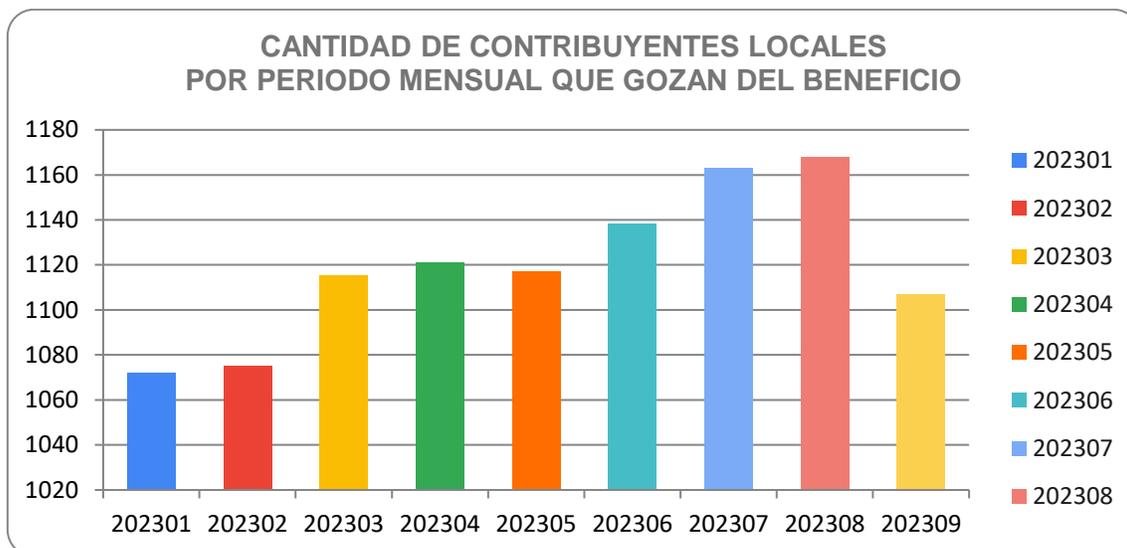
A través de la Ley impositiva provincial N° 5796 vigente, en su artículo 51, este año se concedió un beneficio para los **contribuyentes locales** del impuesto sobre los ingresos brutos, que se encuentren en el Tramo I del Anexo I del artículo 14 de la Ley (ingresos brutos mensuales hasta \$86.800.000) que sean empleadores, y ese beneficio consiste en la posibilidad de reducir de su base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, el total de los sueldos brutos abonados a su personal en relación de dependencia, con un tope previsto, pero que en definitiva determina una menor carga tributaria cuanto mayor sea el número de empleados en relación de dependencia que tengan registrados.

“ARTÍCULO 51°.- Los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos encuadrados en el tramo I previsto en el Anexo I del Artículo 14, podrán deducir de la base imponible el sueldo bruto de los empleados registrados conforme la legislación laboral vigente, en la medida que los mismos presten servicios efectivos en jurisdicción de la Provincia de Catamarca. La deducción prevista, en ningún caso podrá generar una reducción de impuesto superior al 0,2% de la base imponible determinada sin computar la deducción en trato. En caso de corresponder, el monto no deducido en ningún caso generará saldo a favor del contribuyente ni podrá ser trasladado al cómputo de los siguientes anticipos.”

Claramente esta política económica-tributaria implementada promueve la incorporación de empleados “en blanco” por parte de los contribuyentes, registrados bajo la normativa laboral vigente, permitiéndoles gozar de ese beneficio tanto a los comerciantes por incidir en menor carga tributaria, como a los empleados, tendiendo a mejorar sus ingresos y condiciones laborales. En resumen se traduce en bienestar social.

Son actualmente 1107 contribuyentes locales a septiembre de 2023, que gozan del beneficio de la reducción de su base imponible del impuesto, de los sueldos brutos de empleados que tienen a su cargo bajo relación en dependencia.

PERIODO	CANTIDAD DE CONTRIB. LOCALES QUE GOZAN DEL BENEFICIO POR MES AÑO 2023
202301	1072
202302	1075
202303	1115
202304	1121
202305	1117
202306	1138
202307	1163
202308	1168
202309	1107



7- Beneficio para contribuyentes cumplidores, Ley Impositiva Provincial N° 5796 y Ley Provincial N° 5791.

En el artículo 11 de la Ley Impositiva vigente N° 5796 para el ejercicio fiscal 2023 se fijó lo siguiente:

CAPÍTULO IV DISPOSICIONES COMUNES IMPUESTOS INMOBILIARIO Y AUTOMOTORES
ARTÍCULO 11°.- Establécese un sistema de descuentos por *extinción anticipada del impuesto inmobiliario e impuesto a los automotores*, conforme lo siguiente: 1) **Del cuarenta por ciento (40%) sobre el impuesto determinado, cuando se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos sobre el objeto imponible: a) Extinguir la totalidad de la obligación tributaria anual en un pago hasta el vencimiento del primer anticipo; b) Al 31/12/2022 no poseer deudas de períodos fiscales anteriores; c) No haberse acogido a la moratoria prevista en Ley N° 5648 por el tributo que se pretende extinguir. 2) **Del treinta por ciento (30%) sobre el impuesto determinado**, cuando se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos sobre el objeto imponible: a) Extinguir la totalidad de la obligación tributaria anual en un pago hasta el vencimiento del primer anticipo; b) Al 31/12/2022 no poseer deudas de períodos fiscales anteriores. 3) **Del veinte por ciento (20%) sobre el impuesto determinado**, cuando sobre objeto imponible se extinga la totalidad de la obligación tributaria anual en un pago hasta el vencimiento del primer anticipo. 4) **Del quince por ciento (15%) sobre el impuesto determinado**, cuando sobre el objeto imponible se extinga la totalidad de la obligación tributaria anual en diez (10) cuotas mensuales mediante la adhesión al débito automático en cuenta bancaria o tarjeta de crédito. 5) **Del diez por ciento (10%) sobre cada anticipo bimestral** cuando los mismos se extingan en tiempo y forma. Los medios de pagos admitidos serán los establecidos por la Dirección General de Rentas.**

Como se observa, se incluyeron distintos porcentajes de descuento por pago anticipado del impuesto automotor e inmobiliario, siendo el máximo descuento del 40% para los objetos imponibles que estuvieran sin deuda al 31/12/2022, que abonaran el total del impuesto anual antes del primer vencimiento y que no hayan adherido a la Ley de moratoria provincial N° 5648. Estos descuentos fueron operativos por cada objeto (por automotor y por matrícula catastral).

Siguiendo la misma sintonía, el artículo 15 de la Ley de Regularización Tributaria N° 5791 determinó:

CAPÍTULO V- OTROS BENEFICIOS- ARTÍCULO 15°.- Beneficios. Los contribuyentes o responsables, que a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen hubieren extinguido la totalidad de sus obligaciones tributarias respecto a los Impuestos Inmobiliario y Automotor, vencidas al 31 de octubre de 2.022, tendrán una reducción del quince por ciento (15%) de estos impuestos correspondientes al año 2023, en la medida que los mismos se regularicen a sus respectivos vencimientos, sin perjuicios de otros beneficios que se establezcan.

Este beneficio estaba directamente relacionado con el contribuyente, si este se encontraba al día en el pago de todos sus impuestos, conjuntamente con el beneficio de la Ley Impositiva descripta anteriormente, se sumaría este 15% adicional de descuento por pago anticipado, siendo en total una quita del 55% sobre el impuesto automotor e inmobiliario determinado perteneciente al contribuyente cumplidor.

Sin dudas, fue una excelente medida económica- tributaria para también incluir y beneficiar a los contribuyentes cumplidores que siempre abonan al día sus impuestos, sin moras, y que pagan de manera anticipada todo el impuesto anual.

8- Impacto de la reciente moratoria: Ley Provincial N° 5791- Régimen Especial de Regularización Tributaria.

Desde noviembre de 2022 estuvo en vigencia la Ley Provincial N° 5791 Régimen Especial de Regularización Tributaria, en otras palabras, moratoria para los impuestos provinciales adeudados al Fisco, con amplios beneficios para los contribuyentes morosos y que también contemplaba beneficios a los contribuyentes cumplidores como se explicó en el punto anterior.

Esta política económica-tributaria incrementó la recaudación provincial de impuestos al permitir la regularización de la deuda por parte de aquellos contribuyentes morosos, con amplios beneficios en la quita de intereses resarcitorios y condonación de multas, no así de capital; y financiación de hasta 36 cuotas mensuales con bajas tasas de interés mensual.

Los resultados derivados de la reciente moratoria fueron más que satisfactorios. Hubo alrededor de 24.931 adhesiones a la misma, con beneficios tanto para los contribuyentes adheridos, como así también para el fisco provincial por el incremento en la recaudación provincial.



Del total de adhesiones, más del 73% ya fue percibido, quedando pendiente de cobro un 27%, por estar regularizados mediante planes de pago en cuotas.

CONCLUSIONES:

El análisis de los temas abordados en el presente trabajo permitió concluir de forma muy favorable a la conjunción de ambas políticas económica- tributaria en nuestra provincia, y remarcar la importancia de las medidas a aplicar con sus consecuentes beneficios para todos los sectores de la sociedad.

Con cada uno de los casos citados durante el desarrollo, se observa el impacto positivo de las medidas adoptadas, en donde formaron parte de esta toma de decisiones diferentes actores, tanto políticos, económicos, financieros como sociales.

El sector comercial altamente favorecido por la implementación del Programa Días de Ensueño, como también por el beneficio del art 51 de la ley impositiva vigente, que permite deducir de su base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, los sueldos brutos abonados al personal registrado bajo las normas laborales vigentes.

Los pequeños contribuyentes y emprendedores que son Monotributistas Sociales inscriptos en el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación, gozan del beneficio impositivo provincial de estar exentos del pago del impuesto sobre los ingresos brutos.

Asimismo, es importante destacar el impacto positivo que tuvo para los pequeños contribuyentes (comerciantes, profesionales, etc.) la implementación del Régimen Simplificado Provincial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a través de la Ley Provincial N° 5733, cuyos contribuyentes incluidos en el mismo, gozan de un régimen que abonando un importe fijo mensual, se liberan de la presentación de las declaraciones juradas mensuales del impuesto, como así también se los excluye de las retenciones en los pagos que les realicen, de las percepciones en las compras que efectúen y recaudaciones bancarias por cada ingreso en sus cuentas que registren en el Banco.

Y para los habitantes en general, por ejemplo este programa Días de Ensueños permitió incrementar su consumo, ya que con la financiación proporcionada por las tarjetas emitidas desde el Banco de la Nación Argentina, es una forma de “ganarle” a la inflación y además tiene un descuento sobre el monto de la compra.

Y para aquellos casos en que los habitantes catamarqueños no contaban con la tarjeta Nativa del Banco de la Nación Argentina, se creó el Programa Más Cerca -40%, que les permitía a los consumidores acceder a promociones en la compra de productos de la canasta básica, con la reducción del 40% del precio publicado.

Asimismo, el Programa de Productos Catamarqueños en Góndolas, aprobados por Ley Provincial 5676/2020, les permite a los comercios locales y emprendedores mantener productos meramente catamarqueños en los diversos puntos de ventas, manteniendo la línea de productos y facilitando su continuidad en el mercado.

La comunidad también se beneficia por la incorporación de mano de obra local por parte de los comerciantes que les permite a estos últimos gozar del beneficio del art 51 de la ley impositiva vigente.

Cabe destacar el beneficio para los contribuyentes cumplidores que vienen pagando al día el impuesto automotor e inmobiliario, que obtuvieron por Ley Impositiva vigente un máximo descuento del 40%, que sumado al 15% extra proporcionado por la Ley de Regularización Tributaria N° 5791, resultó un descuento efectivo total del 55% sobre el impuesto determinado por pago anual anticipado, incentivándolos en definitiva a continuar con su correcta voluntad de pago.

Por último, con la reciente moratoria, los resultados fueron más que favorables en cuanto a la cantidad de adhesiones a la misma, como así también al incremento de recaudación provincial. Los contribuyentes pudieron adherir obteniendo amplios beneficios, como el fisco poder efectivizar el cobro de lo adeudado.

Puedo finalmente concluir que al elegir este tema, tenía expectativas favorables, y así fue al desarrollar el mismo, describir cada medida económica- tributaria adoptada en la teoría, en leyes y normativas impositivas, convenios, etc. y verlo reflejado en la práctica, con muy buenos resultados, concluyo que la coordinación de las políticas económicas - tributarias son necesarias para beneficio de todos los sectores de la sociedad. Claro ejemplo de ello resultaron las aplicadas en nuestra provincia de Catamarca, con óptimos resultados.

BIBLIOGRAFIA:

- “Finanzas Publicas y Derecho Tributario” –Dino Jarach-3° Edición. Edit. Abeledo-Perrot- Año 2004
- Código Tributario Provincial Ley N° 5022 y modificatorias.
- Ley Impositiva Provincial N° 5023- Año 2001.
- Ley Impositiva Provincial N° 5378- Año 2014.
- Ley Impositiva Provincial N° 5462- Año 2016.
- Ley Impositiva Provincial N° 5506- Año 2017.
- Ley Impositiva Provincial N° 5533- Año 2018.
- Ley Impositiva Provincial N° 5588- Año 2019.
- Ley Impositiva Provincial N° 5638- Año 2020.
- Ley Impositiva Provincial N° 5686- Año 2021.
- Ley Impositiva Provincial N° 5733- Año 2022.
- Convenio Programa Días de Ensueño Año 2019-2020-2021-2022 y 2023.
- Ley Provincial N° 5676/2020.
- Decreto Acuerdo Provincial 1146/2021.
- Resolución Ministerio Industria, Comercio y Empleo N° 60/2022.
- Resolución Ministerio Industria, Comercio y Empleo N° 187/2023.
- Reportes Informáticos DGR- ARCA.

PEDRO SILVERIO VEGA

pedrovega0107@gmail.com

Palabras claves: IMPUESTOS – TASAS – TARIFAS

RESUMEN

Al estado con todos sus atributos, lo formamos todos los que habitamos el territorio por el delimitado. Las reglas de convivencia las establecemos, con lo cual todas aquellas que consideremos han sido superadas o que quisiéramos cambiar, solo requiere formular la propuesta y que la mayoría decida. Evidentemente que si esa mayoría esta instruida y capacitada, la decisión debiera ser de fácil resolución.

Sin embargo la realidad argentina, nos muestra algo distinto, más complejo, con muchas inequidades e intereses que dificultan transitar un camino en el podamos discutir todos los elementos que lo componen, menos el destino al que nos debe llevar.

Tenemos un país dotados de todos los atributos para ser una potencia, solo los argentinos nos distraemos en cuestiones menores, y dilapidamos el tiempo y no encontramos la forma y los medios para hacerlo realidad.

En ese contexto, abordamos una cuestión -a nuestro criterio no menor-, de analizar cuanto incide el estado, básicamente vía impuestos y tasas, en la formación de los precios de bienes y servicios.

En esa línea, advertimos que en muchos casos, con su voracidad y el cortoplacismo, se constituye en un obstáculo para que el sector privado emprenda y en otros casos, sostengan una actividad económica.

Tampoco concebimos la ausencia de reglas, participamos del ejercicio responsable de derechos y obligaciones y también por supuesto, de la necesaria contribución para financiar una estructura razonable, que facilite el desarrollo armonioso de toda la nación.

INTRODUCCION

Al estado con todos sus atributos, lo formamos todos los que habitamos el territorio por el delimitado. Las reglas de convivencia las establecemos, con lo cual todas aquellas que consideremos han sido superadas o que quisiéramos cambiar, solo requiere formular la propuesta y que la mayoría decida. Evidentemente que si esa mayoría esta instruida y capacitada, la decisión debiera ser de fácil resolución.

Sin embargo la realidad argentina, nos muestra algo distinto, más complejo, con muchas inequidades e intereses que dificultan transitar un camino en el podamos discutir todos los elementos que lo componen, menos el destino al que nos debe llevar.

Tenemos un país dotados de todos los atributos para ser una potencia, solo los argentinos nos distraemos en cuestiones menores, y dilapidamos el tiempo y no encontramos la forma y los medios para hacerlo realidad.

En ese contexto, abordamos una cuestión -a nuestro criterio no menor-, de analizar cuanto incide el estado, básicamente vía impuestos y tasas, en la formación de los precios de bienes y servicios.

En esa línea, advertimos que en muchos casos, con su voracidad y el cortoplacismo, se constituye en un obstáculo para que el sector privado emprenda y en otros casos, sostengan una actividad económica.

Tampoco concebimos la ausencia de reglas, participamos del ejercicio responsable de derechos y obligaciones y también por supuesto, de la necesaria contribución para financiar una estructura razonable, que facilite el desarrollo armonioso de toda la nación.

INTERACCION DEL SECTOR PRIVADO Y EL ESTADO

El sector privado, tiene la particularidad de una constante evolución e innovación, responde a la demanda de bienes y servicios de la población en general y en otros casos genera esas necesidades e incentiva su consumo; su uso, ya que de esa manera satisface su objetivo de inserción en el mercado y también tiende a satisfacer su objetivo de lograr una mayor rentabilidad.

El estado concebido como “la organización política de las modernas sociedades...”, concentra el poder público, el poder de imperio, y en materia económica/tributaria, crea los tributos mediante los cuales toma una porción de los ingresos privados para financiar su actividad o el cumplimiento de sus objetivos. En principio, los llamados bienes y servicios indivisibles, tales como el servicio de defensa nacional, de justicia, de desarrollo de la economía y en algún aspecto también la educación. (Eulogio Iturriz-Curso de Finanzas Publicas – Ediciones Machi (1981) pag.3/5,

Sin lugar a dudas el objetivo, cuya manda constitucional de propender al desarrollo económico y armónico de la nación, sigue siendo una deuda y motivo de un debate aun inconcluso.

El estado también incursiona y/o “compite” con el sector privado, ya que se organiza como empresa para la producción de bienes y la prestación de servicios divisibles. Es decir que responden a una demanda individual para satisfacer una determinada necesidad, tal el caso de la energía, el gas, el agua, el transporte, la educación, entre otros.

IMPUESTOS:

Los impuestos son una parte sustancial o la más importante de los ingresos públicos. De allí que el **estado y los precios adquieren una relación relevante.**

En la estructura tributaria actual, la carga fiscal es importante y consecuentemente afecta la decisión de inversión, cuando no debiera ser así. Además, el problema no es solo en la inversión, también se afecta el consumo de bienes y servicios elementales para la subsistencia de todos los individuos.

A la multiplicidad de tributos y altas alícuotas, se debe soportar como mínimo a tres jurisdicciones fiscales, a las que hay satisfacer en sus requerimientos y formalidades.

Se dice que los impuestos sirven tanto para disuadir el consumo de bienes y/o servicios como también para incentivar el desarrollo de algunas actividades y/o regiones económicas; como también que el Estado los percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales que presta.

Al impuesto lo podemos conceptualizar como una porción de los ingresos del sector privado, que el Estado toma coactivamente por su poder de imperio, para aplicarlo a satisfacer necesidades colectivas de la población.

Por supuesto que en un país democrático, el instrumento debe surgir de normas legales razonablemente pensadas y sancionadas por el Poder Legislativo en el marco de la manda constitucional.

La realidad impositiva nos muestra un marco legal frondoso y farragoso, que dota al fisco de amplísimas facultades, y que las usa a discreción. Por supuesto la legislación es siempre perfectible, dependerá de la elección que haga el ciudadano para elegir representantes/gobiernos que realmente representen sus ideales y lo plasmen en normas legales que permitan hacerlo realidad.

A nivel local, tanto la legislación como las instancias procesales administrativas existentes, distan mucho de generar las condiciones de equidad y celeridad que las controversias que se plantean lo requieren.

Si superamos la etapa anterior, queda transitar otra, en la que el Poder Judicial puede llegar a poner su justo equilibrio; pero lamentablemente sus dilatados procesos, en muchos casos disuaden su intervención –ya que la relación costo/beneficio resulta negativa-, o lo peor, que cuando se resuelva es probable que se asista también a las exequias del accionante.

Se entiende que el fisco debe cuando menos acompañar la dinámica e inagotable generación de negocios del sector privado, a los fines de evitar distorsiones y la evasión de los tributo.

El sector privado, no quiere ceder sus bienes, máximo cuando no percibe un loable destino, y de allí que no conforme con la carga tributaria, busca nuevas herramientas que le permitan aliviar la misma y pagar en el mejor de los casos, lo que considera razonable.

INGRESOS BRUTOS:

Si bien el objeto del presente trabajo no es abordar impuesto por impuesto, consideramos relevantes hacer algunas consideraciones al respecto, sobre este tributo. Técnicamente sabemos que se trata de un impuesto en cascada y consecuentemente altamente distorsivo. Ya que la alícuota efectiva es mucho

más alta que la alícuota nominal. Por otro lado también sabemos que grava la misma base imponible que el impuesto al valor agregado (IVA); y cuya base también es tomada por el municipios para cobrar una “tasa” , que no es otra cosa, que un impuesto más.

Sin embargo por más acuerdos y promesas de eliminarlo, las Provincias no están dispuestas a renunciar al mismo.

En Catamarca, su incidencia en los recursos tributarios no supera históricamente el 10/12%; con lo cual estaríamos diciendo que su importancia económica podría no ser relevante, sin embargo si lo es en materia de potestades tributarias; a la cual la Provincia no quiere renunciar. Como siempre, la posibilidad de modificarlos o eliminarlo, solo puede tratarse en la medida que se mantenga la potestad y no recienta la recaudación; condiciones poco negociables.

No obstante, requiere una revisión profunda por ser altamente distorsivo, a pesar que este tributo está en todas las jurisdicciones provinciales, con ligeras diferencias de alícuotas. Es una fuente interesante de ingresos autónomos para cada jurisdicción, habiendo logrado generalizar un sistema de cobro anticipado del impuesto, vía retenciones y/o percepciones, avanzando en cobrar y luego el contribuyente tendrá que demostrar que no corresponde y gestionar su devolución y el cese del cobro. En muchos casos, los costos y la maraña a superar para realizar el reclamo, disuaden totalmente de realizar el pedido de reintegro y en consecuencia pasa a ser un costo.

Si bien existe un convenio multilateral vigente, hay provincias que por su voracidad fiscal, avanzan sobre otras jurisdicciones y resulta poco probable que por los mecanismos establecidos se logre reestablecer el orden; la acción judicial es posible, pero tiene las limitaciones ya señaladas, agregando que en nuestro caso carecemos del fuero administrativo.

IMPUESTO AL TRABAJO.

Con la misma salvedad, creemos importante, realizar algunas consideraciones respecto a la imposición con estos objetivos, es decir, cubrir necesidades de las personas tanto en su vida activa como en la vida pasiva.

Aquí como en la educación, nos debemos una profunda revisión, hemos transitado muchos años de conquistas, pero no hemos logrado un necesario equilibrio entre derechos y obligaciones, además de que el sistema laboral argentino dista mucho de proteger e incentivar las fuentes generadoras de empleos genuino y de calidad.

Las condiciones del mundo laboral han cambiado sustancialmente (jornada laboral, horarios, presencialidad/virtualidad, retribución variable, seguros de desempleo, etc.), pero nuestra legislación responde a otras épocas y se transforma en un obstáculo para la generación de empleo y para la radicación de inversiones. Urgen cambios profundos que respeten los derechos y que reduzcan la conflictividad y el costo laboral directo e indirecto.

Una cruda realidad, nos muestra la cantidad de trabajadores informales, que superan a los registrados formalmente y más aún, ello tiene una relatividad, ya que los registros no siempre reflejan las reales condiciones de la prestación.

De allí, que cualquier emprendimiento personal (auto empleo), crece hasta alcanzar un techo, que es cuando la demanda del bien o producto supera la capacidad del emprendedor a nivel personal y también a veces familiar. Es decir, que para responder a la mayor demanda, tiene que contratar personal, que

lo deberá capacitar, con todo el costo que ello implica y le nacen automáticamente a partir de ese momento, un sinnúmero de obligaciones, que no siempre está preparado para afrontar.

Pasa a ser empleador, con lo cual debe registrarse como tal en distintos organismos (fisco/previsional, sindical, obra social, aseguradora de riesgo del trabajo, etc.); ventanillas que deberá atender al margen de seguir con la producción, la comercialización, debiendo incorporar los aspectos tributarios, financieros y de planificación general; como si todo eso fuera poco, está la tecnología que deberá incorporar en todos esos aspectos para poder estar inserto en el mundo actual. .

Panorama complejo, no imposible, pero si complejo, al que deberá prepararse y capacitarse para afrontar; y que a su vez se debe hacer en el contexto de su mercado y de la economía en general. Toda una proeza.

TASAS:

“Hay coincidencia en que los tributos son prestaciones pecuniarias coactivas que exige el Estado (también el municipal), por ley (en el caso por ordenanza); la tasa, como retribución por la prestación de un servicio público divisible, ..) (Valdes Costa cit.p.103 y ss. y 141 y ss).” “citado por Enrique G, Bulit Goñi en su Dictamen a la Comision Federal de Impuesto -14/10/1997, Expte. 414/97 EDESSA c/Municipalidad de Rivadavia, Provincia de San Juan”.

La Corte Suprema de la Nación (“Fallos” 234-663) **ha sostenido que es de la naturaleza de la tasa que su cobro corresponde siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente.**

La doctrina tiene dicho, que la diferencia más evidente entre el impuesto y la tasa es, precisamente, que esta última está vinculada con una actividad estatal -lo cual no ocurre en el impuesto- y que además la base de su medición debe estar relacionada con su hecho generador (la actividad vinculante).

En principio el concepto de tasa, es la retribución a un servicio real, aunque parte de la doctrina también considera la potencial que puede prestar el municipio. Consecuentemente poco tiene que ver con el volumen monetario de la actividad. Sin embargo es la base imponible habitual en las principales tasas, con lo cual en realidad estamos en presencia de un impuesto municipal.

En concreto, el monto de ventas, es base imponible para el impuesto al valor agregado (IVA) en el orden nacional; lo es para el impuesto provincial sobre los ingresos brutos y también para la “tasa” municipal.

En general, podemos decir 21% de IVA, más 3% de Ingresos Brutos y 0.06% de tasa municipal (en el caso de Catamarca, Capital); totalizan el 24,06%, esta es la porción que del precio del bien, en principio se queda el estado, Con el agravante que en el caso de ingresos brutos y tasas municipales, ese bien seguramente tiene incorporado el impuesto de las etapas anteriores, desde que es materia prima, producto elaborado, comercialización mayorista y comercialización minorista, sin considerar casos especiales y tributos específicos.

La Constitución de la Provincia de Catamarca en su Artículo 253, establece: “El tesoro municipal se formará: 1º.- Con el producido de las tasas y contribuciones cuyos valores se fijarán en forma equitativa, proporcional y progresiva. 2º.- Con **los impuestos permanentes o transitorios que se crearen**, especialmente sobre las industrias y profesiones ejercidas en su jurisdicción; sobre diversiones

y espectáculos públicos; sobre publicidad; cualquiera fuere el medio empleado, patente de automotores, licencia de conductores, introducción de productos alimenticios, ocupación de la vía pública y lo que fije la carta orgánica municipal o la ley Orgánica de Municipalidades y Comunas.” (Lo destacado me pertenece).

Aquí nos planteamos concretamente, si el municipio puede cobrar impuestos o no. De una interpretación literal del texto de la C.P. art. 253, inc.2; la respuesta es sí y aquí la Provincia se enrola “con un inequívoco carácter autónomo” PET 30/05/1994 Jose Osvaldo Casas “Implicancias fiscales del status jurídico de los municipios de Provincia y la reforma Constitucional en ciernes”

No obstante cabe ahondar en la armonización tributaria del estado argentino y la atribución de las potestades tributarias a las distintas jurisdicciones –Nación, Provincia, Municipio-. Que si bien se sostiene que la tasa debe contemplar una prestación real al contribuyente y que el costo incluye la organización municipal para prestar el servicio, con lo cual, ya no solo basta la mención constitucional, sino la realidad que adopta la legislación municipal para definir el hecho imponible y más aún, en la aplicación del tributo. Podemos concluir que estamos en presencia de un impuesto municipal.

Parecería que a los fines de evitar una innegable colisión directa con impuestos nacionales (IVA), provincial (ingresos brutos) la tasa de salubridad e higiene (S.F.V. Catamarca) continúa con esa denominación, cuando en la realidad es un impuesto municipal con los mismos atributos que los impuestos mencionados y que la no objeción por parte de los contribuyentes permite que subsista como tal.

Así lo expresa el texto del “Código Tributario Municipal, al definir la base imponible. ARTÍCULO 146°. - Base imponible. La base imponible estará constituida por el **monto total de los ingresos brutos devengados** en el período fiscal. Se considerará ingreso bruto a la suma total devengada en cada período fiscal por venta habitual de bienes en general, retribución total obtenida por la prestación de servicios o locación de bienes u otros pagos en retribución de actividades desarrolladas, con independencia de la forma en que se cancelen las operaciones (en efectivo, cheques, en especie u monedas digitales).” (Artículo sustituido por el artículo 41° de la Ordenanza N° 8023)”. Luego la ORDENANZA IMPOSITIVA N° 8481/2022, dice: “TASA DE SEGURIDAD E HIGIENE ARTÍCULO 12°.- Alícuota general. El tributo se determinará según lo establecido en el artículo 149° inciso “a”, del Código Tributario Municipal (Ordenanza N°6943 y sus modificatorias). **La alícuota general del tributo será de seis por mil (6%)”.** (Lo destacado me pertenece)

El espectro de los municipios es amplio; los municipios pueden establecer tasas por el uso y/o ocupación del subsuelo, superficie y espacio aéreo de los bienes del dominio público siempre que respeten los principios vigentes en materia de tributación

PRECIOS:

Aquí el valor que se paga, por el bien y/o servicio que se adquiere es voluntario y cuando interviene el estado, puede o no estar sujeto a la oferta y demanda del mismo.

TARIFA:

En este caso, es el precio que fija el estado para la prestación de determinados servicios que toma a su cargo y cuyo valor lo determina en función a otros factores además del costo del mismo.

PRESION FISCAL

Con frecuencia se dice que en Argentina, la presión fiscal es excesiva; por lo que permanentemente ahoga a los contribuyentes y desincentiva a la inversión y el crecimiento económico. La presión fiscal, entendida como la relación existente entre la recaudación impositiva y el producto bruto interno (PBI) de un país.

Se dice que hay países como Suecia o Noruega donde a pesar de tener una de las cargas impositivas más altas, no repercuten de manera negativa en la población; pues automáticamente es invertida en servicios públicos como educación, salud y seguridad social. La particularidad pasa por la buena prestación de los servicios.

Todo se financia con los recursos que genera la actividad económica formal. En la realidad el ciudadano decide que alícuota de impuesto le resulta razonable soportar, con distintos mecanismos y decisiones, regula lo que el sistema formal le impone.

Las altas alícuotas y un creciente sistema informal, que no es marginal, son un incentivo para eludir los impuestos. Cuestión que el fisco no desconoce y que a pesar de disponer de las herramientas necesarias (legislación/tecnología/recursos humanos y materiales), se muestra incapaz o no quiere lograr un resultado mejor.

En esa línea, los gobiernos se resisten a eliminar tributos, bajar alícuotas, etc., bajo el pretexto de que ello afectara la recaudación, la caja, que a su vez se asume como sagrada.

Obviando considerar que menos tributos, de fácil determinación, menor burocracia y alícuotas menores, propenderán a una mejor licencia social y aceptación de los tributos, ampliando la base de tributación, quitando incentivos a la economía informal (iva, ingresos brutos, tasa municipal, rondan a prima facie un 25%, una cuarta parte del precio; más un 35% de impuesto a las ganancias; sin considerar otros tributos; son valores que al eludirlos, pasan a ser un renta difícil de conseguir en cualquier actividad y consecuentemente incentivan a asumir los riesgos que su evasión conlleva).

ECONOMIA INFORMAL

Es una economía, en buena medida alimentada por el propio fisco, en primer lugar por la cantidad de tributos, por la maraña para su determinación, por la dificultad para su cumplimiento y acompañado de altas alícuotas, resulta un coctel interesante para impulsar la actividad informal.

Cuando el estado se obstina en mantener una estructura burocrática e ineficiente, en gastar en decir lo que va hacer y no hace, estamos en presencia de un gasto improductivo, que debiera orientarse a la inversión de capital para aumentar la productividad. Esto se financia con emisión monetaria, con el impuesto inflación, y consecuentemente con el deterioro del valor monetario.

La informalidad no puede ignorarse y se asume como una respuesta a la alta carga fiscal, es decir, que quienes contribuyen la consideran irrazonable. Justificativo importante para pasar a la informalidad, como también para asumir mayores riesgos fiscales, que luego se atenúan, tanto por la legislación como por las gestiones de gobiernos, que por razones electorales y/o de conveniencia de sectores, diluyen las medidas necesarias para corregir el sistema.

Repárese además en el volumen y cantidad de prestaciones que genera el estado, bajo la denominación de planes de “empleo”; pero en concreto son prestaciones de servicios que los ciudadanos suministran al estado, y por los cuales el estado –que debiera ser ejemplo- no realiza descuentos ni aportes para los sistemas de seguridad social (jubilación) ni para el sistema de obras sociales.

Deterioro que se agrava con la incorporación a “moratorias” para personas que no realizaron los aportes al sistema. Lo cual desde el punto de vista social no está mal, si está mal que se financie con el aporte de una menguada porción de trabajadores.

Razón por la cual los sistemas de seguridad social deben financiarse, además de las contribuciones específicas, por impuestos, tales como el IVA, impuestos a los débitos y créditos, entre otros.

En el caso de salud, la cobertura la debe realizar el sistema de salud pública, que se financia con los tributos que pagan los contribuyentes de la economía formal.

Las distorsiones que se ocasionan, no terminan allí; estos mecanismos atentan contra el empleo formal, ya que quienes obtienen el acceso a estos programas –incluyendo cónyuges, convivientes, hijos, etc- optan (por necesidad) por incrementar sus ingresos realizando trabajos de manera informal, es decir, no quieren ser registrados formalmente- por cuanto el sistema los da de baja de inmediato de los planes a los que hubiesen accedido.

Las consecuencias para la economía formal es de alto impacto, propende a la existencia de trabajadores no registrados (trabajadores en “negro”, con las costosas consecuencia para ambas partes de la relación laboral; para el trabajador, por cuanto no tendrá los aportes para jubilarse y para tener obra social; para el empleador un costo sin comprobantes y el riesgo de afrontar problemas legales por la falta de registración, como también eventualmente por un reclamo del trabajador); esto es moneda corriente, y muchos casos al empleador no le queda otra alternativa para conseguir mano de obra y dar cumplimiento con sus compromisos.

Además el estado es el principal impulsor de la práctica de retribuir el trabajo con remuneración sin realizar los aportes y las contribuciones para los sistemas de seguridad social.

Mediante los conceptos “no remunerativos”, ya sea como incentivos, mejoras salariales, becas, planes de emergencia, etc. etc. se ha generalizado su uso. Esta práctica, nació de la insuficiencia presupuestaria para afrontar el costo real de la incorporación de personal (muchos meramente como acción social), como también de las mejoras salariales.

La habitualidad en el estado, se trasladó al sector privado, de allí que muchos convenios colectivos en sus paritarias, incorporan incrementos salariales conceptos “no remunerativos”, agregando también dificultad e incertidumbre en la correcta liquidación de sueldos al sector.

Sería plausible, generar una legislación que elimine y prohíba el uso a futuro de estos conceptos, fijando un plazo no superior a dos años para que todos los conceptos hoy “no remunerativos” se transforme en remunerativos.

Lo cual produciría el saneamiento del sistema público y privado. Esto también permitirá analizar y determinar si las distintas alícuotas de los sistemas de seguridad social son razonables o no. Entre ellos la que corresponde a las aseguradoras del riesgo del trabajo, en las que el sistema implementado les garantiza altos ingresos que no siempre se corresponden con la respuesta y prestaciones que realizan.

INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS

Ahora bien, con las consideraciones expuestas, veamos ahora cuanto inciden los tributos en la formación de los precios que el consumidor paga por los bienes y servicios que adquiere.

Tomando algunas referencias de la realidad podemos apreciar su incidencia y cuanto se puede atribuir directamente a cada jurisdicción, nación, provincia y municipio.

Sabido es que hay tributos que se aplican en distintas etapas de la formación del precio y también en la prestación de servicios, razón por la cual su incidencia se incrementa y del mismo modo la dificultad para explicitar esa incidencia. El caso más relevante, corresponde al impuesto sobre los ingresos brutos y en igual medida las tasas municipales –solo que en este caso, al ser alícuotas menores, se atenúa su impacto-. Con estos mecanismos de imposición en distintas etapas, tenemos impuestos del impuesto y tasas de la tasa.

En general los impuestos no se explicitan en los comprobantes que se emiten al consumidor final, con lo cual se disimula su impacto negativo en los consumidores. El consumidor reniega del precio del producto, sin merituar cuanto paga de impuestos ocultos en el precio del bien.

El impuesto al valor agregado (IVA), es el que mayor impacto tiene, con una alícuota general del 21% para bienes y servicios, esta alícuota se incrementa al 27% para el caso de los servicios públicos para los contribuyentes inscriptos en el impuesto y para los monotributista –cabe preguntarse cuál será el fundamento-, imagino caja, no otra razón. Existe también la alícuota cero para algunos bienes y también la alícuota reducida del 10.50% para determinados bienes y servicios.

Lo antes expuesto, intentaremos mostrar para algunos productos y servicios. Determinando cuanto se paga por el bien y cuanto corresponde a impuestos, tasas y otros conceptos que incrementan su costo.

AZUCAR:

Un producto de uso generalizado y de una demanda inelástica tanto por el precio como por el nivel de ingresos de la sociedad. En un extremo, el precio puede afectar a los de menores ingresos, pero es poco probable que a mayores ingresos haya mayores consumos.

Por otro lado, al ser un producto industrializado, tiene una cadena de elaboración, que incrementan sus etapas de comercialización (que podrían ser: cosecha, industrialización, comercialización, distribución y menudeo). Proceso que seguramente se verá afectado por impuestos y tasas que forman parte del precio de la etapa siguiente (caso ingresos brutos y tasas municipales).

Un cuadro de la realidad nos muestra lo siguiente:

A) PRODUCTO AZUCAR

PRODUCTO AZUCAR			
	CONCEPTOS	ALICUOTA	IMPORTE \$
	precio		1.155,00
	iva	21%	200,45
	precio neto de iva		954,55
IMPUESTOS	imp.ingresos brutos	3%	28,64
OCULTOS	tasa municipal	0,6%	5,73
	imp.debito y creditos	1,2%	13,86
	imp.a las ganancias	30%	27,19

Partimos de que el precio tiene incluido el IVA a una alícuota del 21%, luego y a los fines posibilitar un análisis teórico, incorporamos los impuestos y tasas que en principio estarían impactando en ese precio final.

Trabajamos con un impuesto sobre los ingresos brutos a una alícuota general del 3% (tres por ciento), una tasa municipal de salubridad e higiene, también a una alícuota general del 6%o (Seis por mil). También calculamos la incidencia de un impuesto a los débitos y créditos del 1.2%o (Seis por mil, considerando dicha alícuota por el débito y la misma por crédito, como los hechos generados del tributo) y; también algo menos explicitado, como lo es el caso del impuesto a las ganancias, que para determinar un valor, estimamos una rentabilidad del 10% del precio final menos los impuestos mencionados, a ese valor se le aplica una alícuota del 30%, hoy vigente para sociedades. Como estos tributos no se exponen, y debiéndose tributar en la cadena, es que los denominamos impuestos ocultos.

Costo laboral, no hemos considerado en el análisis la incidencia que tiene la imposición en la retribución al sector trabajo. Que es importante y también compleja de atribuir como un factor en la formación del precio del bien y de los servicios. Esta aclaración es válida para todos los casos considerados.

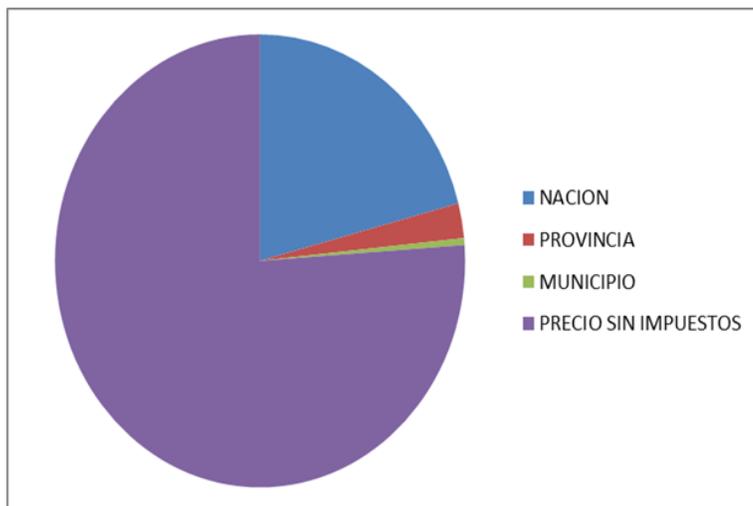
Con estos parámetros obtenemos el siguiente cuadro:

A	B	C
\$		
1.155,00	CONSUMIDOR	100,00%
\$	DESTINO	%
241,50	NACION	20,91%
28,64	PROVINCIA	2,48%
5,73	MUNICIPIO	0,50%
879,13	PRECIO SIN IMPUESTOS	76,12%

Acá podemos apreciar en la columna A los valores en PESOS y en la columna C el porcentaje para cada uno de los integrantes del precio, indicados en la columna B.

Una primera conclusión, diríamos que del 100% que paga el consumidor, en principio por lo menos el 23,88% son tributos, ya que no podemos estimar y/o determinar con mayor precisión los tributos que se generaron en la formación del precio del producto y los que corresponden a la masa salarial involucrada.

Gráficamente se puede apreciar mejor su impacto



B) SERVICIO DE ENERGIA ELECTRICA

Energía eléctrica: todos hemos sido convertidos a seres electrodependientes, Su uso se ha generalizado y ya no es posible –aparentemente- vivir sin energía eléctrica. Hay avances que para reparar parte del daño al medio ambiente, y en la medida que no afecte la matriz de recurso y rentabilidad de los dueños de los recursos, se dice que podemos anunciar que en el 2080 ya no usaremos combustibles fósiles, pero en realidad es poco probable que estemos para dar cuenta de la promesa, como también es probable que estos ya no existan, porque se agotaron.

Primero se ha instalado que casi todo depende de la energía eléctrica, pero ahora le decimos para poder usar todos estos bienes que hacen a sus necesidades básicas y también al confort, debe pagar un precio que ya no está al alcance a sus ingresos, por las razones que fueren.

Consecuentemente se le pone una dura restricción a su desarrollo de vida, restringe el acceso a bienes y servicios que por otro lado se promueve y hasta se obliga a su uso.

Subsidios:

En este contexto, una y otra vez, aparecen los subsidios al consumo. Bajo el concepto de que los sectores con mayores recursos (capacidad contributiva) están en condiciones de pagar un precio que cubra los costos del servicio y la rentabilidad de los prestadores, que no está mal, pero de esta manera incrementamos costos y en realidad se perjudica o se quitan recursos a quienes se dice que se pretende asistir.

No olvidemos, que todo se traslada a precio y el que termina pagando es el consumidor final, el último eslabón.

Sin lugar a dudas, que importa mucho la matriz de generación de energía del país y aquí la Provincia está en condiciones de gestar -los recursos naturales los tiene- la generación de energías limpias (solar, eólica), facilitado por los importantes avances tecnológicos, con lo cual es posible realizar las inversiones con la mirada no solo de no depender totalmente de un sistema central, sino también permitir con la generación el abastecimiento y , la liberación de consumo para otros usos o usuarios.

En este contexto sería importante, que los recursos que genera la minería (recurso no renovable), se puedan invertir de una manera planificada en obras energéticas.

La segmentación tarifaria, ya que el recurso lo administra el estado vía concesiones, es posible, pero ello no debe dejar de lado que tiene un alto impacto en la formación de los precios y en el bienestar general; con lo cual el subsidio bien administrado puede ser un elemento importante en la cadena de valor de bienes y servicios.

Por las condiciones del mercado –electrodependiente-, un incremento de precio del servicio, inmediatamente se traslada al precio, retroalimentando la cadena.

Si ya somos cautivos del uso de la energía, resulta ser un bien de consumo obligado, por lo tanto debiera prestarse a bajo precio. Sus inversiones y costos se debieran financiar, cambiando la matriz energética, avanzando a la generación a menores costos y a la producción de energías limpias.

Volviendo al análisis de la indecencia de los tributos, podemos advertir un tratamiento distinto en la aplicación de la alícuota del impuesto al valor agregado (IVA), en razón de la condición tributaria del consumidor.

También el sistema de cobro de la energía, conlleva otros factores, como es el cobro de tasas municipales, como un porcentaje del consumo; para alumbrado público. Con la paradoja, que si carecemos del mismo o es deficiente, y colocamos luminarias para cubrir el servicio que no presta el municipio, vemos incrementado el consumo y consecuentemente la tasa por alumbrado público; es decir que por no tener el servicio o ser deficiente, tenemos que pagar una mayor tasa.

La inequidad también se pone de manifiesto en el consumo familiar y una fábrica o comercio colindante que evidentemente tiene un mayor consumo; el servicio de alumbrado público es el mismo, pero la tasa es sustancialmente mayor.

También se incorpora a la facturación una tasa municipal por el uso del espacio aéreo, otro por ciento del valor del consumo de energía.

Aquí el contribuyente es la empresa de energía, pero en algún momento de todos los vaivenes del sistema energético de la Provincia (estatal-concesionado/privado-empresa estatal) y como parte de las negociaciones de tarifas, se autorizó su cobro, bajo el argumento que no había sido considerado en la estructura inicial de la tarifa.

Situación que debiera revisarse, por cuanto hoy es una empresa del estado provincial eximida de varios tributos.

Como el servicio de energía eléctrica tiene un sistema de facturación mensual y con mecanismos de interrupción del servicio por falta de pago, con lo cual se asegura un buen cumplimiento o escasa mora;

ante estas ventajas se adoso a la factura de energía la factura del servicio de agua y cloacas –servicio que también presta un empresa del estado provincial-, incorporando parámetros que hacen prever la prestación de un sistema medido.

Al margen de haber actualizados los valores por el servicio de agua y cloacas, estimamos se tiene que haber mejorado sustancialmente la recaudación, ya que la interrupción del servicio de agua es más complicado que el de energía.

Así tenemos:

CONSUMIDOR - RESP. INSCR. IVA - CAPITAL		
cargo fijo mem-cammesa		4.866,50
cargo fijo vad		322,21
costo variable mem-cammesa		10.169,99
costo variable vad		3.002,12
resol. SE 1866/05	0,40%	-
subsidio nacional		-9.530,29
basico energetico		8.830,53
tasa (ocup. Esp. Aereo)	6%	529,83
sub-total		9.360,36
tasa municipal	8%	553,50
iva basico	27%	2.527,30
tasa de fiscalizacion	1,50%	132,46
credito S/RES.026/2020		-
total SAPEM		12.573,62
imp.debito y creditos		150,88
imp. Ganancias		264,92

Aquí la lectura es un poco más compleja, si podemos señalar como positivo, que tenemos la discriminación de los distintos conceptos que determinan el valor final que debe pagar el consumidor.

A los fines del análisis tenemos un caso de un consumidor, responsable inscripto en el IVA – con lo cual tiene una alícuota del 27%-, y ubicado en la jurisdicción Capital de Catamarca, por lo cual le corresponden las tasas municipales en dicha jurisdicción.

Otra particularidad; es que el servicio es prestado por una empresa del estado provincial, exenta del impuesto sobre los ingresos brutos, acotamos que si la intención que sea permanente la exención, debiera incorporarse al código tributario.

La facturación esta impactada por un subsidio nacional y además en el caso municipal con la percepción de dos tasas.

En el tema municipal, la **Ordenanza N° 8481/2022**, dice: **“ARTÍCULO 19°.- 1) SERVICIOS PÚBLICOS:** Por tendido de líneas eléctricas, redes telefónicas, redes distribuidoras de agua corriente o colectores

cloacales, el tributo se determinará multiplicando la **alícuota del seis por ciento (6%)** por la facturación neta devengada por cada concepto.” (lo destacado me pertenece)

Aquí el contribuyente y obligado al pago es la empresa, pero por los vaivenes que tuvo la prestación del servicio (estado, privado, empresa del estado), es probable que quedo esta autorización al traslado directo de la tasa al consumidor.

También se incluye la **“TASA POR ALUMBRADO PÚBLICO - ARTÍCULO 28°.-** Determinación del tributo. La percepción se efectuará multiplicando **la alícuota de ocho por ciento (8%)** sobre el cargo variable periódico de los clientes encuadrados en la tarifa T1 de uso residencial y T1 de uso general, y la alícuota del tres (3%) y dos (2%) por ciento, sobre el cargo variable periódico de las tarifas T2 y T3, respectivamente.” Es este caso es una percepción, donde el contribuyente es el vecino, con la particularidad, que simula ser una tasa y tiene los atributos del impuestos. (lo destacado me pertenece).

Si bien es de pago único y definitivo, no es equitativo con el servicio que debe prestar el municipio. Como ya lo señaláramos a mayor consumo, mayor tasa. Existe una total desconexión entre el servicio y la base imponible fijada.

Otro ingrediente en la facturación, es la **TASA DEL ENTE REGULADOR DE SERVICIOS PUBLICOS (ENRE)**, de dudosa vigencia y pertinencia, que en el caso de la energía la tasa es del 1,5% en para el agua del 2%, según surge de la facturación realizada por la empresa.

Ente creado por LEY 4.836 CATAMARCA, 05 de Mayo de 1995, que en su art. 3º dice OBJETO: **EL EN.RE. tendrá por objeto: controlar el cumplimiento de las obligaciones fijadas en los respectivos Contratos de Concesión de los Servicios Públicos Privatizados** en el marco de las Leyes de Reforma del Estado y Privatizaciones N° 4639 y normas complementarias y modificatorias, sujetos a la jurisdicción provincial; ejercer el Poder de Policía y controlen materia de prestación de servicios públicos, velando por los derechos de los usuarios y los intereses de la comunidad, la seguridad de las instalaciones y la protección del medio ambiente, controlando y fiscalizando a los concesionarios como agentes contaminantes. (lo destacado me pertenece).

Luego el art. 25 expresa: **ARTICULO 25.- Las concesionarias abonarán anualmente y por adelantado la tasa de FISCALIZACION Y CONTROL a ser fijada por el EN.RE. en su presupuesto.** Esta tasa ser fijada en forma singular para cada concesionaria en particular, según lo que establezcan las reglamentaciones correspondientes. Para el caso de Concesiones que hubieran sido otorgadas, en virtud de la Ley N 4639, con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley, se destinará una porción del canon de explotación, establecido en los respectivos Contratos, para cubrir el importe de la tasa de FISCALIZACION Y CONTROL que para tales casos determine el EN.RE. (lo destacado me pertenece).

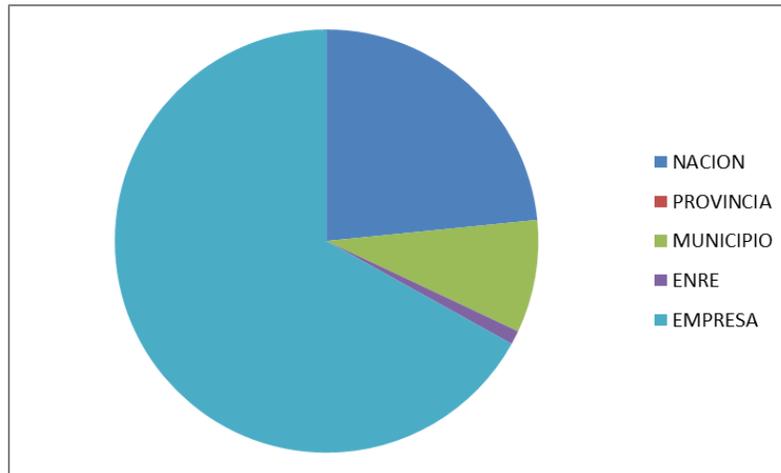
En esta oportunidad dejamos planteado la situación, ambos hechos, por un lado desapareció el objeto y por otro, si correspondiera, la tasa la debe afrontar la empresa concesionaria.

Los porcentajes son:

	%
NACION	23,41
PROVINCIA	-
MUNICIPIO	8,62
ENRE	1,05
EMPRESA	66,92
	100,00

Como se puede apreciar una incidencia del 32,03% en tributos, es evidentemente alta; también con la misma calificación la participación municipal con el 8.62%, más el 1.05% del ENRE, a la empresa le queda el 66,92%

Gráficamente tenemos:



C) GAS NATURAL

CONSUMO PARTICULAR CAPITAL		
conceptos	Alic.	Importe
cargo fijo		757,17
consumo m3		15.428,59
imp. Ley 25413		30,40
IIBB transporte		44,09
balance anual IIBB transporte 2021		-
imp.sobre IIBB sobre gas ret transporte		5,03
balance anual gas retenido TPTE 2021		-
cont.ind.y comer.Ctca.	0,006	97,59
IIBB distribucion		637,51
Bce.resol.enargas 658		-
IVA	21	3.570,08
percep.imp.municipal		816,02
Fdo.fiduciar.art.75 ley25565		614,92
		22.001,40
impuesto debitos y creditos	1,20%	233,62
impuesto a las ganancias	30%	485,59

También este caso tiene sus particularidades, aquí se explicita un cobro por aplicación de la Ley 25413, esto es el impuesto a los débitos y créditos, el aporte a un fondo fiduciario –art. 75 Ley 25565-; impuesto a los ingresos brutos en distintas etapas, la tasa municipal y además una percepción de impuesto municipal.

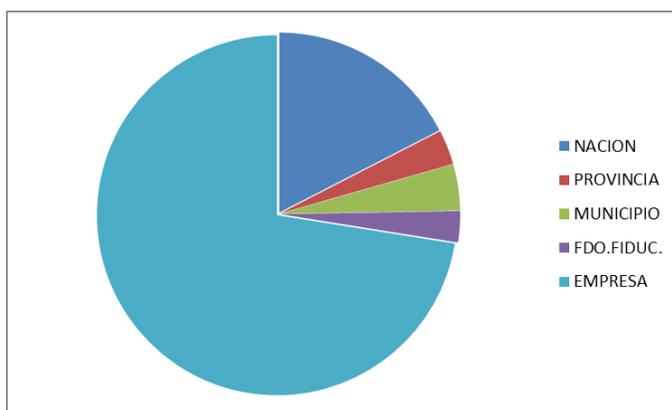
Esta percepción municipal tiene su origen en la **ORDENANZA N° 8481/2022 - TASA DE FINANCIACIÓN DEL DESARROLLO LOCAL DE OBRAS DE GAS NATURAL Y OTRAS DE INTERÉS GENERAL- ARTÍCULO 31°.-** Alícuota. Las alícuotas serán las siguientes: a. Alícuota del tres por ciento (3%) para aquellos contribuyentes que realicen principalmente actividad industrial. A los efectos del presente entiéndase por actividad industrial aquella que logra la transformación física, química o fisicoquímica, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial habilitado al efecto. **b. Alícuota del cinco por ciento (5%) para los contribuyentes no incluidos en el inciso anterior.” (el destacado me pertenece).**

Luego el Fondo Fiduciario (art.75 Ley 25.565) para consumos residenciales para financiar a) las compensaciones tarifarias para la Región Patagónica, Departamento Malargüe de la Provincia de Mendoza y de la Región conocida como "Puna", que las distribuidoras o subdistribuidoras zonales de gas natural y gas licuado de petróleo de uso domiciliario, deberán percibir por la aplicación de tarifas diferenciales a los consumos residenciales, y b) la venta de cilindros, garrafas o gas licuado de petróleo, gas propano comercializado a granel y otros, en las provincias ubicadas en la Región Patagónica, Departamento de Malargüe de la provincia de Mendoza y de la Región conocida como "Puna". **(Nota Infoleg: Ver arts. 3º a 8º de la Ley N° 27.637 B.O. 7/7/2021.)**

La participación porcentual sería la siguiente:

	%
NACION	17,45
PROVINCIA	3,12
MUNICIPIO	4,15
FDO.FIDUC.	2,79
EMPRESA	72,48

Gráficamente:



D) NAFTAS

Otro capítulo importante es el de los combustibles. Si partimos de que la principal operadora del mercado es una empresa con participación mayoritaria del estado nacional (ypf), que con frecuencia se presenta como si fuera el 100% del estado nacional.

Dejamos al margen el costo que tuvimos que pagar para recuperar el 51% de la empresa, resultado de los grandes “negocios” que realiza habitualmente el gobierno de turno y que pagamos directa o indirectamente todos los contribuyentes, y aquí se hace extensivo a los contribuyentes de la economía informal que usan el bien objeto del gravamen.

Aquí también el estado nacional, principalmente, tiene a través de los impuestos internos una alta incidencia en el precio que paga el consumidor. Con distintos argumentos, se encarece, y con ello también el transporte, ya que no tenemos otras vías alternativas generalizadas, que no sea el transporte terrestre, se incrementa el costo de traslado (flete), acentuando la diferencia a mayor distancia desde los centros de producción al consumidor.

Y como si ello fuera poco, el precio sigue siendo una variable a la que la gestión de gobierno recurre con frecuencia; la carga impositiva tiene valores fijos (o llamados impuestos ad-valorem), que se dice se deben actualizar periódicamente; pero vaya paradoja se hace en función de la inflación, cuya consecuencia directa se traslada a precios y activamos nuevamente los mecanismos de actualización, que hace necesario volver a realizar la actualización; y tenemos el cuento de nunca acabar.

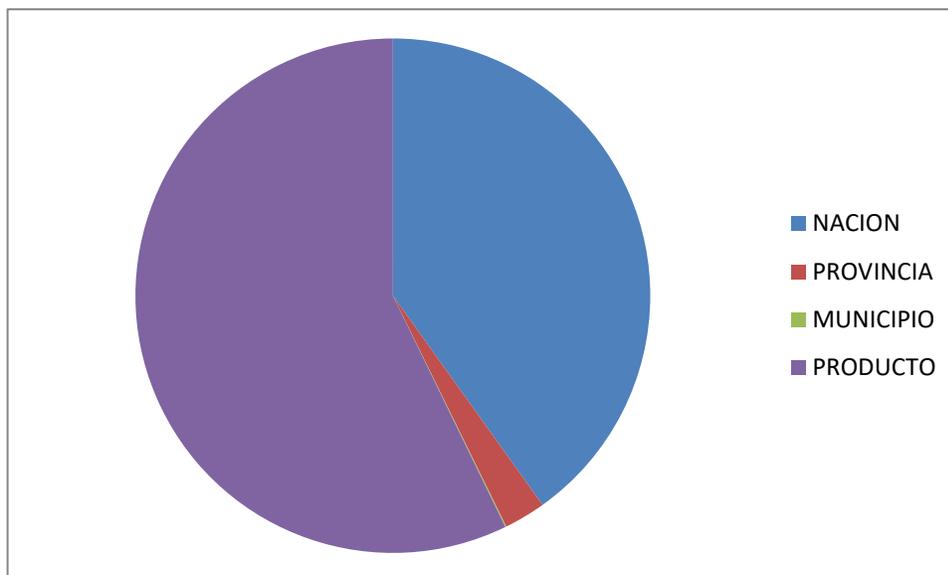
Veamos cómo se compone, en principio, el precio que pagamos en el surtidor de combustible:

PRODUCTO NAFTA	
ITC - IMP. INTERNOS	24,33%
IVA 21%	12,76%
ING. BRUTOS	2,62%
TASA HIDRICA	2,18%
IMP.DEB.CRED.	0,85%
TASA MUNIC	0,06%
PRODUCTO	57,20%
	100,00%

Luego esos valores se atribuyen a:

NACION	40,12%
PROVINCIA	2,62%
MUNICIPIO	0,06%
PRODUCTO	57,20%

Gráficamente tenemos:



CONCLUSION

Como corolario de lo expuesto, podemos apreciar que la formación de los precios no solo dependen del costo o producción de la materia prima y de la mano de obra necesaria para su elaboración y/o la prestación de servicios, sino también del grado de imposición del estado (en sus distintas jurisdicciones).

El estado a través de los impuestos puede y desde un punto visto social, disuadir consumos, como también incentivar actividades económicas o regionales.

Pero advertimos que por la complejidad, cantidad de tributos y elevadas alícuotas, se constituye en un obstáculo para las inversiones y radicaciones de empresas en el contexto internacional.

También vemos que esta estructura encarece el precio de los bienes y servicios para financiar gastos improductivos y que se constituye en incentivos a la informalidad.

El análisis también permite ver algunos aspectos tanto en el ámbito municipal, provincial y de organismos creados con objeto específico y que merecen una revisión para superar las observaciones formuladas.

Sin lugar a dudas, cualquier propuesta superadora que se realice debe estar enmarcado en el federalismo que consagra nuestra Constitución Nacional en su art. 1º, respetando las potestades tributarias atribuidas en la misma y en una coordinación responsable de armonización.

BIBLIOGRAFÍA

AUTORES, OBRAS Y LEGISLACION CITADAS

1. Código Tributario Y Ordenanza Impositiva (2023) – Municipalidad De San Fernando Del Valle De Catamarca
2. Constitución Nacional
3. Constitución Provincia De Catamarca
4. Dino Jarach – Análisis Del Modelo De Código Tributario Para América Latina O.E.A—B.I.D. – Revista Jurídica Argentina – Doctrinas Esenciales - La Ley (2010).
5. Dino Jarach – Curso De Derecho Tributario- Ediciones Cima-(1980)
6. Guillermo R. Dalla Lasta – Potestad Tributaria Inherente Municipal – Editorial Advocatus- (2016)
7. ITURRIOZ EULOGIO – CURSO DE FINANZAS PUBLICAS – 2da.Edicion- EDICIONES MACCHI (1981)
8. Jose Osvaldo Casas “Implicancias fiscales del status jurídico de los municipios de Provincia y la reforma Constitucional en ciernes” ” PET 30/05/1994
9. Ley Nacional Nº 25.565 – art. 75 (Fondo Fiduciario)
10. Ley Nº 4.836 CATAMARCA (1965) – EN.RE.
11. Valdes Costa cit.p.103 y ss. y 141 y ss).” “citado por Enrique G, Bulit Goñi en su Dictamen a la Comisión Federal de Impuesto -14/10/1997, Expte. 414/97 EDESSA c/Municipalidad de Rivadavia, Provincia de San Juan”.

**EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO INMOBILIARIO, UN ESTUDIO COMPARADO EN
LAS PROVINCIAS DE LA RIOJA, SAN JUAN, JUJUY Y CATAMARCA
ESP. CPN ANDREA PÍA SALOMÓN Y ESP. CPN GIMENA DE LOS ÁNGELES COLOMBO**

SALOMÓN, ANDREA PÍA

apiasalomon@gmail.com

COLOMBO, GIMENA DE LOS ÁNGELES

gimenacolombo@gmail.com

Palabras claves: Recaudación; Tierra; Tributos provinciales

Eje temático: Legislación tributaria provincial

RESUMEN

El Impuesto inmobiliario es un gravamen directo y periódico, de carácter real, sin perjuicio de que suelen incorporarse institutos con modalidades que relativamente lo personalizan, grava manifestaciones parciales de riqueza y es facultad de las provincias su imposición.

En Argentina, en los últimos años el impuesto inmobiliario ha perdido importancia relativa entre los impuestos provinciales. En la provincia de La Rioja, en el año 2011, representó el 2.52 % del total recaudado por impuestos propios y para el año 2021 está representatividad es del 1.37%.

En este trabajo se pretende realizar un estudio de la evolución del impuesto inmobiliario en la provincia de La Rioja y su comparación con las provincias vecinas de San Juan y Catamarca y con la provincia de Jujuy. La finalidad es poder realizar un estudio comparativo a fin de extraer similitudes y diferencias en las estrategias utilizadas por los fiscos provinciales para mejorar la eficiencia del tributo.

En el desarrollo de la investigación se realizó un análisis de variables cualitativas mediante la revisión tanto de la normativa vigente como de artículos académicos y de variables cuantitativas económicas-tributarias. El periodo estudiado es de los últimos 10 años, tomando desde el 2011 al 2021.

En líneas generales podemos concluir que se observa una importancia menor de este impuesto en todas las jurisdicciones de estudio ya que es, dentro de los tributos subnacionales, el de menor recaudación; la provincia de La Rioja además presenta una tendencia negativa en cuanto a la importancia relativa del tributo siendo su representatividad cada vez más pequeña.

Introducción

Es pertinente expresar que este desarrollo forma parte de un trabajo más amplio y que actualmente está en desarrollo.

Los objetivos en este proyecto se vinculan en forma general con investigar y analizar la evolución del impuesto inmobiliario en tres provincias argentinas La Rioja, Catamarca, San Juan y Jujuy esta elección se hace en función de la cercanía y la similitud de las mismas y la posibilidad que de este estudio surjan nuevas líneas de investigación.

Existen distintos antecedentes sobre estudios vinculados a la temática, a nivel de provincias, Nigro (2008) realiza un estudio del impuesto inmobiliario en la provincia de Córdoba para el periodo 2007-2008 con recomendaciones para mejorarlo. Por su parte, Bernard (2013) hace un examen de las causas del incremento de la recaudación en la provincia de Córdoba en el periodo 2010-2012. Andrade et al. (2016) indaga sobre la necesidad de revalúo fiscal y sus efectos en el impuesto inmobiliario para la provincia de Buenos Aires. Fortes (2016) realiza una comparación del impuesto inmobiliario para las provincias de Buenos Aires, Santa Fe, Entre Ríos y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para el periodo 2005-2015.

Entre los estudios que incluyan al conjunto integrados de provincias argentinas, se encuentra el trabajo de Castro et al. (2014) quien analiza todas las provincias argentinas, estableciendo tres posibles determinantes de la recaudación del tributo. Lopez Accotto et al (2014) realizar un estudio sobre las recaudaciones provinciales argentinas y las relaciona con el impuesto inmobiliario, determinando el desfase entre la valuación fiscal y la de mercado. Molinatti (2011) realiza un análisis de los tributos que afectan la propiedad inmueble desde la distribución de potestades tributarias establecidas en nuestro país.

También es importante analizar la postura de Albi, E., Contreras, M., González Páramo. y Zubiri, I (1992) que entienden que este tipo de impuesto ha perdido importancia y que debería ser base imponible únicamente para recaudar tributos locales como las tasas de servicios municipales.

Se pretende que de este estudio pueda surgir recomendación, principalmente para la provincia de La Rioja, que permitan hacer del impuesto inmobiliario un tributo más eficiente y por ende, más equitativo.

Si bien el trabajo se encuentra en su etapa de desarrollo, se observa que, en las provincias estudiadas, la importancia en la recaudación propia es cada vez menor para el impuesto inmobiliario ya que es, dentro de los tributos subnacionales, el de menor cobranza; la provincia de La Rioja además presenta una tendencia negativa en cuanto a la importancia relativa del tributo siendo su representatividad cada vez más pequeña.

Fundamentación

Consideramos que el impuesto inmobiliario en la provincia de La Rioja ha perdido no solo importancia relativa, sino también a disminuido la eficiencia del tributo, generando distorsiones e inequidades como estructura de alícuota regresivas, impuestos mínimos elevados, distorsión de las valuaciones fiscales, entre otras.

Su estudio permitirá establecer propuestas de modificación legislativa que permita disminuir estas ineficiencias del tributo.

Desarrollo

a- Metodología

Este trabajo se enmarca dentro de las investigaciones descriptivas que Hernández Samperi (2014) las caracteriza como los estudios donde se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis.

Es una investigación encuadrada dentro de un análisis mixto ya que en el desarrollo de la investigación se realizó un análisis de variables cualitativas mediante la revisión de la literatura para detectar, consultar y obtener la bibliografía, referencias útiles para los propósitos del estudio, Hernández Samperi (2014). Esta literatura se circunscribe a libros, ponencias y artículos científicos vinculados a la temática en la República Argentina. Además se realizó un análisis de la normativa provincial vinculada al trabajo. También se analizaron variables cuantitativas como recaudaciones tributarias, producto bruto geográfico, etc.

El periodo estudiado es de los últimos 10 años, tomando desde el 2011 al 2021.

b- Aspectos teóricos

El impuesto inmobiliario se caracteriza por ser un impuesto directo ya que en su estructura tributaria no existe un delineamiento de traslación del mismo, más allá que en la práctica y en función de las características económicas propias de cada situación, esa traslación de se puede lograr.

La variable de capacidad contributiva que en principio estaría gravando, sería la riqueza.

Puede considerarse que es de carácter real porque grava un determinado hecho imponible sin tener en cuenta aspectos vinculados a la situación personal del contribuyente, no obstante existen algunos institutos que influyen en el tributo y que tienen carácter personal como el adicional por ausentismo que genera un incremento en la progresividad en función de la radicación del titular del inmueble.

Suele distinguirse el tributo en dos categorías: inmuebles urbanos e inmuebles rurales. Dentro de los inmuebles urbanos se distinguen los baldíos y los edificados. Los inmuebles rurales son aquellos que se encuentra fuera de la zona urbana.

La estructura tributaria está definida como un sistema de base por alícuota, donde las bases imponibles se determinan en función de valuaciones fiscales y la estructura de alícuotas suele caracterizarse por tomar algún sistema de progresividad global o por escalones.

Si bien las valuaciones fiscales iniciales se encuentran ligadas a los valores reales de los inmuebles, ya que las mismas se determinan por el valor de construcción o el valor de adquisición. Al existir en nuestro país importantes procesos inflacionarios estas bases imponibles quedan, por lo general, desactualizadas de los valores de mercado. Esta última situación es la que le otorga importancia superlativa a los sistemas de actualizaciones y revaluó no solo por su impronta para el aumento de la base tributaria sino también porque fomenta la equidad tributaria, ya que dos inmuebles exactamente iguales comprados en distintos momentos del tiempo podrían pagar distintos impuestos debido a su no actualización.

c- Recaudación

En esta sección se presenta la recaudación de tributos a nivel provincial para las tres provincias consideradas. Entre los impuestos que recaudan las provincias encontramos el impuesto a los ingresos brutos cuya base imponible está determinada por los ingresos de un contribuyente que claramente se van actualizando, vía precio, con la inflación; iguales consideraciones se pueden hacer sobre el

impuesto a los sellos. Respecto a los tributos que gravan rodados, se entiende que su valuación se actualiza con mayor celeridad debido a que las transacciones sobre los mismos son mayores y existe más uniformidad en cuanto a los bienes, es decir, un automóvil en general permanece en el patrimonio de una persona menos años que un inmueble y se pueden encontrar más transacciones sobre bienes similares en cuanto marca y modelo que en el caso de una casa.

Se debe aclarar que en la provincia de Jujuy la facultad de cobro de tributos sobre automotores ha sido delegada a nivel municipal con lo cual en este análisis figura sin monto alguno.

Tabla 1
Recaudación Provincial en miles de pesos año 2011

PROVINCIAS	INGRESOS BRUTOS	INMOBILIARIO	SELLOS	AUTOMOTORES	OTROS	TOTAL
CATAMARCA	399.311,00	14.450,00	27.355,00	33.459,00	31,70	474.606,70
JUJUY	406.150,00	36.840,00	60.900,00	-	2.650,00	506.540,00
LA RIOJA	188.791,20	4.924,48	3.895,31	25.832,48	159,90	223.603,37
SAN JUAN	565.952,20	55.809,48	54.889,34	87.480,98	116.358,04	880.490,04

Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales

Tabla 2
Recaudación Provincial en miles de pesos año 2021

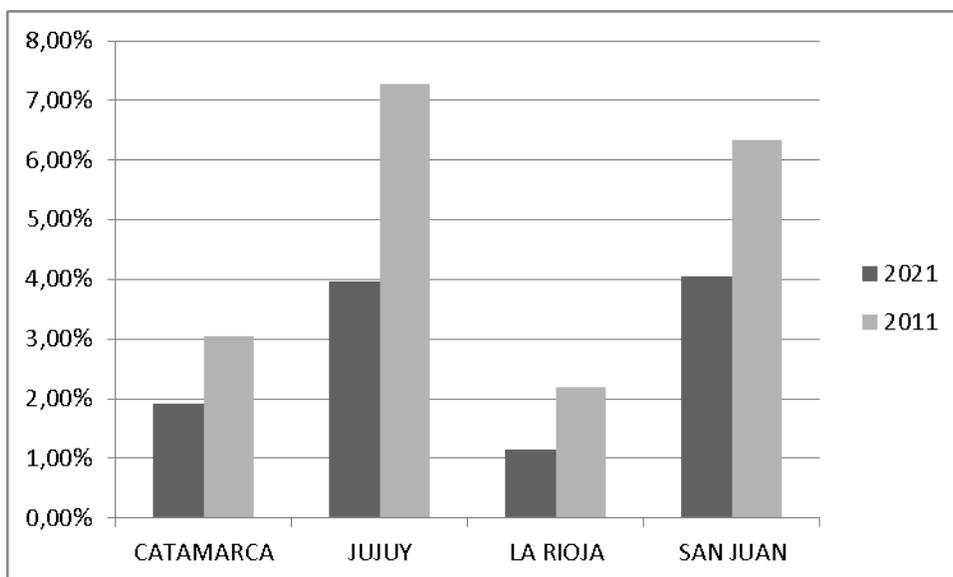
PROVINCIAS	INGRESOS BRUTOS	INMOBILIARIO	SELLOS	AUTOMOTORES	OTROS	TOTAL
CATAMARCA	8.721.386,68	203.528,60	1.104.463,72	627.972,73	106,68	10.657.458,41
JUJUY	13.294.881,04	614.620,75	1.616.182,70	-	-	15.525.684,49
LA RIOJA	6.049.149,30	85.266,55	673.962,60	570.246,41	-	7.378.624,86
SAN JUAN	12.653.862,06	767.607,20	1.312.504,25	1.809.928,10	2.442.698,70	18.986.600,31

Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales

Como se muestra en la Tabla 1, en la recaudación provincial a valores nominales del año 2011 e iguales datos, en la Tabla 2, para el año 2021; la estructura no cambia, se observa que el impuesto inmobiliario es el de menor importancia recaudatoria en todas las provincias del país, en las dos puntas del tramo de análisis realizado.

No obstante, si se pretender ver si esta importancia se ha mantenido a lo largo del periodo de estudio, debemos realizar un análisis porcentual debido a las condiciones inflacionarias de nuestro país que no permiten una comparación nominal en un plazo de tiempo determinado y además debido a la estacionalidad en el cobro del tributo que difiere en las provincias analizadas, lo que tampoco permite utilizar un índice de actualización.

Figura 1: Porcentaje de participación en la recaudación provincial del impuesto inmobiliario 2011-2021

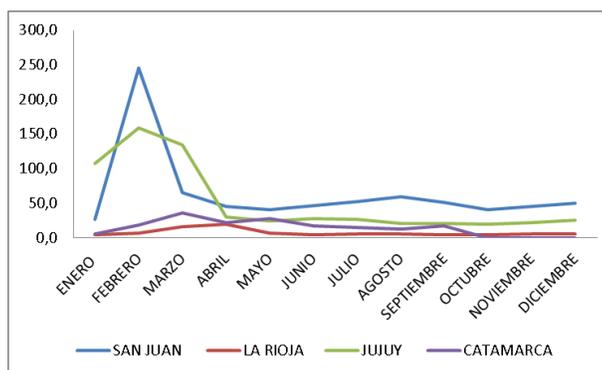


Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales

Como se observa en esta figura 1, en todas las provincias analizadas la recaudación del impuesto inmobiliario disminuyó su participación relativa, es decir, que la importancia que representaba respecto al resto de los tributos de recaudación provincial tomando cada extremo del tramo actualizado, disminuye en el periodo analizado y se hace más importante en la provincia de La Rioja donde la caída de la representatividad del impuesto es del 47,52%, llamativamente la provincia de Jujuy también genera una disminución importante del porcentaje relativo del tributo.

Otro de los aspectos que resulta interesante analizar es la estacionalidad en el cobro del tributo, es decir, al ser un impuesto periódico analizar si su cobro tiene alguna estacionalidad o no. Si bien en las provincias analizadas la determinación del tributo es netamente administrativa y se realiza a principio del año fiscal, el cobro del mismo presenta diferentes alternativas que pueden impactar en la eficiencia de recaudación del impuesto inmobiliario.

Figura 2: Impuesto Inmobiliario - Recaudación nominal por mes año 2021



Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales

Vemos en la Figura 2 que la recaudación del impuesto inmobiliario en la provincia de San Juan presenta una alta cobranza al comienzo del año principalmente en el mes de febrero; para la provincia de Jujuy también se advierte una alta recaudación en los tres primeros meses del año; la provincia de Catamarca presenta una recaudación sostenida entre los meses de febrero y mayo; siendo su nivel más alto en el mes de marzo y la provincia de La Rioja presenta dos meses, marzo y abril, de cobranzas elevadas y el resto del año tiene una recaudación similar. Estas estrategias de adelantamiento del cobro del tributo denotan una destreza de recaudación que impide la pérdida de valor de la cobranza cuando existen procesos inflacionarios importantes.

Otro aspecto sujeto a análisis es la relación entre la recaudación total del impuesto inmobiliario por superficie provincial medida en kilómetros cuadrados. Y si bien la geografía es distinta en las provincias estudiadas, nos da una aproximación del potencial recaudatorio de cada una de ellas.

Tabla 3

Relación recaudación en miles de pesos y superficie en Km² año 2021

PROVINCIAS	Recaudacion	Superficie/km	Relacion R/KM
CATAMARCA	203.528,60	101.486	2,005482524
JUJUY	614.620,75	53.244	11,54343095
LA RIOJA	85.266,55	91.494	0,93193903
SAN JUAN	767.607,20	88.296	8,693547401

Fuente: Elaboración propia con datos del Dirección Nacional de Asuntos Provinciales e Instituto Geográfico Nacional.

Esta relación nos demuestra que la provincia de La Rioja presenta un potencial para el cobro del impuesto inmobiliario importante, ya que, para el año 2021, no llega a recaudar \$ 1000 por km cuadrado de superficie.

Paradójicamente aquellas provincias con menor extensión geográfica, como Jujuy y San Juan, son las que mayor recaudación logran por kilómetro cuadrado.

Conclusiones

De los datos hasta aquí analizados, vemos que existe una importante baja en la recaudación del impuesto inmobiliario en todas las provincias y que esta baja se hace más importante en la provincia de La Rioja. La provincia de Jujuy presenta una mayor eficiencia en el cobro de sus tributos y en especial del inmobiliario con la mayor recaudación por kilómetro cuadrado. En cuanto a la provincia de San Juan observamos una recaudación importante aun cuando no sea la de mayor desempeño se puede considerar altamente eficiente en su recaudación.

Referencia Bibliografía

Albi, E., Contreras, M., González Páramo, J. y Zubiri, I. (1992) *Teoría de la Hacienda Pública* Ed. Ariel. Barcelona. 1992.

Andrade, H., Carelli, R., Fal, J., Lopez Accotto, A., Martinez, C., Mangas, M., Otero, A., Paparas, R., y Robba, A. (2016) El revalúo fiscal en la provincia de buenos aires: su incidencia en el contexto actual del impuesto inmobiliario. *Documento de Trabajo SN Foro Universitario De Estudios Fiscales. Universidad Nacional de Moreno*

<http://repositorio.unm.edu.ar:8080/jspui/handle/123456789/679>

Bernard, L. (2012) El impuesto inmobiliario urbano en la provincia de Córdoba: Un análisis de los incrementos registrados a partir del año 2010 *CIPPES - Octubre 2012* http://www.cippes.org/cippes-uploads/archivos/el_impuesto_inmobiliario_urbano_en_la_provincia_de_cordoba.pdf

Castro, L., Diaz Frers, L., Alfieri, A. y Bovino, A. (2014) Desafíos y potencialidades del impuesto Inmobiliario en la Argentina. *CIPPEC. Documento de trabajo 120 - Marzo 2014* <http://www.cippec.org/publicacion/desafios-y-potencial-del-impuesto-inmobiliario-en-la-argentina/>

De Cesare, C. (2010) Panorama del impuesto predial en América Latina. *Lincoln Institute Of Land Policy. Documento de trabajo s/n*

<https://www.lincolninst.edu/publications/working-papers/panorama-del-impuesto-predial-en-america-latina>

Fortes, A. (2016) El potencial recaudatorio del impuesto inmobiliario en Argentina: una propuesta desde el diseño de políticas tributarias" V *JORNADAS IBEROAMERICANAS DE FINANCIACIÓN LOCAL CEPAL – Universidad de Santiago de Compostela – UrbanPublic Economics Review – BID. Octubre, 2016* https://www.cepal.org/sites/default/files/events/files/informe_lic_analia_fortes.pdf

Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las provincias. Política tributaria provincial: avances en el Impuesto Inmobiliario" Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación.

<http://www2.mecon.gov.ar/hacienda/dncfp/provincial/recursos/pf>

López Accotto, A., Martínez, C. y Mangas, M. (2014) *Finanzas provinciales e impuesto inmobiliario en la Argentina: Últimos treinta años: más regresividad, menos equidad*. 1a ed. - Los Polvorines. Universidad Nacional de General Sarmiento.

<http://repositorio.ungs.edu.ar:8080/xmlui/handle/UNGS/778>

Molinatti, C. (2011) Tributos a la propiedad inmobiliaria en Argentina: Radiografía de un federalismo fiscal inconcluso. *Revista Actualidad Económica. Instituto de Economía y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba. Vol. 21 N 73. Año 2011*

<https://revistas.unc.edu.ar/index.php/acteconomica/article/download>

Nigro, R. (2008). El Impuesto Inmobiliario en la Provincia de Córdoba. Evolución en más de una década. Algunas ideas para mejorarlo. *Actualidad Económica, 18(64), 13–20.* <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/acteconomica/article/view/3931>

CPN ABG. ESP. ARÉVALO BOGGIO DANIEL ARMANDO

daniolarevaloboggio@gmail.com

Palabras Clave: RG 4815 – Inconstitucionalidad

RESUMEN

En el marco de la Constitución Nacional Argentina, uno de los pilares fundamentales que guía la actuación del Estado es el principio de razonabilidad como así también el de proporcionalidad. El primero de estos principios *“importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad, en el ejercicio de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de esa ley sea razonable, sea justo, sea válido (confr. Bidart Campos, "Derecho Constitucional", t. 2, págs. 118/119)”*.

El sistema impositivo argentino, como cualquier otro, tiene como función la aplicación de tributos. Todos sabemos que nuestro País se caracterizó siempre por encontrarse constantemente en crisis económicas, por gobiernos que nunca asumen la culpabilidad de sus actos, sino que por el contrario *“la culpa es del anterior”*, por decisiones macro que muchas veces van en contra de la sociedad cuando en realidad deberían proteger y cuidar a la misma, el Estado siempre debería estar en búsqueda del bienestar general.

El Estado, con el propósito de dar soluciones a todos estos problemas busca poner una serie de *“parches”* económicos, esos parches económicos la mayoría de las veces consisten en *“recaudar más”* y esta voracidad lo lleva a cometer violaciones contra los derechos individuales de las personas a través de creaciones o modificaciones impositivas mediante leyes o reglamentaciones que se tornan inconstitucionales. Desde el punto de vista del derecho tributario el Estado al comportarse de esta manera va en contra de los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad, y el resto de principios amparados por la constitución.

En este contexto, surge la relevancia de analizar el impacto del impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS), establecido por la Ley 27541, en consonancia con las disposiciones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) específicamente la Resolución General N° 4815 y sus modificaciones como la Resolución General N° 5393, que si bien estas resoluciones generales no son reglamentarias del impuesto mencionado establecen pagos a cuentas de ganancias o bienes personales, según corresponda, utilizando para el cálculo de los mismos la base imponible idéntica del impuesto PAIS.

Entonces, el fin de este trabajo es analizar la respectiva constitucionalidad de las normas mencionadas y ver qué acción o camino a seguir tiene el ciudadano en caso de que las mismas violenten principios constitucionales.

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de la Constitución Nacional Argentina, uno de los pilares fundamentales que guía la actuación del Estado es el principio de razonabilidad como así también el de proporcionalidad. El primero de estos principios *“importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad, en el ejercicio de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de esa ley sea razonable, sea justo, sea válido (confr. Bidart Campos, "Derecho Constitucional", t. 2, págs. 118/119)”*.

El sistema impositivo argentino, como cualquier otro, tiene como función la aplicación de tributos. Todos sabemos que nuestro País se caracterizó siempre por encontrarse constantemente en crisis económicas, por gobiernos que nunca asumen la culpabilidad de sus actos, sino que por el contrario “la culpa es del anterior”, por decisiones macro que muchas veces van en contra de la sociedad cuando en realidad deberían proteger y cuidar a la misma, el Estado siempre debería estar en búsqueda del bienestar general.

El Estado, con el propósito de dar soluciones a todos estos problemas busca poner una serie de “parches” económicos, esos parches económicos la mayoría de las veces consisten en “recaudar más” y esta voracidad lo lleva a cometer violaciones contra los derechos individuales de las personas a través de creaciones o modificaciones impositivas mediante leyes o reglamentaciones que se tornan inconstitucionales. Desde el punto de vista del derecho tributario el Estado al comportarse de esta manera va en contra de los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad, y el resto de principios amparados por la constitución.

En este contexto, surge la relevancia de analizar el impacto del impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS), establecido por la Ley 27541, en consonancia con las disposiciones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) específicamente la Resolución General N° 4815 y sus modificaciones como la Resolución General N° 5393, que si bien estas resoluciones generales no son reglamentarias del impuesto mencionado establecen pagos a cuentas de ganancias o bienes personales, según corresponda, utilizando para el cálculo de los mismos la base imponible idéntica del impuesto PAIS.

Entonces, el fin de este trabajo es analizar la respectiva constitucionalidad de las normas mencionadas y ver qué acción o camino a seguir tiene el ciudadano en caso de que las mismas violenten principios constitucionales.

2. OBJETIVO GENERAL

El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis exhaustivo sobre la constitucionalidad de las normas que rigen el impuesto "Para una Argentina Inclusiva y Solidaria" (PAIS), establecido por la Ley 27541, en concordancia con las disposiciones emanadas de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), especialmente la Resolución General N° 4815 y sus modificaciones, como la Resolución General N° 5393.

A través de este estudio, se busca evaluar de manera crítica el impacto de dichas normativas en el marco de los principios constitucionales argentinos, destacando la importancia del principio de razonabilidad y proporcionalidad. Se pretende examinar cómo la aplicación de impuestos, en este caso específico el PAIS, se alinea con el criterio jurídico de evitar la arbitrariedad y garantizar un contenido razonable y justo a las leyes, como lo establece la Constitución Nacional.

Además, se abordará la relación entre las resoluciones generales de la AFIP y el impuesto PAIS, particularmente en lo referente a los pagos a cuenta de ganancias o bienes personales, utilizando la misma base imponible. Este análisis permitirá identificar posibles inconstitucionalidades y brindará una visión clara sobre la coherencia de estas disposiciones con los principios fundamentales del derecho tributario y la protección de los derechos individuales.

Como resultado, se buscará proporcionar recomendaciones y perspectivas sobre posibles acciones que los ciudadanos podrían emprender en caso de que las normativas analizadas violenten principios constitucionales, contribuyendo así a la reflexión y debate en torno a la equidad y legalidad en el sistema impositivo argentino.

3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ✓ Se estudiará y analizará la normativa vigente dándole un ordenamiento que permita acceder a la misma en forma sencilla.
- ✓ Se resaltarán las situaciones conflictivas, las posturas de las partes involucradas y sus resoluciones, si las hubiere, ejemplificando y desarrollando casos prácticos de trascendencia jurisprudencial.
- ✓ Tratar de dilucidar si es menester una acción de inconstitucionalidad contra las RG 4815 y RG 5393 de AFIP.

4. ANTECEDENTES NORMATIVOS

EL IMPUESTO PAIS (PARA UNA ARGENTINA INCLUSIVA Y SOLIDARIA)

El impuesto "Para una Argentina Inclusiva y Solidaria" (PAIS) se instaura en el marco de la Ley 27541, una medida tributaria que busca abordar las constantes crisis económicas y desafíos financieros que ha enfrentado Argentina. La imposición de este gravamen representa un esfuerzo por parte del Estado para estabilizar la economía y fortalecer la equidad social.

El propósito central del impuesto PAIS es doble: por un lado, incrementar la recaudación fiscal y, por otro, fomentar la solidaridad y la inclusión en la sociedad argentina. Este impuesto se aplica a diversas transacciones internacionales, como la compra de moneda extranjera (Art. 35 inc. a), servicios en el exterior y la adquisición de bienes y servicios en el exterior a través de plataformas digitales. (Art. 35 inc. b y c), adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo -mayoristas y/o minoristas-, del país (Art. 35 inc d) y adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en la que para la

cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes en los términos que fije la reglamentación. (Art. 35 inc. e).

También nomina a los intermediarios o prestadores de servicios que intervengan en estas transacciones como agente de percepción del impuesto a una alícuota del 30%, llámese bancos en el caso de compra de moneda extranjera o tarjetas de crédito cuando se realiza compras en el exterior, etc.

Desde su nacimiento este impuesto ha sido muy criticado ya que se observa un impacto negativo en el acceso a bienes y servicios Internacionales, también un desincentivo al turismo internacional, empresas que dependen de transacciones internacionales, como las que ofrecen servicios digitales, han expresado preocupación por el impacto en su competitividad debido a los costos adicionales asociados. Aunque este impuesto busca generar recursos para el Estado, su implementación no ha estado exenta de diversas críticas y controversias como los ejemplos mencionados, pero aún así, otros sostienen que es necesario para fortalecer las arcas del Estado y promover una distribución más equitativa de la carga tributaria.

También, en esta ley de creación, mediante su art. 42 dispone que lo recaudado con este impuesto se distribuirá de la siguiente forma:

- a) Financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social: y de las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados setenta por ciento (70%);
- b) Financiamiento de obras de vivienda social: del fideicomiso Fondo de Integración Socio Urbana creado por la ley 27.453 y el decreto 819/2019, obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional: treinta por ciento (30%).

Al analizar personalmente este impuesto, grava una manifestación de riqueza exteriorizada a través de ciertos gastos, a saber: compra de moneda extranjera, compra de pasajes de avión para viajar al exterior, servicios digitales abonados en moneda extranjera, pagos de gastos en el exterior con tarjetas de crédito, etc. Por esto, podríamos inferir que se trata de un impuesto al GASTO, entiéndase como aquel que grava a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad antes que gravarlos por lo que ellos aportan.

RESOLUCIÓN GENERAL AFIP 4815 Y MODIFICATORIAS.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) emitió esta Resolución General que establece un régimen de percepción aplicable a las operaciones alcanzadas por el "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)". La resolución detalla los sujetos y operaciones exentos de este régimen, como gastos relacionados con salud, compra de medicamentos, adquisición de libros, plataformas educativas, y proyectos de investigación. Además, se establecen agentes de percepción, sujetos pasibles de percepción, oportunidades y comprobantes de percepción.

El artículo 5 determina los importes a percibir sobre las operaciones, aplicando diferentes alícuotas según la naturaleza de la transacción. Las percepciones se consideran pagos a cuenta de impuestos como el Impuesto sobre los Bienes Personales o el Impuesto a las Ganancias, dependiendo de la condición tributaria del sujeto.

La regla general establece que, para los mismos hechos imponibles donde se grava operaciones con impuesto PAIS, sobre tales montos se practicará una percepción de CUARENTA Y CINCO POR CIENTO (45%) y otra de VEINTICINCO POR CIENTO (25%). Esto quiere decir que, sobre el GASTO realizado, debo pagar un extra del 100% entre impuestos y anticipos (30% PAIS, 45% y 25%)

El Título II introduce un régimen de devolución para sujetos que no son contribuyentes del Impuesto a las Ganancias o, en su caso, del Impuesto sobre los Bienes Personales. Detalla los requisitos para la devolución, incluyendo la obtención de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y la Clave Fiscal, así como la presentación de la solicitud a través de un micrositio en el sitio web de la AFIP. El texto describe el proceso de aprobación o rechazo de la solicitud y establece las notificaciones correspondientes.

El Título III aborda el ingreso e información de las percepciones, indicando que estos procesos seguirán los procedimientos establecidos en la Resolución General N° 2.233, utilizando el Sistema de Control de Retenciones (SICORE).

En resumen, la resolución busca establecer un marco normativo para la percepción de impuestos en el contexto del establecido en la Ley 27541 (PAIS), detallando los procedimientos, sujetos involucrados y condiciones para la devolución de percepciones en casos específicos. Pero existe una equivocación grande, porque el impuesto PAIS es autónomo y las percepciones que se aplican se pueden utilizar como pago a cuenta de ganancias o bienes personales.

5. POSTURA DEL AUTOR

Como se expresó con anterioridad, se sostiene que el impuesto PAIS puede considerarse como un impuesto al GASTO lisa y llanamente, aplicado sobre ciertas manifestaciones de riquezas exteriorizadas sobre erogaciones puntualmente señaladas y no permite deducción alguna de su base imponible para la aplicación de la alícuota.

Es importante señalar que la entrada en vigencia de un impuesto al gasto de esta manera no alienta al ahorro, este impuesto debería sustituir al impuesto a la renta con el cual comparte las característica de la personalidad, ya que grava al conjunto de riqueza en su manifestación de gasto, reconoce las deducciones por monto no imponible y carga de familia y admite la aplicación de alícuotas progresivas, además excluye de la materia gravada el ahorro tanto para el atesoramiento como para inversiones o para consumos futuros. En Argentina actualmente conviven el impuesto PAIS que según nuestra postura grava gasto lisa y llanamente sin permitir deducción alguna y el impuesto a las ganancias que si permite deducciones, es progresivo y estructuralmente, si bien tiene desprolijidades, es un impuesto justo.

Además, compartimos las posturas críticas respecto del gravamen PAIS que pueden basarse en varios aspectos, a saber:

IMPACTO EN EL ACCESO A BIENES Y SERVICIOS:

Crítica: El impuesto PAIS grava las operaciones en moneda extranjera, afectando el acceso de los ciudadanos a bienes y servicios internacionales. Esto puede encarecer la compra de

productos tecnológicos, libros, y servicios digitales del exterior, limitando la disponibilidad de opciones para los consumidores argentinos.

Motivación: La imposición de este impuesto podría restringir el acceso a productos y servicios esenciales que no están fácilmente disponibles o son más costosos en el mercado interno.

DESINCENTIVO AL TURISMO INTERNACIONAL:

Crítica: Al aplicar el impuesto a operaciones turísticas internacionales, como la compra de boletos aéreos y paquetes turísticos en el extranjero, se argumenta que podría desincentivar el turismo internacional saliente, afectando a la industria turística y limitando la movilidad de los ciudadanos.

Motivación: El gravamen adicional hace que los viajes al extranjero sean menos atractivos económicamente, afectando tanto a los turistas como a las empresas del sector.

INCONSISTENCIAS CON PRINCIPIOS TRIBUTARIOS:

Crítica: Algunos argumentan que el impuesto PAIS podría entrar en conflicto con principios fundamentales del derecho tributario, como la proporcionalidad y la razonabilidad, al imponer cargas que podrían considerarse excesivas en ciertos casos.

Motivación: La preocupación radica en la posibilidad de que el impuesto no esté debidamente alineado con principios tributarios fundamentales, lo que podría generar cuestionamientos sobre su legitimidad.

Es crucial tener en cuenta que estas críticas reflejan ciertas perspectivas y que la efectividad y equidad de un impuesto pueden variar según la interpretación y aplicación específica de las regulaciones.

Por su parte, la RG 4815 con sus modificatorias y complementarias, traen a colación un análisis más amplio respecto de su constitucionalidad. Existen varios puntos sobre los cuáles podemos explayarnos al respecto:

FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN ACTUAL DE ESTA RESOLUCIÓN GENERAL:

Esta norma fue publicada con fecha 15/09/2020, el país se encontraba en emergencia sanitaria en virtud de la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud (OMS) en relación con el COVID-19, y entre los principales fundamentos para su emisión se encuentran los siguientes:

“Que a efectos de atenuar el impacto negativo de la disminución de la actividad productiva como consecuencia de las medidas de “aislamiento” y “distanciamiento”, dispuestas por el Decreto N° 297, sus modificatorios y complementarios, el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 332 del 1° de abril de 2020, modificado por sus similares N° 347 del 5 de abril de 2020, N° 376 del 19 de abril de 2020 y N° 621 del 27 de julio de

2020, creó el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción para sostener el empleo y las capacidades productivas.

Que, a través de diferentes mecanismos, el Estado Nacional ha acompañado las consecuencias económicas con diversas medidas de política tributaria que han supuesto una resignación de ingresos fiscales y una desaceleración en la dinámica de la recaudación en términos reales, con relación a los registros observados desde que se inició la pandemia del COVID-19.

Que estos esfuerzos fiscales deben ser compartidos por los distintos sectores económicos, fundamentalmente por aquellos que pueden acceder a la compra de divisas en moneda extranjera o realizar determinados gastos en dicha moneda, lo cual constituye un indicador de capacidad contributiva.”

Teniendo en cuenta que la OMS declaró en mayo de este año el fin de la emergencia sanitaria al respecto del COVID-19, los fundamentos arriba citados no tendrían razón de ser y tampoco los “esfuerzos fiscales” a los que alude el 5to considerando de la resolución, puesto que ya no hay ATP ni IFE ni ayudas del gobierno al respecto para morigerar los impactos económicos y sociales que debió afrontar en esos momentos. Por lo tanto, estaríamos frente a una norma infundada e inmotivada en la actualidad.

FALTA DE RELACIÓN ENTRE LAS PERCEPCIONES IMPLEMENTADAS Y EL IMPUESTO EN CUESTIÓN.

Siguiendo el análisis de la norma en su 6to considerando explica que mediante el Capítulo 6 del Título IV de la ley mencionada en el primer párrafo (27541) del considerando se estableció el “Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)”, con el objetivo de fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar que el ahorro se canalice hacia instrumentos en moneda nacional y, al propio tiempo, propender a la sostenibilidad fiscal, y en base a esto establece un sistema de pagos a cuenta de ganancias y bienes personales tomando como base imponible los hechos que corresponden para el impuesto PAIS. Esto no tiene razón de ser por si mismo, en suma, están aplicando una sobretasa al impuesto PAIS llevando la misma a más del doble de lo establecido por Ley 27541.

FALTA DE RAZONABILIDAD DE LAS ALÍCUOTAS IMPLEMENTADAS.

Esto se debe a que si tenemos en cuenta la ley de impuesto a las ganancias establece una alícuota máxima del 35%, y el porcentaje que se aplica sobre los gastos realizados que se fijan como base imponible para el impuesto PAIS y que se ingresan como “percepciones” de ganancias es del 45% para el sujeto pasivo. Teniendo en cuenta esto, ¿cómo por una Resolución General la AFIP me puede aplicar una alícuota más alta que la máxima establecida por ley? No solo violenta el principio de razonabilidad sino también el de legalidad, está modificando la esencia de la ley por una Resolución General. Más aún, la alícuota que se aplica en impuesto a las ganancias es máximo un 35% pero luego de que la ganancia bruta se vea disminuida por los gastos incurridos para obtener, mantener o conservar la fuente productora y también por las deducciones personales correspondientes lo que hace que la base imponible sobre la que se aplica la alícuota correspondiente sea menor. En este sentido, por esta

resolución general se está aplicando un 45% DIRECTO sobre los hechos reveladores de riqueza y que encima NO ESTÁN CONTEMPLADOS como ganancia gravada en la ley de impuesto a las ganancias ni tampoco permiten deducción alguna al respecto porque el agente de percepción ingresa los saldos percibidos en carácter de pago único y definitivo.

Por otro lado, respecto del 25% que se ingresa como pago a cuenta para completar el 70% de percepciones, la RG dispone que tendrán el carácter de *Impuesto sobre los Bienes Personales o, en caso de tratarse de sujetos que no sean contribuyentes de dicho impuesto, se podrá solicitar su devolución en los términos y condiciones establecidos en el Título II.*”

Visto esto y teniendo en cuenta que la ley 23966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, con su última modificación establece una alícuota máxima en su escala del impuesto para sujetos residentes en el país del 1,75%, estaríamos frente a esta percepción con una alícuota 14 veces mas alta que la establecida por ley y esto se torna completamente irrazonable.

MECANISMO DE DEVOLUCIÓN DE “PERCEPCIONES”

El Título II de la RG 4815 prevé un mecanismo de devolución de dichos importes para los sujetos que, al no ser contribuyentes de ninguno de los tributos respecto de los cuales la percepción es un pago a cuenta, no tienen impuesto contra el cual computar las percepciones, tal como lo reconoce la RG 4815 en su art. 7º. Ahora bien, tales sujetos no debieran contar con un régimen de devolución, sino que lisa y llanamente no deberían estar alcanzados por ninguna carga tributaria en concepto de impuestos de los que no son contribuyentes. A su respecto, la percepción sólo generaría permanentes saldos a favor.³³

A nuestro criterio, tampoco debería existir la limitación de esperar a que “termine el año calendario” en el cual se realizó la respectiva percepción, esto que quiere decir, que si un contribuyente sufre una percepción en enero del año 2023 tiene que esperar hasta después del 31/12/2023 y esperar que AFIP habilite los sistemas pertinentes para poder solicitar la devolución de la misma. En un país como Argentina, que al momento de la elaboración de este trabajo ya llevamos una inflación acumulada de 103,2%, y todavía faltan computarse el IPC del último trimestre, no actualizar los montos percibidos es muy perjudicial, ya que significa para el contribuyente una pérdida significativa del poder adquisitivo, generando un impacto negativo en su capacidad económica y desafiando la equidad, la capacidad contributiva y la efectividad de las medidas fiscales implementadas.

6. VÍA PARA SOLICITAR LA INCONSTITUCIALIDAD DE LA NORMA

En el artículo 83 de la ley 11.683 tenemos la demanda contenciosa por repetición, ésta norma debe interpretarse armónicamente con lo reglado en el artículo 81 ya que allí se consagra a favor de los contribuyentes el derecho a repetir tributos y accesorios abonados en exceso, y hace una distinción de cuando el pago fue espontáneo o a requerimiento del Fisco. Se tienen que analizar por separado porque la forma de actuar es distinta:

³³ Reflexiones en torno al régimen de percepción creado por la RG 4815 Benites, Manuel M. Martín Quirán, Germán, Thomson Reuters, Pág. 5.

Pagos espontáneos: En el caso de pagos espontáneos debo hacer un “reclamo previo” ante el Fisco y tratar de que este reclamo se encuentre debidamente fundamentado y con el respaldo documental suficiente, ya que en el art. 83 primer párrafo dispone que *“no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos.”*

Ante una denegatoria total o parcial del mismo, como indica la propia norma del artículo 81, el contribuyente puede deducir recurso de reconsideración ante el superior en el mismo Fisco o bien optar entre dos posibilidades, que son las de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer directamente demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Y en su tercer párrafo dispone análoga opción si no se dictare resolución dentro de los TRES meses de presentarse el reclamo, tomándolo como una denegatoria ficta.

Pagos a requerimientos: Es el efectuado en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora del tributo, aquí no hace falta realizar el reclamo previo en el fisco y directamente tengo habilitadas las dos vías excluyentes: Tribunal Fiscal de la Nación o Demanda contenciosa, tengo que realizarlas dentro del término de prescripción correspondiente, determinado por el art. 56 LPT.

En el segundo párrafo el legislador exige, a quien reclama la repetición, las pruebas necesarias para demostrar el pago de impuesto en exceso y disponiendo que no solo se tiene que limitar a la mera impugnación de lo considerado por el fisco al momento de realizar la determinación de oficio en caso de que la misma hubiera tenido lugar.

No debe olvidarse que, como enseña el maestro Jarach, *“ninguna materia que se refiera a las relaciones entre el Estado, en sentido amplio, y los particulares puede sustraerse al control jurisdiccional del Poder Judicial”* y, *ese control, esencial para sostener la plena vigencia del Estado de Derecho, requiere de herramientas procesales idóneas y adecuadas que lo permitan.*³⁴

7. CONCLUSIONES

El análisis de la constitucionalidad del impuesto PAIS y la RG 4815 de AFIP debe centrarse en principios fundamentales como la razonabilidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, todos ellos derivados de la Constitución Nacional Argentina.

El principio de razonabilidad exige que las leyes y actos estatales sean justos y válidos, evitando la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos. El impuesto PAIS, al gravar ciertos gastos y transacciones internacionales, debe ser evaluado en términos de su coherencia con este principio.

El impuesto PAIS busca, según la Ley 27541, fomentar la solidaridad y la inclusión, además de aumentar la recaudación fiscal. Sin embargo, su aplicación directa sobre ciertos gastos ha generado críticas, especialmente en relación con el acceso a bienes y servicios internacionales y el impacto en la competitividad de las empresas.

³⁴ Jarach, ed. Abeledo Perrot 2013: Pág 443

La RG 4815 establece alícuotas de percepción que, según el análisis, pueden considerarse desproporcionadas e irrazonables, superando incluso las máximas establecidas por las respectivas leyes fiscales. Esta falta de proporcionalidad plantea interrogantes sobre la legalidad y la coherencia con la capacidad contributiva.

La falta de fundamentación actual de la RG 4815, así como la falta de relación directa entre las percepciones y el impuesto PAIS, generan incertidumbre y complejidad administrativa. La normativa parece haber perdido su base original relacionada con la emergencia sanitaria y económica.

Se plantea la posibilidad de emprender una acción declarativa de inconstitucionalidad, fundamentada en la falta de razonabilidad de las alícuotas, la falta de relación entre las percepciones y el impuesto PAIS, y la complejidad administrativa. Este recurso busca obtener una sentencia que clarifique la validez de las normativas cuestionadas.

Se destaca el impacto negativo que la falta de actualización de los montos percibidos puede tener en el poder adquisitivo de los contribuyentes, especialmente en un contexto de alta inflación. Esto refuerza la necesidad de evaluar la equidad y la efectividad de las medidas fiscales implementadas.

En conjunto, las conclusiones apuntan a cuestionamientos significativos sobre la coherencia, razonabilidad y legalidad de las normativas relacionadas con la RG AFIP 4815 y sus modificatorias. La vía propuesta de una repetición de tributos reclamando la inconstitucionalidad de los mismos busca abordar estas preocupaciones y contribuir al debate sobre la equidad y legalidad en el sistema impositivo argentino.

INDICADORES DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: APLICACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS BRUTOS

ESP. CPN DANIEL ARMANDO ARÉVALO BOGGIO Y CPN NATALIA ELIZABETH NIETO

AREVALO BOGGIO, DANIEL ARMANDO

pdarevaloboggio@eco.unca.edu.ar

NIETO, NATALIA ELIZABETH

pnnieto@eco.unca.edu.ar

Eje Temático: La Administración Tributaria: Nuevos desafíos

Palabras claves: Tributo, Administración, Indicadores

RESUMEN

Para la Hacienda Pública, es esencial considerar las fuentes de recursos como parte fundamental en la implementación de políticas públicas. Esto conlleva la necesidad de evaluar la administración tributaria como parte integral del proceso de toma de decisiones. Es de suma importancia la construcción de indicadores que permitan evaluar a lo largo del tiempo las gestiones realizadas por el organismo recaudador, con el fin de evaluar el cumplimiento de los objetivos establecidos. En el contexto actual, resulta de vital importancia desarrollar indicadores que permitan evaluar los resultados de las políticas fiscales implementadas. Es fundamental recordar que sin impuestos no sería posible financiar las políticas sociales, por lo tanto, las decisiones fiscales tienen un impacto significativo en la redistribución de la riqueza y en la carga tributaria impuesta a la actividad privada. Además, la evasión fiscal representa un perjuicio para las arcas públicas, por lo que es esencial medir el impacto de la recaudación y de cada medida implementada por el organismo recaudador.

En este trabajo, se ha abordado la conceptualización de los indicadores de administración tributaria, proporcionando una comprensión sólida de su significado y utilidad. Además, se han presentado las fórmulas de cálculo correspondientes, permitiendo una aplicación práctica y precisa. Este enfoque se ha llevado a la práctica mediante la aplicación de uno de los indicadores en el contexto específico de la recaudación de ingresos brutos en la Provincia de Catamarca. Un aspecto crucial de este análisis fue la deflatación de los ingresos, lo cual permitió comparaciones significativas y consistentes.

Introducción

Actualmente, los indicadores de Administración Tributaria no son calculados a nivel provincial, y las estadísticas presentadas se basan en valores nominales, lo que dificulta un análisis preciso de la información.

En el contexto actual, resulta de vital importancia desarrollar indicadores que permitan evaluar los resultados de las políticas fiscales implementadas. Es fundamental recordar que sin impuestos no sería posible financiar las políticas sociales, por lo tanto, las decisiones fiscales tienen un impacto significativo en la redistribución de la riqueza y en la carga tributaria impuesta a la actividad privada. Además, la evasión fiscal representa un perjuicio para las arcas públicas, por lo que es esencial medir el impacto de la recaudación y de cada medida implementada por el organismo recaudador.

Esto incluye medidas como moratorias fiscales, exenciones y otras estrategias. A través de estos indicadores, es posible evaluar la eficacia de los métodos de pago para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, así como la reducción de las brechas en inscripciones, presentaciones de declaraciones juradas y pagos, entre otros aspectos relevantes. Estos indicadores desempeñan un papel crucial en el logro de los objetivos establecidos en los presupuestos públicos y en la evaluación de las políticas fiscales adoptadas.

El problema en cuestión es de suma relevancia, reforzando la idea de que sin impuestos no sería posible financiar políticas sociales efectivas. Una mala gestión tributaria que imponga una carga excesiva sobre los contribuyentes puede desalentar la actividad económica privada, lo que a su vez podría tener un impacto negativo en el empleo y en la economía en general.

Por otro lado, una tributación muy baja o nula, aunque pueda beneficiar el empleo en ciertos grupos, no es suficiente para garantizar una sociedad más equitativa. Es esencial implementar mecanismos efectivos de redistribución de la riqueza para lograr una sociedad más justa, donde se atienda a las necesidades de todos los sectores de la población.

Los indicadores de administración tributaria son métricas y medidas que se utilizan para evaluar y medir diversos aspectos de la gestión de los ingresos fiscales y la recaudación de impuestos. Estos indicadores suelen ser fundamentales para el monitoreo y la mejora de la eficiencia y efectividad de la administración tributaria.

En general un buen indicador debería reunir en principio las siguientes características:

1. Estar inscripto en un marco teórico o conceptual.
2. Ser específicos, es decir, estar vinculados con los fenómenos económicos, sociales, culturales o de otra naturaleza sobre los que se pretende actuar.
3. Ser explícitos, de tal forma que su nombre sea suficiente para entender si se trata de un valor absoluto o relativo, de una tasa, una razón, un índice, etc., así como a qué grupo de población, sector económico o producto se refieren y si la información es global o está desagregada por sexo, edad, años o región geográfica.
4. Estar disponibles para varios años, con el fin de que se pueda observar el comportamiento del fenómeno a través del tiempo y espacio y sujeto a una revisión continua.
5. Deben ser relevantes y oportunos para la aplicación de políticas, describiendo la situación prevaleciente en los diferentes sectores de gobierno, permitiendo establecer metas y convertirlas en acciones.

6. Ser claro, de fácil comprensión para los miembros de la comunidad, de forma que no haya duda o confusión acerca de su significado, y debe ser aceptado, por lo general, como expresión del fenómeno a ser medido.
7. Adicionalmente, también pueden ser materia de política pública, de modo que su definición no sea tarea exclusiva de los estadísticos.
En el mismo sentido, también debe ser sólido, es decir, válido, confiable y comparable, así como factible, en términos de que su medición tenga un costo razonable.

La administración tributaria

La efectividad de la administración tributaria depende en gran medida de la capacidad para medir y evaluar el cumplimiento voluntario del pago de obligaciones impositivas. En este contexto, la construcción de indicadores se convierte en una herramienta esencial para la toma de decisiones. El fundamento de estos indicadores es proporcionar una visión clara y precisa del estado actual de cumplimiento, permitiendo a la administración tributaria implementar estrategias efectivas para alcanzar sus objetivos.

La construcción conceptual y metodológica de indicadores para la administración tributaria es esencial para alcanzar el cumplimiento voluntario del pago correcto de las obligaciones impositivas. Estos indicadores no solo ofrecen una visión clara del estado actual, sino que también sirven como guía para la implementación efectiva de políticas.

Como menciona Jorge Febres, Martín Bès y Marcio Gomes da Cruz (1998):

“los objetivos de una administración tributaria y en base a este criterio se presentan diversos indicadores y mecanismos para la evaluación de su gestión en cinco niveles: i. Maximización de la recaudación ii. Contribución al mejoramiento de la equidad (horizontal y vertical) iii. Fomento del cumplimiento voluntario iv. Contribución a la optimización de la consistencia de los marcos jurídicos v. Optimización de la eficiencia operativa en la recaudación de tributos.” (pag.4)

Los Autores nos menciona niveles a considerar para evaluación y construcción de los indicadores, en definitiva, estos niveles son los objetivos de la administración tributaria, por ello cuando se conceptualiza los indicadores en el ámbito de la administración tributaria deben alinearse estrechamente con los objetivos de dicha administración.

En la gestión del cumplimiento voluntario, la administración tributaria se enfrenta a diversas brechas que pueden obstaculizar el logro de su objetivo primordial de pago voluntario. Estas brechas pueden abarcar desde la inscripción de contribuyentes hasta la efectiva realización de los pagos. Entre las brechas comunes se encuentran la falta de inscripción de ciertos contribuyentes, la discrepancia entre los inscritos y quienes presentan sus declaraciones, así como posibles errores o irregularidades en las declaraciones presentadas. La identificación y abordaje de estas brechas son esenciales para fortalecer la eficacia de la administración tributaria y fomentar un cumplimiento voluntario más robusto por parte de los contribuyentes.

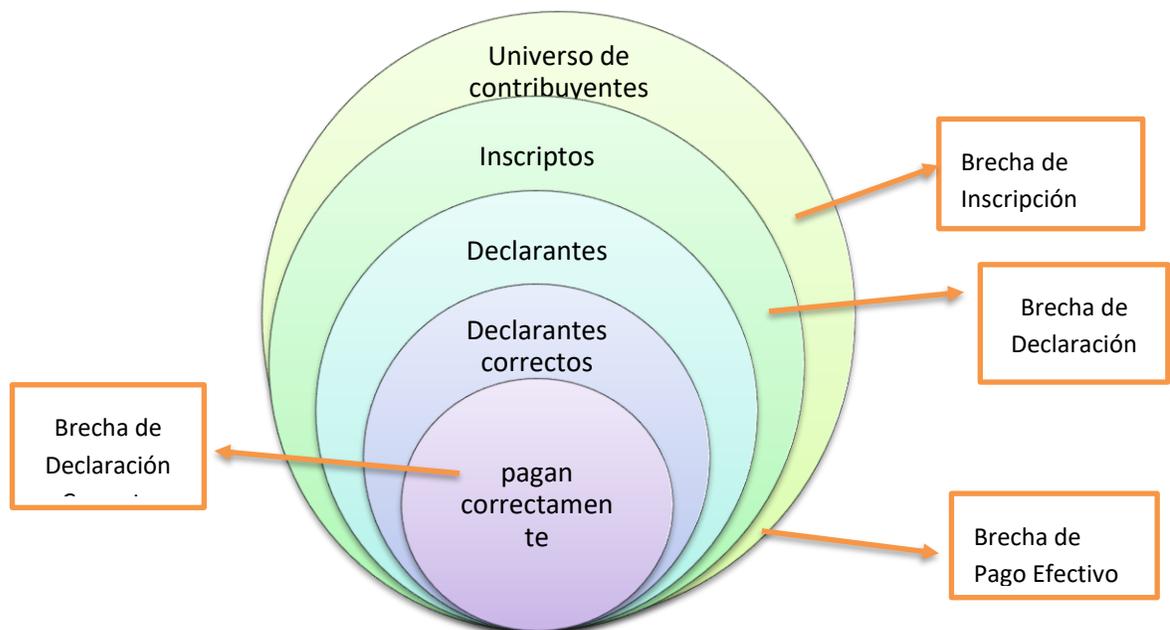
Estas brechas las podemos conceptualizar en (ver figura 1):

- Brecha de Inscripción: Esta brecha se refiere a la diferencia entre el universo total de contribuyentes y aquellos que están formalmente inscritos en la administración tributaria.
- Brecha de Declaración: Se refiere a la diferencia entre los contribuyentes inscritos y aquellos que efectivamente presentan sus declaraciones juradas de ingresos.

- Brecha de Declaración Correcta: Esta brecha indica la diferencia entre aquellos que presentan declaraciones y aquellos que lo hacen de manera precisa y correcta.
- Brecha de Pago Efectivo: Representa la diferencia entre los contribuyentes que declaran y aquellos que realizan efectivamente el pago de sus obligaciones fiscales.

La Administración tributaria puede implementar medidas para reducir las brechas y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. En este sentido, es esencial evaluar estas brechas a través de indicadores que permitan identificar áreas críticas. Esta evaluación sirve como base para diseñar políticas específicas y, una vez implementadas, los mismos indicadores se utilizan para medir la eficacia de estas políticas.

Figura 1: Evasión Tributaria



Indicadores

A continuación, se presentan algunos indicadores que son de utilidad para la evaluación de la eficiencia de la tributación:

- Tasa de Cumplimiento Voluntario: Este indicador mide el porcentaje de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales sin necesidad de intervención por parte de la administración tributaria. Se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Tasa de Cumplimiento Voluntario} = (\text{Número de contribuyentes que cumplen voluntariamente} / \text{Número total de contribuyentes}) \times 100\%$$

- Costo de Recaudación: Este indicador mide la eficiencia de la administración tributaria al determinar cuánto cuesta recaudar una determinada cantidad de ingresos fiscales. Se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Costo de Recaudación} = (\text{Costos totales de administración tributaria} / \text{Ingresos fiscales totales}) \times 100\%$$

- Tasa de Morosidad: Este indicador mide el porcentaje de contribuyentes que tienen deudas fiscales pendientes. Se calcula de la siguiente manera:

Tasa de Morosidad = (Número de contribuyentes morosos / Número total de contribuyentes) x 100%

- Crecimiento de la Recaudación Tributaria: Este indicador muestra el cambio porcentual en la recaudación de impuestos de un período a otro. Se calcula de la siguiente manera:

Crecimiento de la Recaudación Tributaria = [(Recaudación del período actual - Recaudación del período anterior) / Recaudación del período anterior] x 100%

- Presión Fiscal: Este indicador mide la proporción de la recaudación tributaria en relación al Producto Interno Bruto (PIB). Es útil para comparar la carga fiscal en diferentes períodos o entre diferentes países. Se calcula de la siguiente manera:

Presión Fiscal = (Recaudación Tributaria / PIB) x 100%

- Elasticidad de los Ingresos Tributarios: Este indicador mide cómo la recaudación tributaria cambia en respuesta al crecimiento económico. Se calcula de la siguiente manera:

Elasticidad de los Ingresos Tributarios = (Cambio porcentual en la Recaudación Tributaria / Cambio porcentual en el PIB)

Deflactación de serie para comparar los ingresos a valores contantes

La deflactación de ingresos a valores constantes es un proceso técnico utilizado en economía y estadísticas para ajustar los valores nominales de ingresos o precios a fin de eliminar el impacto de la inflación o deflación, permitiendo así realizar comparaciones a lo largo del tiempo de manera más precisa.

Esta técnica busca expresar las cifras en términos reales, es decir, ajustadas por cambios en el nivel general de precios, con el objetivo de analizar y evaluar el verdadero poder adquisitivo o valor económico de los ingresos a lo largo de diferentes períodos.

En otras palabras, este procedimiento permite comparar ingresos o magnitudes financieras a lo largo del tiempo, al ajustar los datos actuales a los precios de un año base o a una unidad constante de poder adquisitivo. La deflactación proporciona una medida más precisa de los cambios en el poder adquisitivo real, separando el impacto de la variación de precios de las variaciones reales en la cantidad o volumen de bienes y servicios.

Aplicación a la Recaudación de ingresos brutos

El objeto en este caso de aplicación de indicadores es mostrar el impacto del aislamiento obligatorio en la recaudación de ingresos brutos, impuesto de suma importancia para la provincia dado que representa como mínimo del 90% del total de los recursos tributarios que recauda la provincia.

Es de importancia realizar análisis sobre las recaudaciones de los tributos provinciales ya que son fuentes propias de financiamiento para la hacienda pública e indirectamente nos muestra la actividad económica, es así que una gran recaudación manteniendo el alicuotas implica indirectamente que existen mayores ingresos por parte de los contribuyentes esto siempre y cuando se mida en términos reales de variación.

Metodología

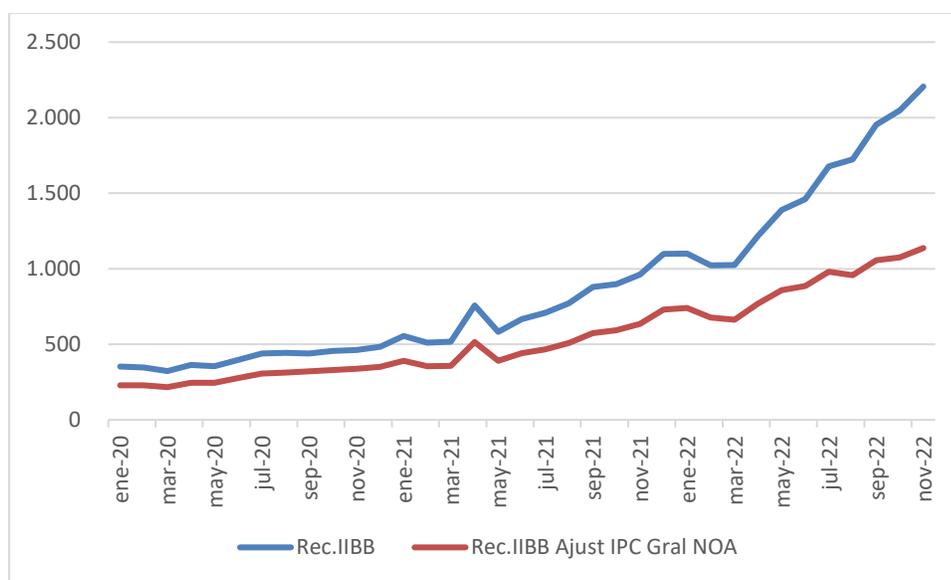
Se deflacta las recaudaciones publicadas por la dirección de estadística y censos de la provincia de Catamarca mediante el empleo de la serie de índices de precios al consumo para el NOA del Instituto Nacional de Estadística en los años 2019 al 2022.

Las comparaciones y cálculos de variaciones se realizan de manera interanual esto a fin de atenuar los efectos estacionalidad en el análisis en el tiempo y finalmente considerando que el año de aislamiento cuenta con gran parte de componente irregular se realiza la comparación con el año 2019.

Se emplea la siguiente formula con los valores constante de manera interanual.

Crecimiento de la Recaudación Tributaria = $[(\text{Recaudación del período actual} - \text{Recaudación del período anterior}) / \text{Recaudación del período anterior}] \times 100\%$

Gráfico N°1: Evolución de la Recaudación del Impuesto a los Ingresos Brutos en Millones de pesos. Catamarca 2020-2022.



nota: deflactando según INDEC NOA

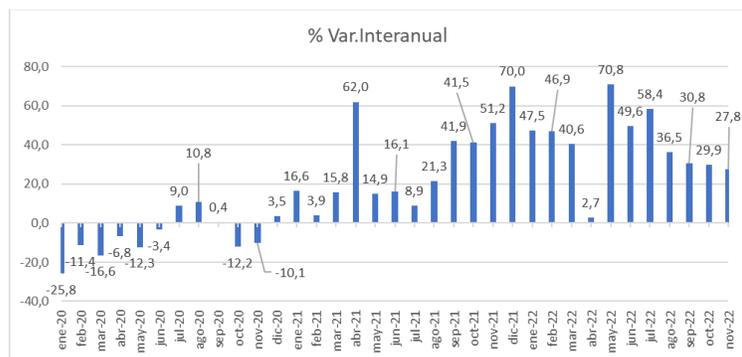
Fuente: Elaboración propia. Dirección de Estadística y Censos Provincial

En el gráfico N° 1 y en los siguientes se efectuó la deflactación de los montos de las recaudaciones, de este gráfico podemos observar que la tendencia de la recaudación de ingresos brutos es incrementar.

Las recaudaciones están presentadas en millones de pesos donde la Rec.IIBB Ajust IPC Gral NOA representa la recaudación deflactada del impuesto a los ingresos brutos.

En los meses de marzo de los diferentes años se produce una disminución en la recaudación, en febrero y agosto del 2022 también disminuye la recaudación y en el resto de los meses incrementan.

Gráfico N°2: Evolución de la Recaudación del Impuesto a los Ingresos Brutos. Catamarca 2020-2022



nota: Rec. Real deflactando según INDEC NOA

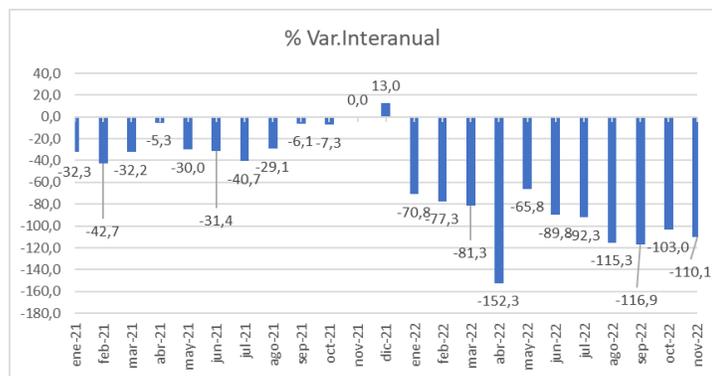
Fuente: Elaboración propia. Dirección de Estadística y Censos Provincial

En el Gráfico N°2 los porcentajes de variaciones son comparando la recaudación real del mes y año con el mes y año anterior, de manera interanual.

En el año 2020 en el mes de enero (pre- pandemia) se produce un 25,8% de disminución de la recaudación respecto al año anterior 2019, para el año 2020 se produce una disminución en la recaudación con excepción para los meses de julio a septiembre y diciembre.

En el año 2021 y 2022 comparando se producen incremento en términos reales en cuanto al monto recaudado del impuesto, pero es de destacar que al comparar los dos últimos años estamos tomando un año irregular como fue el del aislamiento obligatorio que en menor o mayor medida se extendió hasta el 2021 de ello surge la necesidad de efectuar el próximo gráfico.

Gráfico N°3: Evolución Anual respecto al año 2019 de la Recaudación del Impuesto a los Ingresos Brutos en Millones de pesos. Catamarca 2021-2022



nota: Rec. Real deflactando según INDEC NOA

Fuente: Elaboración propia. Dirección de Estadística y Censos Provincial

Del Gráfico N° 3 donde se realiza la comparación de la variación real entre los meses de año 2021 y 2022 respecto del año 2019, se observa que al hacer esta comparación con el año 2019 la recaudación a disminuido considerablemente.

Como consecuencia del análisis se observa la gran importancia de emplear la actualización en los montos de manera de ser comparables en el tiempo, nos permite observar una caída en la recaudación.

Se concluye que efectivamente el aislamiento obligatorio, el cierre de establecimiento genero además de efectos sociales y económicos a los individuos y empresas una disminución en los recursos de la hacienda pública.

Conclusión

En conclusión, a través del empleo de indicadores y la aplicación de la técnica de deflactación, hemos sido capaces de analizar la variación en la recaudación de ingresos brutos. Al utilizar un índice para ajustar la serie de recaudación, se evidencia una disminución significativa en la recaudación por parte de la Agencia de Recaudación de Catamarca del impuesto a los ingresos brutos.

Es de suma importancia la construcción de indicadores que permitan evaluar a lo largo del tiempo las gestiones realizadas por el organismo recaudador, en este caso, ARCA, con el fin de evaluar el cumplimiento de los objetivos establecidos. En el contexto actual, resulta de vital importancia desarrollar indicadores que permitan evaluar los resultados de las políticas fiscales implementadas. Es fundamental recordar que sin impuestos no sería posible financiar las políticas sociales, por lo tanto, las decisiones fiscales tienen un impacto significativo en la redistribución de la riqueza y en la carga tributaria impuesta a la actividad privada. Además, la evasión fiscal representa un perjuicio para las arcas públicas, por lo que es esencial medir el impacto de la recaudación y de cada medida implementada por el organismo recaudador.

Referencia

Índice de precio al consumidor para el NOA –INDEC

Dirección de Estadística y Censos de la Provincia de Catamarca

Informe del Centro de Política Argentina sobre la transferencia a las provincias por coparticipación concluye que la recaudación a nivel nacional se ve sensiblemente afectada por la inactividad en el contexto de pandemia año 2020

OECD et al. (2023), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5a7667d6-es>.

INDICADORES DE GESTION PARA EL AREA TRIBUTARIA-BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO DIVISION FISCAL Jorge Febres, Martín Bès y Marcio Gomes da Cruz Washington, D.C. octubre de 1998

EMPRESAS DE TRIPLE IMPACTO. SOCIEDADES BIC. TRIBUTACIÓN AMBIENTAL.
NUEVOS PARADIGMAS. INCENTIVOS TRIBUTARIOS. CASO DE ESTUDIO MENDOZA.
UN MODELO A REPLICAR.
ESP. CPN MARCELO BELTRÁN DELGADO

ESP. EN TRIBUTACIÓN - CR. MARCELO BELTRÁN DELGADO

mvdelgado@arnet.com.ar

PALABRAS CLAVES: TRIPLE IMPACTO – ECONOMICO – SOCIAL – AMBIENTAL - EMPRESAS B – TRIBUTACION AMBIENTAL – INCENTIVOS TRIBUTARIOS

RESUMEN

A partir del Proyecto de Investigación (tipo I+D en el marco del Programa PROMCE – RED FACE 2022/2023): Empresas de triple impacto en Catamarca. Medición Económico Contable de sus Negocios. Caso: Empresas Constructoras radicadas en Catamarca, surgió de dicha investigación cuya dirección tuve a mi cargo, el reconocimiento del Programa MENDOZA+B y varias acciones y políticas públicas vinculadas a las Empresas B, destacando a la Ciudad y provincia de MENDOZA en el concierto país, a la vanguardia de este nuevo paradigma que avanza en diversos frentes en el mundo, en países de América Latina y en Estados Unidos, atendiendo a múltiples intereses y beneficios, en torno a un cambio del Modelo de Negocios con valores compartidos por una comunidad de empresas que cada vez crece con mayor intensidad y pertenencia, bajo una nueva economía (sustentable; sostenible y circular); el reordenamiento de las empresas ad-intra y ad-extra; la legalización de las buenas prácticas y su debida certificación; el acceso al crédito a tasas subsidiadas y/o fondos no reembolsables; **los programas y/o incentivos tributarios** entre otros. En este último punto, se pretende analizar a los países de América Latina que legalizaron las Sociedades BIC (de Beneficio e Interés Colectivo), con esa referencia visualizar el camino que atraviesa Argentina y a partir de allí profundizar en el abordaje del presente trabajo, a la luz de la experiencia recogida por MENDOZA y el avance de estos nuevos paradigmas en el campo de la economía, la tributación y los negocios de las **Empresas de Triple Impacto - EMPRESAS B o B-CORP.**

I - Introducción

Antecedentes: La Agenda Global de Desarrollo Sostenible. Agenda Global/2030.

En la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro en 1992, la comunidad internacional abordó el colosal reto de articular un modelo de desarrollo global que, sin restar independencia a las decisiones nacionales, fuera capaz de trazar parámetros comunes para asegurar conjuntamente con el desarrollo económico, el bienestar social y ambiental de la humanidad. Durante ese foro, se planteó el desarrollo sustentable como la única estrategia a seguir para asegurar un desarrollo ambientalmente adecuado y de largo plazo. En el año/1999 se consolida este nuevo modelo a través del Pacto Global de la ONU. Estos dos hitos históricos pueden considerarse el punto de partida al nuevo paradigma del mercado global, considerado como la iniciativa por la sostenibilidad corporativa más grande del mundo y un llamamiento a las empresas para que incorporen 10 principios universales relacionados con los derechos humanos, el trabajo, el medio ambiente y la lucha contra la corrupción en sus estrategias y operaciones, así como para que actúen de forma tal, que avancen los objetivos sociales y ambientales. Dicho Pacto Global está basado en la visión del emblemático Secretario General de las Naciones Unidas, Kofi Annan, quien, en el Foro Económico Mundial de 1999, hizo un llamamiento a líderes empresariales para que se aliaran con la Organización para crear así un «**impacto global**» en cuestión de valores y principios compartidos para aportar una faceta humana al mercado global.

En el año 2010 el documento final de la Cumbre de los Objetivos del Milenio instaba a iniciar un proceso de reflexión sobre la agenda mundial de desarrollo más allá del año 2015, y en el año 2012 la Conferencia de Río+20 da impulso al desarrollo de un conjunto de Objetivos de Desarrollo Sostenible. Existió un amplio acuerdo en que dicho proceso debía confluir finalmente en un programa mundial con núcleo en el Desarrollo Sostenible.

Entre el 25 y 27 de septiembre de 2015, se realiza en la sede de la ONU en la ciudad de Nueva York, la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible. Allí los Estados miembros de la ONU (integrada también por Argentina) aprobaron una nueva Agenda Global de Desarrollo Sostenible conformada por 17 objetivos (ODS) y 169 metas que deberán ser cumplidos de aquí al año/2030, es lo que se conoce como AGENDA GLOBAL/2030. Ese mismo año, en Dic/2015 se celebra COP21 y se firma el Acuerdo de París (acciones por el cambio climático).

Los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) constituyen un notable avance respecto a los Objetivos del Milenio a los cuales reemplazan. Por primera vez una agenda consensuada por la comunidad internacional conecta las cuestiones de desarrollo y las ambientales -una de las asignaturas pendientes en la agenda anterior- al incluir temas referidos a los aspectos sociales (pobreza, hambre, salud, educación, género y agua), económicos (energía, crecimiento, infraestructuras, desigualdad), ambientales (ciudades, consumo, cambio climático, océanos, medio ambiente) y políticos (paz, justicia y alianzas). Esto, perfila las tres (3) dimensiones que definen el triple impacto, a saber: ECONOMICO; SOCIAL y AMBIENTAL.

Si bien es destacable el carácter universal de los objetivos que propone la nueva agenda, presenta limitaciones. Entre ellas, el carácter voluntario y la complejidad que, para algunos expertos, significa abordar tantos objetivos excesivamente amplios y que no cuentan con un orden de prioridades ni un sistema de indicadores que permitan establecer mecanismos de seguimiento.

Más allá de las limitaciones señaladas y de la cuestión crítica del financiamiento necesario para la concreción de los ODS, resulta indudable que constituyen una oportunidad para cambiar el rumbo del desarrollo humano; institucional; organizacional y empresarial a nivel mundial, y resultarán una agenda transformadora en la medida en que los Estados y también otros actores, como las empresas y las organizaciones sociales, efectivamente se comprometan en remover las causas de los problemas del desarrollo y concretar soluciones.



II - Los reportes de sustentabilidad

En relación directa con la visión actual de la Responsabilidad Social Empresarial, han surgido en el tiempo, distintas iniciativas tendientes a disponer de información acerca de su cumplimiento por parte de las empresas y de otras organizaciones. Así por ejemplo, las empresas incorporan ítems específicos en sus memorias, confeccionan balances sociales y otros reportes dirigidos a diferentes usuarios interesados principalmente en conocer el desempeño de las grandes corporaciones transnacionales.

Los diferentes informes tienen como finalidad demostrar en qué medida las organizaciones cumplen con su responsabilidad social. Actualmente, las distintas formas de exposición son voluntarias e incluyen tanto datos cuantitativos como cualitativos. De acuerdo con la tendencia señalada, diferentes organismos nacionales e internacionales han difundido guías para la elaboración de información con contenido social y medioambiental.

Entre los principales antecedentes, pueden mencionarse³⁵:

- *Global Reporting Initiative (GRI)*
- *Normas ISO 14000 (Gestión Ambiental) e ISO 26000 (guía de Responsabilidad Social).*
- *Global Compact ONU 1999...*

³⁵ García Fronti, Inés (2006) *Responsabilidad social empresarial. Informes contables sobre su cumplimiento*. EDICON. Buenos Aires. pp 53.

En la actualidad, los reportes más difundidos son el GRI en su versión 4 y el de la Norma ISO 26000. Ambos reportes proporcionan una guía para la elaboración de reportes de sustentabilidad y usualmente se complementan entre sí. La guía del GRI³⁶ fue elaborada por la *Global Reporting Initiative* como una iniciativa privada de alcance mundial que surge originalmente de un acuerdo formalizado en 1997 entre múltiples instituciones interesadas en el desarrollo sostenible y su propuesta es de aplicación voluntaria por organizaciones interesadas en informar sobre los aspectos económicos, ambientales y sociales de sus actividades.

El propósito de la memoria de sustentabilidad es medir, informar y rendir cuentas frente a los stakeholders (grupos de interés internos y externos) sobre el impacto económico, ambiental y social de las actividades de la organización. **La idea de sustentabilidad que subyace es la de crecer y satisfacer las necesidades presentes, sin poner en riesgo la capacidad de generaciones futuras para satisfacer las mismas.**

- La memoria incluye:
 - Estrategia y perfil: sobre la visión de la dirección respecto de la sustentabilidad, en términos de impactos, riesgos y oportunidades y las estrategias definidas en tal sentido.
 - Enfoque de la dirección: define cómo la organización aborda los compromisos y el grado de participación de los grupos de interés.
 - **Los Indicadores de desempeño: aluden al desempeño de las variables económico, medioambiental y social de la organización y/o empresas**, y se refieren a la triple dimensión conforme se describe seguidamente.

III – Las 3 (tres) dimensiones que configuran el triple impacto.

A. La dimensión económica comprende la información sobre el impacto de la actividad de la organización sobre condiciones económicas de los grupos de interés y sobre el conjunto de la sociedad en términos de valor económico generado y distribuido. Esta información se puede encontrar en el Balance Social de las organizaciones y empresas que voluntariamente decidan confeccionarlo y presentarlo, como un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización, cuya estructura incluye la Memoria de Sustentabilidad que atiende a las pautas y principios establecidos en la Guía para la confección de Memorias de sustentabilidad elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI) y El EVEGyD – Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, conforme lo contemplado en el Resolución Técnica N°36 (RT36 FACPCE).

B. La dimensión social se relaciona con los impactos de las actividades de la organización en los sistemas sociales donde opera y comprende: buenas prácticas laborales y éticas de trabajo; derechos humanos; desempeño social y responsabilidad sobre los productos. Estos aspectos pueden relacionarse directamente con los Objetivos de Desarrollo Sostenible–ODS ONU, tales como: **ODS 7**

³⁶ www.globalreporting.org

(Energía asequible y no contaminante); ODS 8 (Trabajo decente y crecimiento económico) y ODS 12. (Producción y consumo responsables).

C. La dimensión ambiental se refiere al impacto de las actividades en los sistemas naturales: el suelo, el aire y el agua. Además incluye el cumplimiento legal del derecho ambiental y otros datos como gastos en materia ambiental y los impactos de productos y servicios innovadores. Así reconocemos a los **ODS 9 Industria, innovación e infraestructura; ODS 11 Ciudades y comunidades sostenibles y ODS 13 Acción por el clima**. Si bien todos son relevantes, me permito destacar el **ODS 9 Industria, innovación e infraestructura** puesto que se considera fundamental que las empresas se doten de instalaciones y plantas sostenibles que reduzcan su impacto ambiental y aseguren el bienestar de todos los empleados, operarios y los proveedores. Cobra relevancia en las empresas, la implantación de un Sistema de Gestión Ambiental (según normas ISO 14001).

IV - Formalización del nuevo modelo de Negocio, aún sin encuadre jurídico específico.

En nuestro país, la figura de este nuevo concepto de emprendimientos (en incipiente crecimiento) es conocida como “empresas de triple impacto: social, ambiental y económico”, al igual que en el resto del planeta, son reconocidas como partícipes de un desarrollo empresarial sostenible en sintonía con la Agenda Global/2030. En el mundo, la más difundida es **la certificación de Empresas B o B - Corp** (creada en los Estados Unidos como B-LAB en/2006) que ya es sinónimo de prestigio y protección social - medioambiental y que otorgan algunos beneficios. En Argentina se está implementando a través de una organización civil presente en América Latina desde/2012 como **“Sistema B”, que actúa en representación de B-LAB en la región, concentrando los pilares del modelo de negocio en cinco áreas de la empresa: Gobernanza; Trabajadores; Medio Ambiente; Comunidad y Clientes.**



“Sistema B” ofrece una herramienta gratuita disponible en la web. Para lograr la certificación de empresa B, la compañía debe evaluar su impacto a través del “Impact Assesment”, una herramienta de medición de impacto B que tiene cinco ejes o categorías que permite de manera simple y rápida “Evaluar el Impacto B” (EIB).

- 1) Gobernanza
- 2) Trabajadores
- 3) Comunidad
- 4) Consumidores
- 5) Medio Ambiente.

Dicha herramienta contiene preguntas sobre las buenas prácticas y los resultados de cada empresa relevada, conforme las 5 (cinco) categorías mencionadas. Ejemplo:

EVALUACION DE IMPACTO B “EIB”

- **Gobernanza:** ¿Qué parte de su gestión se evalúa por escrito sobre su desempeño con respecto a los objetivos corporativos, sociales y ambientales. Lo contempla el Estatuto o Contrato Social?
- **Trabajadores:** ¿Qué porcentaje de la empresa es propiedad de los trabajadores a tiempo completo (propiedad participada u otra similar)? Por supuesto que no incluye a los socios e inversores; fundadores; propietarios y ejecutivos de la alta gerencia.
- **Comunidad:** ¿Qué porcentaje de gestión proviene de minorías o poblaciones sub-representadas? Esto incluye a las mujeres, personas con discapacidad, etc.
- **Medio Ambiente:** ¿La empresa gestiona y/o monitorea la producción universal de residuos? Esto incluye a los desechos/ efluentes líquidos; sólidos y gaseosos.
- **Clientes:** ¿Cómo verifica que el producto o productos diversos que se ofrecen, mejora el impacto en la calidad de vida de sus clientes?

Respecto al enfoque en los clientes, las empresas entendieron que no deben subestimar al consumidor o destinatario de los bienes y servicios empresariales, a quienes por mucho tiempo se los considero como el blanco de los productos ofrecidos, que podían ser seducidos con un buen plan de marketing y una creativa campaña publicitaria y promocional, este modelo ya no va más, porque hoy existe en el mercado un nuevo modelo de demanda centrada en el “Consumidor 4.0” ya que así como los mercados cambian, los consumidores también lo hacen y de hecho, estos últimos son quienes fuerzan a los cambios en el mercado. El consumidor 4.0 elige a las empresas y a las marcas a partir de valores, acciones y soluciones que le aportan a él, a la sociedad y su medio ambiente. En esta inteligencia del complejo entramado de necesidades y urgencias del planeta y su ecosistema, los estados, los mercados, la sociedad civil, etc. surge este nuevo modelo de visión empresarial, de exigencia social y medio-ambiental, que se reflejan en las Empresas B. La urgencia ante la inminente amenaza del cambio climático, el calentamiento global y el desarrollo sostenible, han impulsado a la ONU y los países miembros (donde Argentina forma parte) a definir la Agenda Global/2030, para lo cual se fijaron los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y las metas respectivas. El modelo de empresas de triple impacto como un nuevo paradigma, ha calado hondo en general, en las conciencias de todos los agentes involucrados (Estados; Gobiernos; entes públicos y privados, Empresas; Organizaciones no Gubernamentales – ONGs; etc.), toda vez que los estudios, producciones e investigaciones desarrolladas en estos últimos años hasta el presente, parecen conducir a generalizar e intensificar el uso del modelo como una herramienta fundamental en las empresas (públicas y/o privadas), con el fin de contribuir al cumplimiento de los mencionados objetivos de desarrollo sostenible.

Por este motivo se hace necesario e imprescindible avanzar en el encuadre jurídico; legal y/o societario de esta nueva figura empresarial, de modo tal que de ser consideradas primariamente como Entes sujetos de derecho y a partir de allí poder adecuar las regulaciones normativas y los programas de incentivos tributarios y otros – que hoy se encuentran aislados en algunas jurisdicciones provinciales y/o municipales, como ya abordaremos el Caso Mendoza - a fin de facilitar a los gobiernos (nacional, provincial y municipal) la implementación de políticas públicas y programas de fomento e incentivos fiscales; crediticios y otros; que faciliten la adecuación de las estructuras internas y los procesos organizacionales; de recursos humanos; funcionales y operacionales, que reflejen el salto cualitativo a

las buenas prácticas de las operaciones empresariales bajo la premisa de las bondades del modelo de empresas del triple impacto.

V - Las Sociedades BIC (de Beneficio e Interés Colectivo)

La Agenda Global/ 2030 lleva implícito, el reconocimiento de que, el actual modelo de desarrollo mundial es insostenible y que para lograr la sustentabilidad se requiere una transformación de la economía global (la transición energética es un claro ejemplo).

Urge adoptar un modelo, donde la sustentabilidad guíe el desarrollo, en el que se reconozca la interdependencia entre los sistemas naturales, políticos, económicos y sociales, y se construya prosperidad con mejora de la calidad de vida, viviendo en equilibrio con la naturaleza. Cuidar nuestra casa común y buscar “otros modos de entender la economía y el progreso”. Todos estos movimientos acercan nuevos modelos de producción, extracción, consumo y post-consumo que atienden y contemplan la mitigación del cambio climático y centran su misión en el bienestar de las personas y la equidad social. Esto conduce inexorablemente a planear estratégicamente una economía baja en carbono que no resigne su genuina rentabilidad, pero sea eficiente en el uso de los recursos y socialmente inclusiva.

Tal como venimos viendo, la motivación de las empresas está cambiando. El objeto de una sociedad comercial ya no sería sólo el económico. Estamos atravesando la evolución del Shareholder Primacy o Shareholder Value (traducido como, la primacía de los accionistas, en la inteligencia que la principal responsabilidad de una empresa es maximizar el valor para sus accionistas y/o propietarios) priorizar los intereses y ganancias de los accionistas y/o propietarios por encima de otros grupos de interés, ha sido el postulado básico del derecho societario, frente al nuevo postulado del Stakeholder Theory (teoría de los grupos de interés). Este nuevo principio viene a exigir la consideración de los otros interesados en la empresa (además de los accionistas e inversores), tales como los trabajadores, clientes, proveedores, comunidad local, la sociedad en general y el medio ambiente. Así, a partir que las empresas (sociedades) hacen suyo el compromiso o propósito de cuidar a estos otros stakeholders, el Derecho Empresarial busca receptar normativamente un marco legal específico para esta nueva forma de organización empresarial, dando respuesta a la transformación de la economía y el mercado. En este sentido, **son las Sociedades de Beneficio e Interés Colectivo, el modelo jurídico de empresas con propósito de triple impacto, que han surgido** con mayor fuerza en América Latina, gracias a la persistente iniciativa legislativa impulsada por la corriente regional e internacional que traen consigo a las Sociedades BIC. De hecho, varios países ya sancionaron las leyes respectivas que reconocen en su marco jurídico a las Sociedades BIC, caso de Colombia; Ecuador; Perú y Uruguay. El modelo jurídico de las Sociedades B.I.C. deriva de la figura legal de la Benefit Corporation presente en 36 estados y Washington D.C. en Estados Unidos de América. La figura latinoamericana es una adaptación libre de la legislación modelo redactada por William Clark, Jr. Esta adaptación varía de acuerdo con el ordenamiento jurídico de cada uno de los países en los que está vigente o en proyecto, y las innovaciones jurídicas introducidas de acuerdo con la realidad de cada país. En Argentina, sigue en proyecto, no obstante ello, América Latina se ha consolidado como la región con mayor dinamismo en cuanto al debate en torno al concepto de **empresa con propósito**. Resaltemos que las Sociedades B.I.C. son personas jurídicas con fines de lucro que existen en un ordenamiento jurídico. A diferencia de otros modelos de empresa con propósito y de las personas jurídicas sin fines de lucro, las Sociedades B.I.C. “tienen ánimo de lucro y pueden distribuir utilidades a sus accionistas”. Un modelo híbrido donde coexiste el mandato legal por el cual los accionistas y administradores deben procurar un beneficio público simultáneamente con la generación de utilidades empresariales.

VI - Las Sociedades BIC, avance del proyecto de ley en Argentina

Varios fueron los intentos de avanzar con el proyecto de ley. El primer proyecto de Ley sobre Sociedades BIC fue presentado al Congreso de la Nación en Noviembre/2016 y por segunda vez en Diciembre/2018, en ambos casos lo aprobó Diputados pero no prosperó en el Senado perdiendo estado parlamentario, asunto que se volvió a intentar en Mayo/2021 pero sin poder prosperar su sanción legislativa para dar entidad formal a las empresas de “triple impacto” (económico, social y ambiental). El propósito de buscar un “beneficio de interés colectivo” se expresa con la denominación “BIC” y puede adquirir diversas modalidades, dada la variedad de actividades a las que los entes pueden dedicarse. Tal lo manifestado, la figura de la “sociedad BIC” no es un nuevo tipo societario en el marco de la legislación vigente, sino que permite llegar a un tipo híbrido de ente, dado que, por un lado, contempla la creación de valor, y, por otro lado, explicita su orientación hacia la comunidad, con lo que combina la deseable autonomía de la organización y la contribución al bienestar general. El proyecto de Ley seguramente seguirá siendo impulsado y en algún momento se convertirá en Ley, que otorgará el reconocimiento legal a los emprendedores y empresarios que elijan estos criterios de gestión y administración, facilitará su identificación y afianzamiento, e impulsará las búsquedas de nuevas formas de organización económica, más inclusivas y sustentables.

- **Ventajas de las Sociedades BIC dentro de un marco jurídico - societario**

La posibilidad de constituir sociedades comerciales con la característica específica de ser de “beneficio e interés colectivo” presenta ventajas y abre posibilidades. Veamos algunas:

a) Las propias empresas pueden:

- Habilitar a gestionar con criterios distintos, los conflictos sociales y ambientales, despejando cualquier reparo de tipo legal a tal posibilidad.
- Atraer y retener a trabajadores más calificados, generando un mayor compromiso laboral, social y ético en los mismos.
- Atraer capitales e inversores interesados en posibilidades alternativas, aumentando sus canales de financiamiento.
- Fidelizar a proveedores y clientes y asociarse a empresas con objetivos similares.
- **Facilitar distintos programas e incentivos tributarios y/o crediticios**, en caso que los implementen los gobiernos nacional, provincial o municipal.
- Incrementar su valor y buena reputación ante la comunidad donde está inserta.

b) A los diversos sectores involucrados, agentes económicos y/o grupos de interés:

- A los emprendedores, les permite canalizar mejor sus inquietudes.
- A los Gerentes y Administradores, resguardarlos frente a socios e inversores, cuando se presentan los informes de gestión, priorizando los beneficios sociales y ambientales.
- A los trabajadores, les visibiliza más claramente el aporte de la empresa al desarrollo y el progreso comunitario, con una mayor satisfacción y un mejor desempeño laboral.
- A los inversionistas, les presenta la posibilidad de financiar actividades con un impacto cualitativamente diferenciado.
- A los consumidores y usuarios, que con sus decisiones de compra puedan avalar y sostener prácticas empresariales alternativas.

- A las organizaciones sociales y Ente sin fines de lucro, puedan plantearse con más profundidad y concreción caminos para su propia sostenibilidad económica.
- A las comunidades locales en su conjunto, se verán impulsadas como agentes de transformación para el bien común de las mismas.
- A los profesionales en Cs. Económicas, se les abre un nuevo campo para ofrecer sus servicios en: - Constitución y Gestión de sociedades; Encargo de Aseguramiento, etc.

VII – Incentivos tributarios en América Latina que promueven las economías del triple impacto. Enfoque y conceptualizaciones.

Un informe de la CEPAL expone, que aunque los sistemas tributarios tienen como principal objetivo recaudar ingresos para el funcionamiento del Estado, la provisión de bienes y servicios públicos y el financiamiento del gasto público social, entre otras acciones, **es frecuente que los gobiernos se enfoquen en incentivos y tratamientos tributarios preferenciales para promover ciertos objetivos de política económica, social y/o ambiental, tales como incentivar el ahorro y la inversión innovativa, proteger la industria nacional, promover o desincentivar la producción o el consumo de ciertos bienes y servicios, estimular el empleo, apoyar a los sectores más vulnerables de la sociedad, y proteger el medio ambiente, entre otros enfoques relevantes.** En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario (Agostini y Jorratt, 2013). La existencia de estas excepciones tributarias adquiere especial relevancia en el contexto de la Agenda Global/2030 para el Desarrollo Sostenible que plantea la necesidad de fortalecer la movilización de recursos internos y mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales, en tanto que insta a la vez a aplicar sistemas de promoción e incentivos a las inversiones que favorezcan al triple impacto de beneficios económicos y socio-ambiental. Resulta importante aclarar que no todos los gastos tributarios implementados por los gobiernos, corresponden a incentivos tributarios, ya que algunos pueden ser simplemente beneficios tributarios. Villela (2006) señala que todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo, aunque ambos impacten en una reducción de la recaudación. Un incentivo tributario tiene el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos, en tanto que un beneficio no tiene ese fin, ya que solo es una forma de apoyo financiero a los contribuyentes (como las deducciones de gastos personales en el impuesto a las ganancias). En un informe de organismos multilaterales (FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial, 2015), se entiende por incentivo tributario toda disposición tributaria de carácter especial que se otorga a empresas o proyectos de inversión que cumplen determinados requisitos y en virtud de la cual se admite una desviación favorable respecto de lo establecido en las leyes tributarias y/o previsionales vigentes. En definitiva, una política de incentivos tributarios será costo-efectiva si los beneficios que produce, tanto económicos como sociales y ambientales superan a los costos que genera, los cuales incluyen desde un costo fiscal por la pérdida de recaudación hasta efectos en la eficiencia, equidad y transparencia. En cuanto a la efectividad relativa de los incentivos tributarios, Agostini y Jorratt (2013) destacan que los trabajos teóricos demuestran que los de mejor desempeño son los esquemas de depreciación acelerada, por su focalización, neutralidad y menor costo fiscal, en tanto que los peores son las exenciones o tax holidays. De la misma manera, en un documento elaborado en forma conjunta por varios organismos internacionales se hace hincapié en que los incentivos tributarios que reducen el costo de la inversión a menudo son preferibles a los incentivos tributarios basados en las utilidades de las empresas. Los primeros implican reducciones específicas vinculadas a los gastos de inversión y buscan reducir el costo del capital para hacer que más proyectos sean rentables y generar inversiones que de otro modo no se

hubieran realizado. Los incentivos fiscales basados en las utilidades o beneficios generalmente reducen la tasa impositiva aplicable a los ingresos gravables; como los tax holidays, las tasas impositivas preferenciales o las exenciones de ingresos. Por lo tanto, uno de sus efectos es la renuncia de ingresos fiscales para hacer proyectos de inversión aún más rentables de lo que ya eran y que se habrían llevado a cabo incluso sin el incentivo (FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial, 2015). Siguiendo el comportamiento adoptado en materia de incentivos tributarios por los países de América Latina que aprobaron el marco legal de las Sociedades BIC (Colombia; Ecuador; Perú y Uruguay) según el informe de la CEPAL se encuentran vigentes incentivos tributarios y créditos o deducciones que están destinados a determinados sectores, actividades económicas y/o empresas vinculadas a la transición energética; la economía del conocimiento; las economías circular, verdes y limpias que favorecen el triple impacto (por ejemplo el sector forestal, la agroindustria y la producción orgánica en las economías regionales, la industria del software, I + D + i, proyectos cinematográficos, energía renovable, proyectos de mejoramiento del medio ambiente o de producción limpia, especialmente en los emprendimientos de micro, pequeñas y medianas empresas - MiPyMEs).

VIII – En Argentina: Regímenes de Promoción e Incentivos tributarios nacionales que apoyan a las economías sustentables.

1) Ley 27.506 modif. s/ Ley 27.570 Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (con vigencia 01/01/2020 al 31/12/2029, incluye a las empresas adherentes s/L.25.922).

El régimen de promoción de la Economía del Conocimiento establece reducciones e incentivos tributarios para empresas del software – informática; electrónica; de producción audiovisual, industria satelital; biotecnológica; nanotecnología y nano-ciencia, entre otras. Son requisitos para alcanzar los beneficios de los incentivos tributarios, estar inscripto en el Registro creado a tal efecto y Certificar Mejora Continua de la Calidad de los productos, servicios y procesos. A continuación se detallan los beneficios del referido régimen de promoción:

1. BONO FISCAL: equivalente al 70% (en ciertos casos puede ascender al 80%) de las contribuciones patronales del personal promovido que se puede computar para cancelar IVA.
2. REDUCCION DE ALICUOTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: establece una reducción escalonada de la alícuota del impuesto a las ganancias, aplicable a la ganancia de la actividad promovida, según el tipo de empresa. Micro: 50% - Pequeña y Mediana: 40% y Grande: 20%.
3. RETENCIONES Y PERCEPCIONES DE IVA: aquellas empresas promovidas que efectúen operaciones de exportación de actividades promovidas, no serán pasibles de retenciones y percepciones de IVA.
4. RETENCIONES DE GANANCIAS EN EL EXTERIOR: serán computables como gasto a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.
5. ESTABILIDAD FISCAL: acotada a los beneficios previstos en el régimen de promoción y respecto de la actividad promovida.

2) Ley 27.734 Promoción de la producción orgánica p/ las económicas regionales.

Régimen de promoción de la producción y/o elaboración de productos orgánicos debidamente certificados y autorizados en el marco de las disposiciones de la Ley 25.127, de producción ecológica;

biológica u orgánica, y sus normas reglamentarias y complementarias, y de las políticas estratégicas que a tal efecto establezca el PEN (incluye al sistema de agroindustria de dicha producción orgánica). Pueden acogerse al presente régimen, las personas humanas domiciliadas en la República Argentina y/o las personas jurídicas constituidas en ella, en su carácter de productores/as y/o elaboradores/as de productos alcanzados que se encuentren debidamente habilitados e inscriptos en la AFIP y que acrediten al menos un (1) año de permanencia en dicho régimen de producción orgánica, para lo que se les expedirá un certificado promocional a tal efecto que acredite su condición de beneficiarios (conforme su inscripción en el Registro de Productores/as y Elaboradores/as). Los sujetos alcanzados por el citado régimen de promoción, no podrán exceder los montos máximos de facturación para todas sus actividades establecidos para la determinación de las empresas medianas tramo I según lo determinado por la Ley 24.467 y sus modificaciones y reglamentaciones (promoción del crecimiento y desarrollo de las micro-PyMes). Mediante Decreto PEN 519/2023 se reglamentaron los Beneficios e Incentivos Tributarios de la Ley 27.734 (vigencia del 12/10/2023 al 12/10/2033), a saber:

1. BONO DE CREDITO FISCAL (NO TRANSFERIBLE): equivalente al 50% de las contribuciones patronales. Se pueden cancelar los tributos nacionales y aduaneros (excepto Ganancias).
2. REDUCCION DEL 50% DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

IX – Proyectos de Ley presentados en el Congreso que sirven de antecedentes y fundamentan el inexorable cambio de paradigma por la amenaza del cambio climático. PROYECTO DE LEY DE DESARROLLO Y PROMOCIÓN DE LA ECONOMÍA CIRCULAR

El proyecto presentado en Dic/2021 autoría del Senador JUAN MARIO PAIS y cofirmantes, declara de interés nacional el desarrollo y la promoción de la Economía Circular. Fundamenta su iniciativa en la celebración del Acuerdo de París, en 2015, aprobado por la Ley 27.270, que tiene por objeto reforzar la respuesta mundial a la amenaza del cambio climático, en el contexto del desarrollo sostenible y de los esfuerzos por erradicar la pobreza y para ello, establece como objetivo mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2°C con respecto a los niveles preindustriales y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5°C con respecto a los niveles preindustriales, reconociendo que ello reduciría considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático. Asimismo, persigue aumentar la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático y promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de gases de efecto invernadero, de un modo que no comprometa la producción de alimentos. A tales fines, es imperioso reducir drásticamente las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). Para ello, la mayoría de los países vienen implementando políticas de descarbonización de sus economías, focalizando mayormente los esfuerzos en dos áreas específicas: el desarrollo de las energías renovables para la producción de energía eléctrica a través del establecimiento de objetivos y esquemas de fomento con normas fijadas para la adopción de medidas de eficiencia energética. En nuestro país, el desarrollo de las energías renovables para la producción de energía eléctrica ha tenido un fuerte impulso desde la sanción de la Ley 27.191, que modificó y amplió el Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica, que en 2015 concitó el apoyo de casi la totalidad de las fuerzas políticas, convirtiéndola en una verdadera política de Estado. Sin perjuicio de lo reseñado, la profundidad y complejidad del problema por el calentamiento global y el cambio climático, hacen imperiosa la adopción de otras medidas que también contribuyan a alcanzar los objetivos fijados. Indudablemente, una de esas medidas es el establecimiento de marcos normativos que instalen y fomenten la disminución de la generación de residuos en los ciclos de producción y consumo característicos de la economía global de los últimos siglos. El proceso lineal de producción y

consumo, que implica la extracción de recursos naturales y la eliminación de los residuos, provoca el agotamiento progresivo de los recursos naturales, la acumulación ininterrumpida de desechos y la degradación generalizada del ambiente y la biodiversidad.

A tales efectos, **es necesario implementar un sistema de Economía Circular, definido como un modelo económico de producción y consumo de bienes y servicios en el que se maximizan los recursos disponibles, tanto materiales como energéticos, para que estos permanezcan el mayor tiempo posible en el ciclo productivo, con el fin de reducir todo lo posible la generación de residuos y aprovechar al máximo aquellos cuya generación no se haya podido evitar, mediante la recuperación y reincorporación de estos al proceso productivo, de forma segura para la salud humana y el medio ambiente.** El proyecto de ley, toma como antecedentes otras iniciativas legislativas sobre la materia (4127-D-2021 del Diputado Carlos Ybrhain Ponce y otros y el S-1574/2021 de la Senadora María E. Catalfamo y otros), pretende abordar la temática de la Economía Circular de modo integral desde los distintos aspectos que involucra a la misma. El proyecto regula la creación e implementación del sello de Economía Circular, consistente en un sistema voluntario de identificación y certificación otorgado por la autoridad de aplicación nacional a las personas humanas o jurídicas, públicas o privadas, respecto del cumplimiento de los lineamientos de Economía Circular. También aborda una cuestión esencial, la educación para la Economía Circular. Se prevé que las autoridades competentes deberán coordinar con los Consejos Federales de Medio Ambiente (COFEMA) y de Cultura y Educación la implementación de planes y programas en los sistemas de educación formal y no formal tendientes a la difusión de la Economía Circular y su triple impacto positivo en el ambiente, la economía y la sociedad.

Sobre los incentivos tributarios propuestos en el proyecto, se establecen:

Reducción de contribuciones patronales. Las empresas privadas, públicas o mixtas que se creen a partir de la entrada en vigencia de la reglamentación de la presente ley con el objeto de participar directamente en la recolección, separación, traslado y tratamiento de residuos con el fin de dar cumplimiento a la presente ley, de acuerdo con los parámetros que establezca la autoridad de aplicación. Asimismo, la reducción de contribuciones patronales con destino a la seguridad social, sigue un esquema desagregado que va desde una reducción del 80% para trabajadores recién ingresados hasta 6 meses de antigüedad, hasta la reducción del 20% para trabajadores con hasta 24 meses de antigüedad.

Exención frente al IVA. Incorpora como inciso i) del artículo 7° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado por Decreto N° 280/97 y sus modificaciones, el siguiente texto: *“i) Materiales a reciclar provenientes de residuos de origen “post consumo” o “post industrial” (papel y cartón, vidrio, plástico, metales ferrosos o no ferrosos, textiles y similares), que se destinen a la transformación física, química o físico-química en su forma o esencia a través de un proceso industrial, mediante la utilización de maquinarias o equipos, obteniendo de dicho proceso una materia prima o un nuevo producto, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca la reglamentación”.*

Alícuota diferenciada de IVA sobre la venta de bienes muebles que se adquieran a los efectos de transformar los procesos industriales a una matriz circular, así como los utilizados para el reciclado de residuos tributarán el impuesto al valor agregado con una alícuota reducida al 50% de la alícuota general del tributo.

Amortización en el Impuesto a las Ganancias. En relación con el Impuesto a las Ganancias, los bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados a los efectos de transformar los procesos industriales a una matriz circular, así como los utilizados para el reciclado de residuos, se amortizarán, como mínimo, en dos (2) cuotas anuales, iguales y consecutivas. La amortización impositiva de los bienes muebles mencionados en el párrafo anterior se ajustará por inflación año a año, siendo su tratamiento igual al contable.

X – Proyecto de Ley ingresado en el/2022 para su tratamiento en Diputados sobre “Régimen de Fomento de las Empresas de Triple Impacto”. Nuevo avance legislativo a nivel nacional.

El referido proyecto es de autoría de la diputada SOFÍA BRAMBILLA y de los cofirmantes SOHER EL SUKARIA – HÉCTOR STEFANI – LIDIA ASCARATE – FLORENCIA KLIPAUCA LEWTAK – MARÍA SOTOLANO – MARCELA CAMPAGNOLI – ÁLVARO MARTÍNEZ – JOSÉ NÚÑEZ – GABRIELA LENA – ANA CLARA ROMERO y VICTORIA MORALES GORLERI.

En sus fundamentos expone el proyecto, que la forma de entender la economía, el comercio y la producción hasta ahora van siendo reemplazadas por nuevas fórmulas empresariales que podrían ser recursos clave para resolver las necesidades humano-ambientales. Comienza a surgir la noción de un “cuarto sector”: un modelo de empresas híbridas, que no solo tienen objetivos de beneficio económico, sino también de desarrollo social, siendo una intersección entre los tres sectores tradicionales (el público, el privado y los entes sin fines de lucro). En este orden de ideas, la Secretaría General Iberoamericana, en su informe sobre las empresas con propósito y el auge del cuarto sector en Iberoamérica de/2019, explica la importancia de las “**empresas con propósito**” en aquella región, que son aquellas que *“buscan solucionar los problemas medioambientales y sociales de nuestro tiempo, valiéndose de la fuerza del mercado”*. Estas pueden adoptar diversas formas jurídicas, entre ellas, la de Empresa de Triple Impacto (en cierta similitud con las sociedades BIC ya legisladas en otros países y que no representan en nuestro orden jurídico un nuevo tipo societario), puesto que son un modelo alternativo para mitigar el impacto de la actividad empresarial en la sociedad y en el ambiente, abordándolo desde una mirada integral, ya que entienden a los negocios no solo como un medio para generar rentabilidad, sino también como una herramienta para cuidar el medio ambiente y mejorar la calidad de vida de la gente. Las empresas de triple impacto se convierten así en uno de los mejores aliados para el gobierno, ya que traen soluciones a problemas socio-ambientales que el modelo tradicional económico y las políticas públicas no pudieron resolver, utilizando de la fuerza del mercado para lograrlo. Para estas empresas, el cumplimiento de los objetivos sociales y ambientales son un fin en sí mismo, no solamente el lograr un lucro económico. Ergo, además de buscar el beneficio de sus accionistas, buscan, asimismo, el de la sociedad en su conjunto. Al respecto, en la memoria anual de las actividades de la Secretaría General Iberoamericana, los presidentes y jefes de estado de los 22 países que la conforman adjudicaron la relevancia que podrían tener las empresas que estarían ubicadas en el cuarto sector para el cumplimiento de los objetivos de la agenda global 2030 para el Desarrollo Sostenible, ratificando su compromiso de apoyar el desarrollo de las empresas que busquen generar un impacto positivo social y el logro del desarrollo sostenible. Hoy en día, estas empresas no cuentan con un marco legal que las reconozca, proteja y permita su desarrollo. La voluntad de los particulares en adaptar sus emprendimientos a estos fines, no falta; lo que falla es la ausencia de un sistema que propicie su crecimiento y desenvolvimiento. Es menester la creación de una política reguladora clara para las empresas de triple impacto, estableciendo las condiciones que le permitan enfocarse en la creación de valor económico, generando paralelamente un impacto positivo medioambiental y social. Este proyecto de ley viene a suplir eso, teniendo como objetivo regular, dar reconocimiento y fomentar aquella actividad empresarial que tenga como fin el valor económico, pero a

su vez tenga en cuenta los desafíos de sostenibilidad e inclusión social. La calificación de “empresas de triple impacto” les permitiría ser reconocidas legalmente por su propósito de valor económico y socio-ambiental, evitando tener que recurrir a certificaciones onerosas realizadas por entidades privadas. **Las empresas buscan además este reconocimiento, para ser beneficiarias con los incentivos tributarios que se establezcan**, y les facilitaría el acceso a potenciales inversores que busquen financiar empresas que tengan como finalidad el impacto positivo en las tres áreas en cuestión. El proyecto busca regular quiénes pueden ser consideradas empresas de triple impacto, qué significa ser clasificada como tal y qué se necesita para poder lograrlo. Se propicia la transparencia en todo momento, creándose un registro de empresas de triple impacto, en el que figuren las empresas que obtuvieron la certificación a partir del cumplimiento de una serie de requisitos preestablecidos, junto con los que agregue la Autoridad de Aplicación a tal efecto. Asimismo, se exige la presentación de un Reporte Anual confeccionado sobre un estándar independiente, a ser presentado ante la Autoridad de Aplicación. La finalidad de este reporte es que cada empresa pueda demostrar la real y concreta realización del impacto social-ambiental que le otorga el estatus de triple impacto. Luego se definen los beneficios que conlleva el ser certificada como una empresa de triple impacto, dejando abierta la posibilidad de que se puedan establecer, además de ellos, beneficios locales. Al otorgar incentivos económicos, se alienta a que otras empresas se encaminen a querer ampliar su actividad económica para lograr también impactos positivos en la sociedad y en el ambiente. Esto derivaría en la formación de un ecosistema favorable para la comunidad en la que se establece la empresa de triple impacto, ya que con sus acciones de impacto no solo se estaría cuidando el espacio en el que esta se asienta, sino que también se estarían atendiendo problemáticas sociales. **Cabe resaltar, que las empresas comprendidas en esta nueva figura, son entidades con fines de lucro, y por consiguiente quedan excluidas las entidades sin fines de lucro y/o con fines sociales** (Asociaciones Civiles; Simples Asociaciones; Fundaciones; las iglesias y comunidades confesionales; Mutuales; Cooperativas; Consorcios).

- **Sobre los incentivos tributarios propuestos en el proyecto:**

Establece la apertura de un Registro de Empresas de Triple Impacto, de tal modo que quienes acrediten tal condición gozarán los beneficios de una reducción del quince (15%) por ciento del pago del impuesto a las ganancias, siendo computable como pago a cuenta del impuesto del ejercicio fiscal en el que se otorga el beneficio. Cuando se trate de micro, pequeñas y medianas empresas, la reducción será del veinticinco (25%) por ciento. Los beneficios locales, cuando el impacto positivo recaiga sobre la comunidad en la que la empresa de triple impacto opera, las provincias y/o municipios podrán establecer, además de los beneficios fiscales plasmados en la ley, aquellos que consideren pertinentes.

En esta inteligencia, y ante la falta de un marco legal que encuadre a las Empresas de Triple Impacto y/o en su variante como Sociedades BIC, surgieron iniciativas y programas de fomento e incentivos tributarios en algunas jurisdicciones provinciales y municipales.

XI – Evolución y desarrollo del Derecho Ambiental. La Tributación Ambiental.

El Derecho Ambiental encuadra dentro de los denominados "nuevos derechos", o "derechos de incidencia colectiva" cuya característica principal es, al decir de Cafferatta, *“que presentan una naturaleza jurídica dual, bifronte o transversal; de matriz desconcertante: son derechos mixtos, híbridos, un tertium genus, con características elásticas, que los hacen adaptarse a diversas situaciones. De manera que pueden alojarse en problemáticas de Derecho Privado o de Derecho Público, o bien influir sobre todas las dimensiones del Derecho”*. Ricardo Lorenzetti, dijo que el Derecho Ambiental es

*"herético, mutante, y descodificante", "una invitación a una fiesta" a la cual están convocadas todas las disciplinas clásicas del Derecho, tanto del Derecho Público como del Derecho Privado, "con la única condición [de] que vengan todas con un vestido nuevo". Para afirmar por último que existe un "paradigma ambiental", que influye sobre todas las estructuras de Derecho clásico. Se trata, en síntesis, de un principio de derecho "organizativo" que produce un "cambio epistemológico" en nuestra forma de pensar, de actuar, de resolver las cuestiones, porque avanza sobre las bases, los principios o las hipótesis mismas de trabajo. El Derecho Ambiental lo integran normas de base interdisciplinaria –que excede el ámbito jurídico- con rigurosa regulación técnica, de agrupamiento de Derecho Privado y de Derecho Público, con primacía de los intereses colectivos, aunque también hay instituciones de Derecho Ambiental que producen efectos simultáneos en ambos órdenes. El Derecho Ambiental se inscribe dentro de la órbita de los asuntos sensibles al interés social y exhibe, como ninguno, una interrelación estrecha entre la normativa pública –constitucional, penal, administrativa- y la privada –civil, comercial, derecho del consumidor-. Con lo dicho, podemos definir al Derecho Ambiental como el conjunto de principios y normas jurídicas que regula las conductas individuales y colectivas con incidencia en el ambiente, es decir que condicionan el disfrute, la preservación y el mejoramiento del medio ambiente. Nuestra Constitución Nacional, ha introducido la cuestión ambiental en 1994, pero omite toda definición del medio ambiente, lo que exige darle un marco conceptual al término. Si bien su texto no ha definido expresamente lo que debe entenderse por "ambiente", sí ha establecido una serie de pautas para ellos. Resulta sumamente complejo definir el término "ambiente", y mucho más lo es delimitar al ambiente como bien jurídico protegido. La gran cantidad de aspectos que comprende la protección ambiental es de tal complejidad técnico-científica, y se refieren a situaciones tan cambiantes, que no es posible dictar leyes que regulen en forma minuciosa, única y completa la variada gama de relaciones entre el Estado y los particulares con motivo del uso, apropiación, protección y defensa de los recursos naturales, y el impacto que estos procesos pueden conllevar sobre la calidad y estructura del entorno natural y humano. Es por esta razón que la función reguladora del Estado ha sido cumplida, fundamentalmente, con relación a elementos aislados del ambiente: agua, suelo, producción orgánica; gestión de residuos, etc., que en confluencia con las nuevas economías sustentables; limpias; circular; del triple impacto; etc. demandan ampliar la legislación que puedan contener los nuevos paradigmas y en el caso de las empresas, los nuevos modelos de negocios. La ley 25.575, deja implícita la amplitud conceptual del Medio Ambiente cuya protección instaure como política nacional, al referir que "El proceso de ordenamiento ambiental, teniendo en cuenta los aspectos políticos, físicos, sociales, tecnológicos, culturales, económicos, jurídicos y ecológicos de la realidad local, regional y nacional, deberá asegurar el uso ambientalmente adecuado de los recursos ambientales, posibilitar la máxima producción y utilización de los diferentes ecosistemas, garantizar la mínima degradación y desaprovechamiento y promover la participación social, en las decisiones fundamentales del desarrollo sustentable". En el ordenamiento jurídico argentino, el Derecho Ambiental recién tuvo su ingreso a partir de la década de los años '80 a través de las nuevas Constituciones de los Estados provinciales, para recién ser incorporado en la Constitución Nacional con la reforma de 1994. En la República Argentina la defensa del medio ambiente tiene consagración constitucional a partir de 1.994, cuando se incluye dentro de los denominados 'Nuevos Derechos', el tema Medio Ambiente. Tal es así, que el art. 41 de la nueva Constitución Nacional expresa que: *"Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley"*. Los aspectos que han sido consagrados en la norma son: a) derecho a tener un ambiente con las características señaladas, b) deber de preservarlo, c) obligación de reparar el daño causado, d) obligación para las autoridades nacionales, provinciales y municipales de proteger el ambiente. La intersección del poder tributario propio del Estado (y el correlativo deber de todos contribuir*

al gasto público) y su obligación de proteger el medio ambiente puede reformularse como la obligación de todos los miembros de la sociedad de contribuir al gasto en que incurre el Estado en la gestión y protección ambiental, en base a los mismos parámetros de legalidad, generalidad y capacidad económica, que tiene como correlato el derecho al disfrute y la explotación ordenada de los recursos naturales. Argentina, tal como se expusiera al inicio del presente trabajo, participó en 1992 en Río de Janeiro, Brasil, en la Conferencia de Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo (conocida como la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo), un hito importante en la historia del derecho internacional ambiental, incrementando el proceso de inserción de la dinámica ambiental en su derecho positivo, y adoptando varios acuerdos internacionales en la materia. Por supuesto que la reforma constitucional de 1994 receptó todos estos lineamientos en defensa del Medio Ambiente.

Los antecedentes expuestos, dieron paso a la elaboración de normas de presupuestos mínimos: a partir de los lineamientos establecidos en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales ratificados sobre la protección del medio ambiente, la Argentina elaboró las leyes nacionales que regulan diversos aspectos relacionados con la protección del medio ambiente, expidiéndose formalmente acerca de las características y contenido de las normas denominadas de presupuesto mínimo de protección ambiental, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Ley 25.675 denominada “Ley General del Ambiente”
- Ley 25.612 que regula la “Gestión integral de residuos de origen industrial y de actividades de servicio”.
- Ley 25.688 que establece el “Régimen de Gestión Ambiental de Aguas”
- Ley 25.831 sobre “Régimen de libre acceso a la Información Pública Ambiental”
- Ley 25.916 que regula la “Gestión de residuos domiciliarios”.
- Ley 26.331 de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental de los Bosques Nativos.

Dentro del grupo de Leyes nacionales sobre regímenes de estímulo, encontramos a:

- Ley 25.019 “Régimen Nacional de Energía Eólica y Solar”
- Ley 26.093 “Régimen de Biocombustibles”
- Ley 26.123 “Régimen de Promoción del Hidrógeno”
- Ley 26.270 “Promoción del desarrollo y producción de la biotecnología moderna”.

XII – El Derecho del Desarrollo Sustentable versus el Derecho Ambiental

En tal sentido, **podemos hacer referencia a un nuevo paradigma jurídico, el derecho del desarrollo sustentable, más integrador que la visión clásica del derecho ambiental.** En esta tendencia a regular en armonía con la realidad económica, haciendo uso de los premios y castigos de contenido pecuniario, surge como valor o paradigma emergente en la ciencia jurídica, una visión integradora del derecho ambiental que plantea un enfoque superador, con vista hacia la sustentabilidad integral, más que hacia la mera protección sectorial. La CEPAL entiende como instrumento económico “todos aquellos que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos por los que pueden optar los agentes, como por ejemplo hacer variar el precio relativo de un producto, y en consecuencia, las decisiones de los productores y consumidores”. Actualmente, los principales instrumentos que se utilizan en la protección y gestión ambientales son los cargos, los impuestos, las tarifas por incumplimiento de la normativa, los sistemas de depósito-reembolso, la obligación de pago cuando se determina responsabilidad jurídica por daños ambientales, los sistemas de permisos transables, los bonos condicionados al desempeño ambiental y los subsidios otorgados a actividades vinculadas a la protección ambiental. Sin embargo la utilización de estos instrumentos no es fácil, pues depende, entre otros factores, de la idoneidad de las autoridades ambientales para trabajar

coordinadamente con las fiscales y de la existencia de una sólida capacidad de seguimiento y control, competencias que en muchos países en desarrollo aún no están consolidadas. El uso de instrumentos económicos por parte del Estado en materia ambiental debe tender a la utilización racional de los recursos naturales. Una gestión eficiente de los recursos ambientales se basa en la internalización de los costos de prevención, control y daños que derivan de la contaminación. Esta internalización puede efectuarse en dos formas: a) por la reglamentación administrativa (“command and control”), o b) por instrumentos basados en mecanismos de mercado (“**incentives based**”). Los instrumentos para reducir la contaminación – es decir, las externalidades – a un nivel compatible con una vida en salud, son de tres clases:

1. los “mecanismos administrativos”,
2. las “transacciones privadas”, y
3. “**los mecanismos fiscales**”.

Centrados en este tercer punto, se sostiene que la utilización de los mecanismos fiscales y/o tributarios, a diferencia de los tradicionales, permite cumplir con varios objetivos a la vez, siendo los principales, modificar las conductas de los agentes (incentivando o desincentivando actividades) y además, recaudar fondos. En este sentido, no podemos más que coincidir con las palabras de Tinant al sostener que *“la tributación aplicada a la protección ambiental requiere de una técnica legislativa per-dis-suasiva (fundada en argumentos persuasivos y disuasivos), donde la fuerza de la razón anteceda a la razón de la fuerza legalmente instituida, tornando razonable y aun deseable no sólo el cumplimiento de las pautas que tienden a solucionar los problemas ambientales sino también de las normas que prohíben la comisión (por acción u omisión) de daños ecológicos. Por tal razón, el legislador tributario ecológico posee meta y método propios que difieren de los del legislador tributario ordinario, cuya mira esencialmente recaudadora suele llevarle a buscar la obtención de determinados comportamientos humanos, antes que por convicción o adhesión (primer grado de carencia), por vía de constricción (manifestándose en el mejor de los casos como “sano temor”) o coacción (extremo que refleja la vacuidad en la conducta respectiva)...”*

Se ha sostenido que la tributación puede ser aplicada al medio ambiente bajo dos modalidades: una, de carácter negativa, imponiendo una carga o incremento en el precio para los agentes que realizan la actividad contaminante, y otra, de carácter positiva, como incentivadora de modificaciones de conductas nocivas, por conductas más “limpias”.

XIII – CASO: MENDOZA. La legislación Medioambiental de la provincia de Mendoza.

Si bien no está en su Constitución, se han dictado numerosas normas de contenido ambiental. A continuación se transcriben algunas leyes provinciales, sus títulos y/o asuntos al solo efecto de dimensionar la concientización a nivel gubernamental y social que tiene Mendoza respecto a la protección del medioambiente, y que servirá luego, para poder comprender los avances en torno a las Empresas de Triple Impacto y los incentivos tributarios pertinentes. (Fuente: PROVINCIA DE MENDOZA- INFORME DEL CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES).

1079 LEY ORGANICA DE MUNICIPALIDADES.

2088 ADHESION LEY 13273. CREACION DE LA ADMINISTRACION PROVINCIAL DE BOSQUES

2376 RÉGIMEN PROVINCIAL DE ARBOLADO PÚBLICO

4035 EXTRACCION DE AGUAS SUBTERRANEAS

4036 ADMINISTRACIÓN DE AGUAS SUBTERRÁNEAS
4386 DECLARA DE INTERÈS LA PROTECCION DE ESPECIES
4597 ADHIERE A LEY NACIONAL 22458
4609 PROTECCIÓN DE LA FLORA DE LA PROVINCIA DE MENDOZA
4711 PLANES DE COLONIZACION
4886 DELIMITACIÓN SUELO OESTE DE MENDOZA
5100 PRESERVACIÓN PRESERVACION DE LOS RECURSOS DEL AIRE.
5330 PROSPECCION, EXPLORACION, CATEO Y EXPLOTACION DE YACIMIENTOS Y MINERALES NUCLEARES
5506 RATIFICA DOMINIO Y JURISDICCIÓN SOBRE SUELO Y SUBSUELO
5665 REGIMEN FABRICACIÓN PRODUCTOS AGROQUIMICOS
5711 MEDICION DE NIVELES DE CONTAMINACIÓN AMBIENTAL
5753 PLAN DE REFORESTACIÓN PROVINCIAL
5761 DECLARA ZONA DE RESERVA AMBIENTAL
5804 EXPROPIACION DE TERRENOS PARA CONSERVACION DEL SISTEMA ECOLOGICO
5917 GENERACION, MANIPULACION, TRANSPORTE, TRATAMIENTO DE RESIDUOS PELIGROSOS
5941 PROHIBICION, FABRICACION, ALMACENAMIENTO COMERCIALIZACION DE REPELENTES. PROTECCION CAPA OZONO
5961 PRESERVACIÓN DEL AMBIENTE EN MENDOZA
5970 ERRADICCIÓN DE BASURALES, GESTIÓN DE RESIDUOS
5978 REGULACION CAVIDADES NATURALES
6045 AREAS NATURALES. SECTORIZACION Y ESTABLECIMIENTO DE NIVELES DE PROTECCION POR ZONA
6169 RELEVAMIENTO DE ICTIOFAUNA EN AGUAS DE MENDOZA
6188 DECLARA DE INTERÈS PROVINCIAL DESARROLLO DE MANEJO ECOLOGICO PEDEMONTE MENDOCINO.
6207 PROHIBICION DECONSTRUCCION DE DEPOSITOS PARA ALMACENAMIENTO DESECHOS NUCLEARES
6245 DECLARA DE INTERES PÚBLICO LA PROTECCION DE FAUNA Y FLORA. REGLAMENTACION USO DE VEHÍCULOS TODO TERRENO
6394 DECLARA PARQUE SAN MARTIN AREA PROTEGIDA
6396 LEY DE COPARTICIPACION MUNICIPAL
6396 COPARTICIPACION MUNICIPAL
6957 CONSORCIOS PARA GESTION INTERMUNICIPAL DE RESIDUOS
6972 PROGRAMA RELEVAMIENTO FAUNA DE RIOS
7163 EXIMICION IMPUESTO INMOBILIARIO B° JARDIN VICTORIA DE G. CRUZ
7168 GESTION DE RESIDUOS PATOGENICOS Y FARMACEUTICOS.
7761 ADHESION LEY NACIONAL 25670.
7873 PLAN DE RECUPERACION DEL ARBOLADO PÚBLICO
7874 PROTECCION DEL ARBOLADO PÚBLICO
7875 DECLARACION DE EMERGENCIA ARBOLADO PÚBLICO
7911 LEY DE MINISTERIOS. ESTABLECE TASA HIDROCARBUROS
8006 LEY IMPOSITIVA 2009. CREA TASA POR EMISIONES ATMOSFERICAS
8009 LEY DE PRESUPUESTO 2009: CREA FONDO AFECTACION ESPECÍFICA AMBIENTAL
8051 ORDENAMIENTO TERRITORIAL
8152 CREACIÓN DEL PROGRAMA INTEGRAL DE CONTROL Y MITIGACIÓN HÍDRICA DE LOS EFECTOS AMBIENTALES NEGATIVOS.

8200 LEY CREACION FONDO COMAHUE.

8297 TASA IMPUESTOS INSPECCION ISCAMEN. BARRERAS SANITARIAS

8308 CONSTITUYE AREA NATURAL PROTEGIDA AL "CORDON DEL PLATA".

Un mecanismo muy utilizado en la gestión de los diferentes recursos naturales, cuyo dominio originario pertenece a las Provincias (como el suelo, el agua y el aire) son las autorizaciones previas, que generalmente generan como contrapartida el pago de cánones por el “uso” de tales bienes públicos. En el caso de la Provincia de Mendoza ello se produce, por ejemplo, en materia de utilización del recurso hídrico, que el usuario autorizado no “compra”, sino que paga un canon por su uso para el sostenimiento de la administración, y cuya cuantificación es fijado anualmente por la Autoridad de Aguas, que considera los costos que se incurren en el servicio de provisión y ejercicio del poder de policía hídrica. En la Provincia de Mendoza, el sistema de las concesiones previas es la base de la gestión del recurso hídrico a cargo del Departamento General de Irrigación, y se extiende incluso a los llamados “permisos de vertido”, que es un permiso para la descarga de efluentes de origen industrial y/o cloacal, con carácter provisorio (en tanto cumpla con los estándares de calidad fijados) y temporario, siendo su vigencia máxima dos años, con la opción de renovarse a su término. Este tipo de instrumentos es útil en tanto permite además que la Administración posea información de las actividades contaminantes y sus localizaciones, pero deben ser también complementadas por instrumentos de carácter preventivo que impidan el desvío del usuario en perjuicio de la fuente.

XIV – CASO MENDOZA. Régimen tributario, promoción de inversiones e incentivos fiscales.

Como hemos señalado, la realidad del régimen impositivo nacional y provincial deja un acotado margen a los poderes mendocinos para desarrollar estrategias tributarias aplicadas a la protección ambiental. Sin embargo, resulta llamativa la carencia de las mismas en la normativa actual. En efecto, las normas ambientales sancionadas por la Honorable Legislatura de Mendoza que contienen referencias a los impuestos provinciales, son una simple reproducción de normas nacionales, a las que adhiere en cada caso, sin que se registre una gran elaboración legislativa propia, que contemple los problemas ambientales de la región. Veamos un repaso de las principales normas sancionadas:

* LEY 6.746 (Dic/1999) PROMOCIÓN DE INVERSIONES FORESTALES. ADHESION A LEY NACIONAL Nº 25.080. La ley instituye un régimen de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes. En su artículo 6º establece incentivos fiscales para quienes resulten alcanzados por el régimen (previa inscripción y bajo varios requisitos). Los incentivos tributarios son:

a) La exención del pago del Impuesto sobre los ingresos brutos por la efectiva introducción o compra de bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, repuestos y accesorios, y los insumos, ya sean nacionales o importados que fueren necesarios para la ejecución de actividades comprendidas en el régimen de la norma, como así también los servicios operativos y financieros que se detallan en el anexo de la ley.

b) La exención del pago del Impuesto sobre los ingresos brutos provenientes de las ventas de maderas y productos de madera (excepto muebles y accesorios) y la explotación de bosques (excepto plantaciones).

c) La exención del pago del impuesto inmobiliario a los inmuebles rurales afectados a la actividad forestal o la parte que se destine efectivamente a estos fines, que se encuentren ubicados en el ámbito de la provincia de Mendoza.

d) La exención del pago de la alícuota del impuesto a los sellos de todos los actos, contratos, instrumentos y operaciones de financiación, créditos, alquiler de cosa mueble e inmueble, destinados al desarrollo de proyectos de forestación, así como también los compromisos de compraventa de madera y productos de madera, excepto muebles y accesorios.

e) Estabilidad fiscal para los establecimientos comprendidos por el término de cincuenta (50) años, a partir de la presentación de su estudio de factibilidad ante la autoridad de aplicación, avalados por profesionales competentes específicos debidamente matriculados. La estabilidad fiscal significa que las empresas, sociedades y/o personas físicas o jurídicas que desarrollan actividades forestales en el marco del régimen de promoción, no podrán ver afectada en más la carga tributaria total al momento de la presentación del estudio de factibilidad, ya sea como consecuencia de la creación de nuevas contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuere la denominación, o por el aumento de las existentes en el ámbito de la jurisdicción provincial.

* LEY 7822 (NOV/2007) FOMENTO A LA GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA A PARTIR DEL USO DE FUENTES DE ENERGIAS ALTERNATIVAS RENOVABLES ADHESION A LA LEY NACIONAL Nº 26.190. La norma establece como objetivos alcanzar una contribución de las fuentes de energías alternativas (renovables) del quince por ciento (15%), al consumo de energía eléctrica de la Provincia de Mendoza para los próximos quince (15) años, y con el objeto de favorecer la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de producción de energía eléctrica, a partir del uso de fuentes alternativas renovables de energía en todo el territorio provincial. Instituye un "Régimen de Inversiones para la construcción de obras destinadas a la generación de energía eléctrica a partir de recursos renovables", que beneficiará a quienes resulten titulares de las inversiones y/o concesionarios de proyectos de instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes alternativas (renovables) de energía, cuya producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista y/o la prestación de servicios públicos. Incentivos tributarios:

a) Exención al Impuesto de Sellos.

b) Exención al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB).

c) Estabilidad fiscal por el término de quince (15) años, implicando ello que los beneficiarios del presente régimen no podrán ver afectada en más la carga tributaria total base para la ejecución del proyecto, ratificada por declaración jurada ante la autoridad de aplicación, como consecuencia de aumentos en las alícuotas de los impuestos, tasas y contribuciones, o de otras cargas impositivas, cualquiera fuera su denominación, en los ámbitos nacional y provinciales que adhieran a la presente ley, así como resultantes de la creación de nuevos tributos nacionales y provinciales, en los casos en que las respectivas jurisdicciones adhieran al presente y que los alcancen como sujetos de derecho de los mismos.

* LEY 7560 (JUL/2006) FOMENTO DE LAS INVERSIONES A LA PRODUCCION DE BIODIESEL SIGUE LOS LINEAMIENTOS DE LA LEY DE BIOCOMBUSTIBLES S/Nº 26.093. LEY 7.560. PRODUCCIÓN DE BIODIESEL. La norma se dicta en el marco del decreto Nacional Nº 1396/2001 (Plan de Competitividad para el Combustible Biodiesel). Su objetivo se direcciona al fomento de las inversiones en la producción y comercialización de biodiesel y en las facilidades de almacenaje y obras

complementarias, bajo el “compromiso” de eximir a dichas actividades de ciertos impuestos provinciales. Es así que la norma declara de interés provincial la producción de biodiesel a partir de la producción primaria de vegetales, la elaboración de aceites y su transformación en biocombustibles como combustible puro, o como base para mezcla con gasoil, o como aditivo para el gasoil, y se exige a los productores y almacenadores de biodiesel, por el término de diez (10) años del pago de los tributos:

a) IIBB (ingresos brutos) a la producción, industrialización y almacenamiento de biodiesel.

b) Impuesto de sellos: actos, contratos y operaciones realizadas con dicho producto.

TASAS VIGENTES CON RELEVANCIA AMBIENTAL. Existe gran cantidad de tasas retributivas de servicios prestados por el Estado provincial a través de sus diferentes órganos, muchas de ellas con contenido ambiental.

TASAS MUNICIPALES AMBIENTALES

En el ámbito municipal, y siguiendo una tendencia que se verifica en numerosos municipios del país, las comunas mendocinas han instaurado una serie de tasas que incorporan la cuestión ambiental en su tributación. Las potestades municipales están restringidas a las tasas por servicios efectivamente prestados. Recordemos que es doctrina invariable de la CSJN y de la Corte Provincial, que las tasas municipales se encuentran condicionadas a la existencia de una relación directa entre la prestación y un servicio efectivamente prestado por el Estado, y que su monto guarde razonable proporción con el costo del servicio que retribuye. En este sentido, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta (que generalmente será imposible de establecer), debe existir, al menos, alguna razonable proporción con el costo del servicio que retribuye. Además, según la doctrina de la Corte, la tasa municipal demanda que se esté en presencia de servicios efectivamente prestados. En consecuencia, la no prestación efectiva de los servicios municipales hace improcedente el cobro de la tasa correspondiente. Con esto en consideración, concluimos que en Mendoza, las tasas municipales “ambientales” creadas por las comunas provinciales, sólo pueden tender a recuperar parte del costo del “control ambiental” efectivamente prestado. Ello no descarta que, teóricamente, por medio del referido tributo se ha influenciado positivamente en la conducta de los agentes involucrados, en especial el comportamiento de las empresas.

El Dpto. de San Rafael (uno de los Municipios más importantes de Mendoza) como ejemplo, establece la tasa en concepto de “Inspecciones y controles permanentes de obras, locales y/o establecimientos insalubres y peligrosos para la contaminación del aire, agua, suelos, flora, u otros efectos nocivos para el medio ambiente y ecosistema del departamento”. El tributo obliga a su pago a toda persona de existencia visible y/o jurídica, propietarias o responsables de actividades susceptible de degradar el aire, suelo, agua, fauna, flora con efluentes sólidos, líquidos o gaseosos o su combinación, por cualquier medio (chimenea, tuberías, carga o descarga; demolición; explotación minera, etc.) Así, la tasa de Inspección y controles permanentes de obras, tiene como contrapartida la prestación de los siguientes servicios:

1. El control de los residuos industriales orgánicos e inorgánicos (clorados, metales pesados: cromo, cadmio, plomo, solventes, benceno, derivados fosforados y clorados, grasas, aceites, ácidos, material radiactivo, plásticos, agroquímicos, residuos patológicos). Comprende todos los efluentes líquidos y sólidos que pueden ser fuentes contaminantes.

2. El control de gases de fuentes quemadoras de combustibles y/o válvulas de seguridad, residuales y no residuales, generación de electricidad, combustiones para calefacción y refrigeración, descarga a la atmósfera de efluentes industriales gaseosos que transporten o no elementos sólidos y líquidos y/o calor u otras formas de energía, radiación ionizante, ruidos, alteración - creación de campos electromagnéticos, ondas de hiper-frecuencias, microondas.

3. El control de cumplimiento de normas tendientes a evitar y/o minimizar el impacto ambiental que pudiere originar la construcción, habilitación, operación, etc. de obras pública o de interés público u obras privadas de interés público, por cualquier sistema y/o concesionadas en el Departamento de San Rafael.

4. Control de recomposición del medio ambiente y/o ecosistema afectados con las obras previstas en el inciso anterior.

A los efectos de la liquidación de la tasa, la ordenanza distingue las actividades de acuerdo a un criterio de "Contaminación Potencial" del Aire, Agua y Suelo, o de emisión de ruidos, de acuerdo al grado de nocividad de la calidad ambiental y salud de la población.

Tal como se encuentra regulada la norma, puede objetarse, que resulta evidente su finalidad, más allá de su denominación, es estrictamente recaudatoria. Es así que la norma satisface la necesidad de recursos por parte del Municipio para hacer efectivo el poder de policía ambiental que le atribuye la ley de Municipalidades, pero no genera incentivo en pos de conductas más limpias, con lo cual se queda a mitad de camino en su propósito ambiental. Sin perjuicio de lo dicho, se rescata la circunstancia en cuanto a que, el contribuyente alcanzado por la tasa ecológica podrá solicitar la reducción total o parcial de la misma sólo cuando pruebe la reducción o inexistencia de contaminación, ya sea por las características particulares de su empresa o por las obras realizadas de mejora para el tratamiento sobre sus desechos.

Otros Municipios han sido menos creativos, como el de Godoy Cruz, que tributa sin embargo lo que denomina "tasa ecológica", cuyo monto es fijo, y se calcula según las zonas determinadas para los servicios a la propiedad raíz. Aquí se evidencia un claro propósito recaudatorio y en consecuencia desvirtúa los fundamentos del control medioambiental.

Una singular prescripción en torno a la gestión de los residuos domiciliarios, es la establecida en el Código Tributario de la Ciudad de Mendoza, que considera como servicio especial y por tanto devenga una tasa específica, la recolección de residuos domiciliarios cuyo peso exceda de treinta (30) kilogramos por unidad contribuyente. Disposiciones similares existen en las ordenanzas de los otros municipios mendocinos, a fin de regular la gestión de dichos residuos.

ORDENAMIENTO TERRITORIAL Y USOS DEL SUELO: IMPUESTO INMOBILIARIO. La legislación de Mendoza ha reconocido en su ley 8.051 la necesidad de un plan integral de ordenamiento territorial que permita proyectar el proceso de crecimiento de las ciudades desincentivando la urbanización de tierras de alto potencial productivo, y fomentando la instalación de actividades productivas sobre dichos suelos. Este plan encuentra en la fiscalidad provincial una interesante herramienta en el impuesto inmobiliario. Y es que en forma complementaria con otras medidas tradicionales, mediante la introducción de ciertas modificaciones en el mencionado impuesto, se permite "orientar" el crecimiento hacia ciertos lugares determinados, abaratando el costo transaccional de los inmuebles de la zona que se pretende favorecer mediante la utilización de mecanismos de bonificaciones, exenciones por tiempo determinado para los inmuebles ubicados en cierta zona geográfica o reducciones de las alícuotas. Con este ejemplo se

visualiza, como el impuesto inmobiliario puede colaborar en • El mejoramiento de la distribución territorial de la explotación de recursos naturales. • La orientación del proceso de urbanización, con consecuencias directas en la gestión de residuos y recuperación de las tierras productivas disponibles. Desconcentración urbana. • Disminución de los impactos ambientales de las actividades industriales y de servicios. • Fomento del ahorro energético y uso sustentable de servicios públicos como el agua.

Desde la configuración del tributo se fomenta además un círculo virtuoso en la construcción de inmuebles que contemplan medidas de funcionamiento a base de energía sostenible, lo que permite implementar bonificaciones para inmuebles que contienen mecanismos o dispositivos de ahorro energético o disminución del consumo de agua, reciclaje, sistemas para aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar, etc., incentivando el uso de materiales de construcción ecológico o reciclados, y la reserva de un porcentaje menor destinada a jardín, otorgando además exenciones por tiempo determinado a las repoblaciones forestales.

EXPANSIÓN ECONÓMICA SUSTENTABLE: PROMOCIÓN DE LOS PROCESOS DE PRODUCCIÓN LIMPIOS Y DE INNOVACION TECNOLÓGICA. Con esta finalidad se han orientado las normas provinciales de fomento de energías renovables referidas. Las formas elegidas, como desgravaciones, exenciones y beneficios impositivos en general han resultado formas valiosas para ordenar el crecimiento de las actividades industriales, fomentando los procesos de producción más limpios, frente al tratamiento más gravoso de actividades más contaminantes. El impuesto sobre los ingresos brutos, en el ámbito Provincial, brinda un adecuado marco para la instauración de este tipo de beneficios, que en su mayoría se complementa con otras medidas que fomentan los procesos innovadores de producción y en consecuencia menos contaminante. En esta línea de acción, la introducción de los incentivos tributarios (devoluciones, deducciones, bonificaciones o disminución de alícuotas por Incorporación de tecnología limpia) en el cálculo del impuesto para las actividades consideradas de bajo impacto ambiental resulta un mecanismo interesante para generar un aumento del nivel de empleo, incluso frente a la existencia de regímenes de promoción fiscal en Provincias vecinas. También se han incorporado estas formas como beneficio a las actividades industriales en zonas alejadas de la población, o instalando controladores de emisiones diversas, etc. acrecentando de este modo la eficiencia de los controles ambientales y reducciones en el costo de la administración.

Sin desconocer que la Ciudad de Mendoza y la provincia, son pioneras en las acciones y programas tendientes a fortalecer la lucha contra el cambio climático, en la ciudad de Monte Caseros, Corrientes, Argentina, durante las primeras Jornadas Internacionales de “Municipios y Cambio Climático” en el año/2010, se conformó la “Red Argentina de Municipios frente al Cambio Climático” (RAMCC). En esa oportunidad se redactó un instrumento de coordinación e impulso de políticas públicas locales de lucha contra el cambio climático en las ciudades y pueblos de la Argentina, a través de la cual se coordinan acciones locales, se socializan experiencias y se evalúan los resultados de los programas que desarrollan los municipios que la integran, tomando las recomendaciones de los organismos internacionales (como el IPCC, Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático, dependiente de la ONU). La Ciudad de Mendoza forma parte desde el año 2015, y en el 2020, declaró la emergencia climática, convirtiéndose en el primer municipio del país en tomar esta medida, para trabajar sobre las problemáticas existentes. La ciudad ya ha presentado su Plan de Ordenamiento Territorial, y ha creado recientemente un Comité Municipal de Cambio Climático (CMCC) con el objetivo de diseñar un plan de acción sobre una base de diagnóstico que permita actuar con datos ciertos y concretos. Lo integra el gobierno municipal, integrantes de la sociedad civil, el sector empresario y el sector académico (la Universidad Nacional de Cuyo principalmente).

Cabe resaltar, que **el Municipio de San Fernando del Valle de Catamarca también es parte integrante de la Red Argentina de Municipios frente al Cambio Climático (RAMCC)** y su brazo operativo es a través de la Secretaría de Ambiente y Espacios Públicos de la Capital de Catamarca. Entre algunas de las acciones que despliega en conjunto con esta Red de Municipios podemos destacar, el inventario realizado y presentado a principios del/2023 por los técnicos de la ciudad sobre los gases de efecto invernadero (GEI). Un inventario de emisiones y absorciones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) es un reporte, delimitado para un periodo de tiempo y territorio específico, en el cual se establece la cantidad de GEI emitidos directamente a la atmósfera, como resultado de actividades humanas (transporte, producción agroindustrial, generación y consumo de energía, entre otras) y de las absorciones por reservorios de carbono. La importancia de este trabajo, radica en la necesidad de hacer un diagnóstico del nivel de gases de efecto invernadero que la ciudad de Catamarca está generando, cómo y cuándo, y cómo se pueden establecer las herramientas de adaptación y mitigación que ya se están realizando mediante diversas acciones tales como: el programa GIRO, el Plan Forestal, la puesta de valor de diferentes espacios verdes, el programa Ciudad Sustentable, Vamos en Bici; etc. entre otras políticas públicas que viene ejecutando el municipio de San Fernando del Valle de Catamarca (SFVC) para bajar las emisiones de gases de efecto invernadero. A partir de ahí, el objetivo es hacer un Plan de Acción Climático que tenga todo el grado de mitigación y el grado de adaptación posible, para preparar y enfrentar la realidad del cambio climático. Cabe señalar, que en muchos países de Europa el plan de acción climática y el referido inventario es algo obligatorio, en tanto que en Argentina no es obligatorio y por tanto queda librado a la buena acción y voluntad de las jurisdicciones provinciales y/o municipales como es el caso de la Capital de Catamarca o Mendoza.

XV – MENDOZA+B. Programas estratégicos. Fomento a Empresas de Triple Impacto.

Siguiendo la línea pionera de la Ciudad de Mendoza en torno a las acciones por el clima, la Ciudad se identifica como # Oasis Sostenible, y representa a nivel mundial uno de los pocos casos dentro del urbanismo de ciudad en zona árida. Presenta un sistema de ciudad oasis original y de tal claridad y excelencia, que podría ser considerada MODELO. Se coordinan tres factores: edificación, forestación y sistema de riego por medio de una red de canales y acequias que utilizan el agua de deshielo de las montañas y acompaña la traza de circulación. Es así que, se transforma un desierto en un lugar con condiciones ambientales aptas para el desarrollo de la vida, constituyéndose además en una de las ciudades más importantes del país. En el mes de enero del año/2020 la Ciudad de Mendoza declara la emergencia climática, siendo el primer municipio del país en realizar esta declaración. Integrándose de esta forma, a iniciativas similares tomadas por otras capitales internacionales con conciencia ambiental. El objetivo principal que persigue esta medida, consiste en establecer una estrategia programática que dé un marco a la generación de acciones en diversos sectores, generando impactos positivos, cambio de hábitos y mayor compromiso en los vecinos, empresarios, población pendular y el turismo, conducentes a dar cumplimiento con los objetivos de mitigación y adaptación en materia de cambio climático. **Esta acción marco, se inscribe en el concepto de triple impacto que promueve la gestión, la cual busca generar de manera equilibrada e integral el desarrollo económico y empresarial, la integración e inclusión social y el cuidado del ambiente.**

A nivel provincial, el **Programa “MENDOZA EMPRENDE”**, dependiente del Ministerio de Economía, Infraestructura y Energía, tiene como objetivo central atender las necesidades y potenciar las fortalezas del ecosistema emprendedor de la Provincia, en relación a tres públicos esencialmente: a) emprendedores, b) organizaciones y c) generaciones futuras. Asimismo, la Dirección de Economía

Social y Asociatividad dependiente de la Subsecretaría de Desarrollo Social, dispone de subsidios económicos a emprendimientos productivos, organización de ferias y espacios de venta para artesanos y la Comisión Evaluadora de Productos. Transversalmente, a partir del año 2017, **desde el Programa MENDOZA+B la provincia viene trabajando en un proceso de concientización en las organizaciones, empresas y emprendedores respecto al impacto socio-ambiental que generan, buscando promover el fortalecimiento de las empresas de triple impacto.** A nivel metropolitano existe un entramado de más de 30 incubadoras de empresas: en cada municipio, en las principales universidades (U.N. Cuyo; UTN; etc.) y en el sector privado empresarial. La multiplicidad de instituciones existentes en la Provincia de Mendoza hizo necesaria la reactivación a partir del año/2022 del **Consejo Consultivo Emprendedor (CCE)**, espacio en el que más de 40 organizaciones de los 3 sectores (privado, público y sociedad civil) trabajan en conjunto temáticas vinculadas al emprendedorismo. El Consejo Consultivo - coordinado por Mendoza Emrende- busca organizar, articular y fortalecer el ecosistema emprendedor provincial. Sin embargo los avances en materia de articulación no son suficientes. En Mendoza existen experiencias de emprendedores que, mediante la articulación de esfuerzos con los Municipios y el Estado Nacional, buscan dar respuestas a algunas de las necesidades planteadas. Tal es el caso del Sistema Constructivo “3C” que integra problemáticas múltiples referidas a lo ambiental, social y productivo, impulsando la economía de sectores vulnerables. Estos emprendimientos proponen disminuir la pobreza, reduciendo la basura y creando puestos de trabajo en comunidades vulnerables mediante la inclusión de recuperadores urbanos en la elaboración de sistemas constructivos en base a los materiales recuperados/ reciclados. De esta manera, crea una “tecnología social” que promueve el fortalecimiento del entramado social, generando y facilitando la multiplicación del capital social de muchos mendocinos.

Una interesante e innovadora experiencia de integración territorial es **el UNICIPIO**, integrado por 7 municipios: Ciudad de Mendoza, Godoy Cruz, Guaymallén, Las Heras, Luján y Maipú. El UNICIPIO creado por Decreto PEP 177 – en el marco de la Ley provincial de Ordenamiento Territorial y Usos del Suelo - constituye el Plan de Acción del Área Metropolitana de Mendoza, y es el núcleo urbano más importante del oeste argentino, y un caso modelo en América del Sur. La gestión está a cargo del Consejo de Coordinación de Políticas Públicas para el Área Metropolitana (CCPPAM). El referido Plan de Acción constituye una hoja de ruta donde se plasman las principales acciones y planes estratégicos que MENDOZA debe asumir en el corto, mediano y largo plazo, en pos de guiar y/o atenuar las debilidades y amenazas a las que se enfrenta, atendiendo los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) propuestos en la Agenda Global/2030.

UNICIPIO es un órgano inter-jurisdiccional destinado a abordar en forma conjunta, las principales temáticas socio-ambientales del Área Metropolitana de Mendoza con una visión integral del proceso de desarrollo. A nivel institucional, UNICIPIO representa un desafío, porque se propone una meta/objetivo que en pocos lugares del país se atrevieron a plantearse: Unificar políticas públicas de 7 municipios del Área Metropolitana, según lo previsto en la Ley de Ordenamiento Territorial y Usos del Suelo, además Mendoza fue pionera en contar con un Plan Provincial de Ordenamiento Territorial (PPOT). UNICIPIO además ha aprovechado la gran oportunidad de formar parte de la Iniciativa de Ciudades Emergentes y Sostenibles (CES) programa diseñado y financiado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

Área Metropolitana de MENDOZA SOSTENIBLE. Las acciones estratégicas que se presentan como insumos, están enfocadas esencialmente a contribuir con la eficiencia energética en cada uno de los municipios, la densificación de la trama urbana a través de la ocupación de vacíos urbanos, la creación de nuevos espacios verdes, la gestión de riesgo de desastres y la reducción de gases de efecto invernadero (GEI), mediante estrategias de movilidad sostenible no contaminante, entre otras. En

concordancia y complementación socio-productivas contribuye con programas de turismo sustentable, con la valoración del patrimonio socio- cultural y natural con que cuenta Mendoza, y salvaguarda el cordón verde productivo, que en su gentileza de oasis, abastece más del 15% del mercado fruti-hortícola del país.

FOMENTO A LAS EMPRESAS DE TRIPLE IMPACTO E IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA DE LA PROVINCIA (Nº 8488). INICIATIVA “MENDOZA+B” El programa busca generar conciencia empresarial sobre prácticas de cuidado ambiental y equidad social; ofrecer herramientas para la educación y el desarrollo de un nuevo paradigma económico relacionado al propósito constitutivo de las empresas y a la redefinición de éxito asociada al desempeño tanto en lo económico como en lo social y medioambiental; mejorar la competitividad de las empresas de triple impacto; y crear un ambiente colaborativo en la Provincia entre los distintos sectores que hacen a la micro economía.

EMPRESAS MENDOCINAS DEL SISTEMA B



Actualmente en el mundo existen más de 6000 empresas certificadas B, de las cuales aproximadamente 200 Empresas están en la Argentina. De ellas, cinco (5) son bodegas B de Mendoza: [Lagarde](#), [Penedo Borges](#), [Araujo](#), [Dolium](#) y [Trivento](#). Para lograrlo, todas las **Bodegas B en Mendoza** atravesaron un proceso de evaluación muy riguroso en el que se analizaron sus impactos positivos en áreas como gobernanza, medio ambiente, comunidad, trabajadores, clientes y modelo de negocio, el Programa MENDOZA+B sirvió de apoyo. Si bien, todavía son pocas las bodegas certificadas B, la industria vitivinícola mendocina representa y lidera uno de los sectores más importantes del país. Mendoza productiva apoya los programas de Empresas de Triple Impacto, muy comprometida con la sustentabilidad, las acciones por el cambio climático y los requerimientos y exigencias del mercado mundial.

Restaurantes “B”: Mendoza lleva la delantera

“Transición hacia una nueva economía”. Con estas palabras el mundo empresario de la gastronomía mendocina define su vocación por dar a luz este nuevo modelo de negocios en el que la sostenibilidad y la inclusión cuentan tanto como la rentabilidad. Las llamadas “Empresas B” en el sector de Bares y Restaurantes van en ese camino y comienza a formar parte de este movimiento. De las casi 200 compañías que obtuvieron esta certificación en la Argentina, siete (7) son proyectos gastronómicos, y cuatro (4) de ellos están en Mendoza. Son empresas que se caracterizan no tanto por ser “perfectas”,

sino más bien por adoptar un enfoque de mejora continua basado en tres pilares: el valor económico, la mirada social y el impacto ambiental. No es fácil conseguir el sello de Empresa B, certificación internacional que en la Argentina la otorga la organización sin fines de lucro Sistema B, toda vez que certificar como EMPRESA B exige la aprobación de altísimos estándares de desempeño social, ambiental, responsabilidad y transparencia. “**La Marchigiana**” en Mendoza fue el primer restaurante de la Argentina en alcanzar el sello de empresa B, y esto le abrió al Grupo empresario mendocino Broda un nuevo y exitoso camino de certificaciones B Corp que los ubicó como pioneros en la gastronomía de Triple Impacto.



PyME Mendocina líder en Sistemas de Energías Renovables

ENERGE S.A. se dedica desde hace 15 años a producir y comercializar sistemas de energía solar, con origen en la provincia de Mendoza, hoy con presencia en casi todo el país, incluyendo la apertura de sus oficinas en Montevideo, Uruguay. Con más de 60 colaboradores, y una planta de producción propia, ha logrado impactar de manera positiva ambientalmente, disminuyendo la emisión de CO2 en hogares e industrias que utilizan sus sistemas, a su vez ha bajado el costo de la energía en estos usuarios, sin dejar de lado su compromiso social, fortalecido por un excelente clima organizacional en la unión y el trabajo de las personas y la comunidad de su entorno, que se ve reflejado en la reciente certificación GPTW y su sello de empresa B desde el 2017 que la valida como empresa de triple impacto. ENERGE (Energía Solar) se ubica como una de las 10 empresas PyMEs manufactureras y de producción con menos de 250 empleados en alcanzar esta distinción en Argentina.



FINANCIAMIENTO: MENDOZA SOSTENIBLE Y SUSTENTABLE

En Setiembre del/2022 se lanzó una línea de financiación a emprendedores y PyMEs de triple impacto con el objetivo de fomentar las economías de impacto en la provincia de Mendoza.

El Ministerio de Economía y Energía, a través del Programa Mendoza Sostenible, articuló el mencionado incentivo financiero a través de las direcciones de Innovación y Desarrollo Económico y Emprendedores, en apoyo a las empresas que realizan sus acciones con propuestas de sustentabilidad y sostenibilidad y que generen beneficios de triple impacto en Mendoza, es decir con beneficios económicos, ambientales y sociales alineados con los Objetivos de Desarrollo Sostenibles (ODS), independientemente que hayan certificado o no en el Sistema B. El beneficio se efectivizó en Aportes No Reembolsables (ANR) de \$700.000 por emprendimiento, para financiar proyectos de innovación a Empresas radicadas en la provincia de Mendoza que desarrollen actividades agropecuarias, industriales, comerciales, artesanales, productivas de base no agropecuaria, de base tecnológica, turísticas, de servicios a la producción y otros servicios y siempre y cuando se encuadren en el marco de los Proyectos de Impacto. Con una inversión total de \$11 millones, se destinaron a proyectos (con una contraparte del 10% del total de la inversión neta del IVA) donde cada emprendedor formuló su proyecto de inversión mediante propuestas de acciones de innovación, sustentabilidad, sostenibilidad en el marco de las economías de impacto, atendiendo a los Objetivos de Desarrollo Sostenibles (ODS).

No obstante todas las acciones y programas estratégicos implementados por Mendoza, no se advierte un Programa de Incentivos Tributarios articulados e integrados en su legislación impositiva, tanto como se despliegan los programas de fomento crediticios a las Empresas de Triple Impacto. Es decir que, la concientización político – social y ambiental sobre la necesidad de avanzar en el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad y sustentabilidad están bien definidos, solo falta concretizar y articular una planificACION (plan estratégico con acciones definidas) que contenga programas de fomento e incentivos económicos y tributarios en el campo empresario. La nación también adolece de un Plan Estratégico, integrado y coordinado.

Cabe resaltar que a nivel nacional existen planes estratégicos y programas centrados en la sustentabilidad y sostenibilidad, tanto para los entes públicos, privados y/o mixtos, quizás no en un modo integrado y coordinado como sería deseable con incentivos fiscales definidos, pero igualmente importantes, muchos de los cuales han adherido las provincias y municipios y algunos de ellos fueron analizados en el presente trabajo. Así tenemos el Plan Nacional de Biodiversidad; de Forestación FORESTAR 2030; el Plan de Desarrollo Productivo Verde; el Plan de Desarrollo Productivo Argentina 4.0; la Bio-economía Argentina – Acuerdo de Trabajo Interministerial sobre el Plan Nacional de Reducción de Pérdidas y Desperdicios de Alimentos -; el Plan Estratégico del sector de la Producción Orgánica Argentina 2030; el Proyecto Pampa Azul; los Planes de Acción Nacional de Cambio Climático y Planes de acción sectoriales; Estrategia Nacional para la Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos; Plan Estratégico Territorial Argentina, Plan Federal Estratégico de Turismo Sostenible; Plan Estratégico Nacional “Argentina Enseña y Aprende” Plan integral Casa Común; Programa de Reconversión Industrial; Programa Nacional para el Desarrollo de Parques Industriales; Proyecto de Recuperación y valorización de lactosuero en pymes de las cuencas lácteas argentinas; Programa de Desarrollo Pesquero y Acuícola Sustentable; Programa de Eficiencia Energética y Energías Renovables en la Vivienda Social Argentina; Programa Transporte Inteligente; Escuela Argentina de Educación en Consumo; Compras Públicas Sostenibles - Manual de Compras Públicas Sostenibles.

XVI - MENDOZA+B. Modelo a replicar en Catamarca

- ▶ A partir del programa exitoso **MENDOZA+B**, aunque con las limitaciones esgrimidas, se sugiere emular esta experiencia en nuestra provincia, impulsando un programa similar que puede configurarse como “**CATAMARCA+B**” u otro programa alternativo, que apoye a los sectores empresarios productivos, industriales, comerciales y de servicios que se identifiquen con este nuevo modelo de negocios. Cabe señalar, que Catamarca no registra empresas certificadas de triple impacto, pero reúne todas las condiciones al igual que Mendoza para avanzar en este sentido.
- ▶ A diferencia de Mendoza, se sugiere una institución no gubernamental a cargo de la coordinación del referido programa, sin perjuicio de contar con el valioso apoyo y activa participación del Gobierno de Catamarca y los Municipios interesados en participar. Quien coordine el programa, debiera ser una entidad prestigiosa del medio local como el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca – CPCECa. y/o la

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración – FCEyA - UNCa. y/o la Federación Económica de Catamarca o integrado colegiadamente por las mencionadas instituciones, bajo la figura de un Consejo Consultivo Emprendedor, conformado por dichas entidades locales, respetadas en el medio y de reconocida trayectoria y probada responsabilidad social institucional, que no persigan otro interés más que el del Bien Común, el crecimiento empresarial sustentable y el desarrollo sostenible de la provincia de Catamarca.

XVII - Referencia bibliográfica

- * BARROSO TANOIRA, F. (2007). Responsabilidad social empresarial: concepto y sugerencias para su aplicación en empresas constructoras. Ingeniería, Revista Académica de la FI-UADY, 11-3, pp. 65-72, ISSN: 1665-529X. Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/467/46711307.pdf>
- * ALEA GARCÍA, Alina. Responsabilidad Social Empresarial. Su contribución al Desarrollo Sostenible. Revista Futuros No. 17, 2007 Vol. V. <http://www.revistafuturos.info>
- * BARDIN, L. (1986). Análisis de contenido. Madrid. Akal/Universitaria
- * CARDOZO BRUM, Myriam, Gobiernos y organizaciones no gubernamentales ante la Responsabilidad Social Empresarial, Santiago de Chile, mayo 2003.
- * GARCIA LOPEZ, M. J. La cuenta del triple resultado. Revista de Contabilidad y Dirección Vol. 20, Año 2015, pp. 65-77
- * GARCIA FRONTI, Inés (2006) Responsabilidad social empresaria. Informes contables sobre su cumplimiento. EDICON. Buenos Aires. pp 53.
- *1 Guía para la confección de Memorias de sustentabilidad elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI) <http://www.globalreporting.org>
- * Resolución Técnica N° 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en http://www.consejo.org.ar/institucional/normas_profesionales.html.
- * Resolución Técnica N° 44 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponible en http://www.consejo.org.ar/institucional/normas_profesionales.html.
- * InfoLEG Información Legislativa y Documental. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos

- * ORDÓÑEZ, María del Rosario; GODOY, María Eugenia (2021). Empresas B en Mendoza. Facultad de Ciencias Económicas – UN-Cuyo
- * Caferatta, Néstor A., “Breves reflexiones sobre la convergencia de la Bioética y el Derecho Ambiental a la luz del principio precautorio”, JA 2006-IV-1253.
- * Lorenzetti, Ricardo L. “Las normas fundamentales de derecho privado”,Rubinzal Culzoni, 1995, pág. 483.
- * Tinant, Eduardo Luis, “El derecho ambiental y un caso pese a todo leccionador”, comentario al fallo “Tapera Arteché S. C. A. c. Municipalidad de Magdalena” de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (07/05/1996)
- * Rulli; Saumell; Balmes; Suarez; Ongay, “Instrumentos tributarios en la gestión ambiental” – Provincia de Mendoza, Consejo Federal de Inversiones, Informe Final, Octubre/2011
- * Plan de Acción Climática Local. Municipalidad: Mendoza Ciudad (Emergencia Climática 2020). Estrategias de mitigación y adaptación al cambio climático 2020 – 2030
- * Martín, Orozco, Politino, Saso (director: Schestakow), Trabajo de Investigación. Incentivos Tributarios, situación actual en la República Argentina. Mendoza 2012.
- * Gabriel Lanfranchi, Director del Programa CIPPEC programa de ciudades, Hacia el desarrollo urbano integral del área Metropolitana de Mendoza (UNICIPIO)
- * Dip. SOFÍA BRAMBILLA y cofirmantes (2022), Proyecto ley “Régimen de Fomento de las Empresas de Triple Impacto”. Nuevo avance legislativo a nivel nacional.
- * Sen. JUAN MARIO PAIS y cofirmantes (2021), Proyecto de ley de Desarrollo y Promoción de la Economía Circular.
- * Circulo de Políticas Ambientales (2020), Agenda Ambiental legislativa 2020. Análisis de proyectos de ley clave para el debate en el Congreso de la Nación.
- * Ferraro Maximiliano C. F. (2021), Régimen de Promoción de la Economía Verde
- * Duque María Victoria, Sociedades de Beneficio e Interés Colectivo, Colombia (2019)
- * Los incentivos fiscales a las Empresas en América Latina y el Caribe. Informe CEPAL, Documentos de Proyectos, OXFAM (2019).
- * Sistema B y las Empresas B en América Latina, Un movimiento social que cambia el sentido del éxito empresarial, Ed. CAF (2019)
- * Las Empresas con propósito y la regulación del cuarto sector en Iberoamérica, Informe Jurisdiccional de Argentina, Madrid (2021) <http://www.elcuartosector.net>
- * CFI – Consejo Federal de Inversiones. Innovación para el desarrollo de las provincias argentinas.
- * Estrategia Nacional de consumo y producción sostenibles. Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, Secretaria de Cambio Climático Desarrollo Sostenible e Innovación Informe del Equipo de trabajo dirigido por Hernán Capeluto y Alicia Moreno.

Torrente Verónica

vtorrente@hotmail.com

Palabra Clave: Tributación Intermunicipal

RESUMEN

El presente trabajo versa en el análisis de un caso hipotético en el cual la municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca pretende cobrar la tasa de seguridad e higiene, en función a los ingresos generados por una empresa por su actividad en toda la provincia la que la realiza a través de dos locales. Uno en la localidad de Fray Mamerto Esquiú y el otro en capital. En este estado la municipalidad considera que la empresa debe tributar por todos sus ingresos en esta jurisdicción ya que, si bien uno de los locales está en otra jurisdicción la gran parte de sus clientes están radicados en San Fernando del Valle de Catamarca, en base a este presupuesto considera que debe liquidarse el tributo en función a lo establecido en el convenio multilateral en el art 152 tipificado en el Código Tributario Municipal de la ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca (texto vigente y en adelante CTM).

1 - TRIBUTACIÓN INTERMUNICIPAL

El presente trabajo versa en el análisis de un caso hipotético en el cual la municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca pretende cobrar la tasa de seguridad e higiene, en función a los ingresos generados por una empresa por su actividad en toda la provincia la que la realiza a través de dos locales. Uno en la localidad de Fray Mamerto Esquiú y el otro en capital. En este estado la municipalidad considera que la empresa debe tributar por todos sus ingresos en esta jurisdicción ya que, si bien uno de los locales esta en otra jurisdicción la gran parte de sus clientes están radicados en San Fernando del Valle de Catamarca, en base a este presupuesto considera que debe liquidarse el tributo en función a lo establecido en el convenio multilateral en el art 152 tipificado en el Código Tributario Municipal de la ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca (texto vigente y en adelante CTM).

Antes de adentrarnos en el caso particular veamos algunos conceptos:

Autonomía municipal

El artículo 123 de la Constitución Nacional estipula que cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Debe hacerse una correcta interpretación en cuanto a la definición de autonomía municipal ya que existen grandes discusiones doctrinarias en cuanto a la autarquía o autonomía de los municipios. Pero según Villegas (Villegas, 2001) en el caso “Rivademar, Ángela, c Municipalidad de Rosario” (Rivademar, 1989) “ El fallo no se refirió a cuestiones tributarias, pero suponiendo que el criterio de la autonomía se aplicara a lo tributario, tal cosa significaría que los municipios, por ser autónomos, tendrían potestades tributarias originarias. De ser ello así, los poderes provinciales no podrían establecer límite alguno a la potestad tributaria municipal, lo cual podría ser de caóticas consecuencias. Por otro lado, perdería validez el régimen de coparticipación federal de la ley 23.548 y el convenio multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos, por cuanto en ambos instrumentos las provincias contrajeron obligaciones de autolimitación tributaria en nombre propio y de los municipios, pero esto último habría pasado a estarle prohibido en virtud de la mencionada autonomía municipal”. Este razonamiento lo lleva a concluir “el ordenamiento provincial es el que delimita las atribuciones y competencias de la potestad tributaria municipal, aunque sin privar a las comunas de sus facultades tributarias mínimas y esenciales para asegurar su existencia”

Presentación del caso:

Operatividad de la Empresa:

La actividad comercial de la firma se desarrolla sustancialmente en el Departamento de Fray Mamerto Esquiú, donde funciona no solo como depósito de la mercadería objeto de comercialización, sino también el sector de administración, comercialización y despacho de la empresa, en tanto que en el local de Capital, solo cuenta con un salón de ventas en el cual se expenden y comercializan ventas al mostrador al por mayor y al por menor, pero en una escala significativamente menor, a punto tal que en este salón de venta solo cuentan con tres empleados (dos vendedores y un repositor), en tanto que en Fray Mamerto Esquiú cuentan con 55 empleados.

También es demostrativo de la disímil actividad e importancia de uno y otro local, la superficie de uno y otro, ya que en Capital la superficie afectada al negocio es de 200 m², en tanto que en el otro es superior a 3.300 m².

Por lo que aquí expongo y sin necesidad de abundar en otros aspectos, queda claramente evidenciado que la capacidad generadora de ingresos de la empresa viene sustancialmente generada por el local ubicado en el Dpto. Fray Mamerto Esquiú, por lo que va de suyo que el servicio prestado por el municipio y que da entidad y fundamento al tributo (tasa de seguridad e higiene) es infinitamente mayor en el caso de la prestación efectuada por la Municipalidad de Fray Mamerto Esquiú.

A fuerza de ser reiterativa, la tasa que aquí nos ocupa es la retribución por el servicio prestado por el municipio y justamente este servicio se concreta e individualiza en los locales del contribuyente, no en los lugares donde se encuentran los clientes a quienes se les vende los productos.

No dejamos de reconocer que, en el impuesto sobre los ingresos brutos, por recaer en la actividad comercial, la base imponible justamente se genera en función al lugar de concertación o entrega de productos, pero este no es el caso del tributo que aquí tratamos, ya que el hecho imponible se configura por la prestación del servicio municipal en el local del contribuyente, dejando aclarado desde ya, que no son de aplicación las normas dispuestas en el CM

Del Convenio Multilateral (CM):

El Convenio Multilateral surge como uno de los mecanismos de armonización horizontal para evitar los perjuicios de la doble o múltiple imposición en el Impuesto a los Ingresos Brutos, siendo un único artículo que determina el alcance de las potestades tributarias para los municipios y comunas, el artículo 35.

La Comisión Arbitral manifestó en la Resolución 11/2003, “La Plata Cereal S.A contra Municipalidad de Concordia” (Resolución N° 11/2003. Comisión Arbitral, 2003) que el artículo 35 del Convenio Multilateral, norma aplicable al caso, establece tres criterios para la asignación intermunicipal de base imponible en materia de la tasa objeto de la controversia: el primero un techo o un tope al que deben sujetarse los Municipios de una misma jurisdicción provincial, que no podrán gravar en conjunto más que la base imponible atribuible a la Provincia a la que pertenecen, el segundo que establece la forma de distribución de dicha base entre los Municipios de una misma Provincia de acuerdo a convenios especiales si los hubiere y de no existir éstos se recurrirá a las normas del Convenio Multilateral, y por último se hace referencia a la mecánica de distribución cuando las normas de los Municipios requieran la existencia de local habilitado para que sea generada la base imponible que habilita al pago de la tasa.

El total Provincial, se insiste, es solo un tope, un límite no una base, y ésta es la clave. El convenio, se insiste, no genera base imponible, sino que solo distribuye la base imponible surgida de la aplicación de la norma local que establece y regula la obligación tributaria. (Bulit Goñi, Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales, 2001). Asimismo el Dr. Dino Jarach (Jarach, 1996), “se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importante en un Estado federal, que es que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción”.

Conjuntamente la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria son los órganos de aplicación del Convenio, interpretando y arbitrando, en el caso del artículo 35 se expidieron en varias oportunidades.

Ante rebeldía de los municipios en respetar las competencias del Convenio, se expidió la Comisión Arbitral a través de una resolución en un caso concreto (Resolución 24/2010. Comisión Arbitral, 2010)...” Que los límites en materia tributaria están definidos por el reconocimiento de la propia Constitución

Nacional de la potestad originaria en materia tributaria de la Nación y las Provincias... Que a tales limites deben agregarse aquellos que provienen de las normas que garantizan la armonización tributaria en los tres regimenes de gobierno, estableciendo al respecto la ley 23.548 de Coparticipación Federal, que las provincias quedan obligadas a aplicar las disposiciones del CONVENIO MULTILATERAL del 18 de agosto de 1977, y a establecer un sistema de distribución de ingresos proveniente de coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales...”Que el convenio Multilateral asi como los sistemas de Coparticipación Provincial y Municipal constituyen normas de armonización tributaria cuya aplicación es obligatoria tanto para las provincias como para los municipios, que no violan disposiciones constitucionales provinciales ni normas municipales”.

“El artículo 35 del Convenio resulta de aplicación a todas las Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral” bajo esta expresión lo afirmo la Resolución General N° 1/2015 (Resolución General 01/2015. Comisión Arbitral, 2015)

a.- Aplicación de Pleno Derecho:

Por el inciso d), del 9°, de la ley de coparticipación federal, las provincias están obligadas a mantener la aplicación del Convenio Multilateral, sin perjuicio de las ulteriores modificaciones que por “unanimidad” adopten en el futuro los fiscos provinciales.

Con ello queda claro que la Provincia y, por ende, sus Municipalidades están obligadas a aplicar en lo pertinente, dicho CONVENIO MULTILATERAL. En especial, en el caso de las municipalidades, están obligadas a aplicarlo sin que sea necesario una declaración unilateral que disponga su aplicación.

También debemos destacar que el CONVENIO MULTILATERAL, tal como lo reconoció la Corte Suprema de Justicia de la Nación al haber sido aprobado por las respectivas leyes locales ha quedado incorporada al ordenamiento positivo, como una más, pasando a formar parte del derecho público local (“Provincia de Buenos Aires c/ Construcciones Pacheco S A C I I C A y F”, 1981: Fallo 303:1247).

Más aún, con ello debe entenderse que una norma municipal que disponga en su respectiva jurisdicción la aplicación del CONVENIO MULTILATERAL, como efectivamente lo hace el primer párrafo del artículo 152 del CTM, no solo resulta sobreabundante por lo innecesaria, sino que además, la misma resulta claramente ilegal, ya que un municipio en particular no tiene mingua facultad para decidir sobre esta cuestión y por ende, sostener esa tesitura sería como reconocer implícitamente que cada municipio debería expedirse disponiendo a través de normas concretas su aplicabilidad, lo cual además de ser un absurdo, sería reconocer que el convenio no es, de pleno derecho, de aplicación obligatoria para los municipios. Tampoco sería aceptable interpretar que se trata de una norma de carácter “aclaratoria o interpretativa”, porque el CONVENIO MULTILATERAL de ningún modo les da esta facultad a los municipios.

A solo título de respaldar nuestro criterio, podemos citar, entre múltiples opiniones y jurisprudencia, la Resolución N° 7/1996 de la Comisión Arbitral, cuyo artículo 1° dispone:

“Artículo 1°: Que el Convenio Multilateral es aplicable a los municipios de provincias, aunque estos no lo hayan suscripto”.

En el mismo sentido, la Resolución N° 4/2000 de la Comisión Plenaria en antepenúltimo Considerando, expresa:

“Que el Convenio Multilateral ha sido ratificado por ley en cada una de las jurisdicciones provinciales, siendo de aplicación obligatoria para los Municipios integrantes de cada provincia; esta ley tiene rango

equivalente a la Ley Orgánica de Municipios y la aplicación racional de sus normas corresponde a la lógica coordinación que debe existir en los distintos estamentos gubernamentales para evitar lesionar derechos constitucionales de los contribuyentes”

b.- Sujetos alcanzados por el Convenio Multilateral:

Si bien el CONVENIO MULTILATERAL ha sido concebido para acordar la distribución de la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre las diferentes provincias, solo incluye a los contribuyentes que actúan o desarrollan su actividad en más de una jurisdicción conforme el alcance dado por su artículo 1°.

A su vez, en el ámbito de las municipalidades, y en especial en lo tocante a la Tasa de Seguridad e Higiene, el art 35 cm solo resulta de aplicación para los sujetos comprendidos en el convenio multilateral.

En efecto, si un contribuyente desarrolla actividad en más de una provincia y en una de éstas, el hecho imponible se verifica en más de una jurisdicción municipal, también resultará de aplicación para el tributo municipal conforme lo dispone el artículo 35 del CONVENIO MULTILATERAL, pero con una aclaración, esto es, en la medida en que en la Provincia no exista un acuerdo intermunicipal, ya que así lo dispone el segundo párrafo del este artículo 35

Entonces para que el CONVENIO MULTILATERAL resulte aplicable, se requiere en primer término que se trate de un contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos alcanzado por el artículo 1°, es decir que realice una actividad interprovincial y en segundo término que en la provincia no exista un acuerdo intermunicipal. Entonces como en Catamarca, este acuerdo interjurisdiccional no existe, resulta de plena aplicación el convenio, sin necesidad de que deba dictarse una disposición concreta para ello.

Con lo expuesto, queda claro que el CONVENIO MULTILATERAL en materia de tasas municipales, solo resulta aplicable si se trata de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en el CONVENIO MULTILATERAL. Siendo así, se torna aplicable el artículo 35, cuando el contribuyente en una de las provincias genera el hecho imponible en más de un municipio.

POR LO TANTO, EN EL CASO QUE AQUÍ TRATAMOS, es de un Contribuyente Local en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB), y por lo tanto no comprendido en el CONVENIO MULTILATERAL.

c) El Mecanismo de Distribución del CONVENIO MULTILATERAL:

A fin de establecer la forma de distribución de los ingresos, el CONVENIO MULTILATERAL lo hace a través de dos mecanismos: El primero denominado “Régimen General” (arts. 2 a 5), y el Segundo conformado por distintos “Regímenes Especiales”, según la actividad (arts. 6 a 13). En nuestro caso, por la actividad que desarrolla si hubiere resultado de aplicación, estaríamos comprendidos en el Régimen General.

Para el régimen general, el CONVENIO MULTILATERAL establece un coeficiente de prorrates de aplicación anual, es decir, en base a los ingresos y gastos del ejercicio anual anterior, se determina este coeficiente que luego se aplica para todo el periodo anual siguiente.

El periodo anual anterior es el del ejercicio económico si practican balance o en su defecto, el año calendario.

Entonces, se consideran los ingresos reales y los gastos reales del periodo anual anterior y determinado el coeficiente, éste se aplica en todos los meses del periodo anual siguiente sobre los ingresos que se van devengando mes a mes para distribuir la base imponible.

No se trata de establecer un coeficiente sobre ingresos de un mes en particular, sino sobre los ingresos y gastos de los doce meses.

Aplicación Unilateral del CM (art.152 del CTM):

Con lo expresado *ut supra*, queda claro que los contribuyentes locales del ISIB que realizan actividad a través de locales instalados en más de una jurisdicción municipal, no están comprendidos en el CONVENIO MULTILATERAL. Tampoco existe un acuerdo intermunicipal ni ley provincial que establezca un mecanismo de distribución o de coordinación entre ellos.

Sin embargo, la Municipalidad de la Capital, en forma UNILATERAL Y CLARAMENTE ARBITRARIA E INCONSTITUCIONAL, impone la obligación de aplicar el CONVENIO MULTILATERAL, avanzando claramente sobre la potestad territorial que le asiste a los demás municipios en sus potestades tributarias.

En efecto, en lo pertinente, el artículo 152 del CTM (luego de la modificación introducida por la Ordenanza N° 7.024 dictada con fecha 24/05/2018), en su segundo párrafo dispone:

“Los sujetos pasivos no alcanzados por la norma precitada, que realicen actividades en una, varias, o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones municipales, cuyos ingresos brutos por provenir de un proceso único....., deberán aplicar las disposiciones contenidas en la norma de mención, o la que, en el futuro, la sustituya o reemplace a efecto de determinar los ingresos imponibles”.

Realmente no hace falta ningún esfuerzo intelectual para descalificar esta disposición, ya que claramente resulta inconstitucional al avanzar sobre las potestades tributarias que territorialmente les corresponde a los otros municipios, violando claros preceptos constitucionales.

Ya lo aclaramos en el apartado anterior, el CONVENIO MULTILATERAL fue producto de un acuerdo entre todos los estados provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobada por las respectivas legislaturas locales y receptada por la Ley de Coparticipación Federal a través del inciso d) del artículo 9°, la que obliga a mantener la aplicación del CONVENIO MULTILATERAL, pero siendo solo de aplicación para los contribuyentes del ISIB comprendidos en el CONVENIO MULTILATERAL.

Imponer *per se*, un método de coordinación financiera con afectación a la potestad tributaria de otros municipios, implica un claro e inadmisibles desborde de los poderes de imposición

No desconocemos la necesidad de que en el territorio provincial deba dictarse una ley que establezca la coordinación financiera entre los municipios en lo relativo a este tributo o que se establezca un acuerdo interjurisdiccional entre los municipios para delimitar correctamente el poder de imposición entre ellas, pero este vacío mal puede ser cubierto en forma unilateral y arbitraria por un municipio en particular.

Por ello, concluimos que las normas del CONVENIO MULTILATERAL pese a lo que dispone este artículo 152 no pueden ser o mejor dicho, no es de aplicación en el caso que nos ocupa.

Normas Vigentes y de aplicación en la Tasa de Seguridad e Higiene:

Aquí consideramos fundamental, distinguir el hecho imponible del ISIB y la TSH. En el primero, además de tratarse de un impuesto, el hecho imponible se verifica por el desarrollo de una actividad económica y que puede desarrollarse como en nuestro caso en más de una jurisdicción municipal y la capacidad contributiva se evidencia a través de los ingresos devengados por la actividad que se desarrolla no solo en los locales sino también en los diferentes domicilios de los compradores.

En cambio, en el caso de la TSH, el hecho imponible se verifica por el servicio municipal efectivamente prestado en el local del contribuyente, por ello es que para su procedencia se requiere una concreta, efectiva e individualizada prestación de servicio sobre algo no menos individualizado (acto o bien) del contribuyente, esto es sobre la existencia de un bien, de un local o establecimiento, sobre el que se verifique la prestación del servicio.

En nuestro caso, al tener dos locales, uno en esta Capital y el otro en el Departamento Fray Mamerto Esquiú, quedamos sometido al pago del tributo en ambas jurisdicciones y en ausencia de otras normas, debemos mensurar la capacidad contributiva acorde al volumen o tamaño de nuestro negocio y en este caso, claramente nuestra principal y sustancial actividad la desarrollamos en el Departamento Fray Mamerto Esquiú, tal como lo demostramos en el apartado 3, precedente.

Evidentemente que, en este caso, el desenvolvimiento y actividad en dicho departamento es la generadora de los mayores ingresos y que se exteriorizan a través de la emisión de las facturas comerciales. Entonces, esta es la base imponible que corresponde computar por el local allí establecido, en tanto que, en la ciudad Capital, solo debemos tributar por las ventas de “mostrador” que allí se efectúan.

Pretender avanzar considerando el domicilio de los compradores, es totalmente arbitrario e ilegal, ya que nada autoriza a extender el poder de imposición sobre estas operaciones. Más aún, es considerar la actividad económica como hecho imponible de la TSH en lugar de la prestación del servicio municipal, confundiendo a la TSH como ISIB.

En síntesis, no existe ninguna norma interjurisdiccional que establezca como debe computarse o atribuirse la base imponible a las distintas municipalidades y solo es de aplicación los Código Tributario de cada Municipio.

Abona nuestro criterio, la propia Dirección General de Rentas de la Municipalidad de Fray Mamerto Esquiú, la que, ante nuestra consulta, se expidió en igual sentido con fecha 22/10/2021 expresando que la tasa del tributo surge de aplicar la alícuota pertinente:

“sobre el monto de la facturación mensual del contribuyente...”

Con la pretensión fiscal de la Municipalidad de Capital que se exterioriza en estas actuaciones, se evidencia un claro e ilegítimo avance sobre la facultad de imposición del otro municipio.

Más aún, si aceptáramos la pretensión municipal de Capital, caeríamos en el absurdo de tener que abonar dos veces sobre una misma facturación. También es de destacar que en la respuesta dada por

la Municipalidad de Fray Mamerto Esquiú, también deja en claro la no existencia o mejor dicho la no aplicación del artículo 35 del CONVENIO MULTILATERAL para los contribuyentes locales del ISIB.

CONCLUSION:

Remitiéndonos a lo expresado *ut supra*, el cargo que se le pretendería formular en este supuesto en mi criterio deviene improcedente por las razones de hecho y de derecho antes expresadas. En síntesis y a fuerza de ser reiterativo, se pretende aplicar el CONVENIO MULTILATERAL, lesionando claro preceptos constitucionales mediante la aplicación de una norma totalmente arbitraria e ilegal, ya que el Municipio carece de facultad legal para extenderlo y ampliarlo en su aplicación a a sujetos excluidos del mismo.

Más aún, por esta vía pretende también obligarnos a abonar el tributo sobre una facturación atribuible al otro municipio como claramente lo interpreta el Municipio de Fray Mamerto Esquiú.

Por lo tanto y para finalizar entiendo que surge la necesidad de que en el territorio provincial deba dictarse una ley que establezca la coordinación financiera entre los municipios en lo relativo a este tributo o que se establezca un acuerdo interjurisdiccional entre los municipios para delimitar correctamente el poder de imposición entre ellas. Se trae como ejemplo de una de las posibles soluciones el acuerdo interjurisdiccional que rige en la provincia de Chubut

ANEXO A

ACUERDO INTERJURISDICCIONAL DE ATRIBUCIÓN DE BASE IMPONIBLE PARA CONTRIBUYENTES DIRECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DEL CHUBUT

TITULO I “ACUERDO INTERJURISDICCIONAL”

CAPÍTULO I ÁMBITO DE APLICACIÓN

ARTÍCULO 1º: Las actividades a que se refiere el presente Acuerdo, son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones de la Provincia del Chubut, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por si o por terceras personas, con o sin relación de dependencia, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajeros o consignatarios etc.

Quedan excluidos del presente Acuerdo los sujetos alcanzados por el Convenio Multilateral.

ARTÍCULO 2º: Los Municipios, las Comisiones de Fomento y el Estado Provincial se consideran las jurisdicciones integrantes del presente Acuerdo, manteniendo íntegramente sus potestades tributarias.

CAPÍTULO II RÉGIMEN GENERAL DE DISTRIBUCIÓN DE INGRESOS

ARTÍCULO 3º: Salvo lo previsto para regímenes especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Acuerdo, se distribuirán entre todas las jurisdicciones de la siguiente forma:

- a) Se entenderá que el ingreso a que se refiere el presente artículo es procedente de la jurisdicción en que esté situado el domicilio del vendedor. Cuando éste ejerza actividad en el domicilio del adquirente, habiéndose realizado el necesario vínculo comercial y con la condición necesaria de la habitualidad de venta y efectiva actividad en ella, el 40% (cuarenta por ciento) de tal ingreso se asignará a la jurisdicción del domicilio del adquirente y a la jurisdicción del domicilio del vendedor el 60% (sesenta por ciento) restante.
- b) Los ingresos de operaciones efectuadas por medio de agencias, sucursales u otros establecimientos permanentes similares, se atribuirán a la jurisdicción en que estos estén situados, rigiendo en tal caso las previsiones del inciso a).
- c) En el caso de prestaciones de servicios, los ingresos se atribuirán al domicilio del prestador. Cuando el prestador del servicio ejerza actividad en otra u otras jurisdicciones, estos ingresos se atribuirán en un 60% (sesenta por ciento) a la jurisdicción sede del prestador del servicio y en un 40% (cuarenta por ciento) a la jurisdicción donde sean efectivamente prestados.

CAPÍTULO III REGÍMENES ESPECIALES

ARTÍCULO 4º: En los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el 10% (diez por ciento) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá el 90% (noventa por ciento) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. No podrá discriminarse, al

considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa.

ARTÍCULO 5º: En los casos de entidades de seguros, de capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamo no incluidas en el régimen de la ley de entidades financieras, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones el 80% (ochenta por ciento) de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% (veinte por ciento) restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación en los casos de seguros de vida o de accidente.

ARTÍCULO 6º: En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de entidades financieras, cada jurisdicción gravará la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas correspondientes a las casas o filiales habilitadas por la Autoridad de Aplicación que la entidad tuviere en cada jurisdicción. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieren casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.

ARTÍCULO 7º: En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se gravará en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.

ARTÍCULO 8º: En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio, oficinas o similares en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad gravará el 80% (ochenta por ciento) de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% (veinte por ciento) restante. Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.

ARTÍCULO 9º: En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes gravará el 80% (ochenta por ciento) de los ingresos brutos originados por estas operaciones y la otra, el 20% (veinte por ciento) restante.

ARTÍCULO 10º: En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre los bienes inmuebles o muebles situados en otra, la jurisdicción donde se encuentren éstos gravará el 80% (ochenta por ciento) de los ingresos brutos producidos por la operación y la otra jurisdicción el 20% (veinte por ciento) restante.

ARTÍCULO 11º: En el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha

y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías gravará la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible, con arreglo al régimen general establecido por el Artículo 3º.

Cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen general establecido por el artículo 3º.

ARTÍCULO 12º: En las operaciones gravadas por provisión de bienes, en las que el Estado Provincial sea adquirente, la atribución de ingresos se hará en iguales proporciones entre las jurisdicciones del domicilio del adquirente y del vendedor.

A tales efectos se considerará como Estado Provincial a la administración central, organismos descentralizados, autárquicos y autofinanciados y empresas del estado.

El domicilio del adquirente será el domicilio legal del organismo que forme parte de la operación. En el supuesto que el adquirente fuera alguna delegación, seccional o dependencia, el domicilio será el de la jurisdicción donde se encuentra tal dependencia.

CAPÍTULO IV DISPOSICIONES VARIAS

ARTÍCULO 13º: Derechos y obligaciones de verificación.

Todas las jurisdicciones están facultadas para inspeccionar directamente a los contribuyentes comprendidos en este Acuerdo, cualquiera fuese su domicilio, asiento principal de la actividad, lugar de administración y/o dirección, informando, al fisco a cuya jurisdicción corresponda, el inicio de la inspección y los resultados de la misma.

ARTÍCULO 14º: Colaboración de los contribuyentes.

Los contribuyentes comprendidos en el presente Acuerdo están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, ante el requerimiento de fiscalización efectuado por cualquiera de las jurisdicciones adheridas al presente.

ARTÍCULO 15º: Colaboración entre jurisdicciones.

Las jurisdicciones adheridas se comprometen a prestarse la colaboración necesaria a efectos de asegurar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. Dicha colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo.

ARTÍCULO 16º: Desarrollo de actividades en jurisdicciones adheridas y no adheridas.

En los casos en que los contribuyentes desarrollaran simultáneamente actividades en jurisdicciones adheridas y no adheridas, la distribución de los ingresos brutos se efectuará atribuyendo a cada jurisdicción las sumas que les correspondan con arreglo al régimen general o especial que prevé este Acuerdo; debiendo las jurisdicciones adheridas gravar solamente la parte de los ingresos brutos que les haya correspondido.

TITULO II ORGANISMOS DE APLICACIÓN

CAPÍTULO I ORGANISMOS DE APLICACIÓN

ARTÍCULO 17º: La aplicación del presente Acuerdo Interjurisdiccional, estará a cargo de un Consejo Provincial Interjurisdiccional y de una Comisión Ejecutiva.

CONSEJO PROVINCIAL INTERJURISDICCIONAL

ARTÍCULO 18º: El Consejo estará integrado por el Ministro de Economía y Crédito Público de la Provincia del Chubut y los Secretarios de Hacienda o cargo similar de aquellos Municipios y Comisiones de Fomento que hubieran adherido a la Ley Provincial N° 5.257 y sus modificatorias, del Régimen Provincial de Responsabilidad Fiscal, los que eventualmente podrán hacerse representar por otros funcionarios o asesores con incumbencia en la materia. En cada sesión elegirá, entre sus miembros, un Presidente y funcionará válidamente con la presencia de más de la mitad de sus miembros en primer convocatoria. La segunda convocatoria será convocada por secretaría dentro de los quince días corridos y no podrán ser incluidos otros temas que los del orden del día originalmente previsto, sesionando válidamente con un tercio de los miembros adheridos.

Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros presentes, decidiendo el Presidente en caso de empate. En todos los casos el sentido del voto será por la afirmativa o la negativa, adoptándose para los casos de abstención como voto por la negativa.

ARTÍCULO 19º: Serán funciones del Consejo Provincial Interjurisdiccional:

- a) aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Ejecutiva;
- b) establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante él y ante la Comisión Ejecutiva;
- c) sancionar el presupuesto de gastos de la Comisión Ejecutiva y controlar su ejecución;
- d) resolver con carácter definitivo los recursos de apelación a que se refiere el artículo 24º dentro de los 90 (noventa) días de interpuestos, rigiendo para este caso mayoría especial de dos tercios de los miembros presentes;
- e) considerar los informes de la Comisión Ejecutiva;
- f) designar los asesores externos que resulten necesarios, los que ejercerán sus funciones ante el Consejo Provincial Interjurisdiccional y su Comisión Ejecutiva, entre los propuestos por ésta última.
- g) Tratar a propuesta de la Comisión Ejecutiva modificaciones al presente Acuerdo, sobre temas incluidos expresamente en el orden del día de la respectiva convocatoria. La Comisión Ejecutiva acompañará a la convocatoria todos los antecedentes que hagan a la misma. A tales efectos sesionará válidamente con el 80% (ochenta por ciento) de los miembros adheridos en primera y segunda convocatoria, rigiendo para aprobar las modificaciones mayoría especial del 80% (ochenta por ciento).

ARTÍCULO 20º: El Consejo Provincial Interjurisdiccional deberá reunirse por lo menos dos veces en el año y cuando lo disponga su reglamento interno. Tendrá su sede en la Ciudad de Rawson, pudiendo reunirse alternativamente en otras ciudades de la Provincia.

COMISIÓN EJECUTIVA

ARTÍCULO 21º: La Comisión Ejecutiva estará integrada por el representante del Gobierno Provincial y DIEZ (10) de los Municipios y Comisiones de Fomento, a saber: CINCO (5) por los Municipios de más de veinticinco mil (25.000) habitantes, CUATRO (4) por los Municipios de menos de veinticinco mil (25.000) habitantes y uno (1) por las Comisiones de Fomento.

ARTÍCULO 22º: La Comisión Ejecutiva funcionará válidamente con la presencia de SIETE (7) de sus miembros. En la primer reunión elegirá un presidente entre sus miembros, el cual durará un año en sus funciones, pudiendo ser reelecto.

Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros presentes, decidiendo el presidente en caso de empate.

ARTÍCULO 23º: Las jurisdicciones no adheridas no podrán integrar la Comisión Ejecutiva.

ARTÍCULO 24º: Serán funciones de la Comisión Ejecutiva:

- a) dictar de oficio o a instancia de las jurisdicciones adheridas normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Acuerdo, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas;
- b) resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del Acuerdo en los casos concretos. Las decisiones firmes serán obligatorias para las partes en el caso resuelto;
- c) resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo;
- d) proyectar y ejecutar su presupuesto;
- e) proyectar su reglamento interno y el del Consejo Provincial y normas procesales;
- f) organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo;
- g) convocar al Consejo Provincial Interjurisdiccional en los siguientes casos:
 - 1) para realizar las reuniones previstas en el artículo 20º;
 - 2) para resolver los recursos de apelación a que se refiere el artículo 19º inciso d). A tal efecto remitirá a cada una de las jurisdicciones, dentro de los 5 (cinco) días de interpuesto el recurso, copia de todos los antecedentes del caso en apelación;
 - 3) en toda otra oportunidad que lo considere conveniente;
- h) organizar la centralización y distribución de información para la correcta aplicación del presente Acuerdo;
- i) sugerir asesores al Consejo, los cuales deberán cumplir sus funciones ante la Comisión Ejecutiva y ante el Consejo Provincial Interjurisdiccional.

A los fines indicados en el presente artículo, las jurisdicciones deberán remitir obligatoriamente a la Comisión Ejecutiva los antecedentes e informaciones que ésta les solicite para la resolución de los

casos sometidos a su consideración y facilitar toda la documentación e información que les sea requerida a los fines del cumplimiento de lo establecido en el inciso h).

ARTÍCULO 25º: Contra las normas generales interpretativas y las resoluciones que dicte la Comisión Ejecutiva, las jurisdicciones adheridas y los contribuyentes directamente afectados podrán interponer recurso de apelación ante el Consejo Provincial Interjurisdiccional, en la forma que establezcan las normas procesales y dentro de los 30 (treinta) días hábiles de su notificación.

ARTÍCULO 26º: A los fines mencionados en el artículo anterior, las resoluciones de la Comisión Ejecutiva deberán ser comunicadas por medio fehaciente a todas las jurisdicciones adheridas y a los contribuyentes que fueran parte en el caso concreto planteado o consultado.

En todos los casos en los cuales no se pudiera notificar de acuerdo a lo prescripto en el párrafo anterior se considerará válida la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia.

CAPÍTULO II RECURSOS

ARTÍCULO 27º: La Provincia se compromete a distribuir recursos provenientes de la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos brutos -contribuyentes directos– que se perciban a través de la Dirección General de Rentas por aplicación del presente Acuerdo, en el siguiente orden:

- a) Solventar los gastos previstos en el artículo 19 inciso c) del presente Acuerdo.
- b) Destinar recursos a los Municipios y Comisiones de Fomento con el objeto de compensar la disminución en la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos originada por la aplicación del presente Acuerdo, conforme lo establezca el Consejo Provincial Interjurisdiccional.
- c) El excedente se distribuirá a los Municipios y Comisiones de Fomento adheridos al presente acuerdo.

TITULO III DISPOSICIONES TRANSITORIAS

ARTÍCULO 28º: Asignase al Consejo Provincial de Responsabilidad Fiscal, con carácter transitorio, por el plazo de hasta 180 días corridos a contar desde la entrada en vigencia del presente y hasta tanto se constituyan las autoridades de aplicación del presente Acuerdo, las funciones asignadas al Consejo Provincial Interjurisdiccional y su Comisión Ejecutiva.

ARTÍCULO 29º: Los conflictos existentes o que surgieran con posterioridad a la entrada en vigencia del presente, relativos a la aplicación de la normativa de las distintas jurisdicciones por hechos imposables anteriores a la entrada en vigencia del presente, serán resueltos por acuerdo de partes entre las jurisdicciones afectadas con notificación a los contribuyentes.

En caso de no lograr acuerdo entre las jurisdicciones, estas deberán recurrir a la Comisión Ejecutiva.

En todos los casos se deberá, en la resolución de los conflictos, eliminar la doble imposición.

Los ingresos percibidos por las distintas jurisdicciones con anterioridad a la aplicación del presente Acuerdo se considerarán firmes, pudiendo en caso de detectarse omisiones o diferencia de bases declaradas, proceder a la distribución de las mismas con arreglo a las prescripciones del presente Acuerdo.

ARTÍCULO 30º: El presente Acuerdo comenzará a regir en el plazo máximo de 180 días corridos a partir de la promulgación de la Ley que lo aprueba.

BIBLIOGRAFÍA

Bulit Goñi, E. G. (2001). Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales. En O. Casas, Derecho Tributario Municipal (pág. 182). Buenos Aires: Ad-Hoc.

Bulit Goñi, E. G. (Diciembre de 2007). Protocolo adicional del convenio multilateral.

Comentario a la Resolución General 3/2007.

Dogliani, J. (2010). Los tributos municipales y el convenio multilateral. En E. J. Álvarez, Tributación Provincial y Municipal (pág. 754). Buenos Aires: Ad-Hoc.

Guiliani Fonrouge, C. M. (2010). Derecho Financiero. Buenos Aires: La ley.

Jarach, D. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Jorge, E., Carlos, S. S., & Ángel, T. (2008). Análisis crítico de la interpretación de los órganos de aplicación del convenio multiateral sobre los topes a las potestades municipales.

Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

Resolución 12/98 (Comisión Arbitral 26 de 11 de 1998).

**LA PRESCRIPCIÓN DE LOS TRIBUTOS NACIONALES, PROVINCIALES Y MUNICIPALES.
CASO EN PARTICULAR DE LAS MULTAS. LA DOCTRINA “FILCROSA” DE LA C.S.J.N.
LA ÚLTIMA DOCTRINA DE LA C.S.J.N. EN MATERIA DE MULTAS.
ESP. CPN JOSÉ LUIS ALVERO**

JOSÉ LUIS ALVERO

josealvero2@gmail.com

RESUMEN

El presente trabajo, tiene por objeto analizar y abordar un estudio exhaustivo del instituto de la prescripción (liberatoria) legislado y consagrado en el Código Civil Velezano y su análisis comparativo con el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Unificado, con sus respectivos plazos y causales de interrupción y suspensión, y consecuentemente analizar a la luz de sus normas el régimen consagrado en el Código Tributario Provincial y Municipal de Catamarca que prevén para el cobro de los tributos y de las multas por infracciones a los deberes formales, teniendo en cuenta para ello la doctrina “Filcrosa SA” consagrada por el Máximo Tribunal de la República, en la idea de verificar si la ratificara la C.S.J.N., o devendrá en una crónica de una muerte anunciada como lo postula el título de la gran obra del maestro Gabriel García Márquez.-

Asimismo, abordare el estudio de la competencia de los Estados Provinciales, de si les cabe facultades para legislar en materia de prescripción, siempre teniendo como norte la doctrina especializada en la materia y la jurisprudencia de los diferentes tribunales y del Máximo Tribunal de nuestro país, para que mediante una interpretación histórica, sistemática, y armónica del ordenamiento jurídico nacional y provincial, finalmente arribar a esbozar una conclusión con relación a la normas provinciales que legislan en materia de prescripción respecto de tributos y multas en forma diferente o contraria a lo que prescriben la legislación de fondo, verificar con ello si superan o no el test de constitucionalidad, todo ello, teniendo en cuenta las facultades que le fueron delegadas por los Estados Provinciales al Gobierno Federal conforme lo prescripto por los Arts. 121, 123 y 126 de la Constitución Nacional, y la competencia exclusiva del Honorable Congreso de la Nación conforme lo prescripto por el Art. 75 inc. 12 de la Ley fundamental.-

El presente, parte sin duda alguna de los conceptos y principios generales que rigen el instituto de la prescripción del Código Civil y del Código Penal con relación a las multas que desde ya comparto, con relación a esta última, plenamente la opinión de los expertos y de la C.S.J.N., con relación a que revisten naturaleza penal, y con especial énfasis en el plazo de prescripción para las multas impuestas por los organismos de recaudación, y también analizar particularmente las normas del Código Tributario Provincial y Municipal de la Ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca, permitiendo tal estudio comparativo con relación a si las normas locales se pueden apartan o no de la legislación nacional de fondo, y si ello devendría en manifiestamente inconstitucional o no.

Ello, conforme lo consagrado por la más destacada doctrina tributaria y jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República Argentina, su diferencia con el plazo de prescripción para el cobro de los tributos y multas en el ámbito nacional y los nuevos parámetros de su regulación que devienen con el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante N.C.C.yC.).-

I).- Introducción.

El presente trabajo, tiene por objeto analizar y abordar un estudio exhaustivo del instituto de la prescripción (liberatoria) legislado y consagrado en el Código Civil Velezano y su análisis comparativo con el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Unificado, con sus respectivos plazos y causales de interrupción y suspensión, y consecuentemente analizar a la luz de sus normas el régimen consagrado en el Código Tributario Provincial y Municipal de Catamarca que prevén para el cobro de los tributos y de las multas por infracciones a los deberes formales, teniendo en cuenta para ello la doctrina "Filcrosa SA" consagrada por el Máximo Tribunal de la República, en la idea de verificar si la ratificara la C.S.J.N., o devendrá en una crónica de una muerte anunciada como lo postula el título de la gran obra del maestro Gabriel García Márquez.-

Asimismo, abordare el estudio de la competencia de los Estados Provinciales, de si les cabe facultades para legislar en materia de prescripción, siempre teniendo como norte la doctrina especializada en la materia y la jurisprudencia de los diferentes tribunales y del Máximo Tribunal de nuestro país, para que mediante una interpretación histórica, sistemática, y armónica del ordenamiento jurídico nacional y provincial, finalmente arribar a esbozar una conclusión con relación a la normas provinciales que legislan en materia de prescripción respecto de tributos y multas en forma diferente o contraria a lo que prescriben la legislación de fondo, verificar con ello si superan o no el test de constitucionalidad, todo ello, teniendo en cuenta las facultades que le fueron delegadas por los Estados Provinciales al Gobierno Federal conforme lo prescripto por los Arts. 121, 123 y 126 de la Constitución Nacional, y la competencia exclusiva del Honorable Congreso de la Nación conforme lo prescripto por el Art. 75 inc. 12 de la Ley fundamental.-

El presente, parte sin duda alguna de los conceptos y principios generales que rigen el instituto de la prescripción del Código Civil y del Código Penal con relación a las multas que desde ya comparto, con relación a esta última, plenamente la opinión de los expertos y de la C.S.J.N., con relación a que revisten naturaleza penal, y con especial énfasis en el plazo de prescripción para las multas impuestas por los organismos de recaudación, y también analizar particularmente las normas del Código Tributario Provincial y Municipal de la Ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca, permitiendo tal estudio comparativo con relación a si las normas locales se pueden apartan o no de la legislación nacional de fondo, y si ello devendría en manifiestamente inconstitucional o no.

Ello, conforme lo consagrado por la más destacada doctrina tributaria y jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República Argentina, su diferencia con el plazo de prescripción para el cobro de los tributos y multas en el ámbito nacional y los nuevos parámetros de su regulación que devienen con el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante N.C.C.yC.).-

II.- Breve Consideración Con Relación al Régimen General de la Prescripción en el Código Civil.-

A los fines de abordar el estudio del instituto de la prescripción conviene hacer una breve consideración con relación a los conceptos generales que surgen de la normativa de fondo, ello, a los fines metodológicos para quien asume el rol de lector y para una comprensión acabada del mismo.-

Así, se debe tener presente que, la prescripción es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, admitiendo la extinción de los derechos. Cuando en derecho se habla de la prescripción extintiva o liberatoria se refiere a la pérdida del derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo, el cual actúa consolidando ciertos derechos o la pérdida de los mismos.-

Repárese, que la prescripción – ya sea extintiva o liberatoria -, se produce por la inacción del acreedor durante el plazo establecido por cada legislación conforme la naturaleza de la obligación de que se trate y tiene como efecto el de privar al acreedor del derecho de exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación.

Considero que debe quedar en claro que la prescripción no extingue la obligación sino que la convierte en una obligación natural por lo cual si el deudor voluntariamente la paga este no es luego repetible, ya que las obligaciones naturales constituyen una categoría intermedia entre las obligaciones civiles y las obligaciones morales, careciendo de fuerza coercitiva exterior para imponer su cumplimiento. En este sentido, la prescripción (extintiva o liberatoria) priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados. A su vez, dicha prescripción puede privar a los administrados de exigir la devolución de sumas abonadas indebidamente.

El punto que pretendo analizar, se centra básicamente en la discusión acerca de si una norma tributaria local está facultada para regular el plazo de prescripción de la deuda tributaria aplicando criterios más rigurosos que los que establece el Código Civil, que como se sabe, estaba fijado en cinco años la obligación de pagar los tributos que se deben pagar por años o por plazos periódicos más cortos (Art. 4027 inc. 3°), sin olvidarnos de los nuevos paradigmas consagrados por del NCCyCN., cuyo análisis abordaremos ut infra.-

Es decir, que se trata de verificar si la norma fiscal local que prevé un plazo más largo que el previsto por la legislación de fondo entra o no en pugna con las normas de jerarquía constitucional. Y a los fines de verificar dicho interrogante, se debe tener en cuenta que la cuestión está íntimamente vinculada con el alcance que cabe darle al Derecho Tributario como disciplina autónoma.

Ahora bien, en caso de concedérsele a esta rama del Derecho absoluta autonomía dogmática la regulación en la materia de prescripción resultaría excluyentemente reservada a las jurisdicciones locales respectivas por cuanto en razón de dicha autonomía la potestad tributaria local no estaría obligada a atenerse a los institutos del derecho privado, argumentándose a favor de esta tesis, además, que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Público y no del Derecho Privado.-

Por ello, los partidarios de esta opinión sostienen que el poder que ostentan los Estados locales para legislar sobre materia tributaria implica reconocerles la facultad de establecer normas atinentes a la prescripción liberatoria distintas a las del Código Civil, en orden al cobro de la deuda tributaria en su ámbito territorial³⁷.-

En sintonía con lo expresado, cabe tener en cuenta que las Provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno Federal y el que expresamente se hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación, y en cuanto a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se le reconoce un Status Jurídico de Autonomía equiparable a las Provincias.-

Por ello, es que parte de la doctrina termina por sostener que atento a que la materia tributaria pertenece al derecho público y se relaciona con la autonomía del poder local, la legislación sobre prescripción de la acción del fisco en la materia tributaria forma parte integrante de aquélla, y por lo tanto es de resorte de la legislación local.-

³⁷ Cfr. C.civ. Y Com. Y Cont. Adm., Río Cuarto, 13/3/96. Provincia de Córdoba in re: Provincia de Córdoba c/Sibilla, Roberto O. y Otros).

En dicho contexto, se dice que el Código Civil no tiene supremacía respecto de esta materia. Así, El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires se ha expedido a favor de esa tesis con base en que: a) la autonomía dogmática del Derecho tributario —dentro de la unidad general del Derecho— es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la "sumisión esclavizante" del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias impensadas, reproduciendo desconceptos..."³⁸.-

Por su parte, La Corte Suprema de Justicia de la Nación - cuestión que abordaremos más enfáticamente ut infra -, con fecha 30 de septiembre de 2003, en el leading case: "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", se pronunció en el sentido de que la prescripción "no es un instituto propio del Derecho público local", sino un "instituto general del Derecho". Cuestión que ya ha sido resuelta por esta Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local"³⁹.-

Así, para el Superior Tribunal, el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas refiere a la prescripción.-

Que como consecuencia de tal delegación, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan⁴⁰.-

Que lo expuesto no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal⁴¹, sino determinar el alcance del que sí lo ha sido, para lo cual se debe tener presente que la referida delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes que, sin desmerecer el poder de aquéllas de crear obligaciones destinadas a garantizar su subsistencia y autonomía, contribuyera al inequívoco propósito de los constituyentes de generar, entre los estados

³⁸ Cfr. T.S. Bs. As. Causa Expte. 2192/03, "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado". 17/11/2003).-

³⁹ Cfr. Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344.

⁴⁰ Doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344).

⁴¹ Cfr. Fallos: 311:100; 314:312; 317:1195; 322:2817, entre muchos otros.-

provinciales que mediante la Constitución se congregaban, los fuertes lazos de unidad que eran necesarios para otorgarles una misma identidad.

En dicho contexto, la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción⁴².-

Teniendo en cuenta los postulados esbozados por el Tribunal Címero, y con particular referencia a la extinción de las obligaciones impositivas, no se advierte qué motivos, relacionados con la sustancia, subsistencia, o con la extensión de los poderes de los gobiernos de provincia, exigirían que se considere de manera diferente, a los efectos de la desidia del acreedor y a la consiguiente liberación del deudor por el transcurso del tiempo, a aquella con la cual se examinan las obligaciones de cualquier otra clase. No se advierte que en atención a la especial naturaleza de los créditos concretamente invocados en autos deba hacerse excepción a lo dispuesto por el artículo 4027, inciso 3º, del Código Civil, máxime teniendo en cuenta que el plazo de cinco años que legislaba el código derogado, resultaba suficientemente extenso como para descartar cualquier hipótesis de entorpecimiento a la normal percepción de los recursos por parte de la repartición fiscal provincial en el caso de que actúe con razonable diligencia.-

Por las razones expuestas, es que resultaba e incluso me animo a decir que resulta plenamente aplicable el antiguo artículo 4027, inciso 3º del Código Civil, en cuanto declaraba que se prescriben por cinco años las obligaciones de pagar los atrasos "de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos.", afirmándose la vigencia de las normas de la legislación común dictada por el Congreso de la Nación, sin que puedan apartarse de lo allí dispuesto las leyes y ordenanzas locales y, en particular, las que regulan la prescripción de las acciones.-

Cabe recordar asimismo, que con fecha 30/05/07, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en las causas C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo", C. 81.410, " Municipalidad de Monte Hermoso contra Expreso Sud Atlántico S.R.L. Apremio ", C. 82.121, " Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: "Barrere, Oscar R. Quiebra ", C. 84.445, " Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos Montecchiari, Dardo s/quiebra ", C. 84.976, " Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo ", C. 87.124, " Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo ", por mayoría, se pronunció en favor de la preeminencia del plazo de prescripción liberatoria de cinco años establecido en el anterior artículo 4027 inciso 3º del Código Civil, aplicable en materia tributaria local, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal.-

Dejo expresado desde ya mi opinión, en el sentido de que comparto el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los argumentos esgrimidos al fundamentar dichos fallos, sin perjuicio, de que en el devenir de los tiempos el máximo tribunal pueda llegar a cambiar su criterio a la luz de lo que prevé el N.C.Cy.C.N., sancionado y en plena vigencia recientemente, pero considerando que tal solución que hasta hoy sostuvo el tribunal címero me parece acertado.-

⁴² Fallos: 320:1344.-

Asimismo, considero y comparto la opinión del distinguido autor Osvaldo Soler⁴³, en el sentido de que otorgarle a esta rama del Derecho absoluta autonomía dogmática lleva a la consecuencia de someterla al total aislamiento con relación a las otras ramas jurídicas, privándola de los virtuosos efectos de la enriquecedora complementación. Ya que se trata, pues, de justificar tal aislamiento o, en cambio, demostrar lo contrario en base a principios constitucionales que le pongan freno a una visión tan extrema en cuanto al alcance de la autonomía dogmática de esta disciplina jurídica. La cuestión relacionada con la prescripción extintiva o liberatoria, como señalamos al comienzo de nuestro análisis, está íntimamente relacionada con el alcance que cabe darle al Derecho Tributario como disciplina autónoma.-

En igual sentido, el citado autor, se expide en forma contraria a aceptar la autonomía dogmática con el alcance amplio que suele dársele al Derecho Tributario. Ya que sostiene que las leyes fiscales no deberían apartarse de los conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco. Con ello se apunta a evitar la inobservancia de los valores de universalidad y unidad del derecho. El derecho privado serviría, así, de elemento integrador de la norma tributaria, agregando que si se le diese a la uniformidad y unidad del derecho el carácter de principio implícito que emana del artículo 75°, inciso 12°, de la Constitución Nacional, sería ilegítima una ley tributaria que regule a un determinado instituto jurídico de un modo distinto a lo establecido por el Código Civil con relación al mismo.-

Así, los argumentos que fundamentan mi posición, es en el sentido de que debe adjudicarse al artículo 4027, inciso 3° preeminencia sobre cualquier disposición normativa contraria establecida en los Códigos Fiscales locales (Vgr. Es el caso del Código Tributario de la Provincia de Catamarca y del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires).

Para ello, advierto que la universalidad y unidad del derecho exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará patente en tanto se eviten las definiciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Conforme a ello, no existe las más de las veces razones prácticas que impongan la necesidad de definir de diferente manera un mismo instituto jurídico, pues al así hacerlo sin utilidad manifiesta, se desvirtúa la unidad que debe adjudicársele al derecho.-

Puesto que, autonomía no significa aislamiento, pues ninguna rama del derecho se basta a sí misma ni podría subsistir aisladamente. Ya que el derecho es uno sólo y todas las disciplinas jurídicas son partes interdependientes de un todo orgánico. El derecho tributario ofrece como elemento común caracterizador el hecho de referirse a una misma materia, la tributaria. El derecho aparece parcelado en razón de diferentes objetos, sin que por ello, deje de ser un todo orgánico. La legitimación de la fragmentación del ordenamiento jurídico se basa, precisamente, en que los criterios utilizados para individualizar sus parcelas son lógicamente compatibles y complementarios entre sí.-

Ya que el derecho civil como madre del derecho, se caracteriza no sólo por la especificidad de su objeto, sino por el papel histórico decisivo que ha asumido en lo referente a la conformación de la relación entre los hombres y a la inserción de la persona en un determinado tipo de organización social. De hecho, los Códigos civiles se han erigido en el siglo XIX en auténticas constituciones del cuerpo social, quedando plasmados en ellos, principios, anhelos e intereses profundamente sentidos, arraigados en la naturaleza humana, que se transformaron en valores que aún mantienen plena vigencia.-

⁴³ Cfr. SOLER, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario", 4° Ed., La Ley, 2011, p. 100 y sgts.-

Es por ello, que tanto el derecho tributario como el civil tienen su especificidad y autonomía propia, pero ello sin perjuicio de las ineludibles y fecundas conexiones que permiten su armónica integración en el mundo del derecho. Por todo ello, resulta necesario ponerle límites a una pretendida autonomía irrestricta del primero. Cuando el legislador dicta normas preceptivas de naturaleza tributaria debe actuar sabiamente respetando la organización jurídica existente, acomodando en la medida de lo necesario y posible esas disposiciones del derecho común dentro de la legislación fiscal, con el objeto de que ambas disciplinas colaboren entre sí, imponiéndose límites a la deformación del derecho común, civil y mercantil.-

Se debe tener presente que, el derecho tributario aglutina y sistematiza un conjunto de normas que permiten organizar al tributo como instituto jurídico pero, para ello, no necesita crear todas las normas que apuntan a tal objetivo, pues puede servirse de muchos preceptos que aparecen ubicados en otros sectores del ordenamiento jurídico y que pueden pasar a integrar el ordenamiento tributario en función del principio de universalidad y unidad del derecho. La parcelación del derecho sólo se justifica resaltando lo singular o específico, que integra la rama particular, pero manteniendo y respetando el fondo general, que históricamente se situó en el derecho civil, que es el soporte de todas las ramas jurídicas, sin excepción alguna.-

Desde este punto de vista ninguna rama puede erigirse, respecto de las demás, en definidora soberana de normas o principios. Tienen autonomía con relación a su objeto, más todas ellas están subsumidas subsidiariamente en un régimen común o general.

Así, Bielsa, citado por García Belsunce⁴⁴, sostuvo que: "En nuestro sistema federal, ..., la ley fiscal, que es administrativa y por lo tanto local, no puede alterar, directa ni indirectamente, disposiciones del Código Civil, alteraciones a las que son algo propensas las leyes fiscales. La ley civil la dicta el Congreso con carácter general de derecho común para toda la Nación (artículo 67, inciso 11º, Constitución Nacional). Las leyes administrativas y fiscales no pueden alterar la estructura legal civil". Para el autor de cita en segundo término, ello implicaría negar la autonomía del derecho tributario pues, atento a lo señalado por Bielsa, esta rama del derecho no puede alterar las disposiciones del Código Civil.-

Es por ello, que en opinión de García Belsunce, "en el orden nacional el planteamiento de la autonomía del derecho tributario no pasa del terreno científico o didáctico, sin alcances prácticos efectivos, ya que la ley tributaria dictada por el Congreso para toda la Nación integra la legislación nacional común y, como tal, puede modificar los códigos de fondo reservados a la competencia del Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 12º, de la Constitución nacional, según texto de 1994), como lo hace cualquier ley en otras materias propias de ellos."-

Se debe tener en cuenta que, la cuestión radica aquí, en la jerarquía de las normas tributarias y su relación con las que rigen al derecho privado. Desde este punto de vista (jerarquía de las normas), por estar las primeras en el mismo escalón normativo de las segundas, pueden alterar, en opinión de este autor, las disposiciones del Código Civil contradiciendo sus prescripciones. La discrepancia con el criterio autonomista desde el punto de vista dogmático, con el alcance que en general se le da a esta expresión, no se relaciona con la cuestión de la jerarquía normativa. La diferencia radica en el distinto grado de adhesión a la regla permisiva del apartamiento sin límites del derecho tributario respecto de los institutos del derecho privado ya que, debería imponérsele a dicho apartamiento, para justificarlo, la

⁴⁴ Op. Citado en nota anterior, pág. 32 y sig.-

frontera delimitada por la constatación de la insuficiencia de las figuras y definiciones del derecho privado para adaptarse así a las necesidades y fines fiscales.-

Ello, no quiere decir que, en determinadas circunstancias, la naturaleza del impuesto y los fines fiscales a los que se dirige, puede reclamar la necesidad de crear institutos tributarios distintos de los contenidos en el derecho privado. Pero ello es así, sólo si las de ese último son insuficientes para alcanzar tales fines. Lo que para ciertos Fiscos locales es una regla, para algunos es sólo una excepción. La convalidación plena de la regla permisiva del apartamiento sin límites de los institutos del derecho privado, puede derivar, sin utilidad manifiesta, en desbordes que violenten la unidad que debe primar en el derecho.-

Así, desde el punto de vista de la jerarquía de las normas tributarias y su relación con las que rigen al derecho privado, la cuestión de la autonomía ha transitado doctrinariamente un camino distinto si se observa el fenómeno con relación al derecho tributario provincial, que si se lo hace con respecto a la potestad nacional. En efecto, a este respecto ha de tenerse en cuenta que el artículo 75, inciso 12º de la Constitución Nacional, establece que corresponde al Congreso de la Nación dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social y que el artículo 31 del mismo plexo normativo dispone que las leyes dictadas por el Congreso son ley suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.-

En ese sentido, se ha dicho que las leyes tributarias provinciales que pretendan modificar instituciones y conceptos de la legislación de fondo bajo el amparo del ejercicio de los poderes que les están reservados, se encontrarían en pugna con lo preceptuado por las normas citadas, que consagran la uniformidad de aquella legislación a través de la atribución que se le confiere al poder central para dictar los códigos (artículo 75, inciso 12º, C.N.).-

En otras palabras, el derecho público provincial no debería apartarse de los institutos y de los conceptos del Código Civil y del de Comercio. Por el contrario, García Belsunce no admite la primacía de los artículos 75, inciso 12º, y 31 de la Constitución Nacional "por encima de las facultades tributarias de las provincias por el solo hecho de su interpretación literal o por ortodoxia en su aplicación". Sólo la acepta "como causal de inconstitucionalidad de las normas locales, si como consecuencia del apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva ... se diere la colisión entre ella y una ley irrazonable en su aplicación y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales".-

Sostiene el citado autor diciendo que: "Por razones constitucionales admito la autonomía del derecho tributario nacional sin restricciones, pero también por razones constitucionales limito la autonomía del derecho tributario provincial a la razonabilidad de sus normas, en tanto y en cuanto esa autonomía que le permite a los Estados Provinciales tener legislación tributaria con conceptos propios, distintos y separados del derecho privado, no resulte irrazonable y, por ende, violatoria de la Constitución nacional. Y asimismo se pregunta ¿Y qué es lo irrazonable?, sosteniendo que es "Todo aquello en que el medio empleado no se adecua al fin perseguido. En caso concreto, cuando una norma tributaria autónoma dictada en función de fines propios de la legislación tributaria local pueda distorsionar en forma irrazonable principios de la legislación de fondo (artículos 75, inciso 12º, y 31 de la Constitución nacional) que puedan afectar la unidad y la uniformidad de la legislación nacional, que es lo mismo que decir la unidad de la Nación".-

Es por ello, que la posición adoptada por García Belsunce con relación a la autonomía del derecho tributario provincial, parece tener cierta analogía con la perspectiva contraria a admitir la autonomía

dogmática sin restricciones, oponiendo a la potestad tributaria provincial el valladar de la "irrazonabilidad", entendida con el alcance transcrito en el párrafo anterior, es decir, que la legislación local no afecte la unidad y uniformidad de la legislación nacional.-

Repárese que, el Derecho tiene la característica de gestarse sobre la base de la certeza y del orden en la vida social para lo cual el principio de legalidad viene a constituirse en el instrumento fundamental, por cuyo imperio el sistema jurídico sobre tal base no puede ser contradictorio. De ello, se deduce que el principio de no contradicción es una verdadera y propia regla jurídica contenida implícitamente en todo el ordenamiento jurídico. La coherencia es una virtud jurídica que le otorga validez al derecho positivo. La universalidad, unidad y uniformidad del derecho es un principio fundamental que no debe resultar perturbado por los fiscos provinciales.

Ello es así, no sólo por interpretación literal de los artículos 75, inciso 12º, y 31 de la Constitución Nacional, o por ortodoxia, sino por aplicación de los principios que implícitamente emergen de tales normas y de la concepción universalista y unitaria del derecho que debe campear en el territorio nacional por imperio de las mismas, que exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Y ello sin importar que una disciplina jurídica pertenezca al Derecho Público, tal el caso del Derecho Tributario y la otra al Derecho Privado, pues la concepción universalista y unitaria del derecho abarca a todas las ramas del derecho sin excepción. En efecto, de admitirse la división tajante entre Derecho Público y Derecho Privado no tendría sentido reconocer la existencia del principio de universalidad y unidad del Derecho como postulado de rango constitucional.-

Así, en materia de prescripción el Código Civil ha fijado pautas que considera razonables en cuanto a ponerle límites por el mero transcurso del tiempo al ejercicio de los derechos de los acreedores para cobrar sus acreencias, y aunque el mandato está expresado en una ley que rige relaciones civiles no se advierte razón alguna que impida que el mismo no deba ser aplicado en aquellas relaciones en las que el Estado sea parte. De acuerdo con la concepción moderna que derivó en el Estado de Derecho, la relación jurídica que une al Estado con los particulares no está dominada por la idea de Poder sino por la del Derecho.-

En dicho contexto, la obligación tributaria tiene la misma naturaleza jurídica que cualquier obligación reglamentada por el Código Civil. Admitir que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen facultades para apartarse de las pautas establecidas por dicho Código implicaría reconocerle a las mismas una potestad que sólo ostentan en cuanto a su facultad de crear tributos y con las limitaciones constitucionales correspondientes. Al sancionarse la ley creadora del tributo se desvanece la idea de Poder para adquirir plena virtualidad la relación igualitaria entre el Estado y los particulares en el marco del Derecho.-

Tal como la Suprema Corte Nacional lo señala en el fallo "Filcrosa S.A", en el sistema jurídico argentino, las obligaciones impositivas no son otra cosa que obligaciones ex lege. De poco valdría caracterizarlas como obligaciones ex lege "de derecho público", en virtud de que la ley que las impone protege un interés público, en vez de un interés individual. Ese argumento ya fue contestado por Berliri, en los siguientes términos, al decir que: "si bien la diversidad del interés en virtud del cual el legislador dispone que, al realizarse determinado supuesto, Ticio debe pagar un impuesto con relación al interés considerado al disponer que, si se produce otro supuesto, Ticio debe alimentos a Cayo, influye sobre la naturaleza de la obligación, no se comprende al menos como necesidad lógica que tal diversidad influya también sobre la estructura de ambas obligaciones. Si tuviera que admitirse que la diversidad del interés tutelado por el legislador debe reflejarse necesariamente en la estructura de los medios de que éste se

sirve...tendría igualmente que admitirse que la notificación de una citación entre dos particulares es diferente a la notificación de una citación entre un particular y la administración financiera"⁴⁵.-

Con similar razonamiento Giannini destaca que: "...puede llegarse por tanto a la conclusión de que la deuda impositiva no es solo afín a la obligación del Derecho Civil, sino que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria de derecho público. Esta idea se relaciona con otra, según la cual la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado es una distinción instrumental, es decir, de medios y de institutos jurídicos, por lo que puede afirmarse, sin violentar la lógica, que la deuda impositiva constituye siempre, a pesar de formar parte de una relación que en su conjunto y en algunas de sus manifestaciones pertenece al Derecho Público, una obligación conforme al esquema tradicional del Derecho Privado"⁴⁶. Como explica dicho autor, la potestad financiera del Estado no se manifiesta en la estructura de relación crediticia nacida de la obligación tributaria, sino tan sólo en la emanación de la ley que la origina.-

A mayor abundamiento, en el fondo de las prescripciones del inciso 12º, del artículo 75 de la Constitución Nacional, subyace una garantía implícita que puede asimilarse a la universalidad, unidad y uniformidad del derecho aplicable en todo el territorio nacional que, como principio rector en materia normativa, debe ser respetado por el legislador.-

Por ello, de acuerdo con la universalidad, unidad y uniformidad del derecho como principio implícito contenido en el inciso 12º, mencionado, las provincias no podrían fijar términos de prescripción distintos a los establecidos por el Código Civil, pues ello significaría menoscabar tal principio pues, en tal caso, coexistirían dos normas jurídicas que definirán con distinto alcance un mismo instituto jurídico, el cual ya ha sido regulado por la legislación de fondo.-

En resumen, con relación a este punto, y conforme a los fundamentos expuestos, las provincias no podrían alterar los conceptos de instituciones de los Códigos de fondo. La Nación podría alterarlos, pero siempre que el cambio no de lugar a la coexistencia de diferentes conceptualizaciones sobre un mismo hecho jurídico; en tal caso, prevalecería la norma legal sancionada en último término, perdiendo virtualidad jurídica la anterior. Tanto las provincias cuanto la Nación podrían crear institutos tributarios con fundamento en que el derecho privado no los contemplan.-

Ya que el reconocimiento de la necesidad de leyes escritas que sometiesen los derechos individuales a la arbitrariedad de los gobernantes, en el Estado constitucional, se inscribe en un escenario en el cual el Estado está subordinado a ciertos límites, los cuales surgen explícita o implícitamente de la propia Constitución. La certeza es un valor entendido y la incertidumbre atenta contra la seguridad jurídica.-

Pues, no se trata solo de admitir que el derecho tributario puede nutrirse de la contribución del derecho privado, sino de fijar un límite al apartamiento de sus normas, con el objeto de establecer el criterio de que el primero debe utilizar las definiciones de este último cuando ellas resulten suficientes para alcanzar los objetivos fiscales.

⁴⁵ Cfr. Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964. Vol. II, pág. 151.

⁴⁶ Cfr. Giannini, Achille Donato. "Instituciones del Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, n° 33, pág. 91.

El Estado tiene asignadas amplias facultades, recortadas por los preceptos constitucionales, para controlar el correcto cumplimiento que los administrados hagan de las obligaciones tributarias a su cargo.-

Ya que como sostiene Soler⁴⁷, Esas facultades constituyen, al mismo tiempo, deberes para los organismos fiscales que les imponen la obligación de realizar las tareas necesarias de verificación para las cuales han sido creados. En razón de ello, no puede justificarse que se le otorgue a los fiscos locales el privilegio de extender el plazo para ejercer el derecho de exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación tributaria, pues con ello se estaría convalidando el criterio de la supremacía del poder público sobre los particulares en una materia gobernada por la justa e igualitaria relación jurídica que emana del nacimiento de la obligación tributaria, en la cual no prevalece la idea de Poder y si, en cambio, la idea del Derecho.

III.- Facultades de los Estados Provinciales. Jurisprudencia.-

Es inveterada doctrina de nuestro más Alto Tribunal que “de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75)⁴⁸. En igual sentido y dentro de este contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5º y 123)”⁴⁹.-

Así, ha dicho el Maximo Tribunal que la regulación de la prescripción liberatoria es competencia exclusiva de la Nación, por lo cual, tanto las provincias como los municipios deben ajustarse a las disposiciones del Código Civil. El desconocimiento de tales normas, por parte de las jurisdicciones locales, implica una cuestión federal, toda vez que conlleva, según su punto de vista, un apartamiento de lo dispuesto por los Arts. 75 inc. 12 y 126 de la Constitución Nacional⁵⁰.

Repárese, que la C.S.J.N., en el Leading Case: “Municipalidad de Avellaneda s/ Incidente de Verificación en Filcrosa S.A. s/ Quiebra” ha consagrado, que “Toda vez que la Provincias resignaron a favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción, no corresponde ni a ellas ni a los municipios, dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de Fondo establecen al respecto, pues al haber atribuido a la Nación dicha Facultad han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que la contradigan”.-

Asimismo, sostuvo categóricamente, que: “Son invalidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materia de derecho

⁴⁷Cfr. SOLER, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario", 4º Ed., La Ley, 2011, p. 100 y sgts.

⁴⁸ Cfr. Fallos: 304:1186, entre otros.

⁴⁹ Cfr. Fallos: 320:619, cons. 7º.-

⁵⁰ (Cfr. CSJN., in re: “Municipalidad de Avellaneda s/ Incidente de Verificación en Filcrosa S.A. s/ Quiebra”. 30/09/2003).-

público local". Resaltamos esta última parte de lo dicho por la CSJN., pues será materia de análisis en abordar la cuestión de la prescripción de las multas en punto pertinente de la presente.-

Si bien en el citado fallo, el Tribunal Cimero se expidió con respecto al instituto de la prescripción aplicable en el caso en cuestión a la materia tributaria, declarando la Inconstitucionalidad de la Ordenanza de la Municipalidad de Avellaneda por consagrar un plazo de prescripción mayor al previsto en el Art. 4027 inc. 3 Del Código Civil, la novedad del fallo es que claramente se refiere a la imposibilidad por parte de las provincias de dictar normas referentes al instituto de la prescripción legislando de modo diferente dicho instituto al código civil, puesto que el mismo resulta una materia de fondo y por ende sujeto a las disposiciones del derogado Código Velezano, aun cuando se trate de regulaciones referentes a materia de Derecho Público Local.-

Puesto que, claramente lo ha expuesto el Máximo Tribunal de la Nación en el precedente de cita, al decir que: "La regulación del instituto de la prescripción liberatoria es competencia exclusiva de la Nación, por lo cual tanto las provincias como los municipios deben ajustarse a las disposiciones del Código Civil en la materia. El desconocimiento de tales normas, por parte de las jurisdicciones locales, implica una cuestión federal, toda vez que conlleva, según su punto de vista, un apartamiento de lo dispuesto por los Arts. 75 inc 12 y 126 de la Carta Magna".-

Recordando, el tribunal cimero con respecto a las actuaciones administrativas, dijo que: "Las normas de índole local... no pueden alterar las normas comunes nacionales que regulan la prescripción de las acciones y por tal fundamento, esta Corte ha juzgado desde antaño que las actuaciones administrativas no suspenden ni interrumpen la prescripción; y ello aunque se trate de las que debieron preceder a la demanda judicial⁵¹".-

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de La Provincia de Santa Fe, in re: "Comisión de Fomento de Santa Isabel c/ Litoral Gas S.A. y ot. 13/11/2007, ha dicho que: "El criterio de la mayoría del máximo Tribunal Nacional en "Filcrosa" en el sentido de que del texto del Art. 75 inc. 12 de la C.N., deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza fue ratificado en pronunciamientos posteriores en los que la Corte Nacional sostuvo que "las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto por el Código Civil son inválidas... inclusive cuando se trata de regulaciones concernientes a materia de derecho público ⁵²", coincidiendo de esta manera el Tribunal de la Provincia de Santa Fe con la doctrina de la Corte Federal.-

En igual sentido, siguiendo con este criterio, La Corte de Justicia de la Provincia de Tucumán ha señalado que: "La Corte Suprema de la Nación privilegia la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, en la inteligencia de que en la materia (de la prescripción), resulta exclusiva de la legislación nacional, ejecutada aquella mediante el dictado del Código Civil y de Comercio –fondo común del derecho- no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por las leyes sustantivas dictadas por el Congreso⁵³".

⁵¹ Fallos 173:289; 182:360; 187:216; 189:256; 224:39;277:373.

⁵² "Barreyro, Bernarda Ramona v. Municipalidad de Posadas. 29/06/2004. Fallos 327:2631 y Verdini Edgardo Ulises v. Instituto de Seguridad Social de Neuquén. 19/08/2004. Fallos 327:3187".

⁵³ Conforme Fallo 176:115 y elenco jurisprudencial en idéntica línea: Fallos 119:147; 161:397; 168:403; 196:296; 175:300; 178:9; 180:196; 183:143; 188:403; 190:142; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 205:200; 215:5;

Para continuar sosteniendo dicho tribunal que: "... el inciso 12 confiere al Congreso Nacional la atribución para el dictado de la legislación de fondo, lo que determina que los ordenamientos de niveles inferiores no pueden dictar normas en materia tributaria que pudieran contraponerse a tales regulaciones de modo de desarticular la unidad nacional de legislación sustantiva"⁵⁴.-

Así, y en igual sentido, nuestra Corte de Justicia de la Provincia de Catamarca, en el caso testigo: "Estado Provincial c/ Olivares Mediterráneos S.A. s/ Ejecución Fiscal s/ Recurso de Casación"⁵⁵, siguiendo la Doctrina consagrada por la C.S.J.N., en el Fallo "Filcrosa", declaro la inconstitucionalidad de los Arts. 83 y 85 del Código Tributario Provincial haciendo lugar a la excepción de prescripción interpuesta para los impuestos y periodos específicamente establecidos en tal decisorio.-

De esta manera, nuestro tribunal local adhirió a la Doctrina sentada por la C.S.J.N., y con Cita de Edgardo López Herrera recordó, que: "... esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que justifica que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el Art. 75 inc. 12, este no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que dentro de ese marco, establecerá también un régimen destinado a comprender las generalidades de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía"⁵⁶.

No cabe duda alguna, que la doctrina consagrada por la C.S.J.N., y nuestro tribunal provincial, resulta extensivo y de plena aplicación al caso en cuestión, puesto que la materia tributaria, constituye derecho público local, con lo cual las provincias y municipios so pretexto de resguardar los recursos de la hacienda pública, presupuesto y finanzas del Estado, no pueden limitar los derechos de los contribuyentes extendiendo los plazos de prescripción para la acción tendiente al cobro de tributos y multas mas allá de los consagrados por los códigos federales de fondo, vulnerando con ello flagrantemente derechos de los ciudadanos, por legislar normas que imponen plazos de prescripción diferentes y contrarios a los impuestos por el Código Velezano y Código Penal en el caso de multas, materias que resultan de competencia exclusiva del honorable Congreso de la Nación conforme lo prescripto por los Arts. 75 inc. 12, 31 y 126 de la Ley Fundamental.-

IV.- Facultades Delegadas al Gobierno Federal.-

Al respecto, cabe tener presente que, el Federalismo Argentino adoptado en el Artículo 1 de nuestra Ley Fundamental prevé la coexistencia de distintos órdenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas, tributarias propias y concurrentes, que se rigen por el principio sentado en el Art. 121 de la C.N., en virtud del cual las Provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación por medio de la Constitución Nacional.-

En consecuencia, las Provincias delegaron a la Nación las competencias tributarias que se encuentran expresadas en los Arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, entre otros de la Carta Magna resultando dichas potestades

217:189; 222:587; 232:482; 235:571; 296:379; 282:20; 293:427. Doctrina Conforme Villegas Hector B. "La Legislación Impositiva y el Derecho Privado. Le Ley . L. 870 y Enrique Bulit Goñi, La Ley 67/-73. Enero 1996. P. 39.

⁵⁴ Cfr. CSJT. Sentencia N° 870 del 28/10/97. Sent. N° 643/98, publicado en LLNOA 2005 noviembre, 1333.-

⁵⁵ Corte N° 20/08 Estado Provincial c/ Olivares Mediterráneos S.A. s/ Ejecución Fiscal s/ Recurso de Casación. 14/09/2009.

⁵⁶ Tratado de la Prescripción Liberatoria. Edgardo López Herrera. Pag. 66/67.

expresas y delimitadas pero que por el Art. 31 de la C.N., constituyen normas supremas respecto a los órdenes provinciales.-

Se debe tener en cuenta, que desde la perspectiva del Derecho Civil que, como derecho común en los términos del Art. 75 inc. 12 de la C.N., impone que las normas sobre prescripción de las obligaciones reglada en el Código Velezano rijan para todas las provincias por igual incluyendo las manifestaciones de su poder tributario. Pero por otro lado, también cabe tener presente la perspectiva del Derecho Público que incluye las ramas del ámbito administrativo y tributario como derecho local, reservado por las provincias, que conlleva a que la potestad tributaria provincial incluya la de dictar normas sobre prescripción de tributos provinciales.-

Repárese, que la autonomía provincial, presupuesto del federalismo, se pone de manifiesto en la posibilidad que tiene cada provincia de dictarse su propia constitución conforme Arts. 5 y 123 de la Ley Fundamental, de darse sus propias instituciones locales, regirse por ellas y de elegir sus propias autoridades sin intervención del Gobierno Federal (Art. 122 de C.N.).-

Por ende, de conformidad a nuestro régimen federal, las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias normas fundamentales, con independencia del Gobierno Federal pero cumpliendo con las condiciones impuestas por la Constitución Nacional (Arts. 5 y 123) la cual ha limitado el poder constituyente originario de las provincias.-

Así, en el Federalismo Argentino el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución Nacional. Conforme con el Art. 121, el gobierno federal ostenta potestades limitadas, pues solo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental, mientras que estas tienen poderes tributarios amplios, con la sola excepción de las que fueron entregados al gobierno federal, es decir, los denominados "poderes delegados".-

Ahora bien, con respecto a los municipios, su potestad tributaria no está prevista expresamente en la Constitución Nacional pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado (art. 5 C.N.) y de su autonomía (art. 123). La consagración de la autonomía municipal en el Art. 123, no transforma a los municipios en protagonistas directos de nuestro federalismo, sino que viene a reforzar la presencia de estos entes en la relación federal, pero necesariamente a través de las provincias que conforman. Por ello, es que los municipios no aparecen en la distribución de competencias tributarias que encontramos en la Ley Fundamental, sin perjuicio de ello, las provincias en el ejercicio de sus competencias no podrán dejar de tener presente a las comunidades locales, asegurándoles un mínimo de autonomía en el ámbito económico-financiero, indispensables para hacer realidad los demás ámbitos⁵⁷.-

Ello supone que tanto las provincias como los municipios, en sus respectivos códigos fiscales, ejercen sus potestades tributarias propias y crean obligaciones tributarias con los límites constitucionales y

⁵⁷ Entre otros Enrique Bulit Goñi (coordinador), Derecho Tributario Provincial y Municipal, Ad Hoc. Bs.As.2002, del mismo autor Constitución Nacional y Tributación Local, Ad Hoc. Bs.As. 2009; también María Gabriela Abalos, Municipio y Poder Tributario Local. Analisis Doctrinario y jurisprudencial. Derecho Tributario Nacional, Provincias y Municipal. Ad Hoc. Bs.As. 2007; Horacio García Belsunce (Director), Tratado de Tributación, Ts. I y II. Ad Hoc. Bs.As. 2003; Juan Manuel Álvarez Echague (Director), Tributación Local Provincial y Municipal, ts. I y II, Ad Hoc. Bs. As. 2010, entre otros.-

legales vigentes⁵⁸. Ello así fija los aspectos configurativos de tales obligaciones desde la determinación, sujetos, hechos imponible, etc., hasta los modos de extinción de las obligaciones que, en general se estructuran a partir del pago, la compensación y la prescripción.-

No obstante, resulta interesante la opinión del maestro Giuliani Fonrouge quien afirma que el transcurso del tiempo ha modificado en cierta medida el panorama de la Constitución, ya que los poderes del gobierno federal se han ampliado por exigencias de la complejidad del mundo moderno, apelándose a las denominadas “facultades implícitas” aparte de las nuevas modalidades surgidas de las leyes contratos sobre unificación de impuestos que han conducido, en la práctica, a dilatar el poder tributario nacional, y también por la regulación del comercio internacional e interprovincial, aspectos todos que han llevado a un gobierno federal de amplios poderes⁵⁹.-

Asimismo, ha expresado dicho autor que así como en la Argentina no hay derecho o poderes ilimitados, el poder tributario no escapa a ello. El que corresponde a las provincias reconoce las limitaciones derivadas del Art. 126 de la Constitución y de las cláusulas que han conferido a la Nación poderes para afianzar la Unidad Nacional y para realizar fines de interés colectivo, y en tal sentido, tratándose de facultades conferidas por la Constitución al Gobierno Nacional, el Congreso no puede devolverlas a las provincias porque, de lo contrario, quedaría librado a su voluntad destruir el sistema federal de gobierno tal como lo establecieron los constituyentes⁶⁰.-

En este sentido, la doctrina de la C.S.JN., ha afirmado que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del Art. 108 – actual 126 – de la Constitución Nacional⁶¹; siendo la creación de tributos en todas sus especies, la elección de hechos imponible como hipótesis de incidencia tributaria y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, de modo tal que el criterio de oportunidad o de acierto con que la ejercen no es cuestión revisable por cualquier otro poder⁶², ya que es esencial a la autonomía de las provincias, la facultad de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña⁶³.-

Ello ha llevado a algunos a sostener que, si las provincias dentro de sus poderes reservados, pueden crear contribuciones, resulta obvio que puedan reglar las formas de extinción de las obligaciones tributarias, por medio del pago, compensación, prescripción, confusión, quita, remisión, etc., o prever la cancelación de las obligaciones tributarias por otros medios. Opinión que no compartimos.-

⁵⁸ Maria Gabriela Avalos. “Limites a las Potestades Tributarias municipales en el Federalismo Argentino: aspectos constitucionales y legales”. En Juan Manuel Álvarez Echague (Director). *Tributación Local provincial y municipal*, t.I. ad Hoc. Bs.As.. 2010. Pag. 23/47.-

⁵⁹ Carlos Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. T.I. 5ª. Ed. Depalma. 1993. P. 303.-

⁶⁰ Carlos Giuliani Fonrouge. obra citada. Pag. 302. Cita los siguientes fallos sobre este punto: CSJN 3/6/1966, Kleinman de Bauman, en fallos: 265:15. Id. 4/12/1967 “Martínez y Esquivel” en fallos: 269:313. La Ley 129-165. “impuestos”. XXVI. 1968. P. 132, con nota: “compañía argentina de teléfonos”, en fallos 268:306, etc.-

⁶¹ CSJN. Fallos 7:373.

⁶² CSJN. Fallos 51:350; 105:273; 114:262; 137:212; 150:419; 174:353, entre otros.-

⁶³ CSJN. Fallos 114:282.-

Así, el tribunal cimero ha dicho en la causa “Lorenzo Larralde”⁶⁴ que es excesiva la doctrina según la cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una Ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos en su jurisdicción. Tal pretensión importa hacer de dicho código, solo concerniente a las relaciones privadas, un derecho supletorio del Derecho Público Financiero, en el caso y limitar el federalismo de la constitución con el unitarismo del Código Civil. Esto es inaceptable como doctrina general: solo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho rige también en el campo del Derecho Público.-

De esa manera, la delegación hecha por las provincias en la nación para dictar los códigos de fondo no importo limitar facultades de derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la nación. Ello solo tuvo por objeto establecer un régimen uniforme en materia de derecho privado.-

Por último, en otros casos, el Tribunal Cimero considero que las disposiciones del Código Civil referido a la materia de obligaciones resulta comprensiva tanto de relaciones de derecho privado como público, por lo cual la legislación provincial no puede pretender apartarse de sus previsiones. Así en materia de emergencia económica o consolidación de deudas del Estado, el legislador provincial no puede apartarse de la legislación nacional, estableciendo plazos más extensos de pago de las obligaciones consolidadas⁶⁵ o pretendiendo sustraer su patrimonio de la acción de los acreedores⁶⁶ contrariando los derechos y garantías que acuerda la Ley civil, pues las relaciones entre acreedor y deudor son de la exclusiva competencia del Congreso de la Nación.-

CAPITULO II

V.- El Régimen de Prescripción en Materia Tributaria.-

Con respecto a esta temática existen diferentes doctrinarias respecto a si las normas del Código Civil referidas a las obligaciones se aplican a todas ellas incluidas las tributarias o no, existiendo posiciones antagónicas que se califican como la privatista o civilista versus la publicista, cuyos principales postulados pasamos a exponer para una mejor comprensión del *thema decidendum*.-

Con relación a la primera posición a la que se denomina “privatista o civilista” afirma que el régimen de la propiedad privada está contenido en el Código Velezano en virtud de lo prescripto por el Art. 75 inc. 12 de la C.N., y que dicho corpus extiende o proyecta su capacidad reguladora a las deudas tributarias y en particular a su plazo de prescripción. Así, por más que las normas de cada provincia, relativas a impuestos provinciales, determinen lapsos más prolongados de extinción de obligaciones, prevalece la necesaria uniformidad que suministra el Código Civil en la materia.-

En efecto, del texto expreso del Art. 75 inc. 12 de la C.N., surge que esta limita a las provincias a la hora de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza.-

⁶⁴ CSJn. 2/3/1959 “Larralde Lorenzo s/ demanda de inconstitucionalidad”. Fallos 243:98.-

⁶⁵ CSJN 24/3/1992 “Provincia de Santiago del Estero c/ YPF. La Ley 1992. C-431.-

⁶⁶ CSJN. 15/12/1998 “Provincia del Neuquen c/ Estado Nacional”. DJ. 1999-2.301.-

En consecuencia, ello conlleva la idea de sostener que ningún código fiscal provincial o municipal debería regular los modos de extinción de las obligaciones tributarias, no solamente la prescripción sino también el pago y la compensación, para dar cabida a la aplicación lisa y llana de las normas civiles.-

Esta posición se basa en que la prescripción es un instituto de orden público creado para dar estabilidad y firmeza a los actos y negocios, sin distinciones, ostentando dos elementos fundamentales: la inacción de quien puede reclamar y el transcurso del tiempo. Aspectos estos que, considerando no solo la utilidad social de este instituto sino su regulación propia de la legislación común, no pueden quedar librados a tantas normas e interpretaciones como jurisdicciones puedan y deban intervenir en el conflicto entre un acreedor y su deudor⁶⁷.-

En tal sentido, la Corte Suprema ha dicho que no basta apelar a la autonomía del Decreto Tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo (...) uniformidad que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes reservados⁶⁸.-

En consecuencia, con las previsiones del Código Civil, toda acción personal por deuda exigible prescribe a los diez años, salvo que exista una disposición especial que prevea un plazo de prescripción distinto (art. 4023 del Código Civil), como sucede con las obligaciones periódicas para las cuales el Código Civil ha previsto una prescripción de cinco años (Art. 4027 inc. 3 del Código Civil). En la norma general de prescripción de diez años quedaría incluida, por ejemplo, la acción de repetición de las sumas pagadas al Fisco por error o sin causa, mientras que los ingresos brutos y otros impuestos provinciales periódicos quedarían alcanzados con la prescripción de cinco años del Código Civil. Además el Código Velezano dispone que la prescripción nace desde la fecha del título de la obligación (Art. 3956 del C.C.)-.

Entonces esta postura sostiene que los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional de fondo, consecuentemente, no cabe a las provincias – ni a los municipios – dictar leyes incompatibles con lo que esa legislación común establezca. Además, la facultad del Congreso de la Nación de dictar los Códigos de Fondo (Art. 75 inc. 12 C.N.) comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los distintos modos de extinción de las obligaciones.-

Del otro lado, se encuentran quienes integran la postura que se denomina “publicista” que entienden que la obligación tributaria provincial se rige por normas y principios del Derecho Público Local, ya que conforme a la regla de distribución de competencias en el federalismo argentino, cada legislatura provincial al crear tributos también puede fijar un plazo de prescripción que puede o no coincidir con el estipulado en la legislación civil.-

En esta tesis se basan o defienden las potestades provinciales, y se interpreta que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso Nacional no ha sido absoluta, y dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí que esa facultad comprende también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria. De esta forma el Derecho Público Provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, la prescripción liberatoria de los tributos se rige por la norma local. Se basa

⁶⁷ José Pablo Descalzi. “Prescripción de Tributos Locales en la Corte”. En DJ. 19/5/2010. 1308.-

⁶⁸ CSJN in re “Martínez y Esquivel, Dora R. y otros c/ Provincia de la Pampa” de 1967 (fallos 269:373 considerando 7) también en “Verdini” de 2004 (fallos 327:3187).-

esta posición en el reconocimiento de la autonomía del Derecho Tributario, tal como lo han sostenido García Belsunce⁶⁹, Dino Jarach⁷⁰, Villegas⁷¹ y Casas⁷², entre otros.-

En este caso, García Belsunce ha dicho que “la uniformidad o unidad de la legislación nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, no está amenazada porque la legislación tributaria provincial pueda apartarse de la legislación de fondo si de ella no surge una violación evidente de las declaraciones, derechos y garantías constitucionales⁷³”.

No obstante, también resulta importante la opinión de Spisso⁷⁴, quien remitiéndose a García Belsunce, sostiene que el Derecho Tributario tiene autonomía porque las instituciones que integran el Derecho Tributario tienen naturaleza propia que deriva del poder tributario; las relaciones que vinculan al fisco con los contribuyentes son de Derecho Público⁷⁵; la fuente de las obligaciones en Derecho Civil y en Derecho Tributario es distinta, la voluntad de las partes o la Ley en el primero y el poder coactivo del Estado en el segundo; las normas de Derecho Civil y de Derecho Tributario actúan frecuentemente en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos⁷⁶; las figuras del Derecho Civil actúan en las relaciones de las personas entre sí o con terceros, en tanto que los principios del derecho fiscal rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, lo que quiere decir que aquellas y estos imperan en zonas que no son necesariamente subordinables las unas a las otras⁷⁷; el derecho tributario no se atiene a los conceptos del derecho privado, las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil y viceversa⁷⁸; en caso de silencio de la Ley Tributaria no hay que recurrir necesariamente a los Principios del Derecho Privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a los de aquella.

Por otra parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa de Tributación Conjunta OEA-BID del año 1967, redactado por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gómez de Sousa (Brasil) y Ramón Valdez Costa (Uruguay), consigno en la “Exposición de Motivos: análisis del Articulado”, que: “como consecuencia del principio de la autonomía del derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos y oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo en primer término a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el

⁶⁹ Horacio García Belsunce. Temas de Derecho Tributario. Abeledo Perrot. P. 27 y ss. La autonomía del Derecho Tributario (a cuarenta años de mi primera clase universitaria). Depalma. 1996.-

⁷⁰ Dino Jarach. Curso Superior de Derecho Tributario. T.I. P. 7. 1º Ed. Buenos Aires. 1957.-

⁷¹ Héctor Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit. Pags. 124/131.-

⁷² Jose Osvaldo Casas. Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina. T. XIII. P. 293, en doctrina tributario errear.-

⁷³ Horacio García Belsunce. La autonomía del Derecho Tributario frente a la legislación tributaria provincial. Ed. 87-895.-

⁷⁴ Rodolfo Spisso. Proyección de los Códigos Nacionales sobre el Derecho Tributario Provincial. En LL. 3/6/2009, 6.-

⁷⁵ CSJN. 11/12/1990. “OSN. C. Aquilino Colombo s/ ejecución fiscal”. ED. 140-737.

⁷⁶ CSJN. Fallos 251:379, considerando 14.-

⁷⁷ CSJN. Fallos 211:1254.-

⁷⁸ CSJN. Fallos 160:114; 166:3838; 198:154; 203:161; 205:576.-

intérprete puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, si necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el Derecho tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario.-

En consecuencia y conforme esta posición la prescripción de los tributos provinciales y municipales debe ser regulada por las respectivas legislaciones locales, en virtud de constituir materia reservada al Estado Provincial (Cfr. Arts. 121 y 126 C.N.), de ahí que las normas del Código Civil regulan la prescripción de los tributos provinciales y municipales solo en aquellos casos en que las disposiciones locales remitan a ellas.-

VI.- Jurisprudencia Mayoritaria de la C.S.J.N. Tesis Civilista.-

Con respecto a la doctrina judicial mayoritaria de nuestro Máximo Tribunal de la República, corresponde analizar sintéticamente y tener en cuenta los pronunciamientos más importantes que representan y sienta la postura mayoritaria de tinte civilista aunque con ciertos matices y los determinantes votos en disidencia de sus respectivos miembros.-

Ante todo, corresponde tener presente la causa “Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, Aquilino” (11/12/1990) donde el máximo tribunal resolvió que dado que el Art. 59 de la Ley 11683 (T.O. 1978), adopto como principio la prescripción quinquenal, coincidiendo el plazo allí fijado con el que en derecho privado comprende todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (Art. 4027 inc. 3 del Código Civil), la aplicación de igual plazo a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado. Tales consideraciones fueron reiteradas en la causa “Sandoval, Héctor c/ Provincia de Neuquén”⁷⁹ (1997), entre otras.-

Posteriormente en el caso testigo in re “Filcrosa” (30/09/2003) se sienta una posición mayoritaria y una interesante disidencia – que luego va tener incidencia e impacto en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que ya se tratara -, siendo el precedente más importante hasta el momento puesto que la misma Corte Suprema lo utiliza como *leading case* para resolver causas similares.-

Cabe tener presente que dicho caso tuvo su origen en la pretensión, en el concurso de Filcrosa S.A., de un crédito perteneciente a la Municipalidad de Avellaneda. La sentencia de la Sala E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, confirmó lo resuelto por el Juez Aquo en cuanto verifico el crédito municipal aplicando la prescripción decenal, rechazo la defensa de la prescripción opuesta por la sindicatura de la quiebra de Filcrosa S.A. Para así decidir, estimo que era jurisprudencia de esa sala que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso Nacional no había sido absoluta y que, dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí, coligió que esa facultad englobaba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. Concluyo en que el derecho público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, que la prescripción liberatoria de los tributos aquí cuestionados se rige por la norma local.-

Así, la Alzada sostuvo que en cuanto a la prescripción de los tributos locales, rige lo dispuesto por las normas provinciales y municipales, sin que resulte aplicable lo normado en el Art. 4027 inc. 3 del Código

⁷⁹ Fallos 320:1344. Considerando 6 y 7.-

Civil, ya que la reglamentación relativa a impuestos locales es una facultad privativa de las provincias – y de sus comunas -, no delegada al Estado Nacional.-

Contra dicho pronunciamiento se articuló el remedio extraordinario federal, el que fue denegado, motivando el recurso de hecho deducido por el síndico en la causa “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de crédito de Municipalidad de Avellaneda”.-

En opinión del Procurador, correspondía hacer lugar al recurso de hecho deducido, declarar procedente el remedio federal, y revocar la sentencia, sosteniendo que la solución propuesta concordaba con los principios que fundan el establecimiento de un plazo de prescripción más corto para los créditos de devengamiento periódico, puesto que tiende a evitar que la desidia del acreedor ocasione al deudor trastornos en su economía, al acumularse un crecido número de cuotas al cabo del tiempo, sin que se advierta la imposibilidad de la comuna de obrar “con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de cinco años, ya bastante prolongado, puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser actualizados en el momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover las acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses”.-

En este sentido, por mayoría – y con la disidencia de Petracchi y Maqueda -, el Máximo Tribunal advirtió que no es hecho controvertido que es facultad no delegada por las provincias al gobierno nacional la de establecer los tributos cuya verificación fue reclamada en autos. La cuestión litigiosa en cambio, consiste en dilucidar si esa facultad incluye la de fijar la prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta corresponde al gobierno nacional en razón de lo prescripto por el Art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.-

De esta manera, recordó el Tribunal Címero que esa cuestión ya había sido resuelta por esa Corte en varias oportunidades, en las que declaró que legislación provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto por el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecían de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo.-

En consecuencia, en este voto mayoritario se señaló que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado Art. 75 inc. 12, este no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, establecerá también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.-

Agregándose que debe tenerse presente que del texto expreso del citado Art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nacional definidos y expresos. Se sustenta así en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones del Art. 31, que impone a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el congreso Nacional en ejecución de aquellos que si lo han sido.-

Por su parte, el voto en minoría de Petracchi y Maqueda se funda en que debe compararse el plazo de prescripción que establece la normativa local, frente al que regula la nación en materia de tasas o impuestos, y en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local no supere

el establecido por la Nación para el cobro de las tasas nacionales, no resulta posible considerar que la provincia ha violentado el deber de adecuarse a la legislación uniforme que le impone el Art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, ya que si la Nación ha entendido necesario modificar o precisar el plazo de prescripción previsto en los códigos de fondo, elementales razones de igualdad impiden exigir a los Estados provinciales un comportamiento distinto (considerandos 14 a 16).-

De esta forma, la Corte Suprema en voto mayoritario convalido la tesis civilista, por cuanto la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta.-

Así, de esta manera, desde este pronunciamiento a la actualidad las administraciones tributarias locales promovieron la adaptación de los Códigos y Ordenanzas fiscales a este paradigma. Mientras tanto la jurisprudencia de los tribunales inferiores han sido fluctuante, algunos superiores Tribunales de las provincias se fueron enrolando en esta línea jurisprudencial (el caso de Catamarca, Tucumán, entre otros) y otros, como el de Mendoza, ha adoptado una posición intermedia.-

Posteriormente, el Tribunal Cimero tuvo oportunidad de resolver el caso “Provincia del Neuquén c/ Fuerza Aérea Argentina” (29/06/2004) e insiste en la posición adoptada en la causa “Colombo”, en el sentido de que, la aplicación del plazo quinquenal a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado. (Fallos 313:1366).-

También, el 19 de agosto de 2004 la Corte Suprema fallo en la causa “Verdini Edgardo Ulises c/ Instituto de Seguridad Social de Neuquén” y declaro prescripta la demanda de deducida por el actor, que pretendía obtener la reparación de los daños causados por la nulidad del acto administrativo que dispuso su suspensión como prestador del citado organismo. El Máximo Tribunal resolvió fundamentándose en la ya citada causa “Filcrosa”, y recordando que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran invalidas, “... pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trate de regulaciones concernientes a materia de Derecho Público Local (Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344) ...”. Siendo que los Ministros Petracchi y Maqueda se remitieron a las disidencias formuladas en el fallo “Filcrosa”.-

En igual sentido, el Tribunal Cimero reitero estas consideraciones el 26 de marzo de 2009 en el caso “Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. en la causa Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía”. En la misma el Tribunal hizo suyos los fundamentos emitidos en el dictamen del Procurador Fiscal que expreso, que: “es menester recordar que es conocida la jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que no obstante que solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias⁸⁰. De allí deviene la conclusión de que carecen de fundamento las resoluciones de los Tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de interprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su

⁸⁰ Cfr. fallos 25:365); 307:1094; 315:2386, entre otros.-

consecuencia, especialmente en supuestos como el presente, donde dicha posición fue expresamente invocada por el apelante”.-

VII.- Jurisprudencia de la Provincia de Catamarca y Otras Provincias.-

En este sentido, nuestra Provincia de Catamarca no resulto ajeno a este fenómeno de los Códigos Tributarios Locales tendientes a regular el instituto de la prescripción en forma distinta a los postulados impuestos por el Código Velezano, expidiéndose nuestra Corte de Justicia de Catamarca en el caso “Estado Provincial c/ olivares Mediterráneo S.A. s/ ejecución fiscal s/ recurso de casación” (Expte. Corte Nº 20/08. De fecha 14/09/2009) emitiendo su pronunciamiento en el mismo sentido a los postulados dispuestos en los precedentes dictados por la C.S.J.N.-

En el caso de referencia, la parte demandada interpuso recurso de casación en contra de la sentencia interlocutoria Nº 212/07 dictada por la Cámara de Apelación de Segunda Nominación que revoco lo resuelto por el Juez de Primera Instancia, rechazando la excepción de prescripción ordenando seguir adelante con la ejecución. De los hechos surge que el estado Provincial, con fecha de diciembre de 2003, promueve ejecución fiscal procurando el pago de impuestos adeudados, correspondientes a ingresos brutos de los periodos enero a diciembre de 1997, conforme a la liquidación 0111/03 del 03/10/03 e impuestos de sellos de los años 1995 y 1996, liquidación 00029/2003 de fecha 26/06/2003. El ejecutado interpuso excepción de prescripción y el a quo hizo lugar a la misma. La parte actora apelo y la Cámara de Apelaciones rechazo la excepción.

Así, el recurso de casación de la parte demandada se fundó en tres causales: 1). Aplicación e interpretación errónea de la ley por resolver en función del Código Tributario Provincial y no del Código Civil y establecer que las actuaciones administrativas interrumpen la prescripción. 2). Aplicación a interpretación errónea de la doctrina legal al apartarse de la establecido por la CSJN en el caso “Filcrosa S.A.” y 3). Arbitrariedad por no pronunciarse sobre los puntos propuestos por su parte, entre ellos la inconstitucionalidad de los Arts. 83, 84 y 85 del Código Tributario y prescindir del texto y doctrina aplicable sin dar razones.

En efecto, el Superior Tribunal de la Provincia de Catamarca, resolvió: “Casar parcialmente la sentencia en crisis. Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 83 y 85 del Código Tributario Provincial. Haciendo lugar la excepción de prescripción y considerar prescripta la acción del cobro de impuestos de sellos correspondientes a los años 1995 y 1996 y de ingresos brutos, por el periodo enero a noviembre - inclusive de 1997 -, debiendo proceder a la ejecución por el mes de diciembre 1997”.-

Para así decidir, nuestro máximo tribunal provincial previamente aclaro que, a esa fecha no había sentado precedente sobre el tema (voto del Dr. Cippitelli que lidero el orden de la votación). Aclara también que la C.S.J.N., a partir del famoso Caso “Filcrosa”, y la mayoría de los tribunales superiores de las provincias de Córdoba, Provincia de Buenos Aires, Tucumán, Mendoza han resuelto sus casos adoptando el criterio plasmado en “Filcrosa”, no obstante, otros como la CABA, santa Fe y Chaco han fallado en sentido contrario a los postulado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.-

El Magistrado de referencia, preciso que el esquema propuesto por el Código Tributario Provincial coincide con el plazo de cinco años dispuesto por el Art. 4027 del Código Civil para el pago de los atrasos inc. 3: “todo lo que debe pagarse por año o por plazo más cortos”. Por ello, conforme a lo dispuesto por la CSJN que las normas provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, resultan inválidas es que en ese orden no presenta inconveniente el

plazo quinquenal fijado por el Código Tributario al ser idéntico al dispuesto por la Ley de Fondo. Sin embargo, el problema se traslada al cómputo y al modo de interrupción de la prescripción.-

Puesto que el Código Tributario Local prevé en el Art. 83 para este caso que el plazo de prescripción comenzará a correr desde el primero de enero del año siguiente, a aquel en que quede firme la resolución que determine la obligación tributaria. Mientras que el Código Velezano disponía que los era a partir de que la obligación se torna exigible. Recordando que conforme lo prescripto por el Art. 3956 del Código Civil, la prescripción comienza a correr desde que el crédito existe y puede ser exigido, es decir, desde el instante que el crédito está amparado por una pretensión demandable.-

En ese sentido, compartió el criterio señalado por la jurisprudencia en cuanto resulta procedente también la declaración de inconstitucionalidad de las normas pertinentes de los Códigos Tributarios cuando los mismos establecen que el inicio del plazo de prescripción se traslada al 1º de enero siguiente al año en que el impuesto es exigible, pues se aparta de lo normado en el Código Civil, el que resulta aplicable, en la medida en que la extinción de las obligaciones es materia de derecho común, cuya creación es competencia exclusiva del Congreso de la Nación.-

De esta manera, tuvieron presente lo expresado por el Procurador General en su dictamen en la causa “Filcrosa S.A.” donde sostuvo que: “... la regulación de aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de Fondo establecen al respecto, ya que al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan” (Doctrina de fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795 y los citados en este, entre otros((Fallos 320:1344; in re “Héctor Sandoval v. Provincia del Neuquén”).-

Con relación a la interrupción de la prescripción el Código Tributario Provincial en el Art. 85 dispone entre otros actos, en el inciso C, otorgar efecto interruptivo de la prescripción a las actuaciones administrativas, apartándose de ese modo del texto legal de fondo que provee de esa virtualidad solamente a la demanda judicial.-

A tales efectos, considero el Tribunal Címero sostuvo en fallos 493:427 que “... las normas de índole local ... no pueden alterar las normas comunes nacionales que regulan la prescripción de las acciones y por tal fundamento esta Corte ha juzgado de antaño que las actuaciones administrativas no suspenden ni interrumpen la prescripción...”.-

En esa misma línea de pensamiento, también la Corte de Tucumán expreso, que: “los actos administrativos a que alude el art. 27 inc. A de la Ley 5121 (ADLA, XL. A-839) de la Provincia de Tucumán – genéricamente considerados – no tienen idoneidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción para la determinación y/o cobro del tributo”.-

Esta interpretación no hace más que seguir también en este punto, la corriente jurisprudencial tradicional según la cual, a la “demanda” – Art. 3986 del Código Velezano – son equiparados otros actos judiciales, pero las gestiones administrativas no tienen idoneidad para interrumpir el curso de la prescripción, ello sin perjuicio del efecto que puedan tener conforme al art. 3986 del Viejo Código Civil, último párrafo.-

Con respecto al caso que se comenta y con relación a las actuaciones administrativas, se consideró que como en la causa existía una medida cautelar – embargo preventivo – la misma debe ser considerada acto judicial, equiparada a la demanda. En efecto, afirmaron que las medidas cautelares, como embargos, inhibiciones, que se promueven antes de la presentación de la demanda, son actos

interrumpivos de la prescripción porque si bien no contienen la pretensión de condena, claramente se manifiesta en ella la intención de asegurar el ejercicio del derecho. Quien traba un embargo antes de la presentación de una demanda de cobro ordinario, lo que busca es asegurar el cobro de la deuda de ahí su asimilación con la demanda.-

Bajo estas pautas y teniendo cuenta las circunstancias del caso, el plazo de cinco años a computarse a partir desde la exigibilidad de la obligación, la fecha de la medida cautelar (11/12/2002), la obligación del pago del impuesto de sellos correspondiente a los años 1995 y 1996 se encuentran prescriptos. Con relación al impuesto de ingresos brutos, correspondiente al periodo enero a diciembre de 1997, cuyo cobro es mensual, estimaron que se encuentra prescripta la obligación hasta el mes de noviembre inclusive, pues este último al 1º de diciembre la obligación se torno exigible. No habiendo prescripto el periodo diciembre, al haber sido interrumpido por la medida cautelar.-

En el mismo sentido, nuestra Corte Provincial, se expidió en el caso “Administración General de Rentas c/ Fincas de Catamarca S.A. – ejecución fiscal – s/ recurso de casación” (Expte. Corte Nº 15/09 de fecha 02 de Marzo de 2010), en donde se declaró la inconstitucionalidad nuevamente de los Artículos 83 y 85 del Código Tributario Local, sobre la base de que la cuestión anunciada tuvo ya su pronunciamiento unánime en la causa anteriormente citada donde se dejó en claro la adopción de la postura sentada por el Máximo Tribunal de la Nación en el caso “Filcrosa S.A.”.-

Agregando en este caso que, por la sujeción debida al Código Civil, la prescripción debe ser en la provincia y municipalidades de cinco años (art. 4027 inc. 3), ese plazo debe comenzar a ser computado desde la fecha de la obligación (art. 3956), que las causales de interrupción son el reconocimiento del deudor (Art. 3989) o la demanda judicial (Art. 3986 primer párrafo), y la suspensión por un año y por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma autentica (Art. 3986 segundo párrafo).-

En efecto, se sostuvo que razones de certeza y seguridad jurídica, avalan esta postura, para que tanto los fiscos como los contribuyentes sepan a qué reglas atenerse en un aspecto tan importante como es el de la prescripción y que evitaría innecesarios y prolongados litigios sobre el tema, impone como solución equiparar, los plazos, forma de cómputo y demás aspecto de la prescripción de tributos locales con la legislación nacional. Lógico que ello es únicamente posible mediante la modificación de la legislación vigente, para adecuarlos a una materia características propias, como es la tributaria.-

Por ello, consideramos que hasta tanto eso no ocurra, la doctrina es clara y ha sido ratificada por el Alto Tribunal en el sentido que se debe aplicar el Código Civil (Art. 4027 inc. 3º) en las obligaciones locales que se deban pagar en forma periódica o plazos. Asimismo, tal ordenamiento debe ser aplicado en su totalidad, es decir, incluso para la forma del cómputo, de las causales de interrupción y suspensión de la prescripción, etc.-

Y sin ánimo de resultar reiterativos, debe señalarse hasta el hartazgo la doctrina sentada por la Corte Suprema en la causa “Filcrosa” ya que claramente dijo que “las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan invalidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local” (Fallos 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:219; 285:209 y 320:1344).-

En igual sentido y siguiendo el mismo criterio, la Corte de Justicia de Tucumán ha señalado que “la Corte Suprema de Justicia de la Nación privilegia la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente

dispuesto por la legislación local, en la inteligencia de que en la materia (de la prescripción), resulta exclusiva de la legislación nacional, ejecutada aquella mediante el dictado del Código Civil y de Comercio – fondo común del derecho -, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por las leyes sustantivas dictadas por el Congreso (en especial conforme fallo 176:115; y elenco jurisprudencial en idéntica línea, ver fallos 119:147; 161:397; 168:403; 196:296; 175:300; 178:9; 180:196; 183:143; 188:403; 190:142; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 205:200; 215:5; 217:189; 222:587; 232:482; 235:571; 296:379; 282:20; 293:427; entre muchos otros, en doctrina conforme Villegas Hector B. “La Legislación Impositiva y el Derecho Privado”, La Ley, L. 870 y Enrique G. Bulit Goñi, La Ley 67-73 enero de 1996. Pag. 39): el inciso 12 confiere al Congreso Nacional la atribución para el dictado de la legislación de fondo, lo que determina que los ordenamientos de niveles inferiores no pueden dictar normas en materia tributaria que pudieren contraponerse a tales regulaciones de modo de desarticular la unidad la unidad nacional de legislación sustantiva⁸¹.-

Así, se ha dicho que: “Queda claro entonces que es el Estado Nacional quien ostenta la potestad de regular lo concerniente al vínculo obligacional entre acreedores y deudores (art. 75 inc. 12° de la Const. Nac.), siendo la fijación del plazo de prescripción de las obligaciones, el modo de computarlo y las causales de suspensión e interrupción —entre otros aspectos— facetas diversas de aquella misma facultad, por lo que, conforme la regla de jerarquía normativa establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional, los Estados provinciales deben adecuar su regulación a las pautas establecidas en el Cód. Civil.... Contrapuestas ambas normas —la del Cód. Civil y la del Cód. Fiscal— queda a la vista que el legislador provincial amplió indebidamente —a través de la fijación del punto de inicio del cómputo— el plazo prescriptivo de cada ejercicio fiscal al menos en un año, si solo consideramos que las declaraciones juradas anuales se realizan en el año calendario siguiente al del ejercicio gravado... No otra conclusión podría extraerse, si idéntica contraposición se efectúa respecto del precepto fiscal que regula el pago de anticipos con la normativa civil. Es que, cada anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos —mensual o bimestral de acuerdo a la categoría del contribuyente— es exigible individualmente al mes siguiente de su vencimiento ... por lo que el cómputo de la prescripción de cada uno de ellos debe comenzar a regir a partir del momento de su exigibilidad [art. 3956 del C.C.]...” (C.Contencioso Administrativo Mar del Plata, sentencia del 07/12/2010, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Tío Juan S.R.L. y otros”, en La Ley Online, AR/JUR/81525/2010).

En coincidencia con lo analizado, se destaca que mediante Ley Provincial N° 8.490 (B.O. 30/03/2012), dispuso la legislatura de la Provincia de Tucumán y, derogar los artículos 55 al 63 del Cód. Tributario (art. 1 inc. 8 de la ley 8.490) y se sustituyó el artículo 54 del Cód. Tributario por el siguiente texto:

“Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Cód. Civil y el Cód. Penal según la materia de que se trate” (art. 1° inc. 3 de la ley 8.490); con lo cual el legislador local ha positivizado el reciente criterio jurisprudencial aludido y la tendencia que rige en la materia.-

Es decir, que a la luz de la jurisprudencia que hemos anotado, la Provincia de Tucumán se sumó a la doctrina emanada de la Corte Federal en lo que atañe al instituto de la “prescripción”. De tal manera que la decisión de la Provincia al modificar el Código Tributario y remitir expresamente a los códigos de fondo, consolidó la cuestión en el plano normativo, por lo que a mi modo de ver los debates sobre el punto deberían considerarse agotados. Un tema que todavía está “abierto”, es la aplicación de la

⁸¹ Conf. CSJT. Sentencia N° 870 del 28/10/97. Sentencia N° 643/98. Publicado en LLNOA. 2005 noviembre, 1333).-

prescripción de dos años prevista en el artículo 62 inc. 5 del Código Penal para el caso de las multas. Tema que se tratara en el acápite respectivo.-

La modificación realizada, fue acompañada con la derogación de los Arts. 55 a 63 del CTP. Se eliminaron todas las normas relacionadas con la prescripción, y se remite a los Códigos de Fondo (Código Civil y Cod. Penal). entonces para la aplicación efectiva y adecuada de dicha normativa, se debía remitir a la interpretación que realizo la justicia, en relación a la aplicación del instituto de la prescripción normada en el Código Civil para determinar y exigir el pago de tributos, y la prescripción del Código Penal para aplicar y hacer exigibles las multas y sanciones.

En mi opinión, resulto positivo que la provincia de Tucumán haya reconocido la aplicación de los códigos de fondo a efectos de la prescripción de tributos provinciales. Sin embargo, la simple remisión genera – en mi opinión – cierta inseguridad jurídica. Hubiera sido recomendable que el legislador brindara precisiones en el Código Tributario en relación al plazo de prescripción, forma de computo, suspensión, interrupción, etc., que resulten compatibles con las normas que establecen los Códigos Civil y Penal, y no una simple remisión.

Sin perjuicio de ello, la vecina Provincia de Tucumán modifico nuevamente su Código Tributario mediante Ley 8794. B.O. 14/07/2015, estableciendo en su Art. 1º: “Modificase el Artículo 54 del Código Tributario Provincial, Ley 5121 (t.v.), en la forma que a continuación se indica:

1). En el primer párrafo, sustituir la expresión: “Código Civil” por la siguiente: “Código Civil y Comercial de la Nación”.

2). Incorporar como segundo párrafo, el siguiente: “El plazo de prescripción de tributos establecidos por este Código o por las leyes especiales, queda regulado en cinco (5) años”.

Art. 2. “La Prescripción de los tributos establecidos por el Código Tributario comunal, Ley 5637, se regirá por el Código Civil y Comercial de la Nación, ley nacional 26994, quedando regulado el plazo de prescripción en cinco (5) años”⁸².

Ahora bien, en el año 2016 se modificó nuevamente el Código Tributario de Tucumán a través de la Ley 8964 (B.O. 29/12/2016), y por el cual se regulo lo relativo a los términos, a los cómputos, las causales de interrupción y de suspensión de la prescripción.

Así, el Art. 1º estableció que “Modificase la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias (Código Tributario Provincial), en la forma que a continuación se indica:

1) Sustituir el epígrafe y el texto del Artículo 54, por los siguientes: “Términos Artículo 54: Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años. La acción de repetición, acreditación o compensación prescribe por el transcurso de cinco (5) años.”.

⁸² Art. 3. La presente ley entrara en vigencia a partir del 1 de agosto de 2015 inclusive”.

- 2) Incorporar como epígrafe de los Artículos 55, 56, 57, 58 y 59, el siguiente: “Cómputos de los términos”.
- 3) Incorporar como Artículo 55, el siguiente: “Artículo 55: Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar la obligación tributaria y sus accesorios, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de Enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso de la obligación tributaria.”.
- 4) Incorporar como Artículo 56, el siguiente: “Artículo 56: Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.”
- 5) Incorporar como Artículo 57, el siguiente: “Artículo 57: El hecho de haber prescrito la acción para exigir el pago de la obligación tributaria no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multas y clausuras por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de las obligaciones tributarias.”.
- 6) Incorporar como Artículo 58, el siguiente: “Artículo 58: El término de la prescripción de la acción para hacer efectivas las multas y las clausuras comenzará a correr desde la fecha en que la resolución que la imponga quede firme.”
- 7) Incorporar como Artículo 59, el siguiente: “Artículo 59: El término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1º de Enero siguiente a la fecha de pago.”
- 8) Incorporar como epígrafe de los Artículos 60, 61 y 62, el siguiente: “Interrupción de la prescripción”.
- 9) Incorporar como Artículo 60, el siguiente: “Artículo 60: La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpirá: a) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria. Quedan comprendidas en el presente inciso las facilidades de pago suscriptas por los contribuyentes o responsables y los pagos parciales o cuotas correspondientes a las mismas. b) Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso. c) Por juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable o por cualquier acto judicial tendiente a asegurar o hacer efectivo el cobro de lo adeudado. En los casos de los incisos a) y b) el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1º de Enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran.”.
- 10) Incorporar como Artículo 61, el siguiente: “Artículo 61: La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerlas efectivas se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de Enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible. b) Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1º de Enero siguiente al año en que ocurrió dicha circunstancia”.
- 11) Incorporar como Artículo 62, el siguiente: “Artículo 62: La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la deducción del reclamo administrativo de repetición ante la Autoridad de Aplicación o por la interposición de la demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal o la Justicia Provincial. En primer caso, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1º de Enero siguiente al año en que se cumplan los tres (3) meses de presentado el reclamo. En el

segundo, el nuevo término comenzará a correr desde el 1º de Enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual debe dictarse sentencia.”.

12) Incorporar como epígrafe y texto del Artículo 63, los siguientes:

“Suspensión de la prescripción Artículo 63: Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria. Cuando mediare recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en el Convenio Multilateral, la suspensión de la prescripción se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o decisión respectiva que revista el carácter de definitiva. Cuando se impugnen total o parcialmente saldos a favor del contribuyente o responsable que hubieren sido aplicados a la cancelación -por compensación- de otras obligaciones tributarias, la suspensión comprenderá también a la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para exigir el pago de las obligaciones pretendidamente canceladas con dichos saldos a favor. La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes fiscales respecto de los responsables solidarios. b) Desde la fecha de la resolución sancionatoria. Si mediare recurso previsto en este Código o acción judicial, el término de la suspensión perdurará hasta los sesenta (60) días posteriores a que la resolución de dicho recurso o la sentencia haya quedado firme o consentida. c) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el Artículo 20 de la Ley Nacional Nº 24.769 y sus modificatorias, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha Ley y hasta los ciento veinte (120) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva.”.

El Caso de la Provincia de Córdoba. Fallo “Fisco de la Provincia c/ Ullate Alicia Inés”.-

En la causa “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ullate Alicia Inés – ejecutivo – apelación – recurso directo” fallo de fecha 01/11/2011, la Corte Suprema remitiéndose al dictamen de la Procuradora Fiscal, en el cual se hizo referencia a que el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el Código Tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el Art. 3956 del Código Civil. Advirtiendo que esta cuestión es sustancialmente análoga a la ya resuelta en fallos 326:3899, entre otros, por lo que sostuvo que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso de la Nación, tampoco lo tendrían para modificar la forma en que este fija su cómputo. Remitiéndose el Dr. Maqueda a la disidencia que sostuvo el Dr. Petracchi en el leading case “Filcrosa”.-

De esta manera, y sin más análisis, se observa que la vecina Provincia de Córdoba también previa en su normativa local el inicio del cómputo de la prescripción de manera distinta a lo que previa el Código de Fondo, por ello, y teniendo en cuenta la Corte Suprema el criterio inmodificable que vino sosteniendo hasta ese momento – y que todavía no modifico -, considero sin más, que la cuestión sometida a su decisión resultaba análoga a lo decidido en casos anteriores, remitiéndose directamente a lo decidido en aquella oportunidad.

VIII.- El Voto en Disidencia de la Dra. Carmen de Argibay. El Nuevo Código Civil y Comercial Unificado.-

Ahora bien, y no obstante lo resuelto por la C.S.J.N., resalta por su importancia que tuvo con el devenir, el voto emitido por la extinta Ministra de la Corte, Dr. Carmen de Argibay en el caso “Casa Casmma SRL”, quien se expidió expresando que un tema tan importante como lo es la prevalencia de las facultades de las provincias respecto a los tributos y todo lo que ello implica debería ser discutido en su ámbito propicio, el cual, es el Congreso de la Nación donde se encuentran los representantes de las Provincias y de esa manera revertir todo el pensamiento sentado por el fallo “Filcrosa” que se toma como modelo para la resolución de casos similares.-

En forma expresa la destacada magistrada señaló, que: “Los agravios vinculados con el plazo de prescripción aplicable encuentran respuesta en los fundamentos dados por esta Corte en Fallos 326:3899. Con relación a este aspecto, entendemos oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso “Filcrosa” no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a estas un significado erróneo...”.

Asimismo, continuo manifestando que: “tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas. A ello debe agregarse que en la causa no se ha promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquellos en los que ha operado como *ratio decidendi*”.-

El pensamiento expuesto por la Dra. Argibay, puso de manifiesto que el tema desidendum no se encuentra finiquitado, sino que el debate está vigente, por ello, el llamado que realiza en su voto al Congreso de la Nación, por constituir el ámbito donde constitucionalmente debería discutirse esta temática.-

Así, nuevamente el Máximo Tribunal en la causa “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom SRL” (08/09/2009), la Corte vuelve a expedirse remitiéndose a la doctrina del caso “Filcrosa” con el voto mayoritario de los Dres. Lorenzetti, Fayt y Zaffaroni, mientras que Petracchi y Maqueda, se remiten nuevamente a la disidencia que supieron expresar en el citado caso. En esta causa la Dra. Argibay, vuelve a recordar lo expresado en la causa “Casa Casmma SRL”, y Highton de Nolasco considera que lo resuelto por el Tribunal Provincial no tiene relación con la solución del precedente de referencia.-

Repárese, que la Dra. Highton de Nolasco señaló que según “Filcrosa” (Fallos 326:3899), corresponde invalidar las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto por el Código Velezano. En efecto, a diferencia del precedente citado donde se cuestionaba una decisión que hizo primar el plazo decenal previsto en la normativa fiscal provincial. En el presente caso, el a quo considero que era aplicable a los impuestos y tasas el plazo de prescripción contemplado en el Art. 4023 del Código Civil, descartando la prescripción quinquenal prevista en el Art. 4027 inc. 3 del Código de referencia.

La Corte Suprema vuelve en fecha 06/10/2009 a resolver en la causa “Bruno Juan Carlos c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa, donde la acción es promovida por el actor para repetir las sumas que pago indebidamente en concepto de impuestos al servicio de electricidad que tacho de inconstitucional. En este caso, la demandada opuso la como defensa la prescripción quinquenal prevista en los Arts. 118 y 119 de la Ley Provincial Nª 10.937, como así también en los Arts. 56 y 61 de la Ley 11.683. El actor rechazo el planteo, señalando que la legislación local no es aplicable y que la acción de repetición de impuestos pagados a la provincia está sometida al plazo genérico del Art. 4023 del Código Civil.-

En aquel caso, el Tribunal considero, en lo pertinente, que “en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas, a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción previsto por el Art. 4023 del Código de Vélez” (considerando 3º). Y con esta base el computo de los plazos y la cita de “Filcrosa “, rechaza la defensa opuesta por la demandada.-

Los Dres. Petracchi y Maqueda además de remitirse nuevamente a la disidencia expuesta en el caso “Filcrosa”, expresaron que: “la aplicación del plazo de prescripción contemplado por el art. 4023 del Código Civil (a los supuestos de repetición) está supeditada que la materia no se encuentre regulada de otra forma por las leyes especiales, condicionamiento que no se verifica en materia de repetición de impuestos frente al régimen específico sancionado por la Ley 11.683, y que, por ende, lleva a descartar la operatividad de aquel plazo genérico” (considerando 6º).-

Ahora bien, se debe tener presente la posición que adopta el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires in re “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ Queja por recurso extraordinario denegado” del 17/11/2003 ya que se expidió con un criterio diferente al sustentado en el precedente “Filcrosa” de la C.S.J.N.-

En este pronunciamiento, entre otros argumentos, se expresó que: “la Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como a las provincias junto a las que integra el sistema federal Argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el Art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, y dentro del ejercicio de tales potestades es lógico que pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad”. En igual sentido, ha dicho que “criterio de la CSJN avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico, es decir, el régimen federal.-

En este sentido, amerita este trabajo tener presente la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, puesto que trato el tema desidendum, defendiendo una posición intermedia entre la civilista y la publicista. Por una parte, en la causa de marzo de 2000 caratulada “Castro y CIA SRL c/ Gobierno de Mendoza p/apa”, en la cual, el máximo Tribunal de la Provincia Cuyana sienta postura distinta a la de la CSJN., sentada en el caso “Filcrosa”, aunque arriba a la misma postura en torno a la aplicación del plazo quinquenal de prescripción de los tributos provinciales.- considerando, con respecto a la posiciones existentes en torno a la competencia para establecer plazos de prescripción de tributos provinciales: 1). La que niega a las provincias la facultad de fijar plazos de prescripción en las acciones relativas a créditos fiscales; 2). La que acuerda a la provincia la facultad de crear el impuesto y prever plazos de prescripción; y 3). La ecléctica, que reconoce la facultad provincial siempre que se ejerza razonablemente, citando los precedentes de la C.S.J.N.-

La Dra. Kemelmajer de Carlucci, siguiendo a García Belsunce, entre otros, sostuvo la tesis ecléctica o intermedia, ya que teniendo en cuenta antecedentes del Tribunal, al entender que en el caso en análisis, el plazo de diez años fijado por el Código Fiscal Provincial para los impuestos patrimoniales es irrazonable al integrarlo al resto del sistema, debiendo aplicarse el quinquenal conforme a lo dispuesto por el Art. 4027 del Código Velezano.-

Para sustentar dicha posición expreso, que: "... en relación con la interpretación de las normas fiscales, se hace aplicación de la doctrina extraída del importante fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nacional "Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo" – citado en el provincial "Castro" y en la resolución que se comenta -, donde afirmo que: "en materia de interpretación de las normas tributarias puede decirse que su exegesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa, debiendo recurrirse a los principios de derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas" (Ed. 140-734).-

Es decir, que la Dra. Kemelmajer de Carlucci interpreta que las leyes tributarias pueden crear plazos de prescripción, pero expresando que "... es cierto que el tribunal (CSJN) lo afirma respecto de leyes tributarias nacionales, pero como dice García Belsunce, en principio, lo que se predica del poder tributario nacional debiera de sostenerse del provincial" (voto del preopinante en la causa "Castro").-

En el caso "Castro" se dijo que: "... la provincia puede, en principio fijar plazos de prescripción, siempre que en el caso en concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo".-

En el fallo de cita también se dijo que un plazo de prescripción de diez años era irrazonable al integrarlo al resto del sistema, porque, ante todo, el plazo de cinco años impide que la acumulación de las prestaciones por la negligencia o tolerancia del acreedor termine por agobiar a un deudor que hubiese podido cumplir si se lo hubiese exigido regularmente el pago, y porque los adelantos técnicos que caracterizan a esta época, permiten conocer rápidamente la situación de miles de contribuyentes por lo que, el plazo de diez años otorgado al Estado importa un abuso de derecho (Art. 1071 del derogado Código Civil).-

En igual sentido, Christensen, afirma que: "si el Estado Provincial deja transcurrir más de cinco años sin perseguir su crédito fiscal está denotando una desidia que merece ser castigada... los modernos sistemas de computación pueden ser utilizados en el momento oportuno para detectar la nómina de contribuyentes morosos y en consecuencia incoar las acciones tendientes al cobro, que corresponda según el caso"⁸³.-

Ahora bien, en la causa "Dirección General de Rentas en J: 316.212/43.245 Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza S.A. p/ apremio s/ cas.", la Suprema Corte Provincial de Mendoza afirmó que prevalecen las normas del Código Fiscal en torno a las causales de suspensión e interrupción de la prescripción de tributos provinciales, por sobre el Código Civil aunque aplicando un test de razonabilidad.-

⁸³ Eduardo A. Christensen. "La Prescripción en materia tributaria en la provincia de Buenos Aires", en Periódico Económico Tributario N° 169, Buenos Aires, 1998.-

En este pronunciamiento se observa que sigue los lineamientos de la Corte Federal en cuanto ha precisado que “los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público” (Fallos 152:208; 218:596; 282:101; 288:279).-

Así, en segundo lugar, se rescata la tesis intermedia sostenida en el citado fallo “Castro”, por el cual la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción siempre que en el caso en concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo. Con relación a ello, el tribunal mendocino advierte que, los precedentes sentados por la Corte Federal en “Filcrosa” como en “Casa Casmma” son casos resueltos en el marco de un proceso concursal – ambos son incidente de verificación tardía -, es decir, con las reglas propias de estos y en los cuales uno de los principios es el respeto a la pars conditio, y por ende, resulta necesaria la uniformidad en los créditos concurrentes. Circunstancia que no se verifica en el caso “Pickelados” ni en el caso “Castro”, señalando además, que no hubo un análisis detallado de los aspectos de interrupción de la prescripción en dichas causas.-

En tercer término, sostiene que la potestad de gravar no se agota con la creación de la obligación tributaria que tiene como acreedor al fisco provincial y como deudores a los sujetos imposables, sino que también resultan necesarias ciertas normas para hacer efectivas tales obligaciones. Si bien es cierto que la obligación tributaria como toda obligación se rige por el Código Civil; no existe óbice alguno en que las provincias dentro de sus facultades regulen algunos aspectos siempre que esta regulación no se advierta como irrazonable y/o contrarié la unificación del derecho de fondo.-

Dicho fallo, afirma que no puede soslayarse que tal potestad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. Tal es el caso en el ámbito nacional, la Ley 11683 que dispone y regula la materia de prescripción dentro del procedimiento tributario en forma diferente al Código de Vélez (Art. 56 y siguientes).-

Concluyendo que corresponde aplicar las normas del Código Fiscal sobre la interrupción de la prescripción ya que no se advierte en el caso la irrazonabilidad ni tampoco que vayan en desmedro de la legislación de fondo.-

Así, con relación a la legislación fiscal a nivel nacional, la destacada, Dra. Catalina Garcia Vizcaino, ha dicho que no es óbice, la distinta regulación que resulta en el orden nacional en materia impositiva – Ley 11683. T.O. 1998 y modificaciones -, materia aduanera y materia de seguridad social (Ley 14236), teniendo en cuenta la extensión del territorio al que se aplica la normativa, a diferencia del reducido ámbito espacial de las provincias y de la C.A.B.A., y las municipalidades⁸⁴.-

Asimismo, ha dicho que resulta opinable si sigue rigiendo el plazo de 10 años de la Ley 11683 en el orden nacional para los contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse, es decir, si esta se considera como ley especial nacional que se sigue aplicando o prevalece el Código Civil. Y Com., al no tratarse de “legislación local”.-

Por otra parte, ha considerado que en el orden nacional hemos propiciado – aclara “en un trabajo anterior” -, que se reduzcan las causales de interrupción de la prescripción en aras de brindar certeza y seguridad jurídica, pilares en que se funda el ordenamiento jurídico, a la vez de incentivar mayor eficiencia en el accionar fiscal que ha de redundar, asimismo, en la tutela de los intereses fiscales, ya

⁸⁴ Cfr. Catalina Garcia Vizcaino. la prescripción en materia de tributos provinciales y municipales frente al Código Civil y Comercial de la Nación.-

que con el transcurso de los años los contribuyentes y demás responsables pueden desaparecer, cesar en sus actividades, declararse su estado de falencia o insolventarse sin poder llegar a ese estado, sosteniendo que los plazos largos de prescripción fomentan la desidia de los funcionarios y empleados fiscales.-

También ha dicho la autora de cita que, además sería necesario reducir las causales de suspensión y plazos de prescripción nivel nacional, atento a las numerosas herramientas informáticas actuales y regímenes de información de que dispone el AFIP, que le permite conocer la situación rentística y patrimonial de los contribuyentes con celeridad inimaginable para los tiempos en que se fijaron los plazos, así como las causales de suspensión e interrupción por la citada Ley 11683.-

Recuerda finalmente a modo de derecho comparado que en España la Administración tributaria está obligada a declarar la prescripción de oficio y a los fines de la seguridad jurídica y de estímulo al fisco para que haga uso con prontitud y diligencia de su derecho de liquidar, se ha sostenido que los plazos deberían reducirse y unificarse respecto de las diversas clases de prescripción, ya que un abuso de los actos interruptivos convierte la prescripción en una entidad ineficaz que por tanto contraria el bien jurídico que protege.

CAPITULO III.

IX.- El Paradigma en el Nuevo Código Civil y Comercial Unificado⁸⁵.-

Siguiendo la destacable consideración de la Dra. Carmen Argibay en virtud del cual es el Congreso de la Nación donde constitucionalmente deberían discutirse los aspectos que analizamos en el presente, se debe tener presente que así se hizo aunque para muchos juristas con un debate poco profundo siendo sancionado el Nuevo Código Civil y Comercial Unificado por Ley 26.994 en fecha 01/10/2014, siendo promulgado mediante Decreto 1795/2014.-

Desde el momento mismo que se conformó la Comisión creada por Decreto 191/2011 del Poder Ejecutivo Nacional, integrada por los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aida Kemelmajer de Carlucci, se generaron expectativas con relación a cómo y cuál sería la regulación en materia de prescripción atento a la aplicación a los tributos provinciales y municipales que pregona la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.-

Se debe tener presente que, entre el anteproyecto del nuevo código unificado presentado por la Comisión redactora y la sanción definitiva se produjeron importantes modificaciones. Puesto que el anteproyecto originario establecía las disposiciones sobre el instituto de la prescripción en el Libro Sexto, refiriéndose específicamente a la prescripción liberatoria en el capítulo 2 donde se plasmó en la sección segunda, los plazos de prescripción, fijando el plazo genérico de cinco años y el especial de dos años para aquellas obligaciones que se devengan por años o plazos periódicos más cortos (art. 2562 inc. c).-

Entre los fundamentos tendientes a justificar los mismos se expresó que se había seguido “la metodología del Código Civil vigente, estableciendo un plazo de prescripción genérico y regulando casos específicos. En todos los casos se ha procurado la actualización de los plazos regulados,

⁸⁵ Aprobado por Ley 26.994. Promulgado según decreto 1795/2014. Vigente desde agosto de 2015.-

intentando la unificación y la reducción en cuanto resulta conveniente y ajustado al valor seguridad jurídica y a la realidad actual”.-

Dicho texto tal cual como se encontraba originariamente redactado suponía en la práctica para los tributos provinciales y municipales un notorio acortamiento de los plazos de prescripción surgiendo con ello fuertes iniciativas contrarias. Así, la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, elevó a los representantes de la Comisión Bicameral a cargo de la reforma, la nota 538 de fecha 22/08/2012, en la que manifestó la inquietud que generaba en las administraciones tributarias la posible afectación a las autonomías normativas locales derivada de algunos aspectos contenidos en proyecto de código unificado, tales como los relativos a los plazos y su acortamiento a dos años y también lo referente al cómputo de la prescripción ya que el proyectado artículo 2554 disponía que el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible.-

De esta manera la nota de referencia expresaba que “de mantenerse el criterio de la C.S.J.N., se introduciría por esta vía una nueva limitación a las facultades normativas provinciales”, lo mismo con respecto a las causales de suspensión e interrupción. Concluyendo que “de esta forma se vaciarían de contenido las disposiciones de los códigos fiscales provinciales y de la C.A.B.A., que describen en forma específica causales que resultan en el ámbito de la obligación tributaria provincial”.-

También la Comisión Federal de Impuestos mediante Resolución N° 5 del plenario de fecha 31/08/2012 declaró la preocupación de los fiscos que integran el organismo en cuanto a las graves consecuencias que acarrearía para la recaudación tributaria la reducción del plazo de prescripción liberatoria que surgía de la redacción del artículo 2562 inc. c del proyecto del Código Civil y Comercial de la Nación. Las administraciones tributarias provinciales o municipales, además participaron en las audiencias que realizó la Comisión Bicameral en distintos puntos del país exponiendo sus fundamentos para quedar apartados de las disposiciones del Código Civil y Comercial.-

De esta forma, las voces provinciales fueron receptadas por la Comisión Bicameral del Congreso, creada para el análisis del proyecto de unificación. Esta Comisión elevó al Senado un dictamen aconsejando la sanción del código unificado con modificaciones, entre las que incluyó la modificación del tratamiento de la prescripción para los tributos, indicándose que el plazo de cinco años se aplicaría a los impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos nacionales, provinciales y municipales (art. 2560). La justificación fue que el plazo de prescripción de dos años resulta exiguo para que el Estado reclame obligaciones tributarias, por lo que se aconsejó mantener el plazo de cinco años establecido en el Art. 4027 del Código Civil vigente, y se puso de resalto los numerosos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que tienen dicho que la prescripción de obligaciones tributarias locales se rige por las reglas del Código Civil⁸⁶.-

En el debate parlamentario en la cámara alta del Congreso de la Nación se producen modificaciones y en relación con las autonomías de las provincias y la CABA., quedan redactados los artículos modificados de la siguiente forma:

Artículo 2532 – Ámbito de Aplicación -. “En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”.-

⁸⁶ Luis Marcelo Salas. La prescripción de tributos provinciales y municipales y el Código Civil y Comercial. Sup. Act. 23/10/2014, 23/10/2014, 1. AR./DOC/3711/2014.-

Y el Artículo 2560 – Plazo Genérico – “El plazo de prescripción es de cinco años, excepto que este previsto uno diferente en la legislación local”. Pasando directamente a debate a la cámara de diputados, siendo sancionado tal como fue remitido por la cámara originaria, es decir, con los textos de los arts. 2532 y 2560 en los términos que se transcriben.-

A mayor abundamiento, no se debe olvidar también el tratamiento que el nuevo Código le da a los plazos de prescripción en curso en su Art. 2537 que reza textual: “Modificación de los plazos por ley posterior”. “los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que trascurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contando desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior”.-

En este sentido, ha comentado Colombres que con la introducción de la parte final del Art. 2532 del Código Unificado se zanja la discusión generada a partir de los códigos tributarios provinciales que legislan sobre la prescripción liberatoria y la doctrina de la C.S.J.N., que sostenía la aplicación uniforme del Código Civil, permitiendo a los ordenamientos locales fijar los plazos de prescripción liberatoria en cuestiones que tengan que ver con tributos⁸⁷.-

Por el contrario y en disidencia, Rodolfo Spisso sostiene que el agregado efectuado a los Arts. 2532 y 2560 es desacertado, pues mientras el primero se refiere a los plazos de prescripción liberatoria en materia tributaria, la literalidad del segundo podría inducir a una errónea interpretación en el sentido que se ha delegado a los gobiernos locales el fijar el término de prescripción tanto de la adquisitiva como de la liberatoria y respecto de todas las materias de competencia de los gobiernos locales.

Concluyendo ante tal situación normativa que tendríamos distintos plazos de prescripción liberatoria, el que fijen las provincias y sus municipalidades en materia tributaria y el que fije el Código Civil y Comercial para las demás materias reguladas por la legislación local. Remarcando que “es manifiesto, asimismo, que el instituto de la prescripción debe estar regulado por una única legislación y no simultáneamente por la legislación emanada del Congreso Nacional y la dictada por las provincias y sus municipalidades, lo cual puede crear situaciones de incompatibilidad entre ambas que dificulte su aplicación⁸⁸”.-

Por otro lado Adriana Padulo, entiende que en virtud de la forma en que se ha legislado la responsabilidad estatal y la prescripción en materia tributaria, la existencia de un “derecho común” o “derecho de fondo” aplicable a todo tipo de relaciones – de naturaleza pública o privada -, ya no puede ser el fundamento para detraer a las provincias y a la C.A.B.A., potestades normativas que, a la luz de la definición dada por el legislador nacional, ya no puede dudarse que no han sido delegadas al Gobierno Federal en los términos del Art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional⁸⁹.-

⁸⁷ Fernando M. Colombres, en Julio Cesar Rivera y Graciela Medina (directores) “Código Civil y Comercial de la Nación comentado”. Ed. La Ley. Bs. As. 2014. Tomo VI. Pag. 601.-

⁸⁸ Rodolfo Spisso. “prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial”. La Ley. 01/12/2014. Cita online: AR/DOC/4281/2014.-

⁸⁹ Adriana M. Padulo. “El código civil y comercial y las facultades de las provincias y de la Ciudad Autónoma para regular la prescripción en el derecho tributario”. La Ley 09/01/2015, 09/01/2015. 1. Cita online: AR/DOC/4375/2014.-

Todos sabemos que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al ejercer su potestad tributaria dan nacimiento a relaciones que no son contractuales entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público como lo ha afirmado la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁹⁰.-

De allí que el poder tributario de los distintos órdenes de gobierno en el federalismo argentino este determinado por la Constitución Nacional, que efectuó una asignación de competencias en materia tributaria entre los diferentes órdenes implicados, es decir, Nación, Provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios. No puede soslayarse que el gobierno federal es de poderes limitados, pues solo posee los que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental y que estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios; aun cuando con el tiempo se le hayan ampliado las facultades del gobierno nacional, como asimismo los límites constitucionales y legales existentes.-

Por ello, en este contexto, el Nuevo Código Civil y Comercial dictado a la Luz de una facultad delegada por las provincias aporta respuesta a las facultades tributarias locales pero no son suficientemente esclarecedoras frente a las doctrina de la C.S.J.N. Puesto que de los Arts. 2532 y 2560 surge la respuesta del Congreso en torno a los alcances del Art. 75 inc. 12 de la Ley Fundamental por el cual los sujetos del federalismo como son las provincias y al Ciudad Autónoma de Buenos Aires se van fortalecidos en el ejercicio de sus potestades tributarias.-

Por el contrario, surgen una serie de interrogantes de importantes consecuencias, verbigracia el Art. 2532 que dispone que las legislaciones locales podrán reglar el plazo de prescripción liberatorio de sus tributos, ante lo cual cabe preguntarse: 1) si se está refiriendo a las provincias y a los municipios o solo a las primeras, si incluye a la CABA., o no; 2) si reglar el plazo supone también el computo, las causales de suspensión y de interrupción. En este caso, si la respuesta fuere positiva, ello podría llevar a la hipótesis de 23 regímenes provinciales y más 2000 municipalidades diferentes, lo que implicaría para el contribuyente serios problemas de conocimiento y de seguridad jurídica.-

Más aun, porque si tenemos en cuenta que en esta sección se regula todo lo relativo a la suspensión, interrupción y dispensa de la prescripción, resulta razonable interpretar que lo dispuesto en el Art. 2532 comprende todos los aspectos regulados en el mismo capítulo y no solo a la cuestión temporal, la cual tiene su norma específica en el Art. 2560⁹¹.-

También, otra duda que se genera surge a partir del art. 2560 que dispone que el plazo genérico es de cinco años dejando en manos de la "legislación local" la previsión de uno diferente, por lo que entonces las provincias y municipios podrían volver a fijar plazos mayores de prescripción de tributos, y en este caso, quedaría claro el final de la doctrina "Filcrosa".-

A ello se suma la necesidad de respeto por parte de las provincias, la CABA., y los municipios de los límites directos a sus potestades tributarias que provienen de la Carta Fundamental y que se refieren tanto a la estructura normativa como a la parte de los derechos, e indirectos, que son los que surgen

⁹⁰ CSJN. Fallos 152-208; 218-596; 282-101; 288-279.-

⁹¹ Adriana M. Padulo. "El código civil y comercial y las facultades de las provincias y de la Ciudad Autónoma para regular la prescripción en el derecho tributario". La Ley 09/01/2015, 09/01/2015. 1. Cita online: AR/DOC/4375/2014.-

del derecho intrafederal, es decir, de la Ley de Coparticipación y de los pactos fiscales federales que han suscripto las Provincias con la Nación⁹².-

Así, ante los debates doctrinarios y los varios pronunciamientos judiciales que serán varios, María Gabriela Abalos⁹³ ensaya la siguiente interpretación armónica que merece ser motivo de cita y análisis, al entender, que los distintos órdenes de gobierno del federalismo argentino pueden fijar plazos de prescripción respecto a las obligaciones tributarias por ellos creadas, siempre que en el caso en concreto ellos guarden razonabilidad y se ajusten a los límites directos e indirectos que se referencio ut supra.-

Considerando, que serán los jueces, con la ayuda de la doctrina especializada, quienes decidirán la razonabilidad en el caso concreto, esbozo una interpretación de los Arts. 2532 y 2560 buscando compatibilizar el ejercicio de potestades locales en armonía con las normas nacionales que emanan del Código Civil y Comercial. Así, podría tomarse como plazo genérico y máximo para todos los tributos provinciales, municipales, de la Ciudad Autónoma, como de los nacionales, el de cinco años, con las excepciones que las legislaciones locales contemplen pero siempre y cuando sean plazos menores a cinco años.

Es decir, a la luz de los más de diez años de la doctrina “filcrosa” debería exigirse tanto para los tributos nacionales como para los locales la misma interpretación conforme al nuevo ordenamiento civil y comercial y establecer como plazo genérico máximo el de cinco años, sin perjuicio de los plazos menores que se puedan fijar. Adviértase que se incluyen los tributos nacionales para terminar con la disvaliosa diferencia que no encuentra sustento legal alguno. Tal fundamento lo esbozo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Mendoza al entender que, en primer lugar, el plazo de cinco años impide que la acumulación de las prestaciones por la negligencia o tolerancia del acreedor termine por agobiar a un deudor que hubiese podido cumplir si se le hubiese exigido regularmente el pago, y en segundo lugar, los adelantos técnicos que caracterizan esta época permiten conocer rápidamente la situación de miles de contribuyentes por lo que, en el caso, el plazo de diez años otorgado al Estado Provincial importaba un abuso del derecho⁹⁴.-

De tal interpretación, también podrán las provincias, municipios y ciudad autónoma reglar aspectos relativos al cómputo de dichos plazos de prescripción como asimismo las causales de suspensión y de interrupción, como lo hace la Nación para sus tributos a través de la Ley 11.683 mostrando que las características sustanciales de las obligaciones tributarias merecen un tratamiento especial.-

Ante este cumulo de modificaciones plasmadas con el Nuevo Código Civil y Comercial corresponde realizar un análisis del contexto histórico en el que se creó nuestra Constitución Nacional, del cual se puede observar claramente la importancia que tuvo la delegación de facultades que realizaran las provincias al Congreso Nacional.-

⁹² María Gabriela Abalos “Límites a las potestades tributarias municipales en el federalismo argentino: aspectos constitucionales y legales”, en Juan Manuel Álvarez Echague (director). Tributación local provincial y municipal. Tomo I. Ed. Ad Hoc.. Bs. As. 2010. Pag. 23/47, con referato.-

⁹³ María Gabriela Abalos. ¿El Fin de la doctrina Filcrosa?. A propósito de la sanción del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Suplemento La Ley. Marzo de 2015. Nº 02. Pag. 6/15.-

⁹⁴ SCJ Mendoza. Marzo de 2000 “Castro y Cia SRL c/ gobierno de Mendoza p/apa. Revista de jurisprudencia de Mendoza. Nº 56. Pag. 43/62.-

Juan Bautista Alberdi explicaba el fundamento de esta delegación de la siguiente manera: “un gobierno general, es consentir en el abandono de la parte del gobierno provincial que ha de servir para la formación del gobierno general; y rehusar esa porción de poder, bajo cualquier pretexto, es oponerse a que exista una nación, sea unitaria o federativa. () En este sentido, la palabra constituir el país, quiere decir consolidar, uniformar, nacionalizar ciertos objetos, en cuanto a su régimen de gobierno⁹⁵”.-

Asimismo, el Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos que fue celebrado el 31 de mayo de 1852 a los efectos de “sancionar la constitución política que regularice las relaciones que deben existir entre todos los pueblos argentinos, como pertenecientes a una misma familia”. Para ello, en su artículo 2, además de hacerse referencia a la observancia del Pacto de 1831, se manifestó que la administración general del país se debía arreglar por medio de un Congreso General Federativo bajo el sistema federal.-

De esa manera, con fecha 20 de noviembre de 1852 se constituyó el Congreso General constituyente a los fines de esbozar el proyecto de constitución. En el informe de fecha 18 de abril de 1853, la Comisión de Negocios Constitucionales ratificó que la base del proyecto concebido fue el sistema federal, caracterizándolo de la siguiente manera: “conserva cada provincia su soberanía y su independencia; se gobierna según sus propias instituciones () estas soberanías independientes son, sin embargo, miembros de una misma familia, y deben tener un gobierno que las abrace a todas, las represente en el exterior como cuerpo de la Nación, vigila por su bienestar y engrandecimiento y las proteja tanto en el goce de sus instituciones peculiares, como en su seguridad e independencia⁹⁶”.-

En el debate acerca del entonces artículo 64 inc. 11 /actual Art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), sostuvo Salustiano Zabalia durante la sesión del Congreso constituyente de fecha 28 de abril de 1853 que: “en la atribución del inciso 11 se daba al Congreso la facultad de códigos para toda la confederación; que tal atribución era la propia de la legislatura de cada provincia no del congreso; que esta restricción a la soberanía provincial era contraria a la forma del gobierno que establece la Constitución⁹⁷”.-

El planteo de Zabalia fue sabiamente refutado por José Benjamín Gorostiaga, quien manifestó: “que no dejaba duda sobre la facultad del congreso para promover la reforma de la actual legislación del país. La mente de la comisión en este artículo no era que el gobierno federal hubiese de dictar leyes en el interior de las provincias, sino que el congreso sancionase los códigos civil, mineral, penal y demás leyes generales para toda la confederación; que si se dejaba a cada provincia esta facultad, la legislación del país sería un inmenso laberinto de donde resultarían males inconcebibles⁹⁸”.-

En ese mismo año y a fin de complementar sus “bases”, Juan Bautista Alberdi publicó “Elementos del Derecho Público Provincial Argentino”. Uno de los motivos que lo llevo a escribir dicho libro fue que a su criterio la República Argentina hacía años que se consideraba regida por el sistema federal, pero que sin embargo, no solo había “carecido de una constitución federativa para todo él, sino que el mismo derecho público de provincia había tenido apenas una existencia de hecho, instintiva, reducida a leyes

⁹⁵ Alberdi Juan Bautista. “Bases y Puntos de partida para la Organización Política de la República Argentina”. Capítulo XXIII.-

⁹⁶ Anales de Legislación Argentina. Debates del soberano congreso general constituyente de la constitución de la confederación argentina 1853 (años 1853-1880). Editorial La Ley, 1959, pag. 9.-

⁹⁷ Anales de Legislación Argentina. Debates del soberano congreso general constituyente de la constitución de la confederación argentina 1853 (años 1853-1880). Editorial La Ley, 1959, pag. 45.-

⁹⁸ Anales de Legislación Argentina. Debates del soberano congreso general constituyente de la constitución de la confederación argentina 1853 (años 1853-1880). Editorial La Ley, 1959, pag. 45.-

sueltas de carácter fundamental o constitucional⁹⁹. De esta forma se propuso desarrollar los elementos del derecho público de las provincias a la luz de la reciente Constitución Nacional.-

En idéntico sentido al planteo formulado por Gorostiaga, Alberdi manifestó en su obra que: “el poder de legislar en materia civil, comercial, minera y penal: la facultad de expedir leyes sobre ciudadanía y naturalización, corresponden por su naturaleza al gobierno general de la confederación. El país que tuviese tantos códigos civiles, comerciales y penales, como provincias, no sería un Estado; ni federal ni unitario. La República Argentina, vgr., tendría catorce sistemas hipotecarios diferentes. Semejante anarquía de legislación civil y comercial volvería un caos de ese país; y tal sería el resultado de arrebatar al gobierno central el poder exclusivo de estatuir sobre esos objetos esencialmente nacionales¹⁰⁰”.-

Por su parte, las palabras de Domingo Faustino Sarmiento nos demuestran como nuestra Constitución fue influida por mal Codificación del Siglo XIX: “para la administración de justicia () la codificación de las leyes será de un gran auxilio. Gran número de naciones han realizado esta obra, cuyo primer ejemplo lo dio la sagacidad de Napoleón; hay hoy códigos franceses, belgas, prusianos, portugueses, brasileros, bolivianos, chilenos, y estos traen ya el método y la materia preparada. Hay en fin códigos de códigos concordados, citando en cada artículo los de igual tenor o propósito en otros códigos¹⁰¹”.-

Así, con ideas políticas un tanto disimiles a las de Alberdi y Sarmiento, pero compartiendo sin lugar a dudas la misma línea de pensamiento respecto a la “cláusula de los códigos”, nos encontramos con otro célebre autor, José Manuel Estrada. En su libro escrito en 1877 “curso de derecho constitucional” – una recopilación de sus clases en la Universidad de Buenos Aires -, sostuvo que uno de los objetos que la Constitución se propuso fue afianzar la justicia, que implicaba regularizar el orden social y hacer efectivos los estatutos, esto es legislar y aplicar las leyes, toda vez que “existiendo una unidad tradicional en el derecho y en la legislación en el país, ningún inconveniente serio había para atribuir al Congreso la facultad de dictar los Códigos¹⁰²”, por cuanto “el congreso se considera investido, no de una comisión transitoria, sino de una facultad permanente, en perfecta identidad de condiciones con todas las que la Constitución le ha conferido¹⁰³”, siendo “que las provincias no pueden dictar los códigos civil, penal, comercial y de minería, después que el congreso lo haya hecho; y es claro que la Constitución no quiere que las provincias dicten códigos, tampoco quiere que enmienden los que el Congreso dictó; porque si

⁹⁹ Elementos de Derecho Público Provincial para la República Argentina. Alberdi Juan Bautista. Imprenta del mercurio. 1853. Pag. 6.-

¹⁰⁰ Elementos de Derecho Público Provincial para la República Argentina. Alberdi Juan Bautista. Imprenta del mercurio. 1853. Pag. 11.-

¹⁰¹ Comentarios de la constitución de la confederación argentina. Sarmiento Domingo Faustino. Parte 2. Capítulo IV. Imprenta de Julio Belin y Ca. Ed. 1853

¹⁰² Curso de Derecho Constitucional. Estrada Jose Manuel. Editorial compañía sud-americana de billetes de banco, 1902. Tomo III. Capítulo II. Pag. 26.-

¹⁰³ Curso de Derecho Constitucional. Estrada Jose Manuel. Editorial compañía sud-americana de billetes de banco, 1902. Tomo III. Capítulo II. Pag. 28.-

pueden enmendar un artículo, pueden enmendar un capitulo, y quien enmienda un capitulo, puede enmendar un título y un libro, y quien enmienda todos los libros de un código, hace códigos¹⁰⁴.-

Si retomamos la frase de Estrada sobre “si la constitución no quiere que las provincias dicten códigos, tampoco quiere que enmienden los que el congreso dictó”. Entonces se podría considerar que la Constitución tampoco quiere que el congreso modifique un código si esa modificación resulta claramente violatoria a lo dispuesto en su texto. Surgiendo el interrogante acerca de si ¿la Nación puede devolver las facultades delegadas por las provincias a través de los códigos de fondo? o ¿Por qué el texto del artículo 2352 in fine dispone que la prescripción liberatoria podrá ser regulada por las legislaciones locales en cuanto al plazo de tributos, y no así respecto a la prescripción adquisitiva? ¿Por qué a partir de agosto de 2015 existirá uniformidad para la adquisición de los derechos y no para la extinción de los derechos para el cobro de tributos de los cuales resultan titulares los fisco locales?.-

Resulta sumamente interesante la referencia que realizo este gran profesor acerca del artículo 2 de la Ley 340 – mediante la cual se sanciono el Código Civil de Vélez Sarsfield, al decir que: “cuando el código civil fue puesto en vigencia, dicto una ley por la cual encarga a los tribunales, que le informen respecto de las deficiencias que noten en aquel cuerpo de leyes, a fin de iniciar él las modificaciones que la experiencia manifieste que sean necesarias¹⁰⁵, se podría considerar que ¿la reciente modificación del Código Civil y Comercial recepto el criterio de nuestra Corte Suprema establecido in re “Filcrosa” y consecuentes antecedentes?. La respuesta sin duda alguna, es que no.-

Al respecto, cabe tener presente el fallo emitido por la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, sala III en la causa “GCBA c/ Ticketek Argentina S.A. s/ ejecución fiscal – ingresos brutos convenio multilateral” de fecha 09/04/2015, en virtud de la cual el gobierno de la CABA., interpuso un recurso de apelación por ante la alzada contra la sentencia del juez de grado que hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por la firma ejecutada y por los responsables solidarios respecto de la deuda reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos fiscales 12/2005 a 06/2008, luego de considerar que resultaban aplicables los plazos de prescripción y las formas de computo normadas en el Código Civil, en consonancia con la jurisprudencia de la C.S.J.N., que más tarde debió adoptar el Tribunal Superior de Justicia Local. No obstante ello, la Cámara porteña decidió, por mayoría, hacer lugar al recurso incoado, declarando que las acciones del fisco de la Ciudad no se encontraban prescriptas, interpretando que a partir de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nacional recobraron operatividad las normas fiscales locales que regulan el instituto de la prescripción.-

Para resolver en tal sentido, los integrantes de la Cámara consideraron que con la promulgación de la Ley Nº 26.994 que aprobó el nuevo código unificado, a que a la fecha del fallo no había entrado en vigencia, quedo de manifiesto la voluntad del Congreso Nacional de que sean las provincias las que se ocupen de reglar todos los aspectos atinentes a la prescripción de las obligaciones fiscales, aun cuando se refieran a periodos fiscales anteriores a su sanción.-

¹⁰⁴ Curso de Derecho Constitucional. Estrada Jose Manuel. Editorial compañía sud-americana de billetes de banco, 1902. Tomo III. Capitulo II. Pag. 29.-

¹⁰⁵ El mentado articulo reza: “la suprema corte de justicia y tribunales federales de la nación dará cuenta al Ministro de Justicia, en un informe anual de las dudas y dificultades que ofreciere en la práctica, la aplicación del código, así como de los vacios que encontrasen en sus disposiciones para presentarlas oportunamente al Congreso”.-

En consecuencia, teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, y luego de analizar el concepto de prescripción para concluir – al igual que nuestra Corte Suprema -, que se trata de un instituto de derecho de fondo, e investigando el contexto histórico de la etapa fundacional de nuestro país a los efectos de comprender cuál fue la materia delegada por las provincias a la nación, nos encontramos en la actualidad con un nuevo Código Civil y Comercial, que ya entro en vigencia y que pareciera no tener en cuenta todas las bases sobre las que se constituyó la República Argentina.-

Así, a partir de la concepción del sistema federal bajo el cual se ha ideado nuestro país para así preguntarnos: ¿Cuál fue el motivo que tuvieron los actuales legisladores para apartarse de aquellas bases y así contribuir a generar una anarquía legislativa que volverá un caos de este país a partir de los diferentes plazos de prescripción que establecerán los 24 fiscos? ¿Por qué quienes apoyan este cambio en este nuevo código lo catalogan como sinónimo de cumplimiento de la autonomía provincial en materia de derecho tributario? ¿Acaso el que un instituto general del derecho, como lo es la prescripción liberatoria, sea regulado por la Nación coarta la libertad de nuestros estados provinciales para crear sus tributos?.-

Alberdi sabiamente indicó que la delegación estipulada en el actual artículo 75 inc. 12 de la Ley Fundamental no afecta en absoluto esta autonomía propia de los estados provinciales y municipales: “el gobierno nacional, es un mecanismo por el cual los riojanos vgr., gobiernan Buenos Aires y viceversa. Delegando poderes, las provincias no hacen más que aumentar su poder¹⁰⁶”.-

Cabe tener presente que la Cámara en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata el 24/08/2015 in re “Nordelta SA c/Tribunal Fiscal de la Provincia de Bs. As. s/ impugnación”, entendió inaplicable el Art. 2532 del Nuevo Código Civil y Comercial a la relación jurídica tributaria anterior a la vigencia de este ordenamiento, por cuanto esta nació y se extinguió bajo la normativa anterior tal y como se interpreta del Art. 7° del C.Civ y Com., a contrario sensu, lo cual significa, en un supuesto análogo, que las que se constituyeron o se extinguieron cumpliendo los requisitos de la ley anterior no son alcanzadas por este efecto inmediato.-

En cambio, en mi opinión, en cuanto a las obligaciones cuyos plazos de prescripción comenzaron a correr desde el 01/08/2015, rigen las legislaciones locales en los plazos (siempre que sean razonables según los Arts. 28 y 33 de la C.N.), salvo que no lo hayan establecido en cuyo caso se aplica el NCCyC., ya que el mismo se aplica a nuestro criterio con relación al cómputo y causales de suspensión e interrupción de la prescripción.-

Ya que si el Congreso de la Nación hubiera pretendido dejar sin efecto la doctrina inveterada de la C.S.J.N., acerca de los tributos locales, expresamente hubiera establecido la posibilidad de que las legislaciones locales regularan el cómputo y las causales de suspensión y de interrupción, y no solo contemplara la posibilidad de que tales legislaciones puedan prever un plazo diferente de prescripción. Y tal plazo debe aplicarse para el futuro, ello a los fines de la salvaguarda de los principios de certeza y seguridad jurídica, que tienen jerarquía constitucional por encontrarse enraizados en el derecho de propiedad consagrado en el Art. 14 y 17 de la Ley Fundamental.

¹⁰⁶ Elementos de Derecho Público Provincial para la República Argentina. Alberdi Juan Bautista. Imprenta del mercurio. 1853. Pag. 29.-

X. RECIENTE JURISPRUDENCIA EMANADA DE LA C.S.J.N. Caso: Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. C/ Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y Otros S/ Demanda Contenciosa Administrativa. 05 de noviembre de 2019.

El pasado 05 de noviembre del 2019, la C.S.J.N., ha ratificado su postura en materia de “prescripción de tributos locales”, con respecto a la jurisprudencia emanada del fallo “Filcrosa S.A. S/Quiebra S/ Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda” del año 2003¹⁰⁷, en la cual se supo establecer que “... *la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el Art. 75 inc. 12 de la C.N., este no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía*”. (Por mayoría. Disidencia del Dr. Horacio Rosatti).

Es decir, como ya lo deje en claro ut supra, las legislaciones locales no pueden apartarse del Código Civil a efectos de regular la prescripción de sus tributos.

En la actual jurisprudencia, la C.S.J.N., además de ratificar la doctrina “Filcrosa”, deja en claro que, al haberse iniciado y corrido el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de los tributos durante la vigencia del antiguo régimen jurídico “... *los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (Doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los periodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se torno exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación – Resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de Diciembre de 2002 – y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración – Resolución 183, del 04/05/2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones -, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen...*”.

Es decir, que conforme el precedente reciente de la C.S.J.N., este ratifico su doctrina ya consagrada en el leading case “Filcrosa” para aquellos casos que se hayan iniciado y tramitado bajo el anterior régimen, es decir, el viejo Código Civil de Vélez Zarfield, dejando en claro que el Nuevo Código Civil y Comercial no se aplica de forma retroactiva.

Pero no dice nada (al menos expresamente) con respecto a las deudas tributarias que se sustancien a partir de la vigencia del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Sin perjuicio de ello, el máximo tribunal sigue manteniendo concordancia con sus criterios vertidos, y al mismo tiempo es cauto y prudente con respecto a la aplicación o no del N.C.C.yC., para aquellos casos que se susciten a partir del nuevo régimen. En consecuencia, habrá que esperar para saber si el tribunal cimero mantiene o deja de lado su doctrina pacifica que ha mantenido desde hace años para las deudas tributarias que se constituyan y se originen a partir de la vigencia del N.C.C.yC.

¹⁰⁷ Fallos: 301:1194.

CAPITULO IV.

XI- Breve Consideración con relación a las Multas. Código Tributario Provincial y Municipal.-

Ahora bien, con respecto a esta temática, las multas que consagran los Códigos Fiscales, surge precisamente por los diversos interrogantes que se plantean como consecuencia del ejercicio profesional, que contribuyentes del municipio capitalino, estaban y están actualmente intimidando y exigiendo el pago de multas por incumplimiento de deberes formales, que al someterlos a análisis resultaban ser por periodos que llamaban la atención por resultar muy lejanos en el tiempo. Procediendo inmediatamente a analizar la normativa del Código Tributario de la Ciudad Capitalina y compararla armónicamente con el resto del ordenamiento jurídico vigente y más precisamente con la Constitución Nacional y los Códigos de fondos.-

El presente caso, trasciende sin duda alguna el mero plano académico puesto que incide significativamente sobre la realidad económica y social de los ciudadanos de la Provincia de Catamarca, en desmedro de los derechos y garantías constitucionales del cual gozan y resultan titulares los contribuyentes de esta Provincia. Puesto que las multas que aplica el organismo recaudador del municipio capitalino por incumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes detentan naturaleza penal, y por ende, a nuestro criterio, el plazo de prescripción de la acción para perseguir su cobro debería ser el consagrado por el Código Penal (2 años) y no el de cinco años como lo consagra la ordenanza tributaria municipal.-

Cabe tener presente que es doctrina y jurisprudencia reiterada y pacífica, que las sanciones administrativas (multas) por infracciones a los deberes formales del contribuyente, detentan “naturaleza penal”, en consecuencia, le resultan aplicables los principios generales del derecho penal conforme lo prescripto por el Art. 4 del Código Penal.-

Repárese, que la naturaleza penal de las multas fue consagrada por el Tribunal Cívero en los casos testigos “Parafina del Plata SACI s/ Recurso de Apelación” (impuesto a los réditos –multa-) (02/09/1968); y “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional (DGI) Demanda Contenciosa” (15/10/1981) a cuyos fundamentos nos remitimos en honor a la brevedad.-

Además, tal como se expresó a lo largo del presente, es competencia exclusiva del Congreso de la Nación legislar sobre cuestiones de fondo conforme lo prescripto por el Art. 75 inc. 12 de la Ley Fundamental que reza textual: “*corresponde al Congreso de la Nación... dictar los códigos civil, comercial, PENAL, etc...*”. Sistemáticamente, el Art. 4 del Código Penal prescribe: “*...las disposiciones generales del presente código se aplicaran a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieren lo contrario*”.

Siguiendo esta línea de pensamiento, y tal como lo sostiene “Oswaldo Soler” compartiendo la postura tanto del maestro Ricardo Núñez como de Villegas, opina, que: “... los *delitos a los que alude el Código Penal son comprensivos de las contravenciones, aplicándoseles a estas, en consecuencia, los principios generales del derecho penal común*”. (Tratado de Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal. Oswaldo Soler. 4ª Ed. Actualizada y Ampliada. Ed. La Ley. Ed. 2011. Pag. 688).-

Asimismo, con respecto al plazo de la prescripción para las sanciones de multas, cabe tener presente, que el Art. 62 en su inciso 5º del C.P., prescribe categóricamente, que: “*La acción penal se prescribirá*

durante el tiempo fijado a continuación: ...5) A LOS DOS AÑOS, CUANDO SE TRATEN DE HECHOS REPRIMIDOS CON MULTAS”.

Repárese, que la C.S.J.N., reiterando antigua doctrina, afirmó que *“las provincias pueden establecer sus propios impuestos. Sin embargo, la Corte agrego un nuevo límite. Las leyes impositivas no pueden excederse de sus “límites políticos”. Con límites políticos la Corte se refiere a objetos o actos que se encontrasen fuera de sus jurisdicciones o que sean contrarios a la C.N.”*.

De esto, sostiene el Máximo Tribunal, se sigue *“que si las provincias decidieron delegar la facultad de dictar los Códigos de fondo entonces las provincias se han limitado a no sancionar leyes fiscales (o no fiscales) que contradigan los códigos de fondo, dictados por la Nación”*. (Derecho Constitucional Tributario. Máximos Precedentes. Director Eduardo Baistrocchi. Tomo I. La Ley. 2013. Pag. 272/273).

Asimismo, La Corte Federal sostuvo con base en el considerando 31 del leading case *“Atilio Cesar Liberti”* (1954. CSJN.), que una ley fiscal local puede ser inconstitucional *“...de dos maneras: o “Directa”, cuando la ley impositiva afecta los principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a todos los habitantes de la Republica; o “Indirecta” cuando la ley fiscal se pone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes que dicta el Congreso en materia que le es propia...”*.

Por el contrario, el fisco municipal capitalino de la provincia de Catamarca e incluso otros códigos de otras provincias, pretenden el cobro de las sumas referidas en concepto de multas por falta de declaraciones juradas, basándose en el plazo previsto por el Art. 55 inc. 1 Capítulo IV *“De la Prescripción”* del C.T.M., que reza textual: *“Prescriben por el Transcurso de Cinco (5) años: inc. 1: Las facultades para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código o normas tributarias especiales”*.

Sin tener en cuenta, que dicha norma al consagrar un plazo distinto al previsto en las normas de fondo, no supera el test de constitucionalidad por encontrarse en pugna con una norma de mayor jerarquía, como resulta ser el Art 4 y 62 del Código Penal, resultando una inconstitucionalidad de manera indirecta y manifiesta.-

Cabe tener presente - tal como lo analizáramos anteriormente -, la doctrina emanada del fallo *“Filcrosa”*, en la cual La C.S.J.N. (que la Corte de Justicia de la Provincia hizo suyos en el fallo *Oliveros Mediterráneo c/ Provincia de Catamarca*) sostuvo que si las provincias delegaron la facultad de establecer los plazos de prescripción entonces no podían:

“...dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la supremacía de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que la contradigan”.

Según la Corte Suprema, es una limitación implícita del Art. 75 inc 12 la Prohibición de establecer plazos de prescripción locales. En este sentido afirmo que *“...aun cuando los poderes de la provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos... es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar los Códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción”*.

En este sentido, se debe tener presente, que los argumentos del Tribunal Cimero en el leading case *“Filcrosa”* no son solo aplicables a la prescripción del Código Civil sino a cualquier conflicto entre una

norma fiscal local y una norma sancionada por el Congreso por delegación de las provincias. La Corte en su composición actual, mantiene la tesis del Fallo “Atilio Cesar Libertí”.-

Como corolario de lo expuesto, surge manifiesto, que las provincias (o municipio) pueden establecer sus propios tributos dentro de sus competencias constitucionales. Sin embargo, las normas tributarias locales, no pueden establecer condiciones distintas a las contempladas en las normas de derecho común, tales como el plazo de prescripción.

En consecuencia, el fisco municipal capitalino pretende la imposición y cobro de montos en concepto de multa por falta de presentación de declaraciones juradas por periodos que a todas luces resultan evidentemente prescriptos, basándose exclusivamente en el plazo que consagra la normativa fiscal municipal, que resulta manifiestamente inconstitucional por encontrarse en pugna con normas de jerarquía superior, determinando la ilegitimidad de la pretensión del fisco local tendiente al cobro de multas, que emite para ello actos Administrativos Irregulares (Art. 32 C.P.A. y Art. 17 Ley 19549. Leading Case “Pustelnik”) los cuales resultan nulo de nulidad absoluta (Art. 29 CPA y Art. 14 LNPA) que debe ser revocado aun en sede administrativa por contener vicios en sus elementos esenciales que determinan claramente la ausencia de la presunción de legitimidad que caracteriza a los actos estatales.-

Ahora bien, con respecto al momento a partir del cual se comienza a computar el plazo de la prescripción, el Art. 63 del C.P., reza textual: “*las prescripción de la acción comenzara a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuo, en que ceso de cometerse*”.

Comparado la norma de cita con lo dispuesto por el Art. 54 del CTM., se observa que se encuentra en colisión indirecta con los preceptos impuestos por la Constitución Nacional, el Código Penal, con respecto al plazo y modo de computar el plazo de prescripción en materia de sanciones administrativas de multa las cuales conforme lo sostuviere el destacado penalista Ricardo Núñez detentan naturaleza penal.

Repárese, que la cuestionada norma de cita expresa: “*prescriben por el transcurso de cinco (5) años: 1) Las facultades para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código o normas tributarias especiales*”.

A su vez, el Art. 55 del CTM., reza textual: “*El termino de prescripción establecido en el artículo anterior se computara: b) para el caso del apartado 1), desde el 1º de enero siguiente al año en que se produjo la infracción que da lugar a las sanciones*”.

Como corolario de ello, surge manifiesto que las normas de cita del C.T.M., no superan el test de constitucionalidad al encontrarse claramente en pugna con los preceptos de la Constitución Nacional, al legislar en forma contraria a lo impuesto por la normativa de fondo, arrogándose facultades propias del Congreso de la Nación conforme lo prescripto por el Art. 75 inc. 12 y 121 de la C.N., resultando facultades ajenas a los Estados provinciales y Municipales.

El legislador confundió palmariamente la prescripción liberatoria para el cobro de impuestos y de las multas, respectivamente, las cuales, se rigen por normas de diferente naturaleza (Civil y Penal) pero que tienen en común que resultan facultad exclusiva de la Nación por delegación de las provincias conforme la interpretación armónica de los preceptos emanados de los Arts. 75 inc. 22, 121 y 122 de la Constitución Nacional.

En este sentido, cabe tener presente, lo expuesto por el Administrativista “Cassagne” al sostener contundentemente con respecto a la prescripción de las acciones y los ilícitos penales administrativos, que: “...*dada la sustancia preventiva y represiva que poseen las sanciones penales administrativas, que castigan la comisión de ilícitos de esa naturaleza, rigen todas las normas y principios que sobre prescripción contiene el Código Penal, en virtud de lo preceptuado en el Artículo 4 de dicho cuerpo orgánico*”. (Derecho Administrativo. T. II. Juan Carlos Cassagne. 6ª Ed. Actualizada. Ed. Abeledo Perrot. Ed. 1998. Pag. 583/584).

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, que: “... *a las infracciones de naturaleza penal-administrativa le resultan aplicables las disposiciones generales del Código Penal*”. (fallos de la CSJN. T. 287, pag. 76; T. 289, pág. 336; T. 290, Pag. 202; T. 295, pag. 307 y T. 300, pag. 717 (este último precedente se caratulo “Rabinovich José s/ Recurso contra Resolución del Banco Central de la República Argentina”).

En otro caso (fallos, t. 301, pag. 426) La C.S.J.N. dijo que las disposiciones generales del Código Penal son aplicables a las infracciones cambiarias en tanto no se advierta incompatibilidad entre una y otras, con lo que parece, aceptar la idea de la aplicación analógica.-

Se debe tener presente, que el instituto de la prescripción constituye materia de fondo, por ende, resulta competencia del Congreso de la Nación legislar sobre los códigos de fondo por imperio de la interpretación armónica de lo dispuesto por los Arts. 75 inc. 12 y 121 de la Constitución Nacional, resultando inapropiado que los Estados Municipales pretendan legislar en forma contraria a lo prescripto por normas de jerarquía superior al C.T.M., conforme Art. 31 de la Ley Fundamental.

Ergo, las provincias y por ende los municipios, no pueden legislar sobre la interrupción, suspensión, o establecer plazos distintos, tal como lo ha declarado la jurisprudencia nacional, es decir, no pueden modificar el régimen de la prescripción establecida en el Código Penal, bajo el pretexto de recaudar para el cumplimiento de los fines sociales, a costa de vulnerar los derechos y garantías consagrados en el Art. 18 de la Constitución Nacional donde encuentra su valladar.

La Ley Fundamental pone coto al accionar arbitrario del Estado en su afán de llevar a cabo la recaudación para el sostenimiento de los fines sociales a su cargo.

Tal como lo sostiene el tratadista “Edgardo López”: “*que esta doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del Derecho Público Local, sino un instituto general del Derecho, lo que justifica que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el Art. 75 inc. 12, éste no sólo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que dentro de ese marco, establecerá también un régimen destinado a comprender las generalidades de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía*”. (Tratado de la Prescripción Liberatoria. Edgardo López Herrera. 2ª Ed. Abeledo Perrot. Ed. 2009. Pág. 66/67).

En esta inteligencia, claramente nuestro máximo Tribunal ha sostenido con respecto al instituto de la prescripción liberatoria, que: “*no es un instituto propio del Derecho Público Local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado Art. 75 inc. 12, este no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que dentro de ese marco, establecerá también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía*”.

Asimismo, la C.S.J.N., ha sostenido que: “*Las Provincias resignaron a favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente en lo atinente al régimen general de las*

obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción, no corresponde a las provincias ni municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto". (CSJN. "Municipalidad de Avellaneda s/ Incidente de Verificación en: Filcrosa S.A., s/ Quiebra").

Repárese que la cuestión ha quedado debidamente definida por la C.S.J.N., ya que en los autos Expte. Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar" (sentencia de fecha 07/03/2023), donde expresamente dijo que: "... Corresponde aplicar el plazo establecido en el inc. 4 del art. 65 del Código Penal. para juzgar acerca de la prescripción de la sanción de multa aplicada por una Dirección General de Rentas provincial, pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local...".

Asimismo, expreso que "... La sanción de multa aplicada por la Dirección General de Rentas provincial es de carácter penal pues, si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal...".

En igual sentido, dijo que "... Los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate.

El máximo tribunal dijo que "... Las multas funcionan como penas y no como indemnización, y son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente". "... El argumento que postula el carácter penal de las infracciones tributarias y, a los fines de su prescripción, considera que es una materia propia del Congreso de la Nación, importa negar a las jurisdicciones locales el ejercicio de una materia que no ha sido delegada al Gobierno Federal, como es el de establecer las consecuencias punitivas no penales, desnaturalizando el reparto de competencias que trazaron los constituyentes originarios de 1853/1860 y los reformadores de 1994 (voto en disidencia del Dr. Rosatti)".

La delegación de las provincias a la Nación para dictar el Código Penal que surge del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, no les impide retener una potestad punitiva propia justificada en el ejercicio de ese poder; esto es, la prerrogativa exclusiva de establecer contravenciones e infracciones, fijar las correlativas sanciones y aplicarlas en asuntos de puro interés local (voto en disidencia del Dr. Rosatti).

La mayoría del Tribunal dijo que "...Reconocida la competencia local para reglamentar su régimen de infracciones administrativas se sigue el de fijar -bajo parámetros razonables y con respeto de las garantías constitucionales- los plazos, el cómputo y las causales de interrupción o suspensión de la prescripción de las sanciones (voto en disidencia del Dr. Rosatti)". Entre las materias no delegadas por las provincias a la Nación se encuentra, por una parte, su poder tributario pues entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (voto en disidencia del Dr. Rosatti). Las provincias cuentan no solo con competencia para regular lo relativo al nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria, sino también sobre los diversos modos de extinción, entre ellos, la prescripción (voto en disidencia del Dr. Rosatti).

XII. Conclusión.-

En palabras finales, y luego de haber al menos pretendido plasmar la opinión de los especialistas en la materia, el criterio jurisprudencial sostenido en forma pacífica por el máximo tribunal de nuestro país con relación a la materia sometida a análisis, y los diversos y fluctuantes criterios plasmados por los tribunales provinciales, he pretendido plasmar los diversos fundamentos tanto de los que sostienen la tesis civilista y publicista, para con ello emitir una breve consideración con respecto al instituto de la prescripción.-

Ya que considero tal como lo viene sosteniendo hasta este momento el máximo tribunal, que la prescripción es un instituto general del derecho y no del derecho privado en particular, y por ende, las legislaciones provinciales no pueden apartarse de lo consagrado por las normas de fondo, bajo apercibimiento de resultar inconstitucionales, adhiriendo de esta manera a la doctrina consagrada en el leading case de “Filcrosa SA”.-

No obstante ello, y con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial, considero que se ha adoptado la postura iuspublicista en la interpretación del Art. 75 inc. 12 de la C.N. De esta manera, ya no resulta fácil aplicar los principios e institutos del derecho civil, a materias propias del derecho público, en particular del derecho tributario, habida cuenta de las distintas modalidades que adquiere la obligación tributaria y que la diferencia de las de corte civil.-

Si bien la reforma resulta clara con respecto a la delegación a las jurisdicciones locales para establecer los plazos de prescripción, no resulta clara si ello abarca también las facultades para establecer la forma de cómputo, la suspensión e interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias locales.-

En definitiva, la reforma ha sellado la suerte de algunos tópicos de la prescripción tributaria a la luz del Art. 75 inc. 12 de la C.N., pero sigue abierto el debate y la labor jurisprudencial para esclarecer otros temas aun no esclarecidos y determinar qué postura adoptara el máximo tribunal con relación al Nuevo Código y sacarse la duda por fin de si finalizara con la doctrina “Filcrosa SA” o si la ratificara ante el nuevo paradigma postulado por el N.C.C.y.C. sin perjuicio de ello, con relación a la prescripción que rige para las multas considero que la cuestión ha quedado debidamente definida con el ultimo pronunciamiento dictado por la C.S.J.N.



Universidad Nacional de Catamarca
Secretaría de Ciencia y Tecnología
Avda. Belgrano 300
Pab. Variante I - Planta Alta
Predio Universitario
Tel: 00 54 383 - 4437997
www.editorial.unca.edu.ar
San Fernando del Valle de Catamarca
Catamarca - República Argentina