

V

V JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL



”



"Las pymes y las empresas no dan más con los impuestos que se crearon en los últimos 15 años. Van en contra de desarrollarse, de respirar. Son como una mochila que nos está hundiendo".

Presidente Mauricio Macri- 15/07/2017¹

Directivas del Panel II

CONSENSO FISCAL: Implicancias en la tributación local

Relatora General Dra. (CPN) Elvira Balbo

Introducción

El 16 de noviembre de 2017 se firmó un Pacto Fiscal entre la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), denominado: Consenso Fiscal. No es un hecho novedoso. En los últimos 25 años se han suscripto otros seis², con diferentes objetivos.

No obstante, este nuevo acuerdo reúne características especialísimas por la importancia de lo comprometido y por el complicado momento que están atravesando las relaciones

¹ Afirmación vertida por el Presidente de la Nación durante una entrevista que concedió, el 15 de julio de 2017, a radio Mitre. El comentario se reprodujo en diversos medios periodísticos. (Fuente : <http://www.losandes.com.ar/article/macri-reclamo-apoyo-para-la-reforma-tributaria-los-impuestos-son-una-mochila-que-nos-esta-hundiendo>)

² Pacto I: Pacto Fiscal del 12 de Agosto de 1992, Pacto II: Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993, Compromiso Federal del 6 de diciembre de 1999 ratificado por Ley Nº 25.235, Compromiso Federal para el Crecimiento y Disciplina Fiscal del 17 de Noviembre de 2000 ratificado por Ley Nº 25.400, Adenda al Compromiso Federal el Crecimiento y Disciplina Fiscal de Noviembre de 2001, Acuerdo Nación – Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un nuevo Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos del 27 de febrero de 2002 ratificado por Ley Nº 25.570

intergubernamentales en nuestro país, de la mano de un federalismo fiscal algo fatigado. En el Mensaje del Poder Ejecutivo, que acompañó el Consenso Fiscal en su presentación ante el H. Congreso de la Nación, se manifestó que: “Se trata de un acuerdo que tiene en cuenta la complejidad de los temas abordados y que propone soluciones posibles y graduales tendientes a lograr una economía más integrada, equitativa y solidaria”

En este orden de ideas, es importante resaltar en qué contexto se arriba al pacto. El mencionado Mensaje resulta esclarecedor. Dice: “Se llegó a acuerdos fundamentales sobre conflictos históricos entre las jurisdicciones firmantes en relación con el régimen de coparticipación federal de impuestos, afectaciones específicas de recursos y transferencias de competencias, servicios o funciones, entre los cuales se destaca el referido al Fondo del Conurbano Bonaerense”.

Agrega: “Este Consenso Fiscal da solución, en el marco de un diálogo interjurisdiccional, a más de CINCUENTA (50) procesos judiciales vinculados con esas cuestiones que estaban pendientes de resolución ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Terminar con esos litigios permitirá una relación más armónica y lograr nuevos y necesarios consensos para el desarrollo de nuestra Nación”.

El acuerdo suscripto clasifica los compromisos asumidos en:

- Compromisos comunes: “El Estado Nacional, las provincias y la CABA se comprometen, en el ámbito de sus competencias, a arbitrar todos los medios a su alcance para...”
- Compromisos asumidos por el Estado Nacional: “El Estado Nacional asume el compromiso de realizar los siguientes actos de gobierno...”
- Compromisos asumidos por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: “Las provincias y la CABA asumen el compromiso de realizar los siguientes actos de gobierno...”

Los objetivos perseguidos por el acuerdo, la amplitud de los tópicos abordados y la significativa importancia de lo prometido por los firmantes lo convierten, en nuestra opinión, en el pacto más relevante de todos los suscriptos desde la sanción de la Ley 23.548, de Coparticipación Federal de Impuestos, a la fecha.

No obstante lo dicho, la identidad que caracteriza a las V Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal enmarcan el alcance de la tarea que nos han encomendado sus organizadores. Es por ello que haremos foco en las cuestiones relacionadas con la tributación local plasmadas, fundamentalmente, en el acápite que enumera los compromisos asumidos por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que deberán trasuntarse en actos de gobierno, que los torne operativos.

Los suscriptores del Consenso Fiscal reconocen, entre otros puntos:

“Que la falta de consensos ha impedido la sanción de una nueva ley de coparticipación federal, pese a la manda constitucional al respecto, y la insuficiente coordinación entre las jurisdicciones se manifiesta en excesiva litigiosidad”

“Que, en agosto de 2016, el Estado Nacional, las provincias y la CABA se comprometieron a implementar políticas tributarias destinadas a promover el aumento de la tasa de inversión y de empleo privado, que alivien la carga tributaria de aquellos impuestos que presentan mayores efectos distorsivos sobre la actividad económica, estableciendo niveles de imposición acordes con el desarrollo competitivo de las diversas actividades económicas y con la capacidad contributiva de los actores”

“Que es necesario acordar entre la Nación y los gobiernos locales lineamientos para armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones de forma tal de promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico y promover políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad común”

Para ello, en el Título III se enuncian los “Compromisos asumidos por las provincias y la CABA” que, entendemos, tienen como objetivo final favorecer al contribuyente reduciendo su sacrificio fiscal, armonizar los sistemas tributarios para evitar guerras fiscales horizontales, facilitar el cumplimiento de la obligación y adecuar las tasas municipales para que sean verdaderas “tasas retributivas de los servicios efectivamente prestados”. En conclusión, lograr un sistema tributario federal más equitativo.

1.- Estado de Situación del Pacto Fiscal II

Varios de los objetivos planteados en el Consenso Fiscal no difieren sustancialmente de las pautas inspiradoras del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993 (denominado Pacto Fiscal II) que, según la experiencia recogida en los años de su vigencia, tuvo un acatamiento asimétrico por parte de los fiscos, no logró alcanzar los objetivos que se proponía, generó nuevas distorsiones y finalmente, nos condujo a un esquema tributario residual peor que el que se proponía corregir.

En definitiva, ¿cuál es el estado de situación actual del mencionado Pacto II? El propio Consenso Fiscal alude a él cuando menciona que 31 de diciembre de 2017 vencía la prórroga del plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado el 12 de agosto de 1993. Dispone entonces una suspensión de los plazos. Dice: “El Estado Nacional, las provincias y la CABA acuerdan suspender los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II entre quienes aprueben este Consenso”.

Entendemos que el Consenso Fiscal ha querido referirse específicamente a aquellas obligaciones pendientes de implementación. Ya lo tiene dicho la justicia en un interesante precedente³: “las sucesivas prórrogas se han materializado con la mira puesta en otorgar nuevos plazos para adoptar las medidas pendientes de instrumentación, no para burlar, frustrar o desconocer empero aquellas otras que pudieran haber sido satisfechas antes o durante los períodos de prórroga acordados ”.

El camino que deberían seguir las provincias para dejar de cumplir con el Pacto II, respecto de los compromisos que se tornaron operativos, es uno sólo: denunciar el Pacto.

“El federalismo de concertación no admite estar “a medias”, tomando lo beneficioso para la Administración local pero rehusándose a asumir los costos de su adhesión y de las medidas

³ “El Marisco S.A. C. Provincia de Buenos Aires - Fisco Provincial s/ Pretensión Declarativa de Certeza”, Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo- Mar del Plata. (15/09/2016)

tomadas a su abrigo; solo la completa y formal salida del Pacto, libera a la Provincia de sus ataduras, claro que hacia el futuro y nunca borrando los efectos consolidados”⁴

El Consenso Fiscal no ha sido suscripto por la Provincia de San Luis y, hasta la fecha, una de las provincias firmantes: La Pampa, no ha sancionado su propia ley de adhesión. Es decir, que para estas provincias no se han suspendido los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II.

Sería interesante poder contestarnos:

¿Por qué las Provincias que no desean cumplir con lo comprometido en el Pacto Fiscal II no lo denuncian? Entendemos que las obligaciones asumidas oportunamente por la Nación, que podrían favorecerlas, se han diluido con el correr del tiempo. Dejamos planteada esta cuestión para su análisis.

En definitiva, el Consenso Fiscal viene a intentar que la tributación local retome el rumbo correcto y que se cumplan efectivamente con algunas obligaciones asumidas desde hace más de 25 años y otras, un tanto olvidadas, que surgen del Capítulo II de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos (1988).

2.- El Consenso Fiscal:

2.1 Cuestiones estructurales

El entorno académico y técnico que nos convoca es el ámbito adecuado para que juntos reflexionemos sobre el impacto del Consenso Fiscal en la tributación local.

Antes de avanzar en el ámbito específico de cada tributo, convoca nuestra atención algunas cuestiones estructurales que entendemos merecen ser especialmente tratadas a la luz de las experiencias de Pactos y Acuerdos anteriores y del momento histórico que nos toca atravesar

En este orden de ideas, entendemos que deberían ser objeto de estudio las siguientes cuestiones estructurales:

- *¿Es viable insistir en la suscripción de acuerdos, que impliquen un detrimento en la recaudación de los fiscos locales, sin que se haya sancionado una nueva ley de coparticipación?*
- *¿Las provincias y la CABA cumplirán esta vez con lo prometido? ¿Podrán disminuir la carga tributaria y al mismo tiempo sostener un nivel de financiamiento que torne viable la ejecución de sus políticas públicas?*
- *Compensar desde el nivel central la pérdida de recaudación de las provincias y los municipios, ¿Será percibido por estos gobiernos como un cercenamiento de su autonomía?*
- *¿Serán eficientes las áreas del Poder Ejecutivo Nacional competentes en el control del cumplimiento de las obligaciones pactadas? En este caso, ¿se admitirá la*

⁴ Idem referencia anterior

colaboración formal, en las tareas de control, de la “otra parte interesada” (contribuyentes, cámaras empresariales, asociaciones, etc.)?

- *¿El Estado Nacional estará dispuesto a aplicar sanciones a los gobiernos incumplidores?*
- *¿Los compromisos asumidos en materia de reducción de algunos tributos locales impulsarán a los legisladores a incrementar otros tributos en forma desmedida para evitar un posible desfinanciamiento de las arcas provinciales?*

Las preguntas enunciadas en los párrafos anteriores dibujan el contorno de un mapa fiscal complejo. No obstante, si todos: gobierno nacional, provincias/municipios y contribuyentes coinciden en el diagnóstico de los problemas y en la enunciación de las soluciones, el Consenso Fiscal será el medio conducente para sanear la tributación local.

2.2 Una cuestión de interés local incluida en el Título II): “Compromisos Asumidos por el Estado Nacional”

Como ya lo adelantamos, nos hemos autoimpuesto un límite para el desarrollo de estas Directivas, sujeto al objeto de las Jornadas. No obstante, debemos reconocer que el Consenso Fiscal es un todo y que los compromisos asumidos en los distintos títulos se entrecruzan y seguramente, unos producirán derrames en los otros.

En este orden de ideas, nos parece importante destacar que en el Título II) “Compromisos Asumidos por el Estado Nacional” se establece un ítem que, claramente, impactará en el Impuesto Inmobiliario y en las Tasas Municipales por Servicios Generales sobre los inmuebles (alumbrado, barrido, limpieza y otras similares). Nos referimos a creación de un organismo federal, que cuente con la participación de las provincias y de la CABA, que se aboque a la determinación del valor fiscal de los bienes inmuebles y que establezca: “los procedimientos y metodologías de aplicación para todas las jurisdicciones con el objeto de lograr que las valuaciones fiscales de los inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial” -Título II, punto p)-.

Con referencia al punto desarrollado, nos planteamos:

- *¿Será beneficiosa la creación del Organismo Fiscal mencionado?*
- *¿Cómo debería estar compuesto?*
- *¿Cuáles serían sus funciones?*

2.3 Título III- Compromisos Asumidos por las Provincias y la CABA

Introducción

Avanzando sobre los compromisos asumidos por las provincias y la CABA, procedemos a enunciar los impuestos alcanzados: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, Impuesto de Sellos, Tributos sobre la nómina salarial, Tributos específicos que graven la

transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica –incluso la autogenerada- y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a consumidores finales.

Es decir, los tributos más significativos que abastecen los recursos propios de las provincias y de la CABA sufrirán profundas modificaciones de diversa índole: derogaciones, desgravaciones, eliminaciones de tratamientos diferenciales, morigeración gradual de alícuotas, adecuaciones de los regímenes de retención/percepción, armonización de metodologías de cálculo atraviesan todo el sistema tributario local.

Los Municipios también fueron contemplados a la hora de ajustar su situación fiscal. Si bien ellos no han suscripto el Consenso Fiscal, las provincias a las cuales pertenecen se han comprometido en su nombre, como es habitual en los diferentes Pactos y Acuerdos suscriptos desde 1992 a la fecha. Además, del Convenio Multilateral y ley de Coparticipación Federal de Impuestos vigente.

En los puntos que siguen enunciaremos las modificaciones comprometidas respecto de cada tributo y haremos algunas breves consideraciones al respecto.

Entonces, dejaremos la puerta abierta para que los distinguidos panelistas convocados y los participantes de estas Jornadas enriquezcan la temática con sus aportes y reflexiones.

Estimamos que sería muy beneficioso, previamente, repensar el impacto que el Consenso causará en nuestro federalismo fiscal y dedicar un tiempo a incursionar en las cuestiones planteadas en el punto, de este documento, titulado “cuestiones estructurales”. Entendemos que los compromisos asumidos se alimentan de un sustrato rico en épocas de conflicto, crisis y litigiosidad y que su análisis será un campo fértil para los trabajos y las ponencias propuestas.

2.3.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el más cuestionado

Ya en los 90 fue fuertemente cuestionado por considerarlo un impuesto distorsivo que afectaba las decisiones de los agentes económicos. Es notoria su incidencia en el precio final de las mercaderías y servicios por tratarse de un tributo plurifásico y en cascada que, al ser trasladable, termina percutiendo con mayor fuerza en los últimos eslabones de la cadena de comercialización y en los consumidores finales. Además, a la hora de exportar no permite efectuar ajustes en la frontera (reintegro) ya que se desconoce que porción del precio es impuesto, de modo tal que en forma conjunta con el bien se exporta el tributo afectando la competitividad de la Argentina en los mercados del mundo.

Los aspectos negativos del impuesto inspiraron la suscripción del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” de 1993, que pretendía lograr su sustitución en un plazo no mayor de tres años a partir de la firma del convenio (1995), una vez superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión. Entonces, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos debía ser sustituido por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

En aquel momento se analizaron varias opciones de reemplazo: un IVA provincial, un IVA “mochila”, un impuesto monofásico que gravara las ventas en la etapa minorista⁵, etcétera. Sin

⁵ Esta última alternativa de sustitución del impuesto sobre los Ingresos Brutos contó con el apoyo del gobierno nacional y se plasmó en un anteproyecto de ley que no llegó a aprobarse.

embargo, diversas circunstancias políticas y económicas hicieron fracasar la sustitución total del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dejando vigente un tributo residual más nocivo que el anterior que genera notorias asimetrías en su aplicación.

a) Industria radicada en extraña jurisdicción

Una de las cuestiones que mayores inconvenientes acarreó fue la interpretación que le dieron la mayoría de los fiscos provinciales al punto 4, ítem e) del mencionado Pacto, que ordenaba modificar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de algunas actividades, entre ellas: la “Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista”. Estas exenciones podían implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que dispusiera cada Provincia, pero deberían “estar completadas antes del 30 de junio de 1995”.

Las provincias diferenciaron entonces entre la industria radicada dentro de su territorio y las otras industrias que se encontraban emplazadas en extraña jurisdicción. A estas últimas, se las castigó durante años con la aplicación de la alícuota general correspondiente a las actividades comerciales en el entendimiento que de esta forma, también, se cumplía con el Pacto II. Esta situación anómala y fuente de distorsiones insostenibles generó ligios entre fiscos y contribuyentes que se desarrollaron durante años. Recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación puso límite a las aspiraciones provinciales y declaró la inconstitucionalidad de las alícuotas diferenciales aplicadas a los contribuyentes radicados en jurisdicción extraprovincial⁶. Consideró que debía aplicarse al caso la regla sentada en el precedente “Bolsa de Cereales de Buenos Aires” (Fallos: 337:1464) según la cual “...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación del tributo...”.

De esta manera, decidió que la discriminación generada por la legislación tributaria de estas provincias (Santa Fe y Chaco) que discrimina en función del lugar de radicación del contribuyente, lesiona el principio de igualdad de las cargas públicas y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13° y 126). La aplicación de una alícuota agravada, en estas circunstancias, establece una especie de “aduana interior” que colisiona con la Constitución Nacional (arts. 9° a 12°), perjudicando la producción obtenida en otras provincias y favoreciendo la de sus propios territorios.

El Consenso Fiscal se hizo eco de esta situación y generalizó su aplicación a todos los contribuyentes del país en idénticas situaciones. Estableció que se deben: “Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien”⁷.

Con referencia a este tema nos parece interesante analizar:

- *¿Se habrá subsanado el tratamiento discriminatorio en forma definitiva?*
- *¿Podrían surgir dudas respecto de la expresión del Consenso Fiscal: “eliminar inmediatamente” los tratamientos diferenciales referidos al lugar de radicación?*

⁶ “Bayer SA c/Prov. de Santa Fe s/acción declarativa de certeza” y “Harriet y Donnelly SA c/Prov. del Chaco s/acción declarativa de certeza”, del 31/10/2017

⁷ Título II, punto a)

- *Si una jurisdicción acatara el mandato del Consenso dictando la norma pertinente, por ejemplo, a partir de marzo de 2018 ¿Está cumpliendo con la obligación de hacer el cambio “inmediatamente”? ¿Debería contemplar algún tipo de retroactividad?*

b) Diferentes alícuotas determinadas según el monto de ingresos

Superado el tratamiento diferencial para las industrias respecto de su radicación ha surgido, hace un tiempo, una nueva forma de aplicar alícuotas diferentes a contribuyentes que desarrollan la misma actividad. En esta oportunidad, los contribuyentes ven aumentada su carga tributaria en relación con el monto de ventas, o de ingresos obtenidos en todo el país, en los periodos anteriores. Entonces, surgen franjas o escalones de contribuyentes que hacen un sacrificio fiscal similar por tener un monto de ingresos que encuadra en los parámetros de determinada categoría. Mientras tanto, otros contribuyentes que desarrollan la misma actividad, pagan distinto.

La CSJN ha dicho:

“Que la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (Fallos: 182:355; 236:168; 264:185; 301:1185, entre muchos otros)”.

“El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (Fallos: 200:424)”⁸

Entendemos que el espíritu del Consenso es minimizar las distorsiones de un impuesto que es distorsivo por naturaleza y que no necesita de ningún tipo de ayudas externas para serlo aún más.

Nos planteamos entonces la siguiente pregunta:

- *¿Se ajusta a derecho construir arbitrariamente universos de contribuyentes que desarrollando las mismas actividades tributen en forma diferente un impuesto cuyo hecho imponible es el desarrollo de la actividad?*
- *La metodología antes mencionada: ¿Colisiona con el espíritu inspirador del Consenso Fiscal?*

c) Abandono de la Alícuota General

Es importante resaltar que la alícuota es uno de los elementos fundamentales a la hora de calcular el impuesto a pagar. Establece el “quantum” del tributo. Es la medida que cuantifica el sacrificio fiscal. Forma una suerte de trípode juntamente con el hecho imponible y la base imponible.

⁸ Bayer SA c/Prov. de Santa Fe s/acción declarativa de certeza, Punto 10 (31/10/2017)

No debemos perder de vista que este impuesto, tiene como antecesor al Impuesto a las Actividades Lucrativas vigente en la Provincia de Buenos Aires desde fines de los 40. En su estructura originaria la base imponible estaba formada por los ingresos brutos del año anterior y la alícuota era del 0,4%.

Durante décadas fue simple definir que alícuota general establecía cada jurisdicción y también cuál era la alícuota para cada actividad. Entonces, las leyes impositivas manejaban cuatro o cinco alícuotas básicas: la alícuota general, la de producción primaria, la de industria, la de construcción y alguna otra para intermediación. No mucho más.

En general, no existía una ostensible diferencia entre los grupos de alícuotas, de una jurisdicción a otra. La alícuota general podía pivotar entre el 3% o el 3,5%. Las excepciones al principio general eran pocas. Así, nos encontró el Pacto Fiscal II en 1993.

El Consenso Fiscal establece en su Anexo 1 las exenciones y alícuotas que deberán aplicarse para los periodos 2018 al 2022. El cronograma marca una clara disminución gradual de las alícuotas para las actividades detalladas en el mismo. Algunas de ellas logran la exención total en 2022. Son más o menos similares a las actividades que se proponía eximir el Pacto Fiscal II y que, en base a sucesivas prórrogas, marchas y contra marchas, no obtuvieron el tratamiento previsto.

No obstante, otras actividades no tienen alícuota máxima prevista para 2018, en el mencionado anexo: comercio mayorista, minorista y reparaciones; intermediación financiera y servicios financieros⁹.

La situación preexistente al Consenso Fiscal, antes comentada, más las disposiciones del propio Consenso hicieron eclosionar el universo de las alícuotas. Cada jurisdicción ha generado un abanico de clasificaciones y sub clasificaciones difícil de aplicar. Así, tenemos además de la alícuota general otras alícuotas: básicas, subsidiarias, bonificadas, agravadas, etcétera.

Lo expresado en el párrafo anterior ha escalado a un punto tal que una jurisdicción¹⁰, a efectos de considerar la carga tributaria del contribuyente a nivel consolidado del total de las jurisdicciones donde tribute, ha dispuesto una compleja metodología que implica que cada contribuyente debe presentarse ante el fisco y demostrar su perjuicio a los efectos de lograr una reducción de la alícuota. De esta forma el fisco podrá diseñar alícuotas “a medida” para cada contribuyente.

A lo dicho debe adicionarse que algunas Cámaras Empresariales que reúnen a comerciantes y prestadores de servicios se han declarado en “estado de alerta”. Es que para “Mayoristas, Minoristas y Reparaciones no se establece un tope de alícuota para 2018 y se fija ese límite en el 5% (para los años 2019 a 2022). Entonces actividades que tributaban entre el 3% y el 3,5% han pasado a tributar al 5%, ya que algunas provincias no han querido desaprovechar la oportunidad de aumentar su recaudación en los rubros permitidos, para compensar la posible pérdida en otros sectores.

⁹ Con algunas excepciones

¹⁰ Santa Fé

También los industriales se vieron afectados. Algunos de ellos tributaban con 1,5% y en 2018 deberán hacerlo al 2%, ya que este es el tope máximo establecido por el Consenso Fiscal para 2018.

No podemos soslayar que nos encontramos administrando un impuesto indirecto que es trasladable. Su incidencia pasará a los precios en cada una de las etapas en las que impacta, siempre que las condiciones de mercado lo permitan.

Los impuestos provinciales no deben ser solo analizados a la luz del Código Fiscal o de la Ley Impositiva. Todos los tributos cumplen, también, objetivos parafiscales y generan un efecto económico que no puede ignorarse.

El Consenso dice: “Que es necesario acordar entre la Nación y los gobiernos locales lineamientos para armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones de forma tal de promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico y promover políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad común”

En esta instancia entendemos que corresponde preguntarnos, con referencia al Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

- *El Consenso: ¿ha generado universos de sujetos ganadores y perdedores?*
- *¿Las Provincias deberían mantener, en todos los casos, la carga tributaria del 2017?*
- *¿Sería lógico esperar que un fisco no maximice su recaudación si se encuentra legalmente autorizado a hacerlo?*
- *¿Es aceptable establecer un elenco intrincado de alícuotas, desde el punto de vista del principio de certeza que debe inspirar la relación fisco- contribuyente? ¿Será esta situación generadora de mayor litigiosidad a futuro?*
- *Si bien las normas provinciales de carácter tributario son sancionadas por los poderes legislativos de cada jurisdicción, las administraciones tributarias habitualmente participan en los correspondientes anteproyectos. ¿Las administraciones tributarias y los legisladores deben perseguir como fin último generar mayor recaudación, sin tener en cuenta ninguna otra situación? ¿Pueden soslayarse los efectos económicos nocivos que genera el impuesto que nos ocupa, que finalmente perjudica a los más vulnerables?*
- *Si los diferentes niveles de gobierno acordaron políticas públicas armonizadas: ¿Es aceptable que el costo de vida de los ciudadanos varíe de una provincia a otra, en virtud de la aplicación de un tributo local?*
- *Generar escenarios tan disimiles entre jurisdicciones de un mismo nivel ¿Provocará que se generen nuevas guerras tributarias, que los contribuyentes deslocalicen sus ingresos o migren bases imponibles en busca de paraísos fiscales domésticos?*
- *¿Las normas provinciales recientemente dictadas, en orden de acatar el Consenso, cumplen con los preceptos en él enunciados: “promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico y promover políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad común”?*

d) Los regímenes de retención, percepción y recaudación

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos está acompañado por un extendido sistema de “instrumentos de recaudación” que tienden a asegurar la acreencia de los fiscos y también se enfocan en descubrir nuevos contribuyentes y en agravar la situación fiscal de los sujetos poco confiables.

Ante la anunciada sustitución de este impuesto por otro que alcanzaría sólo a las ventas minoristas (1995), los fiscos quisieron evitar que su recaudación se atomizara y quedara en manos de un amplísimo universo de pequeños contribuyentes. Entonces, se multiplicaron en forma desordenada los agentes de percepción - al momento de la compra-, que se agregaron a las ya existentes retenciones en los pagos. Como las jurisdicciones no consensuaron previamente las normas se establecieron percepciones con criterios no armonizados y como resultado de este proceder una misma operación podía resultar percibida más de una vez por diferentes provincias e incluso un sujeto podía resultar percibido sin desarrollar actividad en la jurisdicción de la percepción.

Un tiempo después de la generalización de las percepciones en el mercado interno aparecieron las percepciones en las operaciones de importación definitiva a consumo de mercaderías, que ingresen al territorio aduanero, efectuadas por contribuyentes del gravamen.

A las retenciones en el momento del pago, las percepciones en las compras y las percepciones en Aduana al momento de la importación, se le adicionó un nuevo régimen: La “recaudación bancaria”. La practican los bancos a instancias de los fiscos, sobre los montos ingresados en las cuentas de sus clientes.

La aplicación en forma simultánea de todos los regímenes ha generado recurrentes saldos a favor de los contribuyentes y litigios entre los fiscos y los responsables. Además, de acrecentar la carga administrativa de todos los actores involucrados en las gestiones inherentes a obtener un certificado de no retención o la repetición del saldo a favor.

Además de lo expresado, se ha extendido la determinación del “perfil de riesgo” del responsable. Algunas jurisdicciones han diseñado verdaderas “matrices” para definir el perfil de riesgo de los contribuyentes. Usando diferentes parámetros clasifican a los sujetos, en general, en poco confiables, medianamente confiables y no confiables. A medida que el sujeto se aleja del círculo de confianza se le agrava la alícuota de retención/percepción. Esto también colabora con el acrecentamiento de los saldos a favor.

Cierto es que, en los últimos tiempos, las jurisdicciones y la Comisión Arbitral han encarado acciones para mejorar la situación, que aún hoy es grave.

Así nos encuentra el Consenso Fiscal, a fiscos y contribuyentes, en medio de una maraña normativa difícil de desandar. Por eso ha determinado:

- Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

- Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

Es claro el objetivo que el Acuerdo se plantea.

Nos preguntamos:

- *¿Los fiscos cumplirán con lo comprometido?*
- *¿Alcanza con que la solución al problema la intente cada jurisdicción unilateralmente?*
- *Para el caso de las percepciones: ¿No sería necesario retomar la idea de una norma única, adoptada por todas las jurisdicciones, que respete el principio de territorialidad?*
- *Entendemos que es acertada la exteriorización del compromiso de la devolución “automática” de los saldos a favor en un plazo inferior a 6 meses. Sin embargo, nos parece relevante que se evite la acumulación de nuevos saldos a favor.*
- *¿Cómo se podría evitar que se practiquen recaudaciones bancarias sobre acreditaciones de importes totalmente escindidos del hecho imponible del impuesto: “ejercicio de actividad habitual”?*

Con referencia a la aplicación de alícuotas:

- *La alícuota del SIRPEI (percepciones en Aduana) era, en 2005, del 1%. Luego fue aumentando hasta llegar, en 2016, al 2,5%. A la fecha algunas jurisdicciones la han incrementado unilateralmente en virtud de la autorización conferida por la Comisión Arbitral.*
- *¿Es aceptable la Resolución General (C.A.) N° 13/2016 que ha permitido diversificar la alícuota del SIRPEI generando incremento de alícuotas, retrasando la tan ansiada armonización y agravando las distorsiones del tributo?*
- *La utilización de los “perfiles de riesgo” para aumentar la carga tributaria de los contribuyentes aplicando alícuotas agravadas: ¿Es concordante con el espíritu del Consenso Fiscal?*
- *Los perfiles de riesgo, aplicados de la forma antes descripta: ¿constituyen sanciones impropias?*
- *¿No resultaría de vital importancia que se morigeraran inmediatamente las alícuotas utilizadas en todos estos regímenes para minimizar su efecto, en forma concordante con la disminución de las alícuotas del impuesto?*

e) Actividad desarrollada en el país con destino al exterior – Actividad del exterior con destino al país

El Consenso vino a poner fin a una situación que generaba serías divergencias entre fiscos y contribuyentes. Misiones ya no grava más las “ventas al exterior de productos y mercaderías”¹¹. Ya ninguna jurisdicción las grava.¹²

También se deben desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país. Pero, en este caso, el texto del acuerdo no acertó a incluir la palabra “inmediatamente”.

Sería interesante analizar:

- *¿Desde cuándo se deben desgravar las prestaciones de servicios del exterior? ¿Todos coincidimos que debe ser “inmediatamente”, aunque el Consenso no lo establezca?*

También, merece nuestra atención el reciente decisorio de la CSJN: Telecom S.A. Argentina c/ Provincia de Corrientes s/ Acción Declarativa (26/12/2017), en el que se aborda la composición de la base imponible del impuesto bajo análisis que aplica la provincia de Corrientes. El fisco grava la prestación del servicio de llamadas internacionales salientes en un tramo que, el contribuyente interpreta, se desarrolla fuera de los límites de la República Argentina. El punto en discusión es si la denominada “tasa de distribución” debe formar parte de la base imponible del tributo.

La señora Procuradora, en su Dictamen, hace una clara distinción entre “actividad desarrollada” y “base imponible”. Entiende que:

La primera constituye el "hecho imponible", que determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que los segundos sólo son su "base" o medida de la imposición, lo que no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación (Fallos: 286:301, cons. 11 y sus citas)

Luego concluye:

“Bajo estas claras premisas, concluyo que la postura de la demandada es inaceptable, pues -bajo el argumento de que el cliente de Telecom Argentina S.A. está domiciliado en la Provincia- intenta gravar una porción de la actividad realizada por el contribuyente a extramuros de sus límites territoriales, incurriendo en un desborde de su poder de imposición (causa H.340, L.XXXIX, "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de si acción declarativa", sentencia del 8 de junio de 2010 y Fallos: 307:374, cons. 21)”

El Superior no comparte el Dictamen de la Procuración. Dice (en el considerando 5):

“Que frente a planteos relacionados con la ausencia de sustento territorial de los impuestos creados por las autoridades argentinas, ha sido criterio de esta Corte que dicha circunstancia no se traduce en la invalidez constitucional del tributo, si resulta de la causa que la actividad financiera o comercial gravada afecta de algún modo al país (Fallos: 181:184 182: 349); y que excepciones a ello no pueden crearse por implicancia, sino que deben aparecer fuera de toda razonable duda (Fallos: 178:75)”

Luego hace referencia al precedente "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de acción declarativa", y determina:

¹¹ Decreto (Misiones) 2010/17

¹² Con diversas formulas, pero finalmente el contribuyente no paga por sus ventas al exterior.

“El caso de autos plantea un problema diferente, puesto que no se halla involucrada otra jurisdicción que pueda considerarse invadida o menoscabada por el fisco de Corrientes. Por lo tanto, extender el criterio antedicho a reclamos como el presente importaría tanto como sentar una regla tan amplia por la que quedarían excluidos del impuesto provincial todos aquellos costos de producción que el contribuyente pueda vincular con compras de insumos en el exterior, alterándose así los principios recordados en el considerando 5° de este pronunciamiento”

Frente a esta circunstancia, nos planteamos:

- *¿Está pacíficamente aceptada la extensión de la expresión “prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país”? ¿Se pueden presentar dudas al respecto?*

Un tópico que no se ha tenido en cuenta en el Consenso pero que, últimamente, ha tomado significativa notoriedad de la mano del avance de las TICs, es la comercialización de servicios prestados a través Internet o plataformas similares, brindados por sujetos radicados en el exterior.

La CABA avanzó sobre el tema, entendiendo que era una razón de equidad que los proveedores del exterior tuvieran una similar carga tributaria que los que desarrollan la misma actividad en nuestro país¹³. Luego la cuestión se puso en pausa.

Sin embargo, recientemente la provincia de Córdoba retomó la iniciática. Está vez de una forma mucho más contundente: procedió a ampliar la definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Código Fiscal (art. 177)

Dice:

“En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, black jack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker online, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna,

¹³ Léase Netflix vs. On Demand

seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego”

En virtud de lo expuesto, nos preguntamos:

- *¿Otras jurisdicciones seguirán el ejemplo de la provincia de Córdoba y extenderán el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior “que recaen sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales”?*
- *¿El hecho imponible extendido referido a los servicios prestados desde el exterior, antes enunciado, colisiona con las pautas establecidas para este impuesto en la Ley de Coparticipación Federal de Impuesto?*

2.3.2 Impuesto Inmobiliario

Las Provincias y la CABA se han comprometido en:

- Adoptar para el cálculo y determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles los procedimientos y metodologías de valuación uniformes establecidas por el organismo federal. Para ello, las provincias y la CABA asegurarán a ese organismo federal acceso a los registros catastrales y demás registros locales. En los casos en que el tributo fuera de competencia municipal, los gobiernos provinciales impulsarán acuerdos para que los municipios apliquen igual criterio para la determinación de la base imponible.
- Fijar alícuotas del Impuesto Inmobiliario en un rango entre 0,5% y 2% del valor fiscal establecido conforme lo previsto en el punto anterior.

El Consenso Fiscal viene a ordenar una materia en la que resulta imprescindible lograr un accionar articulado de todas las jurisdicciones. Hace más de cuarenta años, las Naciones Unidas, enunciaron que: “después de la población humana, la mayor riqueza de un país es su suelo”. Por ello el territorio debe ser conocido, identificado y valorado. Para lograrlo, es necesario registrar este recurso con sus atributos y sus límites por lo que debe ordenarse desde un punto de vista geométrico, jurídico, económico y multifinalitario.

Entendemos que el organismo federal en ciernes abordará la problemática integralmente. Es decir, se abandonará la concepción tradicional de “catastro”, que solo se enfoca en el cobro de impuestos, para relevar los tres aspectos fundamentales del catastro:

Físico	ubicación, forma, dimensiones, superficies, planos y hechos existentes;
Jurídico	títulos de propiedad, inscripciones, posesión y demás derechos de los titulares;
Económico	mejoras existentes, infraestructuras, suelos y, principalmente, la valuación;

En este orden de ideas, algunos contribuyentes se han sentido afectados por la metodología utilizada para hacer el cálculo del impuesto, que toma como base el relevamiento del bien sin distinguir el uso o destino del mismo. Un ejemplo concreto es el del sector hotelero que, recientemente, ha efectuado diversos comunicados en los medios públicos en relación con este impuesto. Entienden “que el sistema impositivo actual contempla para este impuesto tasas

progresivas y crecientes en función de la valuación fiscal, tomando como base de cálculo la ubicación del inmueble, el tipo de construcción y los metros cuadrados, sin diferenciarse el uso o destino del bien”¹⁴.

Es de interés poder establecer si:

- *Los inmuebles cuyo destino está absolutamente ligado al desarrollo de la actividad económica, de la cual son objeto: ¿Merecen una metodología de valuación diferencial?*
- *¿Cómo se debería valorar una planta industrial? ¿Se debería usar la misma metodología que para valorar una casa particular?*
- *Es decir, a los efectos de obtener la valuación fiscal: ¿Se utilizará el mismo parámetro para relevar una casa habitación que tiene cinco baños que un hotel tiene la misma cantidad de baños?*
- *Es importante destacar que la valuación del inmueble no solo se utiliza a los fines de determinar el impuesto inmobiliario. También impacta en las tasas municipales de servicios generales y en los impuestos nacionales.*

También han surgido algunas cuestiones, no contempladas en el Consenso Fiscal, referidas a la aplicación de “impuestos complementarios” que surgen de evaluar características subjetivas del titular del inmueble. En general, se acrecienta la carga tributaria no por la valuación del bien en cuestión sino por la cantidad de bienes de similar naturaleza que posee el titular.

- *¿Es admisible aplicar impuestos “complementarios” del impuesto inmobiliario, que tengan en cuenta condiciones subjetivas de los responsables?*
- *Este tipo de tributos: ¿están salvados de la analogía de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos?*

2.3.3 Impuesto de Sellos

Las partes firmantes del Consenso Fiscal se han comprometido a:

- Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente.
- No incrementar las alícuotas del Impuesto a los Sellos correspondientes a la transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.
- Establecer, para el resto de los actos y contratos, una alícuota máxima de Impuesto a los Sellos del 0,75% a partir del 1º de enero de 2019, 0,50% a partir del 1º de enero de 2020, 0,25% a partir del 1º de enero de 2021 y eliminarlo a partir del 1º de enero de 2022.

¹⁴ Con especial referencia a la metodología aplicada por la Provincia de Buenos Aires

Este impuesto ya fue cuestionado por el Pacto Fiscal II (1993). La derogación total del tributo debía completarse antes del 30 de junio de 1995. En esta oportunidad se retoma la idea de minimizar sus efectos económicos disminuyendo gradualmente la alícuota desde 2019, para eliminarlo totalmente en el 2022. Esta decisión resulta auspiciosa y en un todo en consonancia con el espíritu del Consenso.

Mientras el impuesto persista es de relevante importancia solucionar algunos temas pendientes.

En principio resulta pertinente hacerse eco de lo tratado en las Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, desarrolladas en la AAEF durante 2015, a las que en honor a la brevedad, nos remitimos.

Además, queremos resaltar que hay que poner especial atención a las nuevas formas de contratación. El avance de las TICs han cambiado las formas de exteriorizar la voluntad de las partes contratantes que deciden intervenir en un negocio. A los actos celebrados por medio de la correspondencia tradicional, se le adiciona la correspondencia electrónica y últimamente la firma digital.

Entonces toma relevancia el principio instrumental que sustenta al impuesto. Algunas jurisdicciones han hecho propios los decisorios de la CSJN en este sentido. Otras han soslayado algunos de sus preceptos y se acercan al concepto de “complejo instrumental”.

Es importante resaltar que un simple correo electrónico no es un documento electrónico. Según el artículo 288 del Código Civil y Comercial unificado: “En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitadamente la autoría e integridad del instrumento”.

Según lo establece la Ley 25506, artículo 2, primer párrafo: “Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma”.

Según nuestro criterio algunas jurisdicciones han tipificado el hecho imponible en forma correcta. Es decir, se grava la correspondencia electrónica pero se condiciona la imposición a que la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a la firma ológrafa, por disposición expresa de las leyes de fondo, y se cumplan los requisitos señalados, siempre y cuando se encuentren instrumentados en soporte papel (Código Fiscal de Provincia de Salta- art. 230). Otras, no lo han hecho así.

Adicionalmente a las cuestiones comentadas entendemos que es necesario detenernos en lo establecido en el artículo 9, b) de la Ley 23548 de Coparticipación federal de Impuestos, que establece: “Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.

Si bien es cierto que algunas provincias han morigerado a través de sus códigos fiscales el efecto de la múltiple imposición horizontal, entendemos que el problema no está totalmente resuelto.

En orden a los conceptos que venimos exponiendo en este título, que no fueron tenidos en cuenta en Consenso Fiscal, podríamos preguntarnos:

- *¿Están definitivamente saneados los problemas de múltiple imposición horizontal cuando el instrumento se suscribe en una jurisdicción pero tiene efecto en otra u otras?*
- *Los fiscos: ¿Sólo alcanzarán con el impuesto al instrumento apartándose del concepto de “complejo instrumental”?*
- *¿Cómo debe ser el tratamiento de las operaciones concertadas entre ausentes?*
- *Las operaciones concertadas a través de la utilización de un simple correo electrónico ¿están alcanzadas por el impuesto de sellos? ¿y si el correo electrónico está firmado digitalmente?*

2.3.4 Tributos sobre la nómina salarial

El Consenso Fiscal establece:

- Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en atributos del trabajador tales como lugar de nacimiento, radicación o domicilio, sin perjuicio de admitir tratamientos diferenciales fundados en el lugar donde se desarrolla el trabajo, tal como una zona desfavorable.
- Derogar todo tributo sobre la nómina salarial.

El Pacto Fiscal II establecía que los tributos sobre la nómina salarial debían estar totalmente derogados antes del 30 de junio de 1995. No obstante, en razón de las sucesivas suspensiones del cronograma establecido, algunas provincias aún los mantienen vigentes. En general su producido se destina a financiar funciones de contenido social.

La Provincia de San Luis, que no adhirió al acuerdo por no haberlo suscripto desde su inicio, tiene legislado un impuesto sobre la nómina salarial notoriamente discriminatorio. Creó (en 2016) un Registro de Empleo Puntano, donde los empleadores se deben inscribir obligatoriamente dentro de los 30 días de reglamentada la ley¹⁵.

Se establece que todo empleador deberá abonar al registro una tasa mensual equivalente al diez por ciento (10%) de la remuneración bruta mensual, por cada empleado en relación de dependencia.

Quedan excluidos:

- a. Personal nacido en la Provincia o que tenga como mínimo CINCO (5) años de residencia en la misma;
- b. Personal con especialidades de comprobada escasez en la Provincia;
- c. Personal que se encontrare declarado al momento de entrada en vigencia de la presente Ley;

¹⁵ Salvo algunas excepciones taxativamente establecidas en la norma

d. Personal egresado de Escuelas Técnicas, Institutos de Formación Superior, Universidades Provinciales y Universidades Nacionales radicadas en el territorio de la Provincia.

El producido de la tasa y sus accesorios serán afectados al pago de salarios de los servicios de salud, educación y seguridad que presta el Estado Provincial.

En este contexto, entendemos que merece analizarse:

- *¿Cuál es la naturaleza jurídica del tributo sobre la nómina salarial y su posible colisión con disposiciones nacionales de naturaleza laboral y/o previsional?*
- *¿Cuál es el plazo para la derogación de los impuestos a la nómina salarial ya que el Consenso Fiscal no establece ninguno?*
- *Los impuestos a la nómina salarial: ¿ocultan un impuesto que grava la actividad similar al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para sortear la prohibición expresa de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos?*
- *¿Es inconstitucional la Ley 963/16 (Pcia. de San Luis) que creó el Registro de Empleo Puntano? ¿Colisiona con disposiciones de orden constitucional y, por tanto, de jerarquía superior a la legislación provincial?*
- *¿Existe algún impedimento para sostener una norma como la de la Provincia de San Luis, a la luz de los Tratados Internacionales de integración suscriptos por la República Argentina, reconocidos constitucionalmente, y la libre circulación del mercado laboral entre los países signatarios?*
- *¿Qué remedios administrativos y/o judiciales en cabeza de los contribuyentes (empleadores), trabajadores e, incluso, de las autoridades competentes del Gobierno Nacional, se podrían instar?*

2.3.5 Municipios

Las provincias, suscriptoras del Consenso Fiscal, se han comprometido a:

- Establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios.
- Establecer un régimen legal de responsabilidad fiscal, similar al nacional, para sus municipios, impulsar que éstos adhieran y controlar su cumplimiento.
- Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Nacional.
- Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imponible, bases imponible, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa.

- Impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA.

Introducción

Si bien todos los puntos que anteceden son de fundamental importancia para la articulación de relaciones fiscales intergubernamentales más sanas, algunos de ellos impactan directamente en los contribuyentes municipales.

En la actualidad estamos asistiendo a una especial revisión de la división tripartita de los tributos, en virtud de la aparición de algunas tasas que difieren de la concepción tradicional que las caracteriza como un “tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente”¹⁶. Las tasas a las que nos referimos, en muchos aspectos se parecen a los impuestos y financian servicios indivisibles.

Conservan el apego al principio de legalidad, ya que emanan del Concejo Deliberante y en general hacen referencia a algún servicio que prestará el municipio, pero difieren de las tasas tradicionales. Las nuevas dan a la palabra servicio una concepción más amplia que la simple y llana prestación. Para estas el servicio puede también ser: asistencia, ayuda, favor, auxilio, fomento, apoyo, protección, amparo, defensa, colaboración, etcétera. No obstante, aparece la intervención del municipio que realiza algún tipo de acción para beneficio de sus vecinos, y contribuyen al sostenimiento del erario municipal. En algunas oportunidades, las caracteriza su extraterritorialidad. Es decir, alcanzan a sujetos que están fuera del ejido municipal.

El quantum puede no tener una estrecha relación con el costo del servicio, como en las tasas ancestrales. Justamente, por que el servicio ya no es divisible e individualizado y su recaudación se diluye en la generalidad del Presupuesto Público. Algunas han sido creadas con una asignación específica para atender determinada contingencia. Aunque no siempre esa asignación es por tiempo determinado¹⁷, ya que puede aplicarse indefinidamente o hasta tanto se considere que se satisfizo el fin para el que fueron creadas. Los parámetros para fijar la base imponible de la nueva especie tributaria suelen no relacionarse en forma directa con el objeto de la prestación ni con el costo del servicio.

No inspira nuestro relato menoscabar el accionar municipal al detallar el advenimiento de algunos tributos municipales muy diferentes de la tasa de antaño que servía para retribuir al funcionario público encargado de la prestación del servicio. Los municipios modernos tienen múltiples competencias y de ellas derivan diversas funciones difíciles de sostener con la tasa tradicional, encorsetada en un entramado federal que les impone requisitos y límites que no pueden acatar. No obstante, queremos resaltar que la “tendencia tributaria” actual muestra que diversos gobiernos locales, de características desiguales, situados en diferentes regiones de nuestro país están legislando, al mismo tiempo, especies tributarias de dudosa legitimidad. Esta situación causa efectos nocivos, genera litigios entre fiscos y contribuyentes y empaña la seguridad jurídica.

¹⁶ Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT-

¹⁷ Como lo establece la Constitución Nacional para los impuestos coparticipables.

Seguramente así los han entendido los firmantes del Consenso Fiscal que se comprometen a: “Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Nacional”.

a) Efectiva prestación de servicios

La concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio es una condición que hace a la naturaleza misma de la tasa, cuyo hecho imponible consiste precisamente en la prestación de un servicio de carácter público y divisible. Una vez más, debemos remitirnos al Pacto Fiscal II de 1993, donde también se había establecido dicha condición:

Asimismo se promoverá la derogación de las Tasas Municipales... en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación¹⁸.

Por otra parte, surge en forma expresa de la obligación asumida por las Provincias, por sí y por sus Municipios, en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos actualmente vigente. En el artículo 9°, inciso b), dispone que:

... La prohibición de analogía respecto de impuestos nacionales coparticipables no opera respecto de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...

Finalmente, cabe citar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando en el fallo “Cía. Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán s/ Recurso contencioso-administrativo y Acción de inconstitucionalidad”¹⁹ (1989) al expresar:

Que todos los precedentes citados presuponen, empero, la existencia de un requisito fundamental respecto de las tasas como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos, 236:22 y su cita).

Más recientemente, en "Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad" (9/10/2012), nuestro máximo Tribunal dijo:

4°) Que esta Corte ha expresado en reiteradas oportunidades, que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en el, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros).

¹⁸ Segundo párrafo del numeral 2 del Acto Declarativo Primero.

¹⁹ Fallos: 312:1575.

Asimismo en el citado precedente de Fallos: 332:1503 (Laboratorios Raffo S .A.) se sena¹⁶ que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9, inc. b, de la ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

Por lo demás, inveterada jurisprudencia del Tribunal establece que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros).

b) Relación con costo del servicio prestado

Otro de los requisitos contenidos en el Consenso Fiscal se refiere a la proporcionalidad que deberá existir entre el quantum de la tasa y el costo (directo e indirecto²⁰) del servicio prestado.

Ya nos hemos referido al mandato contenido en el Pacto Fiscal II, a cuyos párrafos nos remitimos en homenaje a la brevedad. En la causa referida anteriormente (Quilpe), el Dictamen de la Procuración General de la Nación aborda con cita de jurisprudencia y fundamentos doctrinarios vinculados con la proporcionalidad que debe existir entre la tasa y el costo del servicio en los siguientes términos:

Por otra parte, lo señalado condice con la inveterada jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792,332:1504, entre otros).

Y, con respecto a la correspondencia entre el monto de este tributo en el caso concreto y el costo del servicio, ese Tribunal ha afirmado que ha de guardar cierta relación, sin que ello se deba interpretar en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros), a lo que agregó, con rotundidad, que se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total de/servicio público" (Fallos: 234:663; el subrayado me pertenece).

Esta doctrina de V.E. no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que éste ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad -que permite individualizar a cada uno de sus beneficiarios-, optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo).

²⁰ García Belsunce dixit

De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquélla, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación. Ello no implica necesariamente, desde la óptica individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado -como bien lo advirtió esa Corte en el precedente citado-, que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva (arg. Fallos: 234:663 y concordantes).

No es esta la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos. A modo de ejemplo citaremos solamente un pronunciamiento del 22 de junio de 2016 ("Esso Petrolera Argentina S.R.L. contra Municipalidad de Quilmes. Demanda contencioso administrativa") donde se señaló:

Para más, no cabe predicar la ilegitimidad del tributo en razón de que el monto a pagar no coincida exactamente con el costo del servicio, toda vez que el Tribunal ha dicho que no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que lo prestan, debido a que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera (conf. doct. de causas "Acuerdos y Sentencias", 1957-IV-542; 1966-II-187; I. 824, "Alicurá"; I. 825, "La Constancia"; I. 1139, "Sanatorio Argentino", sent. del 22-XI-1983; I. 1243, "Empresa Hípica Argentina S.A.", sent. del 6-IX-1988; I. 1273, "Torres y Liva S.A.", sent. del 18-IV-1989; B. 52.173 y B. 51.937, "Empresa Nobleza Picardo S.A.I.C. y F.", ambas sents. del 28-XI-1995, entre otras).

Desde el punto doctrinario, nos limitaremos a relucir las conclusiones aprobadas por amplia mayoría a las que se arribó en las XV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, CARACAS (Venezuela, 1991), Tema 1: Tasas y Precios:

11. Es de esencia de la tasa que no exceda de una "razonable equivalencia" entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado.

La carga de la prueba de la "razonable equivalencia" debe corresponder, en caso de conflicto, a la Administración.

12. Es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma, pues de lo contrario la exigencia de la tasa como tal carecería de legitimidad, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

c) Base Pública

Además, el Consenso Fiscal promueve la creación de una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos impositivos, bases impositivas, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa. La propuesta es más que auspiciosa si tenemos en cuenta que, en la mayoría de los casos, es engorroso para los responsables disponer de la normativa que deben obedecer.

En la Argentina hay aproximadamente 2200 municipios. Algunos de ellos (los menos) cuentan con un Boletín Municipal. Caso contrario deben valerse de otros circuitos para que sus normas sean oponibles a terceros. La Provincia de Buenos Aires tiene disponible el SIBOM - Sistema de Boletín Oficial Municipal –que es una plataforma web a través de la cual los Municipios que integran la mencionada provincia podrán elaborar sus Boletines Oficiales, en conformidad con las disposiciones de la Ley 14.491.

Entendemos que la inclusión de una Ordenanza municipal en la base pública propuesta por el Consenso Fiscal no suplantará la obligación de los Municipios de publicar sus normas para tornarlas de cumplimiento efectivo. “Publicidad no es lo mismo que publicación”.

Sin embargo, disponer de una base de datos de normas municipales que sea accesible, actualizada y gratuita resulta sumamente conveniente y revaloriza el principio republicano de transparencia y disponibilidad de la información de los actos de gobierno.

d) Sistema único de liquidación

Finalmente, el Consenso Fiscal busca: “impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA”. No se aclara si se está refiriendo a alguna tasa en especial o si intenta abarcar el amplísimo elenco de tributos municipales.

Noticias periodísticas indican que el gobernador de Salta, Juan Manuel Urtubey, presentó ante el gobierno nacional un proyecto para que la “Tasa de Inspección Municipal” sea del 1% sobre las ventas, en todo el país. Además, propone que esta tasa se exhiba discriminada en las facturas de venta, adoptando el sistema: “precio más tributo”

El mencionado gobernador propone que se permita tomar como pago a cuenta de esta tasa el 1% de los sueldos abonados a trabajadores que cumplan funciones en empresas radicadas en el ejido municipal. De esta forma se pretende beneficiar al empleador que da trabajo en el Municipio e incentiva el control Municipal del empleo registrado. En esa línea, recalcó que “la mejora en la recaudación a través del control municipal de la evasión fiscal y del empleo registrado, provocará la eliminación y reducción de los impuestos distorsivos”.

Sin dudas que los tributos municipales constituyen una de las problemáticas más acuciantes para el desarrollo las actividades empresarias y, últimamente, también para los vecinos.

Nos preguntamos:

- *¿Los Municipios acatarán lo comprometido por las provincias en el Consenso Fiscal?*
¿Tienen algún incentivo para hacerlo?
- *¿Cómo debería instrumentarse el compromiso asumido por las Provincias respecto de la exigencia de prestación concreta, efectiva e individualizada del servicio*

correspondiente a una Tasa Municipal? Tenga presente que el CF no ha sido suscripto por los Municipios de Provincias.

- *¿En qué casos los Municipios han adherido en forma expresa al Consenso Fiscal? (v.gr., algunos de la Provincia de Buenos Aires).*
- *¿Una nueva Ley de Coparticipación, que asegure más recursos al nivel municipal, descomprimirá la presión fiscal sobre los contribuyentes?*
- *¿Sería conveniente pensar en un proceso de descentralización tributaria hacia los municipios para tratar de evitar los “impuestos disfrazados de tasas”?*
- *¿Será factible que cada provincia establezca un “set de tasas municipales” cuyos elementos constitutivos (hecho imponible, base imponible, quantum de la tasa), sean uniformes para todos los municipios de esa provincia?*
- *Lo enunciado en el punto anterior: ¿Podría conseguirse sancionando una ley a nivel provincial o se necesitaría del acuerdo y adhesión de cada uno de los municipios?*
- *¿Podría lograrse la adhesión de los municipios a un “Modelo de Código Tributario” que armonice, como mínimo, los aspectos procedimentales?*
- *¿Sería beneficioso que prospere la propuesta de tener una “tasa de inspección municipal” uniforme en todo el país, con una alícuota del 1% sobre las ventas? ¿Esta propuesta es congruente con el principio que establece que el quantum de la tasa debe tener una relación razonable con el costo del servicio?*
- *El párrafo 3ro), del artículo 35 del Convenio Multilateral ¿se ajusta a los precedentes de la CSJN y al concepto de territorialidad enunciado en el Consenso Fiscal? ¿Sería necesario derogarlo?*
- *¿Podría aspirarse a que los municipios de una misma provincia suscriban Acuerdos Intermunicipales tendientes a armonizar y evitar superposiciones tributarias entre ellos? ¿Cómo se podrían viabilizar dichos acuerdos?*
- *¿La base de datos pública propuesta por el Consenso Fiscal reemplazaría la obligación de los municipios de dar a publicidad a sus normas? ¿Quién debería administrar esta base? ¿Cómo debería funcionar?*
- *¿Será factible que exista “un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA”, como lo propone el Consenso Fiscal? ¿No sería preferible abocarse específicamente a la tasa que retribuye los servicios de seguridad e higiene?*
- *A los efectos de materializar lo expuesto en el punto anterior: ¿convendría que interviniera la AFIP?*
- *¿Qué otros aspectos referidos a las tasas municipales, no tenidos en cuenta en el Consenso Fiscal, deberían haber sido incluidos en el mismo?*

- *¿Qué iniciativas se podrían proponer para mejorar el sistema tributario municipal y optimizar la relación fisco contribuyente?*

2.3.6 Tributos específicos

El Consenso Fiscal dispone:

- Derogar inmediatamente los tributos específicos que graven la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica -incluso los que recaen sobre la autogenerada- y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a consumidores finales”.

Podemos mencionar como antecedente el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993 (Pacto II)

En efecto, en el Acto Declarativo Primero, los Gobernadores de las 23 Provincias signatarias – luego también adhirió el Jefe de Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires una vez alcanzado su status autonómico- se comprometieron a:

“2) Derogar de inmediato los Impuestos Provinciales específicos que graven la Transferencia de Combustible, Gas, Energía Eléctrica, incluso los que recaen sobre la auto generada, y Servicios Sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Asimismo se derogarán de inmediato las que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo...”

Palabras más, palabras menos, la consigna es la misma. Tiende a evitar la incidencia de impuestos provinciales sobre los servicios públicos, salvo que se destinen a uso doméstico (residencial o domiciliario).

El Pacto Fiscal II establecía algo más que el Consenso Fiscal, con referencia a las Tasas Municipales:

“Asimismo se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.”

Una revisión del estado de situación actual nos permite advertir que muchas jurisdicciones sostienen este tipo de tributos, a pesar de que el Pacto Fiscal II de 1993 mandaba derogarlos inmediatamente. Es decir, a partir del 1° de enero de 1994.

El caso paradigmático lo constituye un impuesto de la Provincia del Chubut que, tras haber sido derogado, se reimplantó al inicio de la década del 2000. Ante una presentación de la empresa

Pan American Energy, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró su inconstitucionalidad, argumentando su analogía con el IVA y el incumplimiento del Pacto Fiscal II.

En virtud de todo lo expuesto consideramos que podríamos plantearnos:

- *¿Qué tributos provinciales que graven la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, cuya derogación se propicia en el Consenso Fiscal, están actualmente vigentes? Describir la fuente legislativa, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, exenciones, y cualquier otro atributo que sea necesario destacar.*
- *¿Qué jurisdicción ha procedido de la derogación inmediata de alguno de los tributos del punto anterior, conforme lo prescripto en el Consenso Fiscal? Describe la fuente legislativa y la fecha de entrada en vigencia.*
- *¿Es posible identificar la existencia de Tasas Municipales que incidan en la transferencia y/o prestación de servicios públicos como los descriptos en el Consenso Fiscal, aun cuando no hayan sido expresamente previstas en él, pero cuya obligación continúa en vigencia a través del Pacto Fiscal II? Describir la fuente legislativa, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, exenciones y cualquier otro atributo que considere necesario destacar.*
- *¿Qué jurisprudencia, relacionada con este tipo de gabelas, merece ser comentada?*

Última Directiva

Finalmente, entendemos que sería de suma importancia revisar la mayoría de los temas relacionados con la tributación local que conmueven el interés de los profesionales, los contribuyentes y la ciudadanía en general fueron objeto de análisis. En este sentido:

- *¿Qué cuestión relacionada con la tributación local debería haber sido incluida en el Consenso Fiscal y no fue tomada en cuenta?*
- *¿Qué cuestión relacionada con la tributación local, en relación con el Consenso Fiscal, no incluida entre las Directivas de este Panel, merece ser especialmente atendida?*