



Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Trabajos del  
22 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas  
San Juan – 27 y 28 de septiembre de 2018

Área I. Tributaria

Trabajos 22 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas : Área Tributaria - 1a edición especial. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : FACPCE, 2018.

Edición para Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

ISBN 978-987-1927-08-1

1. Información Tributaria. CDD 336.2

**FUTURO DE LA PROFESIÓN**

**Los desafíos de las profesiones de ciencias económicas en el Área Tributaria**

**Oportunidades de prácticas emergentes**

**Área: Tributaria**

**TRABAJO ELABORADO POR EL**

**ÁREA TRIBUTARIA DEL CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS**

**DE LA**

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS  
ECONÓMICAS**

**22° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**San Juan, 27 y 28 de septiembre de 2018**

## Índice

### **I. Introducción (resumen)**

### **II. Estado actual de las incumbencias profesionales**

#### **II.1. Normas de la legislación de fondo**

#### **II.2. Normas específicas en el ámbito tributario**

### **III. Estado actual de la formación universitaria**

#### **III.1. Carreras de grado**

#### **III.2. Carreras de posgrado**

### **IV. La práctica profesional de la especialidad en Argentina**

#### **IV.1. Práctica tradicional**

#### **IV.2. Obsolescencia de algunas prácticas**

#### **IV.3. Prácticas emergentes**

### **V. Adecuación de los planes de enseñanza universitaria**

#### **V.1. Carreras de grado**

#### **V.2. Carreras de posgrado**

### **VI. Las incumbencias profesionales**

#### **VI.1. Defensa**

#### **VI.2. Adecuación**

### **VII. Conclusiones y recomendaciones**

#### **VII.1. Conclusiones**

#### **VII.2. Recomendaciones**

### **VIII. Referencias bibliográficas**

## **I. Introducción (resumen)**

El presente trabajo fue elaborado a pedido de las Autoridades de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), para constituirse en Trabajo del Área Tributaria del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) en el Área N° 1 del 22° Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas.

Las opiniones vertidas en él son la expresión del Área Tributaria del CECyT y no necesariamente reflejan la opinión de la FACPCE.

En el trabajo, inicialmente, en el Apartado II. describimos la situación actual de la legislación federal de fondo, vigente en materia de incumbencias profesionales en general (Ley 20.488) – Apartado II.1. –, con el objeto de discernir las incumbencias relevantes para la especialidad tributaria, y la legislación vinculada con la tributación, de carácter también federal, mientras que en lo provincial y municipal, en forma muestral (9 provincias y 5 municipios) – Apartado II.2. –, que exhibe normas que definen incumbencias en esta parcela del conocimiento.

Luego abordamos en el Apartado III, el estudio del estado actual de la formación universitaria tanto en las carreras de grado (Apartado III.1.), que comprenden la de Contador Público directamente relacionada con la tributación, y las demás – Licenciatura en Administración, en Economía y Actuario –, como en los posgrados (Apartado III.2.), en especial el de tributación, pero considerando además otros posgrados orientados a la administración o gestión pública, o a aspectos sectoriales de la actividad económica, con contenidos complementarios a los de la especialidad. Para ello seleccionamos ocho universidades nacionales que resultan una muestra representativa en términos de cantidad de alumnos respecto del universo de alumnos de las universidades públicas. El análisis se efectúa para disponer de información que permita inferir las necesidades de cambios en miras de formar profesionales preparados para el desempeño en la práctica tributaria emergente.

En el Apartado IV, revisamos las formas posibles de práctica profesional en materia tributaria, por una parte, profundizamos el análisis de las prácticas tradicionales (Apartado IV.1.), observando las fortalezas, debilidades, amenazas y oportunidades de ellas, para luego tratar de dirimir cualesson prácticas obsoletas (Apartado IV.2.) y cuales emergentes (Apartado IV.3.), profundizando en este segundo caso, el tipo de prácticas y el ámbito de ejercicio profesional en que se desarrollan.

Sobre esa base, estudiamos y tratamos de definir la adecuación necesaria de los planes de enseñanza universitaria (Apartado V), tanto a nivel de grado (Apartado V.1.) como de posgrado (Apartado V.2.), colocando el foco centralmente en la carrera de contador público que es la que posee las incumbencias relevantes en esta especialidad, de modo de facilitar el desarrollo de las nuevas prácticas. Adicionalmente y de modo complementario también se analizaron las demás

carreras tradicionales de ciencias económicas. Considerando también la relevancia de la formación de posgrado.

Para por último y como objetivo central de este trabajo proponer en materia de incumbencias profesionales (Apartado VI), cuestiones que hacen a la defensa de las prácticas emergentes (Apartado VI.1.) y adecuación de las normas regulatorias vigentes al progreso que se promueve (Apartado VI. 2.).

Resumiendo, por último, nuestras conclusiones y recomendaciones en los Apartados VII.1. y VII.2.

Adicionalmente le aportamos al lector referencias bibliográficas, en el Apartado VIII, donde detallamos las fuentes, la legislación y los planes de estudio consultados, que le permitan profundizar los aspectos tratados en este documento.

Nos permitimos sugerir a la Dirección General del CECyT, asignarle al presente trabajo el carácter de Informe Técnico, una vez receptado el debate que seguramente lo enriquecerá en el transcurso del 22° Congreso.

Palabras clave: Tributación, prácticas emergentes, incumbencias profesionales, formación universitaria.

## **II. Estado actual de las incumbencias profesionales**

### **II.1. Normas de la legislación de fondo**

La ley 20.488 regula desde comienzos de la década del '70, en tiempos de un gobierno de facto, las profesiones de ciencias económicas, y sólo se refiere a las llamadas profesiones tradicionales: **Actuario, Contador Público, Licenciado en Administración, y Licenciado en Economía.**

Algunos Consejos Profesionales han contemplado, en base a las previsiones del artículo 18 de la ley, la posibilidad de incorporar en un registro especial otras profesiones universitarias que por su denominación no resultan ser las cuatro tradicionales, pero poseen contenidos curriculares compatibles con ellas, como por ejemplo: Lic. en Administración Agraria, Lic. en Economía Agropecuaria, Lic. en Administración Técnica y Rural, Lic. en Finanzas de Empresas, Lic. en Bancos y Empresas Financieras, Lic. en Administración Pública y Municipal, Lic. en Comercialización, Lic. en Finanzas, Lic. en Administración Financiera, Lic. en Comercio Internacional, Lic. en Comercio Exterior, Lic. en Administración con orientación en Salud y Seguridad Social, Lic. en Economía Empresarial, Lic. en Organización. y Técnica del Seguro,

Lic. en Administración de Servicios de la Salud, Lic. en Administración Pública y Ciencias Políticas, Lic. en Administración Gubernamental, Lic. en Cooperativas, Lic. en Administración Naviera, Lic. en Administración Pública, Lic. en Economía Marítima, Lic. en Administración y Gestión de Políticas Sociales, Lic. en Administración con orientación Sector. Público, Lic. en Ingeniería Comercial, Lic. en Administración de Cooperativas y Mutuales, Lic. en Relaciones Industriales, Lic. en Organización de la Producción, Lic. en Mercado de Capitales, Lic. en Administración Bancaria, Lic. en Administración hotelera, Lic. en Administración Naval, entre otros.

También se observan carreras universitarias creadas recientemente, que adoptan denominaciones próximas a las ciencias económicas, que aún no han sido consideradas en dichos registros, como por ejemplo Licenciatura en Gestión de Políticas Públicas (Univ. Nacional de Tres de Febrero), Licenciatura en Gerencia de Empresas (Univ. Nacional de Avellaneda), que no serán analizadas en el capítulo en que evaluamos las carreras de grado, pero que seguramente en el corto plazo deberían encausar su consideración del mismo modo que las citadas.

El artículo 3° de la ley establece el alcance del ejercicio profesional, del siguiente modo: *“A los efectos de esta Ley se considerará que las personas comprendidas en el art. 2° ejercen las profesiones mencionadas en el art. 1° cuando realizan actos que supongan, requieren o comprometen la aplicación de conocimientos propios de tales personas, especialmente si consisten en:*

- a) El ofrecimiento o realización de servicios profesionales.*
- b) El desempeño de funciones derivadas de nombramientos judiciales de oficio o a propuesta de partes.*
- c) La evacuación, emisión, presentación o publicación de informes, dictámenes, laudos, consultas, estudios, consejos, pericias, compulsas, valorizaciones, presupuestos, escritos, cuentas, análisis, proyectos, o de trabajos similares destinados a ser presentados ante los poderes públicos particulares o entidades públicas, mixtas o privadas.”*

De una rápida lectura, podría inferirse que sólo se refiere a los servicios profesionales independientes, la actividad judicial dentro de las incumbencias y las tareas definidas por el soporte del producto que se entregue a usuarios, destinatarios o clientes del sector público o privado.

La norma no explicita en el marco de las incumbencias, la exclusividad en el ámbito del empleo en la función pública y privada en relación de dependencia, práctica que sin perjuicio de estar limitada para ciertos servicios que requieren de independencia del ente, es en la que hoy se

desempeña la mayor cantidad de profesionales de todas las disciplinas de las ciencias económicas, tanto en Argentina como en el mundo.

Para el análisis de las incumbencias, previo a ello definimos que tanto en las prácticas tradicionales como emergentes relacionadas con la tributación, que podrían manifestarse a través del ejercicio independiente o en relación de dependencia, en el sector privado o público, o en distintos roles en la justicia en general como auxiliares, se requiere el dominio de determinadas disciplinas científico - tecnológicas, que podrán ser ejercidas de modo interdisciplinario con otros graduados de ciencias económicas o con profesionales de otras ciencias como por ejemplo el derecho, o en forma autónoma.

En este marco resaltaremos aquellos aspectos previstos en la legislación nacional de fondo, vigente, para las distintas profesiones que ya definimos como tradicionales, para facilitar la comprensión del lector, respecto de este abordaje, en cursiva entre paréntesis hemos agregado comentarios para aclarar el alcance con el que estamos considerando cada incumbencia, cuando lo entendimos necesario.

En cuanto a las incumbencias de los **Contadores Público**, el artículo 13 de la ley en lo pertinente a las actividades vinculadas con la tributación dispone:

"a) En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos estén destinados a hacer fe pública en relación con las siguientes cuestiones:

1. Preparación, análisis y proyección de estados ... de impuestos en empresas y otros entes.
2. Revisiones de contabilidades y su documentación. *(En el supuesto de auditorías o controles impositivos o fiscales).*
3. Disposiciones del Capítulo III, Título II, Libro I del Código de Comercio *(referido a los libros de comercio, en especial en cuanto a la necesidad de información para producir prueba en materia tributaria para presentar ante las administraciones tributarias o la justicia).*
4. Organización contable de todo tipo de entes. *(En cuanto a los aspectos de índole tributario que deben contemplar).*
5. Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo–contable. *(En cuanto a las normas de índole material y formal en materia tributaria dictadas por los Fiscos Nacional, Provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios de provincias que deban ser cumplidas por contribuyentes y responsables y tendrán que ser consideradas).*
6. Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial. *(En cuanto a las normas de índole material y formal en materia tributaria dictadas por los Fiscos Nacional,*

*Provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios de provincias que deban ser cumplidas por contribuyentes y responsables y tendrán que ser consideradas).*

7. ...

8. Dirección del relevamiento de inventarios que sirvan de base para la transferencia de negocios, para la constitución, fusión, escisión, disolución y liquidación de cualquier clase de entes y cesiones de cuotas sociales.*(Como una actividad más del proceso de diseño, implementación y control de ejecución en los aspectos impositivos de las operaciones mencionadas).*

9. Intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 11.867, a cuyo fin deberán realizar todas las gestiones que fueren menester para su objeto, inclusive hacer publicar los edictos pertinentes en el Boletín Oficial, sin perjuicio de las funciones y facultades reservadas a otros profesionales en la mencionada norma legal.*(En lo pertinente de los aspectos tributarios sustantivos y formales de las operaciones).*

10. Intervención juntamente con letrados en los contratos y estatutos de toda clase de sociedades civiles y comerciales cuando se planteen cuestiones de carácter ... impositivo ...

11. ...

12. Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.

b) En materia judicial para la producción y firma de dictámenes relacionados con las siguientes cuestiones:

1. En los concursos de la Ley 19.551 para las funciones de síndico.*(Sin perjuicio de la actividad específica del síndico, los asesores tributarios de la sindicatura y de la empresa, por una parte y los expertos del Fisco por la otra, son clave para definir adecuadamente las acreencias tributarias a verificar).*

2. ...

3. Para los estados de cuenta en las disoluciones, liquidaciones y todas las cuestiones patrimoniales de sociedades civiles y comerciales y las rendiciones de cuenta de administración de bienes.*(En particular en los aspectos tributarios implicados en ellos).*

4. En las compulsas o peritajes sobre libros, documentos y demás elementos concurrentes a la dilucidación de cuestiones de contabilidad y relacionadas con el comercio en general, sus prácticas, usos y costumbres.*(Específicamente cuando la cuestión tributaria se encuentra implicada).*

5. Para dictámenes e informes contables en las administraciones e intervenciones judiciales. *(En particular en los aspectos tributarios implicados en ellos).*

6. En los juicios sucesorios para realizar y suscribir las cuentas particionarias juntamente con el letrado que intervenga. *(Sin perjuicio de la actividad específica del llamado perito partidario, los asesores tributarios de los herederos o derecho habientes por una parte y los expertos del Fisco por la otra, son clave para definir adecuadamente las acreencias tributarias preexistentes y emergentes del acto de disposición mortis causa).*

7. Como perito en su materia en todos los fueros. *(Concretamente en el fuero competente respecto de la materia tributaria, tanto en cuestiones ordinarias como de ejecución o apremio como se lo denomina en algunas jurisdicciones provinciales, así como en materia penal tributaria y económica - respecto de los tributos que gravan el comercio exterior -).*

En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente. *(En materia tributaria salvo que se trate de aspectos cuantitativos que requieran de verificación o certificación, cuando el dictamen se refiera a cuestiones de planificación, encuadramiento, determinación, aplicación, rectificación, defensa, descargo, etc., no resulta pertinente aplicar normas de auditoría).*

Respecto de las incumbencias de los **Licenciados en Administración**, el artículo 14 de la ley en lo pertinente a las actividades vinculadas con la tributación dispone:

"a) Para todo dictamen destinado a ser presentado ante autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública en materia de dirección y administración para el asesoramiento en:

1. Las funciones directivas de análisis, planeamiento, organización, coordinación y control. *(Fundamentalmente en las Administraciones Tributarias, y en las empresas u otros entes en forma interdisciplinaria con Contadores Públicos en lo que hace a los aspectos sustantivos de la tributación).*

2. La elaboración, implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, ..., presupuestos, costos y .... *(Fundamentalmente en las Administraciones Tributarias, y en las empresas u otros entes en forma interdisciplinaria con Contadores Públicos en lo que hace a los aspectos sustantivos de la tributación).*

3. La definición y descripción de la estructura y funciones de la organización. *(Fundamentalmente en las Administraciones Tributarias).*

4. La aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en el proceso de información gerencial. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos en lo referente a las normas de índole material y formal en materia tributaria dictadas por los Fiscos Nacional, Provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios de*

*provincias que deban ser cumplidas por contribuyentes y responsables y tendrán que ser consideradas).*

5. ...

6. Toda otra cuestión de dirección o administración en materia económica y financiera con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.

b) En materia judicial:

1. Para las funciones de liquidador de sociedades comerciales o civiles. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos en particular en los aspectos tributarios implicados en ellas).*

2. ...

En las designaciones de oficio para las tareas de administrador a nivel directivo o gerencial en las intervenciones judiciales, se dará preferencia a los licenciados en administración sin perjuicio de que sean tomados en consideración otros antecedentes en relación con tales designaciones."

Respecto de las incumbencias de los **Licenciados en Economía**, el artículo 11 de la ley en lo pertinente a las actividades vinculadas con la tributación dispone:

"a) Para todo dictamen destinado a ser presentado a autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública relacionado con el asesoramiento económico y financiero para:

1. ...

2. Evaluación económica de proyectos de inversiones sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos en lo referente a las normas de índole material en materia tributaria dictadas por los Fiscos Nacional, Provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios de provincias que deban ser cumplidas por las partes del proyecto, que en su incidencia en el negocio tendrán que ser consideradas).*

3. Análisis de coyuntura global, sectorial y regional. *(Para el diseño de la política tributaria, en forma interdisciplinaria con Contadores Públicos).*

4. Análisis del mercado externo y del comercio internacional. *(Para el diseño de la política tributaria sobre el comercio exterior, en forma interdisciplinaria con Contadores Públicos).*

5. ...

6. ...

7. ...

8. Análisis de la situación, actividad y política ... fiscal ....(En los aspectos de ingresos del sector público relacionados con los tributos, en forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, en los aspectos sustantivos de las normas tributarias y sus efectos económicos - incidencia y traslación -).

9. Estudios y proyectos de promoción industrial, minera, agropecuaria, comercial, energética, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos.(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, cuando la promoción se materialice con incentivos tributarios que requieren del conocimiento de las normas sustantivas y sus efectos cuando se convierten en subsidios a través del canal de los impuestos).

10. ...

11. Análisis de la política industrial, minera, energética, agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos. (En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, cuando resulta significativa la incidencia de los tributos en las citadas políticas y resulta necesaria la implementación de cambios tributarios que requieren del conocimiento de las normas sustantivas y sus efectos).

12. ...

13. Toda otra cuestión relacionada con economía y finanzas con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.

b) Como perito en su materia en todos los fueros, en el orden judicial.(Específicamente en los aspectos de incidencia económica y traslación de los tributos en controversias de carácter impositivo).

Respecto de las incumbencias de los **Actuarios**, el artículo 16 de la ley en lo pertinente a las actividades vinculadas con la tributación dispone:

1. Para todo informe que las compañías de seguros, de capitalización, de ahorro y préstamo, de autofinanciación (crédito recíproco) y sociedades mutuales, presenten a sus accionistas o asociados o a terceros, a la Superintendencia de Seguros u otra repartición pública nacional, provincial o municipal que se relacione con el cálculo de primas y tarifas, planes de seguros de beneficios, subsidios y reservas técnicas de dichas compañías y sociedades.(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, teniendo en cuenta los aspectos tributarios sustantivos que pudieran tener implicancias y los aspectos actuariales que la pudieran tener sobre lo impositivo).

2. ...

3. ...

4. Para todo informe requerido por autoridades administrativas o que deba presentarse a las mismas o en juicios, sobre cuestiones técnicas relacionadas con la estadística, el cálculo de las probabilidades en su aplicación al seguro, la capitalización, ahorro y préstamo, operaciones de ahorro autofinanciado (crédito recíproco) y a los empréstitos. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, teniendo en cuenta los aspectos tributarios sustantivos que pudieran tener implicancias y los aspectos actuariales que la pudieran tener sobre lo impositivo).*

5. Para todo informe o dictamen que se relacione con la valuación de acontecimientos futuros fortuitos, mediante el empleo de técnicas actuariales. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, teniendo en cuenta los aspectos tributarios sustantivos que pudieran tener implicancias y los aspectos actuariales que la pudieran tener sobre lo impositivo).*

6. En asuntos judiciales, cuando a requerimiento de autoridades judiciales deba determinarse el valor económico del hombre y rentas vitalicias. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, teniendo en cuenta los aspectos tributarios sustantivos que pudieran tener implicancias).*

7. Para el planeamiento económico y financiero de sistemas de previsión social en cuanto respecta al cálculo de aportes, planes de beneficios o subsidios, reservas técnicas o de contingencia. *(En forma interdisciplinaria con Contadores Públicos, teniendo en cuenta los aspectos tributarios sustantivos que pudieran tener implicancias).*

## **II.2. Normas específicas en el ámbito tributario**

En este capítulo analizamos las normas de carácter tributario, particularmente procedimentales, nacionales y una muestra representativa de las provinciales y municipales, donde se identifican funciones, tareas y actividades que, de modo legalmente reglado, imponen incumbencias adicionales, complementarias y concurrentes con las previstas por la ley Nacional 20.488.

El abordaje sólo muestral en lo provincial y municipal, no pretende agotar todas las posibilidades presentes en las normas positivas, sino mostrar una tendencia, que debería ser profundizada en un estudio que apunte a reformular y ampliar las incumbencias de la especialidad, homogenizándolas para todo el país, sin perjuicio que para el ejercicio de la especialidad, sea en forma independiente o en relación de dependencia, no dudamos que se requiere la matriculación en los respectivos Consejos Profesionales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que en el marco constitucional de nuestro orden federal poseen el control de las mismas.

### **Normas Nacionales**

La ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) - de Procedimientos Tributarios (LPT), en su cuarto artículo agregado a continuación del artículo 146 establece como será la constitución de

las cuatro salas con competencia impositiva del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), estando integrada cada una de ellas por un Contador Público y dos abogados, las restantes tres salas con competencia aduanera no contemplan ser integradas con vocales Contador Públicos, siendo todos abogados.

Además, el mismo artículo señala que cada vocal será asistido por un secretario con título universitario de abogado o contador, correspondiendo que sea de profesión distinta de la del vocal de tal modo que los ocho abogados integrantes de las salas impositivas serán asistidos por contadores.

Por su parte el artículo 161 de la LPT establece que la representación y patrocinio ante el TFN podrá ser ejercida por contadores públicos y por personas autorizadas a actuar en causas judiciales, en clara alusión a los procuradores y abogados.

En los artículos 33 y siguientes, cuando se establecen las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP; en los artículos 16, 17, 18, primero, segundo y tercer artículo agregado a continuación del 18 y 19, cuando se describe el procedimiento de determinación de oficio; en el primer artículo agregado a continuación del 16 donde se incorpora el nuevo instituto denominado "acuerdo conclusivo voluntario", en los artículos 70, 71, 76 y 77 donde se regulan diversos aspectos contenciosos en sede administrativa y del TFN, así como en los artículos 205 y siguientes donde se incorpora otro nuevo instituto introducido por la reforma de la ley 27.430, que se ha denominado "reglamentación del procedimiento de Acuerdo Mutuo en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición Internacional", todos de la LPT, no se menciona la incumbencia de los Contadores Públicos de participar en ellos tanto desde la asistencia, representación o patrocinio de los contribuyentes y responsables, como de la Administración Tributaria, actuación profesional que de hecho sucede, pero que a veces es suplida por otros profesionales de ciencias económicas o de derecho, y en su caso también por otros profesionales o por no graduados.

Por su parte el artículo 174 de la LPT establece la forma de producción de la prueba en las contiendas que se diriman ante el TFN, en este sentido el artículo 43 y siguientes de la Acordada (TFN) N° 840/1993 reglamenta la producción de la prueba pericial, pero nada establece sobre la condición de los peritos, mientras que el artículo 116 de la LPT establece la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y de corresponder el Código Procesal Penal, respecto del primero de ellos la prueba de peritos se encuentra reglada por los artículos 457 y siguientes, y específicamente el artículo 464 establece las condiciones de idoneidad requeridas que corresponden en el caso de los graduados de ciencias económicas a la previsión de profesionales reglamentadas; mientras que en la norma procesal penal antes citada la prueba pericial está legislada en los artículos 253 y siguientes, con una concreta referencia en

el artículo 254 que alude a la calidad habilitante, pero refiere a que deberán tener título y estar diplomados, no efectuando aclaración alguna a si dicho título o diploma resulta de nivel universitario, cuestión que en nuestra opinión queda zanjada por la vigencia de la ley 20.488 ya analizada. Debe entenderse además que en el caso que resulte pertinente la producción de prueba pericial contable en sede administrativa en oportunidad de la determinación de oficio o del sumario, cabe aplicar los mismos extremos en cuanto a incumbencias previstos para el TFN.

### **Normas Provinciales**

Para abordar este tema hacemos una clasificación por zonas geográficas de Argentina, ya que no se pretende analizar la situación en las veintitrés provincias y la ciudad autónoma de Buenos Aires, sino en una muestra representativa de una o dos jurisdicciones por zona, de acuerdo con la siguiente clasificación:

Cuyo: Mendoza, San Juan y San Luis.

NEA (Noreste Argentino): Corrientes, Chaco, Formosa y Misiones.

NOA (Noroeste Argentino): Catamarca, Jujuy, La Rioja, Salta, Santiago del Estero y Tucumán.

Pampeana: Ciudad de Buenos Aires, Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos, La Pampa y Santa Fe.

Patagónica: Chubut, Neuquén, Río Negro, Santa Cruz y Tierra del Fuego.

Para seleccionar la muestra de jurisdicciones tendremos particularmente en cuenta aquellas que poseen Tribunal Fiscal de Apelaciones.

### **Cuyo:**

#### **Provincia de Mendoza**

Hasta el 31 de diciembre de 2016 el artículo 91 del Código Fiscal (ley 4362 – t.o. 1993 y sus modificaciones) disponía la existencia de un recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal (regulado por el capítulo VI del código fiscal), que no revestía las mismas características de los tribunales fiscales que se citan en este capítulo del trabajo, pues este tribunal creado por ley 4362 del año 1979, dictaba resoluciones que para que tuvieran efectos debían ser ratificadas por el Poder Ejecutivo provincial, lo que le quitaba total independencia. Dicho tribunal se encontraba conformado por una sala que se integraba por dos contadores y un abogado. Sin perjuicio de la restricción mencionada que debería haberse removido, la permanencia del tribunal hubiera garantizado un medio ágil, especializado y económico – teniendo en cuenta el efecto suspensivo de los recursos que se interpusiesen ante él -, ya que hoy las resoluciones del Administrador General son recurribles ante la Corte Suprema de Justicia de la Provincia en forma directa, adicionado a ello se ha perdido una incumbencia para los

profesionales de ciencias económicas residentes y matriculados en Mendoza que ejercieran la magistratura como vocales del citado Tribunal.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no se establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

#### **Noreste:**

##### **Provincia de Corrientes**

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Fiscal (ley 3037 – t.o. 1983 y sus modificaciones) los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

La provincia no posee un Tribunal Fiscal.

##### **Provincia de Misiones**

El artículo 12 del Código Fiscal (ley XXII-35 y sus modificaciones) establece que para ser Director General de Rentas de la Provincia, o sea la máxima autoridad de la administración tributaria provincial, se requiere ser contador público o doctor en ciencias económicas, con respecto a este último, teniendo en cuenta las incumbencias previstas para aquellos que hubieran obtenido el título con anterioridad a la vigencia de la ley Federal 20.488, que son equivalentes a las de los licenciados en economía, denota un error en la legislación pues el licenciado en economía carece de formación pertinente para el cargo.

La creación de la Cámara Fiscal de Apelaciones ha sido dispuesta por el artículo 84 del Código Fiscal, delegando en la ley orgánica a dictarse su integración y normas de funcionamiento, asignatura que se encuentra pendiente.

Según las previsiones del segundo párrafo del artículo 90 del Código Fiscal, los recursos ante la citada Cámara deben interponerse con representación o patrocinio de contador público o abogado matriculado en la provincia.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Fiscal los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos – excluidos los que se interpongan ante la Cámara Fiscal cuando este en funcionamiento –, no se establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos, más allá de la profesión del Director General de Rentas.

## **Noroeste:**

### **Provincia de Salta**

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Fiscal (decreto- ley 9/1975 – t.o. 1995 y sus modificaciones) los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

La provincia no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

### **Provincia de Tucumán**

El Código Tributario de la Provincia de Tucumán, Ley 8240 (t.o. 2010 y sus modificaciones) en su artículo 14 establece la constitución del Tribunal Fiscal de Apelaciones (TFAPT), que tendrá una sola sala integrada por un contador público y dos abogados.

Por su parte el artículo 16 de dicho código establece que habrá conjueces contadores públicos para los supuestos de impedimentos del vocal de esa profesión.

El artículo 19 del citado código dispone que la representación y el patrocinio de los contribuyentes será ejercido por personas autorizadas para actuar en causas judiciales, en clara referencia a los procuradores y abogados, y los Contadores Públicos.

En toda la normativa tanto de integración del tribunal, como de los conjueces, cuanto respecto de la representación está presente en forma alternativa a la de contador público, la de doctor en ciencias económicas, pero ello entendemos adolece de un error, pues teniendo en cuenta las previsiones de la ley nacional 20.488, que en su artículo 12 le atribuye las mismas incumbencia que al licenciado en economía, no las del contador público, a los doctores en ciencias económicas que hubieran obtenido ese título académico con fecha anterior a la vigencia de la ley, o sea antes de 1973, pero como ya analizamos tanto en materia de incumbencias como veremos más adelante en cuanto a formación el licenciado en economía no posee las herramientas necesarias para ejercer su profesión en el ámbito bajo estudio, y además a partir de la fecha citada el título de doctor en ciencias económicas es el máximo título académico de las profesiones en ciencias económicas, pero carece de incumbencias profesionales reguladas.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos - excepto el caso del recurso ante el TFAPT -, no se establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

## **Pampeana:**

### **Provincia de Buenos Aires**

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley 10397 (t.o. 2011 y sus modificaciones) en su artículo 120 dispone que el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones (TFAPBA) deberá interponerse con representación o patrocinio de abogado o contador público matriculado en la Provincia de Buenos Aires.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos - excepto el caso del recurso ante el TFAPBA -, no se establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

Por otra parte, la ley 7603, denominada ley orgánica del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, en su artículo 2° dispone que el citado tribunal se compondrá de tres salas, que se integran cada una por dos abogados y un contador público. Cada vocal tendría un relator que lo asistirá con título distinto, de tal modo que el tribunal posee 3 vocales contadores públicos y 6 relatores contadores públicos.

Por su parte el artículo 8 de la citada ley prevé la existencia de conjueces profesionales contadores públicos de la matrícula para reemplazar a los vocales de la misma profesión impedidos de actuar.

### **Provincia de Córdoba**

El artículo 131 del Código Tributario (ley 6006 – t.o. 2015 y sus modificaciones –), establece que el recurso de reconsideración, único recurso previsto en la citada norma legal para atacar los resultados de un sumario o una determinación de oficio podrá interponerse por el propio contribuyente o con patrocinio y/o representación, si optara por contar con el citado patrocinio o representación, el mismo solo podrá ser brindado por Contador Público o abogado matriculado.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Tributario los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos – excepto el de reconsideración -, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

La provincia no posee actualmente un Tribunal Fiscal de Apelaciones, el que fue cerrado por ley 9025 del 28-06-2002.

## **Patagónica:**

### **Provincia de Chubut**

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos en sede administrativa, descriptos por el Código Fiscal (Ley XXIV-38, según consolidación normativa Ley 5816 - digesto jurídico -), no se establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

No posee Tribunal Fiscal de Apelación.

### **Provincia de Neuquén**

El artículo 13 del Código Fiscal (ley 2680 y sus modificaciones) establece que para ejercer la función de Director y Sub Director Provincial de Rentas, se deberá poseer título de Contador Público, pudiendo acceder también los abogados, licenciados en administración de empresas o licenciados en economía que posean título de posgrado en materia tributaria, lo que abre un nuevo eje de análisis, ya que los posgrados en Argentina sin perjuicio de acreditar conocimientos en el plano académico, aún no otorgan incumbencias profesionales reguladas.

El artículo 19 del Código Fiscal establece la existencia de un tribunal administrativo integrado por el Ministro de Hacienda, el Subsecretario de Ingresos Públicos y el Asesor General de Gobierno, que no reviste las condiciones de independencia y especialidad, que lo haga equivalente a los Tribunales Fiscales de Apelación de otras jurisdicciones, no definiendo incumbencias profesionales.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Fiscal los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

La provincia no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

### **Normas Municipales**

Para abordar este tema hacemos una clasificación por zonas geográficas de Argentina, que no pretende analizar la situación en los más de dos mil municipios de provincia (sin considerar en este análisis en caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no deja de ser un municipio más, que en nuestra opinión, erradamente a la luz de la experiencia, nuestros constituyentes de 1994 le otorgaron una autonomía totalmente inapropiada), sino una muestra representativa de un partido, municipio o departamento – según la denominación provincial adoptada – por zona, de acuerdo con la taxonomía adoptada antes para las normas provinciales.

**Cuyo:**

**Provincia de Mendoza**

**Municipalidad de la Ciudad de Mendoza**

El artículo 146 del Código Tributario (Ordenanza N° 10226/1971 con sus modificaciones hasta Ordenanza N° 3936/2017 del 29-12-2107), establece que en el “derecho de control de inspección de seguridad e higiene” para determinar la categoría del contribuyente entre otros elementos se tendrá en cuenta un estado patrimonial y cuadro demostrativo de ganancias y pérdidas certificado por Contador Público Nacional.

En el punto 5) del inciso d) del artículo 284 de la citada Ordenanza, en cuanto a la exención subjetiva del “derecho de números de rifas y licencias” a sociedades o instituciones o centros educacionales y de fomento de la cultura, establece como requisito para que opere la citada exención que la municipalidad designe de entre su personal un síndico – Contador Público Nacional – quien fiscalizará el cumplimiento de los demás requisitos establecidos en la norma, expidiéndose a través de un dictamen.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Tributario los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

El municipio no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

**Noreste:**

**Provincia de Corrientes**

**Municipalidad de Corrientes**

El artículo 13 del Código Fiscal Municipal (Ordenanza N° 5411 del 14-04-2011, que no es la norma vigente, se la tuvo en consideración porque hay gran dificultad para la adecuada accesibilidad a las normas en la Web Site oficial del municipio) dispone que el Director General de Rentas deberá ser Contador Público o profesional del derecho.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Fiscal, los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

El municipio no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

**Noroeste:**

**Provincia de Salta:**

**Municipalidad de Salta**

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Tributario Municipal (Ordenanza Municipal N° 6330 del 10-12-1991 y sus modificaciones) los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

El municipio no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

**Pampeana:**

**Provincia de Buenos Aires:**

**Partido de La Matanza**

El artículo 165 de la Ordenanza Fiscal N° 24.527/2016, establece que los sujetos del Convenio Multilateral del impuesto provincial sobre los ingresos brutos deberán presentar una declaración jurada informativa anual, que tendrá que estar certificada por Contador Público, y su firma legalizada por el respectivo Consejo Profesional.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en la Ordenanza Fiscal los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

El municipio no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

**Patagónica:**

**Provincia de Neuquén:**

**Municipalidad de Neuquén**

El artículo 15 del Código Tributario Municipal (Ordenanza Municipal N° 10383 del 2004 y sus modificaciones) dispone que el Administrador Municipal de Ingresos Públicos que es la máxima autoridad de la administración tributaria del municipio deberá contar con título de Contador Público, Licenciado en Economía o abogado, cabe aquí la misma crítica ya efectuada a considerar al Licenciado en Economía habilitado para esta función.

Del mismo modo que en la norma Federal antes reseñada, en el Código Tributario los procedimientos de verificación y fiscalización, determinación de oficio, sumarios y recursos, no establecen explícitamente incumbencias respecto de los profesionales Contadores Públicos.

El municipio no posee un Tribunal Fiscal de Apelación.

### **III. Estado actual de la formación universitaria**

#### **III.1. Carreras de grado**

Para el análisis de la situación actual de los planes de enseñanza de las carreras universitarias de ciencias económicas, teniendo en cuenta la relación directa de la carrera de contador público con la especialidad tributaria, y la relación complementaria con dicha especialidad, a través del trabajo en equipo en forma interdisciplinaria o en forma autónoma en administración tributaria o política tributaria, desde la perspectiva del sector público, de los licenciados en administración, licenciados en economía y actuarios, hemos analizado la situación para las cuatro carreras tradicionales.

Para ello seleccionamos una muestra de ocho Universidades Nacionales con las que tenemos o hemos tenido alguna relación docente o académica, estas universidades son: Universidad de Buenos Aires (UBA), Universidad Nacional de Córdoba (UNC), Universidad Nacional de La Matanza (UNLaM), Universidad Nacional de Moreno (UNM), Universidad Nacional del Nordeste (UNNE), Universidad Nacional de Rosario (UNR), Universidad Nacional de San Juan (UNSJ) y Universidad Nacional de Tucumán (UNT), la que resulta representativa, teniendo en cuenta que del universo de alumnos de grado de todas las universidades nacionales – de gestión estatal – estas ocho universidades representan el 45,60% para el año 2015, según datos del INDEC.

En sus respectivas Facultades de Ciencias Económicas, o en su caso de Ciencias Sociales (UNSJ), o Departamentos de Economía y Administración o denominaciones similares las que adoptan un modelo diferente de organización departamental - sin facultades - (UNLaM y UNM), hemos observado sus planes de estudio y los perfiles definidos por esas casas de altos estudios.

A continuación, describiremos una síntesis que busca integrar para todas las universidades, tomando como punto de partida el caso de la UBA, y señalando las diferencias o innovaciones introducidas por las demás universidades respecto de dicho caso, por carrera, los perfiles definidos por ellas y las materias que integran el plan de estudio en forma obligatoria u optativa, que en nuestra opinión resultan relevantes para la formación específica en el área tributaria, tanto para desempeñarse en el sector privado como público, aún en tareas periféricas o complementarias a la disciplina.

#### **Contador Público**

##### **Duración**

Carga horaria total para la UBA de 2808 horas. Para realizarse en cinco años y medio cursando regularmente. Con una dedicación mayor la UNC prevé una extensión de 2932 horas, la UNT de 2917 horas, mientras que la UNM tiene una carga total de 3040 horas. Con una dedicación

menor la UNNE contempla una carga total de 2709 horas.El resto de las universidades estudiadas exhiben una extensión similar a la de la UBA.

### **Objetivos y perfil**

“Asesora personas y empresas en las áreas financiera, impositiva, contable, laboral, de costos y societaria.Diseña, interpreta e implementa sistemas de información contables, dentro de las organizaciones públicas y privadas, para la toma de decisiones, sobre políticas de inversión, organización de recursos y análisis de los sistemas económicos. En este amplio campo implementa sistemas de procesamiento de datos, diseña las estructuras de organización correspondientes, elabora y analiza estados contables con el fin de obtener la información y facilitar la toma de decisiones sobre el rumbo de las organizaciones. Realiza auditorías contables y operativas, análisis económicos y financieros y de costos.

Las materias básicas en número de doce apuntan a dar al estudiante una formación introductoria a las grandes áreas que conforman la futura labor profesional del contador público, apoyada en una metodología de abordaje de las ciencias sociales donde existe una equilibrada proporción de herramientas matemáticas en el orden del 25%, la economía en el 17%, las humanísticas en el 33%, y 25% restante lo comparten entre la contable, la administración y las ciencias jurídicas , que le abre el panorama imprescindible para adentrarse en el amplio campo de la etapa superior de la carrera que le facilitará trabajar en forma independiente o bajo relación de dependencia con absoluta seguridad y particular destreza.”

**“La carrera de Contador Público tenderá a formar un graduado con conocimientos aptitudes y habilidades para:**Intervenir en el diseño y evaluación de las funciones de planeamiento, coordinación y control de entidades públicas y privadas;Intervenir en la definición de misiones, objetivos y políticas de las organizaciones, siguiendo una metodología adecuada para la toma de decisiones e incorporando valores éticos al cumplimiento de sus responsabilidades sociales hacia la comunidad;Intervenir en la implementación de estructuras, sistemas y procesos administrativos-contables;Intervenir en el diseño de sistemas de información y decisión para el logro de los objetivos de la organización;Intervenir en la preparación y administración de presupuestos, en la evaluación de proyectos y en los estudios de factibilidad financiera en empresas públicas y privadas;Diseñar e implementar sistemas de control de gestión y auditoría operativa;Integrar equipos interdisciplinarios con otras áreas del conocimiento;Actuar como perito, administrador, interventor o árbitro en ámbito judicial;Dictaminar sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros, efectuar tareas de auditoría externa;Participar en el diseño de las políticas tributarias;Asesorar en relación con la aplicación e interpretación de la legislación tributaria;Intervenir en la constitución, fusión, escisión, transformación, liquidación y disolución

de sociedades y asociaciones; Diagnosticar y evaluar los problemas relacionados con la medición y registro de las operaciones de la unidad económica en sus aspectos financieros, económicos y sociales, tanto en el sector público como en el privado; Diseñar, implantar y dirigir sistemas de registración e información contable; Ejecutar las tareas reservadas a su profesión de acuerdo con la legislación vigente.”

La UNM hace una expresa referencia al Código de Ética Unificado de la FACPCE, cuando define el alcance de título universitario.

#### **Plan de estudio (parte relevante)**

Posee un ciclo de **formación general** dividido en dos tramos, el primero, en nuestra opinión, no posee materias relevantes para la especialidad, siendo introductorias, necesarias como basamento de los demás conocimientos.

El segundo tramo contiene las siguientes materias, importantes para la especialidad: Teoría contable, Microeconomía I, Instituciones del derecho público, Administración general.

Seguidamente se articula con un **ciclo profesional** que posee las siguientes currículas pertinentes a la disciplina tributaria: Instituciones de derecho privado, Sistemas administrativos, Tecnología de la información, Cálculo financiero, Macroeconomía y política económica, Administración financiera, Sistemas contables, Contabilidad patrimonial, Sistemas de costos, **Teoría y técnica impositiva I, Teoría y técnica impositiva II**, Actuación profesional judicial, Derecho económico I, Derecho económico II, Gestión y costos para contadores, Seminario de integración y aplicación.

La UNC contempla en el ciclo de formación profesional tres materias de **legislación y técnica fiscal** con una carga de 84 horas por cuatrimestre cada una.

La UNT contiene en el ciclo de formación profesional, recién en el cuarto año de la carrera, una materia denominada **Derecho Constitucional y Tributario**, que denota un enfoque claramente pertinente para la especialidad y en su contenido aborda temas de derecho y procedimiento tributario. Además, contempla dos materias cuatrimestrales de 84 horas cada una, denominadas **Impuestos al Consumo e Impuestos Directos**.

Adicionalmente a las asignaturas enunciadas, los alumnos para completar el plan de estudios deberán cursar al menos dos **materias electivas u optativas**.

Las **electivas** son materias definidas dentro de un conjunto cerrado para el plan de carrera, siendo las pertinentes a la especialidad, las siguientes: Actuación profesional del contador en sociedades, **Finanzas públicas**, Gestión en la economía social (ex economía y administración de cooperativas y otras entidades), Sistemas de administración financiera y control del sector

público, Planeamiento y control presupuestario, Derecho de seguros, **Administración pública**, Contabilidad superior.

En la UNR se observa que **Finanzas Públicas** es una materia obligatoria cuatrimestral de 80 horas, incluida en el ciclo básico, equivalente al llamado de formación general en la UBA, mientras que en la UNC se la incorpora de modo obligatorio en el ciclo de formación profesional con una carga de 84 horas.

La UNC informa en su plan de estudio sólo dos materias “electivas”, pero no define los contenidos.

En la UNSJ la asignatura **Finanzas Públicas** es una materia obligatoria de cuarto año.

En la UNLaM y la UNNE la materia **Finanzas Públicas** es obligatoria en el tercer año de la carrera.

Mientras que las **optativas** son materias no explicitadas en el plan de la carrera, e integran una oferta anualmente variable (se analizan las ofrecidas en 2018), las relevantes para la disciplina son: Actuación del contador en prevención de corrupción y lavado de activos, Métodos cuantitativos, **Procedimiento contencioso administrativos y fiscal**, **Derecho procesal – recursos – (ex derecho administrativo – recursos –)**, **Tributación en el sector agropecuario**, Conducción de equipos de trabajo, Sindicatura de empresas públicas y privadas, Administración de recursos informáticos.

Hemos analizado los contenidos de la currícula citada de la UBA que se encuentran disponibles – no todos los programas lo están -, no los reproducimos en este trabajo por razones de extensión, recomendamos su lectura, ver link en referencias bibliográficas de este trabajo.

La UNR también posee materias electivas y optativas, pero en dicho grupo no incluye ninguna asignatura con contenidos vinculados con la especialidad, pues todas integran la currícula obligatoria de la carrera.

La UNT posee varias materias optativas, que deberán ser cursadas hasta alcanzar la cantidad de créditos necesarios para completar la carrera, dichas asignaturas se encuentran agrupadas por campos del conocimiento, identificándose con los contenidos de la especialidad bajo análisis en el ciclo económico “Derecho y Economía” con una carga de 84 horas y en el ciclo jurídico y tributario **Temas Tributarios Especiales** que contiene una miscelánea de temas complementarios o ampliatorios de los tratados en las materias obligatorias, con una carga de 63 horas. No posee en la currícula la asignatura **Finanzas Públicas**.

La UNSJ posee dos materias optativas, pero de la oferta de seis asignaturas disponibles para optar ninguna cubre campos del conocimiento relacionados con la especialidad.

La UNM posee para integrar la curricula un seminario taller optativo, que entre otras temáticas contiene oferta de contenidos tributarios.

La UNLaM otorga un título intermedio de “Técnico Universitario en Contabilidad” al concluir los cursos de las materias de tercer año, dentro de los contenidos de esta tecnicatura no incluye ninguna materia de tributación, limitando los saberes de la misma.

La UNM otorga un título intermedio de “Técnico Universitario Impositivo – Contable”, al concluir los cursos de las materias de tercer año, definiendo como habilidades que se esperan, entre otras, la de “asesorar en relación con la aplicación e interpretación de la legislación tributaria teniendo en cuenta los fundamentos teóricos y técnicos de la imposición, tanto en lo relativo a la obligación tributaria sustantiva como a la formal”. La tecnicatura contiene en su currícula tres materias directamente relacionadas con la especialidad. Además, otorga al concluir los cursos de las asignaturas de segundo año un Diploma en “Estudios Generales de Economía y Administración”, que no contiene contenidos afines a la especialidad.

La UNM es la que posee la mayor carga horaria en materias específicas de la especialidad, a saber: **Finanzas Públicas y Derecho Tributario** (64 hs.); **Imposición a la Renta y el Patrimonio** (96 hs.); **Imposición a los Consumos y sobre las Transacciones** (96 hs.); **Procedimiento Administrativo Tributario y Proceso Penal Tributario** (96 hs.); **Contabilidad, Administración y Tributación de Organizaciones de la Economía Social y de Entidades sin Fines de Lucro** (64 hs.), todas obligatorias y una optativa denominada **Seminario Taller de Tópicos de Tributación Provincial y Municipal** (64 hs.)

En las UNR, UNC, UNT, UNSJ, UNLaM, UNNE y UNM excepto por lo mencionado antes, específicamente, sus planes de estudios resultan compatibles con el de la UBA. También hemos analizado los contenidos de los programas disponibles, no reproduciéndolos por una cuestión de extensión, ver links en referencias bibliográficas de este trabajo.

## **Licenciado en Administración**

### **Duración**

Carga horaria total para la UBA de 2736 horas. Para realizarse en cinco años y medio cursando regularmente. Con una dedicación mayor aparecen la UNC que prevé una extensión de 2960 horas, mientras que la UNNE tiene una carga total de 3066 horas, y la UNM contempla una carga de 3440 horas. Con una dedicación menor aparece la UNT que tiene una extensión de 2607 horas. El resto de las universidades estudiadas exhiben una extensión similar a la de la UBA.

## **Objetivos y perfil**

“Planifica, organiza, coordina y controla los diferentes recursos dentro de organizaciones públicas y privadas. Desempeña funciones directivas, asesora y presta asistencia técnica para las funciones gerenciales de dichas organizaciones. En este amplio campo, elabora e implementa políticas, estrategias, sistemas, métodos y procedimientos en las áreas de comercialización, producción, planeamiento y control, recursos humanos y finanzas de empresas y cualquier otro tipo de organización. La formación que los graduados de esta carrera reciben los habilita para ejercer la conducción de las organizaciones, que se expresa en el liderazgo estratégico, táctico y operativo de las organizaciones. Cuando utilizamos el término organizaciones, no sólo nos referimos a las organizaciones de tipo empresarial, sino que este término abarca desde las grandes sociedades de capitales, las pequeñas empresas familiares, las organizaciones sin fines de lucro, hasta el patrimonio personal.”

**“La carrera de Licenciado en Administración tenderá a formar un graduado con conocimientos, aptitudes y habilidades para:** Actuar como consultor y directivo, diseñar y evaluar las funciones de planeamiento, conducción y coordinación en todo tipo de organizaciones; Intervenir en la definición de los objetivos y las políticas de las organizaciones; Intervenir en la evaluación del impacto social y ambiental de las decisiones administrativas de las empresas e informar a sus directivos sobre las medidas posibles para preservar la calidad de vida y el medio ambiente; Diseñar y asesorar en materia de estructuras, sistemas y procesos administrativos; Intervenir en tareas de consultoría y administración de personal, en tareas de búsqueda, evaluación y selección; Formular y administrar el presupuesto, la evaluación de proyectos de inversión y los estudios de factibilidad financiera en empresas públicas y privadas; Diseñar y conducir procesos de logística, producción, y comercialización de bienes y servicios; Asesorar y conducir proyectos de desarrollo de las actividades empresarias vinculadas con las finanzas y el comercio exterior; Realizar el diseño y puesta en marcha de estructuras orgánicas, la especificación de las plantas de personal y procedimientos administrativos y de control de organismos públicos y privados; Diseñar proyectos, programas y planes de negocios; Intervenir en la coordinación de esfuerzos de grupos sociales para la realización de proyectos comunitarios, brindando los recursos de gerenciamiento para su concreción; Evaluar la calidad de vida en organizaciones y la ética de las decisiones administrativas; Intervenir en equipo con enfoque interdisciplinario en proyectos que requieran la integración profesional de la administración con otras áreas del conocimiento; Intervenir en proyectos de investigación relacionados con el desarrollo del saber científico en el área de Administración; Fomentar el desarrollo y perfeccionamiento de la profesión; Ejecutar las tareas reservadas a su profesión de acuerdo con la legislación vigente.”

### **Plan de estudio (parte relevante)**

Posee un ciclo de **formación general** dividido en dos tramos, el primero en nuestra opinión no posee materias relevantes para la especialidad, siendo introductorias, necesarias como basamento de los demás conocimientos.

El segundo tramo contiene las siguientes materias, importantes para la especialidad: Teoría contable, Microeconomía I, Instituciones de derecho público, Administración general.

Seguidamente se articula con un **ciclo profesional** que posee las siguientes currículas, pertinentes a la disciplina tributaria: Instituciones de derecho privado, Sistemas administrativos, Tecnología de la información, Cálculo financiero, Gestión y costos, Microeconomía y política económica, Administración financiera, **Régimen tributario**, Seminario de integración y aplicación.

La UNNE posee **Finanzas Públicas** como materia obligatoria en el tercer año de la carrera.

Adicionalmente a las asignaturas enunciadas, los alumnos para completar el plan de estudios deberán cursar al menos dos **materias electivas u optativas**.

Las **electivas** son materias definidas dentro de un conjunto cerrado para el plan de carrera, siendo las pertinentes a la especialidad, las siguientes: **Administración pública**, Conducción de equipos de trabajo, Comunicaciones en la organización.

La UNC define un área de profundización en el tramo final de la carrera, que además contempla al grupo de tres materias así definidas como electivas por orientaciones, se observa relevante a la especialidad en estudio: seguridad social (orientación recursos humanos), responsabilidad social empresaria (orientación dirección general) y **administración pública** (orientaciones comunes).

La UNT incorpora cuatro materias electivas, que podrán ser seleccionadas por el alumno, ninguna de ellas agrega contenidos pertinentes a la especialidad.

Mientras que las **optativas** son materias no explicitadas en el plan de la carrera, e integran una oferta anualmente variable (se analizan las ofrecidas en 2018), las relevantes para la disciplina son: **Derecho procesal – recursos – (ex derecho administrativo – recursos –)**, Administración de recursos informáticos, Gestión de la economía social (ex economía y administración de cooperativas y otras entidades), Sistemas de administración financiera y control de sector público.

La UNR introduce como optativa la materia **Finanzas Públicas** con 80 horas de clase por cuatrimestre, adoptando el mismo plan de estudio que el definido para Contador Público.

La UNSJ posee dos materias optativas, pero de la oferta de siete asignaturas disponibles para optar, sólo una, **Finanzas Públicas**, cubre campos del conocimiento relacionados con la especialidad.

La UNNE prevé una materia optativa, pero dentro de áreas del conocimiento que no resultan relevantes a la tributación.

La UNM posee para integrar la currícula un seminario taller optativo, que no contiene oferta de contenidos tributarios.

La UNLaM otorga un título intermedio de “Técnico Universitario en Administración” al concluir los cursos de las materias de tercer año, pero dentro de los contenidos de la tecnicatura no incluye ninguna materia de tributación, limitando los saberes contenidos en ésta, del mismo modo que en la Licenciatura ya que tampoco posee ninguna materia vinculada con la especialidad.

La UNM otorga al concluir los cursos de las asignaturas de segundo año un Diploma en “Estudios Generales de Economía y Administración”, que no incluye contenidos afines a la especialidad, no posee título intermedio de técnico universitario, ni contiene en la carrera materias relevantes para la especialidad salvo aquellas vinculadas con la administración pública que podrán ser útiles para la administración tributaria, se observan conocimientos generales teóricos de la materia tributaria incluidos en el programa de **Sistema Público de Administración Financiera y Control**.

Hemos analizado los contenidos de la currícula citada de la UBA que se encuentran disponibles – no todos los programas lo están -, no los reproducimos en este trabajo por razones de extensión, recomendamos su lectura, link en referencias bibliográficas de este trabajo.

En las UNR, UNC, UNT, UNSJ, UNLaM, UNNE y UNM excepto por lo mencionado antes específicamente, sus planes de estudios son consistentes con los de la UBA. También hemos analizado los contenidos de los programas disponibles, no reproduciéndolos por una cuestión de extensión, ver links en referencias bibliográficas de este trabajo.

## **Licenciado en Economía**

### **Duración**

Carga horaria total para la UBA de 2664 horas. Para realizarse en cinco años y medio cursando regularmente. Con una dedicación mayor encontramos a la UNNE que prevé una carga de 3241 horas, mientras que la UNM contempla una carga de 3440 horas. El resto de las universidades estudiadas en las que se dicta la carrera, exhiben una extensión similar a la de la UBA.

## **Objetivos y perfil**

“Diseña e implementa políticas económicas, analiza el comportamiento de las variables macroeconómicas, evalúa y toma decisiones en los órganos ejecutivos de gobierno en temas económicos, como la elaboración del presupuesto de gobierno, finanzas del Estado, análisis de cuentas nacionales, estadísticas básicas, comercio exterior y tarifas. Participa en el diseño y evaluación de proyectos de inversión, actúa como consultor y analista económico en organizaciones públicas y privadas. La formación privilegia los aspectos teóricos, pero integrándolos con las cuestiones metodológicas y con análisis de la realidad mundial y, preferentemente, nacional. La especificidad de la formación universitaria es plantear y discutir visiones teóricas, pero estudiando su relevancia. Además de la formación en teoría económica – microeconomía, macroeconomía, crecimiento y desarrollo, teoría monetaria, finanzas públicas – , la formación se asienta (dada la perspectiva social señalada) en otras disciplinas. El conocimiento de las instituciones del derecho que presiden la vida pública; de la historia de la economía mundial y de nuestro país; de la teoría sociológica como aporte específico al conocimiento del todo social; de la geografía económica y el análisis comparado de los sistemas y modelos de funcionamiento de distintas economías como avenida a la realidad contemporánea. La formación matemática es un requisito central por lo que en el ciclo general de la licenciatura se incluye el estudio de materias que constituyen el lenguaje propio de los economistas y cuyo conocimiento permite el análisis, la comprensión y la comunicación entre los profesionales.”

**“La carrera de Licenciado en Economía tiende a formar un graduado con conocimientos, aptitudes y habilidades para:** Reconocer la naturaleza social de los fenómenos económicos y sus variaciones en el tiempo y el espacio; Aplicar los métodos e instrumentos del análisis económico en diversos contextos institucionales y espaciales; Participar en procesos de definición de objetivos socio - económicos en todo tipo de organizaciones; Diseñar, dirigir, ejecutar y controlar planes, programas y proyectos económicos, en el ámbito público y privado; Aportar a la elaboración de estrategias y políticas económicas, especialmente aplicables al caso argentino, en el contexto regional latinoamericano y mundial; Realizar investigaciones científicas sobre la realidad económica y social, mundial y nacional así como acerca de los instrumentos teóricos y metodológicos del análisis económico; Reconocer y comprender la diversidad de enfoques teóricos y metodológicos, y de intereses, para encarar la problemática económica; Contribuir al desarrollo de las teorías, modelos y métodos y a su aplicación a la realidad argentina; Considerar la ciencia económica como un cuerpo sistematizado e interrelacionado de conocimientos en constante revisión y cambio.”

La UNC, contempla explícitamente como rol profesional “analizar y realizar estudios sobre la estructura impositiva y de gastos públicos de las diversas jurisdicciones políticas, y evaluar la estructura, la solvencia y la liquidez del estado”.

#### **Plan de estudio (parte relevante)**

Posee un ciclo de **formación general** dividido en dos tramos, el primero en nuestra opinión no posee materias relevantes para la especialidad, siendo introductorias, necesarias como basamento de los demás conocimientos.

El segundo tramo contiene las siguientes materias, importantes para la especialidad: Teoría contable, Teoría política y derecho público, Macroeconomía I.

Seguidamente se articula con un **ciclo profesional** que posee las siguientes currículas, pertinentes a la disciplina tributaria: Macroeconomía II, Microeconomía I (para economistas), Microeconomía II, **Finanzas públicas**, Estructura económica Argentina, Cuentas nacionales, Seminario de integración y aplicación.

La UNR, en el ciclo superior, equivalente al profesional de la UBA, posee una materia denominada **Economía del Sector Público** de 64 hora cuatrimestrales, con contenidos similares a **Finanzas Públicas** de UBA.

La UNC en su ciclo de formación profesional, posee una materia denominada **Política Fiscal** de 84 horas cuatrimestrales.

Adicionalmente a las asignaturas enunciadas, los alumnos para completar el plan de estudios deberán cursar al menos dos **materias electivas u optativas**.

Las **electivas** son materias definidas dentro de un conjunto cerrado para el plan de carrera, siendo las pertinentes a la especialidad, las siguientes: Sistemas económicos comparados, Gestión de la economía social (ex economía y administración de cooperativas y otras entidades), Economía agropecuaria, Mercado de capitales y elementos de cálculo financiero.

La UNC define cinco áreas específicas en el tramo final de la carrera, que además contempla al grupo de seis materias, así definidas, como electivas por área con una carga de 84 horas, se observa relevante a la especialidad en estudio, el área específica “economía pública y políticas sociales”.

Mientras que las **optativas** son materias no explicitadas en el plan de la carrera, e integran una oferta anualmente variable (se analizan las ofrecidas en 2018), las relevantes para la disciplina son: Cálculo financiero, Tópicos de microeconomía, Evaluación de proyectos, Tópicos de macroeconomía.

La UNT incorpora cuatro materias optativas, que podrán ser seleccionadas por el alumno, ninguna de ellas agrega contenidos pertinentes a la especialidad.

La UNNE contempla una materia optativa, que podrá ser elegida por el alumno dentro de ciertas áreas, ninguna de ellas agrega contenidos pertinentes a la especialidad.

La UNM posee para integrar la curricula un seminario taller optativo, que no contiene oferta de contenidos tributarios.

La UNM otorga al concluir los cursos de las asignaturas de segundo año un Diploma en “Estudios Generales de Economía y Administración”, que no incluye contenidos afines a la especialidad, no posee título intermedio de técnico universitario, ni contiene en la carrera materias relevantes para la especialidad, se observan conocimientos generales teóricos de la materia tributaria incluidos en el programa de **Gestión Presupuestaria y Finanzas Públicas**.

Hemos analizado los contenidos de la currícula citada de la UBA que se encuentran disponibles – no todos los programas lo están -, no los reproducimos en este trabajo por razones de extensión, recomendamos su lectura, ver link en referencias bibliográficas de este trabajo.

En las UNR, UNC, UNT, UNLaM, UNNE y UNM excepto por lo mencionado antes específicamente, los planes de estudios resultan compatibles con el de la UBA. También hemos analizado los contenidos de los programas disponibles, no reproduciéndolos por una cuestión de extensión, ver links en referencias bibliográficas de este trabajo.

La UNSJ no posee la carrera de Licenciado en Economía.

### **Actuario**

#### **Duración**

Carga horaria total orientación Administración 2952 horas, y orientación Economía 2880 horas. Para realizarse en cinco años y medio cursando regularmente.

#### **Objetivos y perfil**

“Valuar las condiciones de funcionamiento de las organizaciones públicas y privadas a efectos de la gestión integral y específica de los riesgos a las que están sujetas, ya sean riesgos operacionales, crediticios o de mercado, para garantizar la viabilidad y estabilidad de sus operaciones.

Así participa en el desarrollo de estrategias integradas de comercialización, genera modelos de proyecciones patrimoniales y de resultados de las organizaciones con el respectivo análisis del riesgo a efectos de desarrollar políticas y procedimientos tendientes a proveer estabilidad, solvencia y/o rentabilidad en el largo plazo.

El actuario es un profesional de las ciencias económicas, especializado en el desarrollo de productos y en la valuación de operaciones y entidades sujetas a riesgos relacionados con los seguros personales, seguros generales, la seguridad social, mercados de capitales y mercancías, sobre la base del establecimiento de condiciones de equilibrio actuarial integrado en procesos de planificación económico-financiera. Como tal, comparte la misma formación de base que las demás carreras de la FCE-UBA (Ciclo General y primer tramo del Ciclo Profesional), con materias específicas que también pueden ser compartidas con las carreras de Contador Público, Administración o Economía y materias específicas exclusivas. En cuanto al Título de Actuario, con mención Administración o Economía, no se trata de títulos distintos, sino que son dos orientaciones que tienen el mismo Perfil del Actuario y las mismas incumbencias de la Ley 20.488. La diferenciación reside en la diferenciación del alcance de la profundización en contenidos complementarios de Economía y Administración.”

**“La carrera de Actuario tenderá a formar un graduado con conocimiento, aptitudes y habilidades para:** Valuar los hechos económico-sociales sometidos a leyes probabilísticas y/o financieras, con el fin de proponer diagramas de acción que permitan lograr la relación técnica necesarias para el cumplimiento de las prestaciones recíprocas de las partes; Valuar todo tipo de hecho, circunstancia o acontecimiento que involucre riesgos y pueda afectar los bienes económicos o financieros de personas o entes públicos o privados; Valuar económicamente la vida humana; Valuar las condiciones de cambio de valores presentes por valores futuros, estableciendo la equivalencia técnica y las cotizaciones y compensaciones necesarias; Valuar las condiciones de funcionamiento de los entes públicos o privados, con o sin fines de lucro, de adhesión libre u obligatoria, a los efectos de administrar científicamente el riesgo económico o financiero estableciendo los mecanismos que garanticen la viabilidad y la estabilidad de las operaciones; Intervenir activamente en el desarrollo de productos, formulación de estrategias integradas de comercialización, planificación y simulación de estados patrimoniales y de resultados de entidades sujetas a riesgos a los efectos de desarrollar políticas y procedimientos tendientes a la estabilidad, la solvencia y la rentabilidad en el largo plazo; Elaborar las tablas y las probabilidades con relación a los eventos de muerte, invalidez, accidente, enfermedad, así como también calcular las probabilidades relacionadas con eventos que pueden afectar la integridad del patrimonio como por ejemplo incendio, robo, hurto, desastres naturales; Establecer las bases para el cálculo de las primas; Elaborar las bases de cálculo de las reservas monetarias requeridas para hacer frente a los pasivos contingentes derivados de los compromisos asumidos teniendo en cuenta las condiciones de liquidez y solvencia; Actuar en el campo de la investigación operativa y efectuar aplicaciones de la ciencia actuarial mediante el uso de computadoras y equipos de procesamiento de datos; Fomentar el desarrollo y perfeccionamiento de la profesión; Participar en grupos interdisciplinarios para la elaboración e

instrumentación de estudios y proyectos; Ejecutar las tareas reservadas a su profesión de acuerdo con la legislación vigente.”

#### **Plan de estudio (parte relevante)**

En el caso del Actuario **orientado a Administración** posee un ciclo de **formación general** dividido en dos tramos, el primero en nuestra opinión posee sólo una materia relevante para la especialidad, que es: Economía.

El segundo tramo contiene las siguientes materias, importantes para la especialidad: Teoría contable, Microeconomía I, Instituciones de derecho público, Administración general.

Seguidamente se articula con un **ciclo profesional** dentro de esta orientación, que posee las siguientes currículas, pertinentes a la disciplina tributaria: Instituciones de derecho privado, Sistemas administrativos, Tecnología de la información, Cálculo financiero, Gestión y costos, Macroeconomía y política económica, Administración financiera, Bases actuariales de las inversiones y financiaciones, Seminario de integración y aplicación.

Adicionalmente a las asignaturas enunciadas, los alumnos para completar el plan de estudios deberán cursar al menos dos **materias electivas u optativas**, que resulta comunes a las dos orientaciones Administración y Economía y se describen al final de este apartado.

En el caso del Actuario **orientado a Economía** posee un ciclo de **formación general** dividido en dos tramos, el primero en nuestra opinión posee sólo dos materias relevantes para la especialidad, que son: Economía, Historia económica y social general.

El segundo tramo contiene las siguientes materias, importantes para la especialidad: Teoría contable, Teoría política y derecho público, Macroeconomía I.

Seguidamente se articula con un **ciclo profesional** dentro de esta orientación, que posee las siguientes currículas, pertinentes a la disciplina tributaria: Instituciones del derecho privado, Cálculo financiero, Administración financiera, Macroeconomía II, Microeconomía I (para economistas), Microeconomía II, Bases actuariales de las inversiones y financiaciones, Seminario de integración y aplicación.

Las **electivas** comunes a ambas orientaciones son materias definidas dentro de un conjunto cerrado para el plan de carrera, no observando asignaturas pertinentes a la especialidad.

Mientras que las **optativas** son materias no explicitadas en el plan de la carrera, e integran una oferta anualmente variable (se analizan las ofrecidas en 2018), la relevante para la disciplina es: Cálculo financiero – nuevo enfoque –.

Hemos analizado los contenidos de la currícula citada de la UBA que se encuentran disponibles – no todos los programas lo están -, no los reproducimos en este trabajo por razones de extensión, recomendamos su lectura, ver link en referencias bibliográficas de este trabajo.

Las UNR, UNC, UNT, UNSJ, UNLaM, UNNE y UNMno poseen la carrera de Actuario.

### **III.2. Carreras de posgrado**

Al analizar esta categoría de estudios de educación superior, debemos tener presente que la legislación vigente en materia de incumbencias profesionales no contempla la formación de este nivel para asignarle las mismas, y se restringe sólo al requerimiento de la formación universitaria de grado para habilitar el ejercicio de la profesión.

Sólo se observa tanto en el artículo 12 de la ley 20.488 como en algunas normas de procedimiento tributario ya reseñadas, la asignación de incumbencias a los doctores en ciencias económicas, aspecto que puede inducir a error, pues muy claramente limita su alcance el citado artículo de la ley – a aquellos doctorados con fecha anterior a la existencia de la licenciatura en economía -, que regula el ejercicio profesional de los graduados en ciencias económicas, hoy las mismas están reservadas a los licenciados en economía.

Desde luego, la realidad del mercado laboral y académico para el desempeño de la especialidad en todas sus posibles facetas considera los antecedentes de formación de posgrado, que hoy es una condición prácticamente excluyente. No así en el ejercicio independiente de la profesión, que como dijimos no resulta un requisito para la práctica, pero teniendo en cuenta la dinámica cambiante y compleja de los contenidos de la especialidad resulta relevante, por eso consideramos incluir este capítulo en el trabajo, que nos debe servir para analizar en perspectiva el futuro de largo plazo de la disciplina.

Consideraremos como punto de partida para el análisis la especialización y maestría en tributación que posee la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, sin perjuicio de la existencia en la universidad de otro posgrado de menor jerarquía académica, pues es solo una carrera de especialización que dicta la Facultad de Derecho, que no analizaremos aquí, aunque admite graduados en ciencias económicas en sus claustros.

#### **Especialización y Maestría en Tributación**

##### **Duración**

La maestría de la UBA prevé una extensión de 720 horas en tres años, mientras que la especialización de 368 horas en dos años, articulando los contenidos con la maestría.

La UNR posee una carrera de especialización de posgrado de 360 horas en dos años.

La UNC posee una carrera de especialización de posgrado que se dicta en dos años, estimando una dedicación de 440 horas, que no informa la universidad.

La UNT posee una carrera de especialización de posgrado de 440 horas en dos años.

La UNLaM posee una maestría en Finanzas Públicas de 603 horas en dos años, y dos carreras de especialización, una en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria de 448 horas en un año, y otra de Ingresos Públicos de 360 horas en un año.

La UNNE posee una carrera de especialización de posgrado de 440 cuarenta horas en dos años.

### **Objetivos y perfil**

“La Especialización tiene como objetivo dotar a los profesionales de herramientas para interpretar y aplicar las normas tributarias; asesorar e intervenir en la fijación de la política y el diseño de la legislación en administración fiscal; enfrentar la problemática que plantea la mayor integración económica de los países, los aspectos de la armonización fiscal en zonas de integración económica y la planificación fiscal internacional, bajo la perspectiva del fisco y de los contribuyentes.

Por otra parte, es también importante formar en los profesionales las aptitudes necesarias para planear la acción fiscalizadora de los organismos de recaudación, medir sus resultados, cuantificar las metas a obtener y evitar la generación de conflictos entre el fisco y los contribuyentes, como así también se busca formar al profesional en lo que respecta a la elaboración de normas legales de nivel intermedio, tales como las resoluciones emitidas por los organismos de recaudación al mismo tiempo que se pretende dotarlo de las herramientas que le permitan el diseño de planes de capacitación para el personal que se desempeñe en dichos organismos.

En cuanto a la propuesta pedagógica de la Maestría, consiste en que los profesionales puedan desarrollar sus capacidades para hacer frente a un mundo en constante cambio, dotándolos de las herramientas teóricas y metodológicas que les permita intervenir en el campo de la investigación y la docencia, de forma de acompañar la evolución de estructuras altamente mutantes. El objetivo fundamental consiste en el desarrollo en el profesional de criterios propios e independientes dotándolo de una formación con amplia capacidad analítica. De esta forma podrá, a título de ejemplo, analizar críticamente la adopción de determinadas políticas tributarias, la incidencia de ellas en la planificación del sector privado, estructurar estrategias éticas que minimicen la carga fiscal, o medir los riesgos emergentes de la adopción de determinados criterios interpretativos, en cuanto a un posible litigio con las autoridades fiscales.”

La UNR en el perfil define que “tiene capacidad para planificar estratégicamente los procedimientos contables y administrativos para adecuarlos a los requerimientos de los distintos organismos fiscales.”

La UNC en el perfil considera que “forma, profesionales capaces de asesorar e intervenir en los diversos aspectos de política tributaria para actuar en la administración fiscal como así también en el sector privado.”

La UNNE en el perfil contempla que “podrá asesorar al contribuyente, en función de los diversos tratamientos fiscales, sobre la localización óptima de sus inversiones, tanto en el plano interno como en el internacional.”

## **Plan de estudios**

### **Especialización**

La especialización con una orientación práctica respecto del ejercicio profesional cuenta con seis materias obligatorias cuatrimestrales de entre 48 y 64 horas, que son: Economía del Sector Público y Teoría de los Sistemas Fiscales, Derecho Tributario, Seminario de Análisis de Impuestos I – Renta, Seminario de Análisis de Impuestos II – Consumos y transacciones, Seminario de Análisis de Impuestos III – Patrimonio, y Procedimiento Tributario.

### **Maestría**

Mientras que la maestría, sin abandonar los contenidos técnicos de la especialización, que es su punto de partida, aborda contenidos enfocados al desarrollo científico y académico de la especialidad, cuenta con tres materias obligatorias cuatrimestrales de entre 48 y 64 horas y un taller también obligatorio de 96 horas, que son: Derecho Penal Tributario, Tributación Internacional, Metodología de la Investigación Aplicada al Análisis Fiscal y Taller de Tesis.

Además, prevé cursar tres materias optativas cuatrimestrales de 32 horas, del conjunto de asignaturas ofrecidas: Administración Tributaria, Análisis Sectorial, Recursos de la Seguridad Social y Procedimiento Previsional, Políticas Fiscales Argentinas, Finanzas Públicas Municipales y Derecho Aduanero y Cambiario.

Se han analizado los contenidos de la currícula de la UBA, no se exponen por una cuestión de extensión, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

La UNR posee una especialización con ocho asignaturas distribuidas en tres materias y cinco seminarios, con contenidos compatibles con los de la UBA, los que hemos analizado y se encuentran disponibles (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

La UNC posee una especialización con diez asignaturas distribuidas en cuatro materias y seis seminarios, con contenidos compatibles con los de la UBA, los que hemos analizado y se encuentran disponibles (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

La UNT posee una especialización con 16 módulos distribuidos en 14 materias y dos talleres, con un examen integral, con contenidos compatibles con los de la UBA, los que hemos analizado y se encuentran disponibles (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

La UNSJ dictó una Diplomatura en Procedimiento Tributario, en la que participé durante el año 2016 como profesor titular de “Economía de la Tributación y la Administración Tributaria”, no está actualmente ofrecida en la Web Site de la Universidad, poseía nueve módulos y dos talleres, con una extensión total de 180 horas.

La UNLaM posee una especialización en Ingresos Públicos de 10 asignaturas distribuidas en nueve materias y un taller, con un trabajo final, con contenidos compatibles con los de la UBA, y otra en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria de siete asignaturas distribuidas en cinco materias y dos seminarios, con un trabajo final, con contenidos también compatibles en cuanto a su especificidad con los de la UBA, los que hemos analizado y se encuentran disponibles (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

Además, dicha Universidad posee una maestría en Finanzas Públicas de 14 asignaturas en 12 materias, un seminario, un taller y un trabajo final, con contenidos compatibles con los de la UBA, hemos analizado su contenido, disponible (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

La UNNE posee una especialización con 13 asignaturas distribuidas en 11 módulos, un seminario y un taller, con contenidos compatibles con los de la UBA, los que hemos analizado y se encuentran disponibles (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

En la UNM, Universidad de reciente creación, que busca ofrecer educación superior en una región densamente poblada, con un perfil socio-económico de su población de bajos recursos y distante de la Ciudad de Buenos Aires, con el objeto de promover la igualdad de oportunidades y la consecuente movilidad social que ello conlleva, está en proceso de implementación en convenio con el Instituto para el Estudio de las Finanzas Públicas Americanas (IEFPA) una “Diplomatura en Finanzas Públicas y Procedimientos Fiscales”, contando con el apoyo académico del Instituto de Estudios Fiscales de España, el Instituto de las Naciones Unidas para la Formación e Investigación, la Universidad Nacional de Educación a distancia de España y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, la misma contempla el dictado de tres módulos obligatorios y dos optativos entre cinco posibles, con una extensión de 120 horas (80 horas presenciales y 40 horas virtuales) en un año, con contenido compatibles en lo específico

con los de la UBA, los que hemos analizado y se encuentran disponibles (ver link en referencias bibliográficas del trabajo).

### **Otros posgrados relacionados**

En la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA se dictan otras maestrías y carreras de especialización, que poseen contenidos complementarios a la práctica de la especialidad en sus distintas formas y ámbitos, como el sector público y las cuestiones sectoriales del mercado.

Además, se citan por comparación las maestrías y carreras de especialización de las siguientes universidades: UNR, UNC, UNT, UNLaM y UNNE.

Contemplando adicionalmente solo el caso del Doctorado en Ciencias Económicas de la UNLaM porque posee al menos dos orientaciones o “menciones” en disciplinas afines a la especialidad.

### **Maestría en Administración Pública**

#### **Duración**

La extensión es de 960 horas en dos años.

#### **Objetivos y perfil**

Proporcionar una formación académico profesional de alto nivel en la investigación, la docencia y la gestión de organismos gubernamentales, así como el análisis de los aspectos políticos, económicos, sociales, administrativos, jurídicos, organizacionales e instrumentales requeridos para el diseño, la implementación y la evaluación de políticas públicas.

Sus **objetivos** son: Impartir el conocimiento sobre la dinámica de las relaciones Estado – Sociedad, el marco internacional en el que se desenvuelven esas relaciones, los procesos económicos y políticos, los factores sociales y sus modalidades de organización y acción. Dedicar un particular esfuerzo a la conceptualización y análisis empírico de la dinámica intra-estatal, el proceso formativo del aparato administrativo y las relaciones de interdependencia establecidas entre sus unidades. Familiarizar a los estudiantes en el manejo de métodos cuantitativos y técnicas – administrativas y económicas – relevantes para la investigación sobre el sector público y el análisis y evaluación de políticas estatales. Desarrollar actividades que promuevan la capacidad analítica, crítica y creativa de los estudiantes, tratando de integrar sus conocimientos teóricos y metodológicos con la apreciación de circunstancias tácticas y contextuales. Impartir enseñanza especializada en desarrollo curricular y técnicas pedagógicas con vistas a la formación de docentes y diseñadores de actividades de capacitación para el sector público.

Su **perfil** contempla: Formación académico – profesional de máxima excelencia. Sólida formación teórico – metodológica, adecuada para la reflexión académica y la investigación empírica. Capacitación en el uso de tecnologías de gestión administrativa. Adecuado conocimiento en áreas sustantivas de políticas públicas. Especialización en investigación, docencia y gestión administrativa. Habilidad y conocimientos para el análisis, diagnóstico y resolución de problemas. Aptitud para su inserción profesional en áreas de gestión sustantivas, planificación, asesoramiento técnico, docencia universitaria e investigación en Administración Pública.

### **Plan de estudio**

Posee 15 materias obligatorias de entre 16 y 48 horas con una extensión de 496 horas, un taller de tesis de 128 horas, una pasantía práctica de posgrado de 176 horas y una selección variable por parte del alumno de materias optativas, dentro de cinco áreas temáticas, a cursar incluso en otras unidades académicas, por 160 horas.

Esta maestría posee contenidos de la especialidad que aportan conocimientos para el desempeño en tareas complementarias y concurrentes con la de la tributación, particularmente en la diseño, gestión y control de la administración tributaria, y la participación en el diseño de la política tributaria, desde la perspectiva del sector público.

Entre las materias obligatorias, resultan pertinentes a la especialidad: Evolución y reforma de la Administración Pública Nacional, Gestión de Políticas Públicas, Administración Pública Comparada, Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Economía del Sector Público, Administración Financiera del Sector Público, Tecnologías Administrativas, Técnicas de Intervención y Desarrollo Organizacional, Metodología de la Investigación y Técnicas Cuantitativas.

Dentro de las áreas de materias optativas con contenidos relacionados con la especialidad se destacan: Políticas Sectoriales, Administración Financiera del Sector Público, Administración Local y Regional.

Se han analizado los contenidos de la currícula, no se exponen por una cuestión de extensión, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

La UNT posee una carrera de especialización de posgrado en “Administración Pública”, organizada por convenio con la UBA, contando con profesores de su maestría. La misma se dicta en 380 horas en un año, con 10 materias distribuidas en nueve asignaturas y un seminario, con un examen integral, de las cuales al menos siete son pertinentes a la especialidad. Hemos analizado su contenido ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

## **Especialización y Maestría en Gestión Pública y Desarrollo Gubernamental**

### **Duración**

La maestría prevé 704 horas en dos años y la especialización 400 horas en un año y un trimestre.

### **Objetivos y perfil**

Sus **objetivos** son: Formar a los maestrandos en una visión crítica, articulada y multidimensional en materia de gestión pública y gobierno a fin de promover el desarrollo estratégico de políticas y sistemas de administración pública superiores respecto de los enfoques focalizados y segmentados de la acción gubernamental. Construir competencias significativas en el campo de la gestión pública y el desarrollo gubernamental, tanto para el perfeccionamiento profesional de los maestrandos como respecto de sus capacidades para transferir los conocimientos alcanzados hacia las prácticas concretas de gestión pública. Brindar herramientas avanzadas e integradas estratégicamente para el análisis, producción, diseño, implementación, evaluación y control de las diferentes políticas públicas y los procesos administrativos del sector. Desarrollar y fortalecer competencias profesionales integrales para el desarrollo estratégico de gobierno en los ámbitos de la Administración Pública Nacional, Provincial y/o Municipal. Actualizar profesionalmente a los agentes públicos para el desarrollo de roles, tareas y procesos específicos dentro de la Administración del Sector Público integrando los saberes y competencias devenidos de su profesión de grado con un nuevo cuerpo referencial, estratégico y operativo en gestión pública y desarrollo gubernamental. Enfatizar el desarrollo proactivo de las prácticas para la gestión en función de la construcción, transformación y/o superación de las diversas condicionalidades que posibilitan o inhabilitan la producción de experiencias satisfactorias, en pos de una implementación de propuestas con capacidad de aportar mejoras a las instituciones de origen de los maestrandos.

Su **perfil** contempla: El egresado contará con una significativa formación conceptual, estratégica y operativa que le permitirá ejercer su rol en la función pública, desarrollando metodologías de vanguardia para el mejoramiento de las organizaciones y la optimización de sus procesos. Además, será capaz de conducir y/o acompañar el curso o la evolución de cambios en las instituciones de los niveles nacional, provincial y/o municipal, mediante el diseño, implementación y evaluación de planes en tal sentido. El conjunto de saberes, destrezas, habilidades y actitudes que se espera producir, implica el desarrollo de un gran abanico de competencias en el campo de la gestión pública. La capacidad de identificar e interpretar los problemas públicos traducidos operativamente a partir de marcos analíticos y métodos empíricos, les permitirá desplegar variados recursos frente a la integralidad de aspectos que se ponen en marcha en los procesos, programas y políticas públicas. Los graduados contarán con

competencias para la toma de decisiones en los diversos órdenes de la administración pública, promoviendo la creatividad, la innovación y el despliegue de iniciativas tendientes a optimizar la conducción de la gestión pública, ya sea en procesos inherentes a las organizaciones como al compromiso de servicio frente a la ciudadanía.

### **Plan de estudio**

La especialización posee 20 materias todas obligatorias de entre 16 y 24 horas, con una extensión de 400 horas, dividida en cuatro trayectos específicos que se refieren a “gestión pública estratégica”, “formación jurídica”, “finanzas públicas”, “gestión humana y del empleo público” y comparte con diferentes asignaturas el “ciclo de desarrollo metodológico y producción académica”.

Mientras que la maestría, que articula con la especialización tiene 10 materias todas obligatorias de entre 16 y 24 horas, con una extensión 208 horas, en un trayecto propio “competencias de gobierno” y compartiendo con diferentes asignaturas el ciclo antes citado, y además un tutorial para el desarrollo de tesis de 96 horas.

Esta especialización y maestría posee contenidos de la especialidad que aportan conocimientos para el desempeño en tareas complementarias y concurrentes con la de la tributación, particularmente en la diseño, gestión y control de la administración tributaria, y la participación en el diseño de la política tributaria, desde la perspectiva del sector público.

Entre las materias de la especialización, resultan pertinentes a la especialidad: Sistemas administrativos, Métodos y técnicas de diagnóstico e intervención organizacional, Planeamiento estratégico participativo y gestión de proyectos, Tecnologías de gestión pública, Desarrollo de procesos y gestión de la calidad, Control de gestión y auditoría, Constitución y Administración (Derecho), Derecho administrativo, Procedimiento administrativo, Finanzas y hacienda pública, Economía federal y relaciones fiscales interjurisdiccionales, Gestión de equipos de trabajo, Seminario de Integración de competencias profesionales de gestión pública.

Entre las materias de la maestría, resultan relevantes para la especialidad: Problemas públicos y políticas públicas, Estado y desarrollo económico, Gobierno y sistemas de representación de intereses, Comunicación organizacional y de gobierno, Competencias directivas y conducción pública, Negociación estratégica y gestión del conflicto, Seminario de integración de competencias de gobierno.

Se han analizado los contenidos de la currícula, no se expone por una cuestión de extensión, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

La UNNE tiene una carrera de especialización de posgrado en “Gestión Pública Provincial y Municipal” que se dicta en 570 horas en dos años, posee 17 módulos distribuidos en 14 materias

y 3 seminarios, y un trabajo final, siendo al menos 10 asignaturas pertinentes a la especialidad. Hemos analizado su contenido, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

## **Especialización en Administración Financiera del Sector Público**

### **Duración**

La extensión en la UBA es de 400 horas en un año.

La UNR posee una especialización de similares contenidos, denominada “Especialización en Administración y Contabilidad Pública”, de 360 horas en tres trimestres.

### **Objetivos y perfil**

Sus **objetivos** son: “Profundizar desde la perspectiva sistémica el dominio de los sistemas componentes del Macrosistema, ampliando la formación profesional y la capacidad para liderar procesos de conducción por medio de un aprendizaje intensivo y en el marco de valores éticos.” Promover conocimientos sobre las necesidades que se deben considerar como públicas y la actividad productiva del Sector Público que, generando bienes y servicios, den como resultado una mejor calidad de vida a los habitantes. Adquirir una visión interdisciplinaria del Macrosistema y de los Sistemas que lo integran, analizándolos a la luz del conocimiento de las tendencias y realidades existentes en el plano nacional como internacional. Promover el análisis de la gestión pública mediante la evaluación de casos vinculados con la creatividad, la innovación y los resultados físicos y financieros logrados.

La redacción adoptada en la fuente consultada no describe el **perfil** esperado del posgraduado, sino las características de los cursantes y la metodología a emplear en el dictado de la especialización.

### **Plan de estudio**

La especialización posee 16 materias todas obligatorias de entre 8 y 48 horas.

Esta especialización posee contenidos de la especialidad que aportan conocimientos para el desempeño en tareas complementarias y concurrentes con la de la tributación, particularmente en la presupuestación, contabilización y control de la administración tributaria, desde la perspectiva del sector público.

Entre las materias del plan, resultan pertinentes a la especialidad: Macrosistema (de administración financiera y control del sector público), Introducción a la Economía, Administración Pública, Sistema de Presupuesto, Sistema de Tesorería, Sistema de Contabilidad Gubernamental, Sistema de Control Interno, Sistema de Control Externo.

Se han analizado los contenidos de la currícula, no se expone por una cuestión de extensión, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

La UNR posee una especialización con catorce asignaturas, de las cuales ocho materias son pertinentes a la especialidad, en particular posee una denominada “Finanzas Públicas”, hemos analizado su contenido, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

### **Especialización en Administración Pública y Control de Gestión**

En convenio con la Sindicatura General de la Ciudad de Buenos Aires (SGCBA), siendo una carrera de especialización a la que pueden acceder exclusivamente funcionarios y colaboradores de dicho organismo.

#### **Duración**

Tiene una extensión de 368 horas en un año.

#### **Objetivos y perfil**

##### **Objetivo general**

La carrera tiene por objeto brindar herramientas teóricas y prácticas para profesionalizar a los agentes del sector público, particularmente a quienes forman parte de la SGCBA, por intermedio del desarrollo y perfeccionamiento de las competencias del control, auditoría y gestión. Se propone el desarrollo de un programa integral que permita una profundización en materia de control gubernamental, administración pública y control de gestión.

##### **Objetivos específicos**

Profundizar y actualizar conocimientos referidos a los principios generales del sistema de control interno del Sector Público. Relacionar los principios de control interno con los mecanismos de rendición de cuentas públicas. Comprender la importancia del control interno en el proceso integrado de gestión. Profundizar los conceptos y la normativa vinculados a la auditoría del sector público. Profundizar conceptos asociados al control de la gestión y a las auditorías de gestión.

Su **perfil** contempla que al finalizar la Carrera de Especialización, el graduado sea capaz de: Conocer y reflexionar sobre los sistemas de información y de control del sector público. Comprender las complejidades de la auditoría en el sector público. Conocer los aspectos y procedimientos relacionados con el control en el sector público. Comprender las cuestiones relativas a la gestión pública y su control. Desempeñarse en el marco de los valores éticos y profesionales de la gestión pública.

##### **Plan de estudio**

La especialización posee 17 materias todas obligatorias de entre 16 y 32 horas.

Esta especialización posee contenidos de la especialidad que aportan conocimientos para el desempeño en tareas complementarias y concurrentes con la de la tributación, particularmente en la presupuestación, contabilización y control de la administración tributaria, desde la perspectiva del sector público.

Entre las materias del plan, resultan pertinentes a la especialidad: Gobierno corporativo, Estructura y funcionamiento del control interno, Ética y fraude, Proceso de auditoría y control con base en riesgos, Estándares y normas de auditoría y sindicatura, Control interno y pruebas de auditoría sobre los controles, Presupuesto público y contabilidad gubernamental, Técnicas de auditoría, Seguridad de la información, Gestión de equipos de trabajo, Informes de auditoría, aseguramiento y sindicatura, Responsabilidad social de las entidades.

Se han analizado los contenidos de la currícula, no se expone por una cuestión de extensión, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

### **Especialización en Gestión Pública por Resultados**

#### **Duración**

Tiene una extensión de 416 horas en un año.

#### **Objetivos y perfil**

Sus **objetivos** son: Dotará a los participantes de las capacidades relevantes para la gestión de la problemática actual del ámbito público en un medio que exige resultados. Desarrollará los conocimientos para la práctica del control de gestión con énfasis en la evaluación del alcance de los objetivos esperados con criterios de eficiencia y economía. Facilitará el manejo de instrumentos de planeamiento estratégico, el análisis para la toma de decisiones, el diseño de indicadores de gestión, la conducción de organizaciones públicas estrategias para lograr ventajas competitivas sostenibles. Entrenará en la utilización de técnicas de comunicación y liderazgo. Brindará información sobre tecnología informática de última generación disponible para la especialidad.

Su **perfil** contempla: Conocimiento y discernimiento de los sistemas de gestión por resultados utilizados en el sector público, y su contribución a la rendición de cuentas y transparencia del sistema democrático. Capacidad para encarar la gestión por resultados y la aplicación de las tecnologías ad-hoc en la materia, en organizaciones del sector público. Conocimiento y aplicación de las tecnologías informáticas utilizadas en la temática.

En el ejercicio profesional, estará altamente capacitado para: Realizar diagnósticos en jurisdicciones y organismos del sector público. Participar en el diseño de sistemas de gestión por resultados de organizaciones públicas. Participar en el diseño de normas y procedimientos de gestión por resultados en organizaciones gubernamentales. Aplicar técnicas y herramientas de

gestión por resultados, con sus distintas aplicaciones específicas (ambiental, de calidad, gestión de políticas sociales). Integrar y/o dirigir unidades de gestión por resultados, tanto de jurisdicciones y organismos del sector público, como de organismos de control público. Asesorar y realizar consultorías sobre las prácticas y sistemas de gestión más adecuados a diferentes jurisdicciones y organismos públicos. Participar en el diseño de sistemas de control de gestión. Participar en el diseño de normas y procedimientos de control de gestión en organizaciones gubernamentales. Aplicar técnicas y herramientas de control de gestión, con sus distintas aplicaciones específicas (ambiental, de calidad, gestión de políticas sociales).

### **Plan de estudio**

La especialización posee 15 materias todas obligatorias.

Esta especialización posee contenidos de la especialidad que aportan conocimientos para el desempeño en tareas complementarias y concurrentes con la de la tributación, particularmente en la gestión y control de la administración tributaria, desde la perspectiva del sector público.

Entre las materias del plan, resultan pertinentes a la especialidad: Microeconomía de organizaciones públicas y privadas, Marco Normativo para la gestión en las organizaciones públicas, Presupuesto y Gestión de Organizaciones Públicas, La auditoría de gestión en organizaciones públicas, Planeamiento estratégico, Tecnologías de gestión, El control interno como herramienta de gestión, La auditoría interna, Sistemas de información aplicados a la gestión, La gestión pública en Argentina, Control de gestión y políticas públicas.

Se han analizado los contenidos de la currícula, no se expone por una cuestión de extensión, ver link en referencias bibliográficas del trabajo.

Además, en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA se dictan los siguientes posgrados con contenidos de la especialidad:

a) Maestrías:

- Administración (MBA), con una materia denominada **Derecho Empresarial 2 – Área Tributaria**.
- Finanzas, con una materia en el ciclo común denominada **Finanzas Públicas y regulación de mercados**, y con al menos cinco materias en la orientación Administración Financiera del Sector Público.
- Economía y Gestión del Turismo (MBA), con una materia denominada **Impuestos en Turismo**.

b) Maestría y Especialización:

- Gestión Empresaria del Comercio Exterior y de la Integración, con una materia denominada **Régimen Tributario para la Actividad Empresarial Internacional**.

c) Carreras de Especialización:

- Dirección y Gestión de las Pequeñas y Medianas Empresas, con una materia denominada **Tributación**.
- Administración de Organizaciones Sociales, con una materia denominada **Régimen Impositivo**.

En la UNR, se dictan carreras de especialización como “Operaciones de Comercio Exterior” que contiene una materia de la especialidad **Aspectos Fiscales del Comercio Exterior**, mientras que en la especialización “Gestión de Empresas Agropecuarias” se observa **Régimen Tributario**, y en su Maestría otra materia denominada **Dinámica Tributaria**.

En la UNC, se dictan especializaciones en “Contabilidad Superior y Auditoría” que contiene una materia de la especialidad **Auditoría y Control Fiscal**; en “Sindicatura Concursal” con una asignatura denominada **Legislación y Técnica Fiscal en Concursos y Quiebras**. También se observan las maestrías en “Economía Pública y Políticas Económicas, Sociales y Regionales”, que contiene ocho materias de un total de 27, que resultan pertinentes a la especialidad entre las que se destacan **Economía del Sector Público, Teoría y Política del Federalismo Fiscal y Impuestos y Política Tributaria**; y la maestría en “Comercio Internacional” que contiene una materia de la especialidad **Fiscalidad Internacional**.

En la UNT, se dicta una especialización en “Sindicatura Concursal” con una asignatura denominada **Derecho Fiscal**. También se observa la maestría en “Economía”, que contiene una materia vinculada con la especialidad **Economía Pública**.

En la UNLaM, se dicta una especialización en “Gestión Aduanera” con una asignatura denominada **Tributos Aduaneros y Prohibiciones**. También se observa la maestría en “Relaciones Económicas Internacionales”, que contiene una materia denominada **Tributación Internacional**. Además, se dicta un doctorado en ciencias económicas, con mención en administración pública y finanzas públicas, en el que, con esta última orientación, he sido doctorando y me encuentro en proceso de preparación de la tesis, que contiene al menos tres seminarios optativos relacionados con la especialidad, que son **Nuevos Enfoques de las Finanzas Públicas, Análisis y Evaluación de Políticas Públicas, y Política, Planificación y Gobierno: claves para la gestión de lo público**.

En la UNNE, se dicta una especialización en “Gestión de la Empresa Agropecuaria” que tiene una materia **Régimen Fiscal de la Empresa Agropecuaria**, una especialización y maestría en “Contabilidad Superior y Auditoría” que posee una asignatura **Auditoría y Control Fiscal**, y una maestría en “Gestión Empresarial” que tiene una materia denominada **Régimen Tributario**.

Como puede verse los contenidos directa o indirectamente vinculados con la tributación se encuentran presentes en prácticamente todas las orientaciones sectoriales de la formación de posgrado de las profesiones de ciencias económicas.

No se han analizado los numerosos cursos y diplomaturas vinculados con la especialidad que dictan las distintas unidades académicas consideradas, focalizándonos exclusivamente en las carreras de especialización y maestrías.

#### **IV. La práctica profesional de la especialidad en Argentina**

En este capítulo analizamos las formas posibles de práctica profesional relacionadas con la materia tributaria, en todos los ámbitos, tanto en el sector público, como privado, en relación de dependencia y en forma independiente, en la docencia y en la investigación.

Tanto en los aspectos sustantivos, como operativos o de gestión, formales, de diseño, asesoramiento, determinación, gestión y control.

Para sistematizar el abordaje en los apartados siguientes clasificamos cuales son las prácticas más tradicionales, y cuales las emergentes, para distinguir del primero de los grupos las que podemos comprender en vías de obsolescencia, e identificar claramente las del segundo grupo, que necesariamente requerirán redefiniciones en la formación de los graduados de ciencias económicas y en la dimensión de las incumbencias profesionales a reglamentar.

##### **IV.1. Práctica tradicional**

Históricamente el Contador Público a detentado el monopolio del ejercicio profesional en materia tributaria, al menos en Argentina, como lo detenta el médico en materia de salud, y obviamente este trabajo tiene por objeto aportar ideas para el debate, en cuanto a como debemos hacer desde las organizaciones profesionales para crear las condiciones necesarias para que esto siga siendo así.

Dentro de ese monopolio, podemos ubicar todas las prácticas, desde un sencillo trámite de inscripción de un contribuyente, sea presencial o vía Web, como la preparación de una declaración de la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene de cualquier municipio argentino, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, o del Impuesto al Valor Agregado, hasta las más complejas como la defensa contencioso tributaria en un sumario material, o la asistencia como perito de parte o la intervención como perito oficial o del Cuerpo de Peritos de la CSJN en una causa penal tributaria, el diseño y la participación en la negociación de los acuerdos o tratados para evitar la doble imposición (CDI), o la planificación fiscal en nuevos proyectos de inversión complejos.

En ese vasto abanico de posibilidades, respecto del que sólo mostramos una mínima ejemplificación, se pueden categorizar cuatro estadios:

- Surgen claras **fortalezas** para nuestros colegas que hayan definido para su vida profesional un camino de conocimiento especializado y continua actualización.
- Aquellos que se han limitado a los conocimientos adquiridos en su formación universitaria de grado y han pretendido seguir ejerciendo la profesión en el área tributaria, sin ninguna actualización al ritmo de la complejización de la práctica, enfrentan una severa **debilidad** respecto de su continuidad en ella.
- Las nuevas tecnologías, que en manos de las Administraciones Tributarias, convergen a un mundo de mediano plazo de declaraciones y determinaciones “pro forma”, en el terreno de los tributos de auto determinación o liquidación, lo que conlleva una mera confirmación de la propuesta esbozada por la Administración en su diálogo directo con el contribuyente o responsable que deja de lado al interlocutor calificado “contador público”, constituye una verdadera **amenaza** a su ejercicio, que va mucho más allá de la simplificación de los regímenes tributarios, pues esto es una demanda colectiva sectorial y profesional, pero el avance puede terminar con una parte significativa de las tareas que realizan los contadores públicos dedicados a esta especialidad – las prácticas más tradicionales de liquidación de impuestos –, o sea con una parte significativa de su trabajo profesional.
- Por otra parte las definiciones de las incumbencias respecto de ciertas prácticas en todas las formas de ejercicio de la profesión (p.e. relación de dependencia), dejan abiertas muchas brechas que son cubiertas por profesionales de otras disciplinas, en algunos casos justificados por la interdisciplinariedad de las formaciones, que en algún punto de las prácticas que se pretenden analizar en este trabajo están incluidas, como por ejemplo las de otros profesionales de ciencias económicas, y los profesionales del derecho, pero también por esa ventana aparecen “no profesionales” y “profesionales de otras disciplinas” totalmente ajenas a la tributación, en su máxima expresión tenemos ejemplos en la conducción de organismos de Administración Tributaria, donde hemos podido ver desde ingenieros hasta militares, con todo el respecto que nos merecen ambas profesiones, lo que también constituye una severa **amenaza**.
- El análisis pormenorizado de las prácticas en esta especialidad, que excluye las más tradicionales y mecánicas en las que probablemente en breve seremos reemplazados por las “App”, exhibe un terreno fértil para desarrollar nuevas **oportunidades** de ejercicio profesional sobre la base de las que podríamos denominar prácticas emergentes, muchas de ellas ya presentes en el escenario profesional pero reservadas para sólo unos pocos o para otras disciplinas profesionales concurrentes en las incumbencias que las han protegido de un modo más efectivo.

## IV.2. Obsolescencia de algunas prácticas

Como se señaló en el apartado anterior las **debilidades** y **amenazas** nos muestran por donde podrá encaminarse esa obsolescencia que mostramos.

El área tributaria, es una parcela del conocimiento dinámica y compleja, quizá en Argentina, en algún sentido más que la media, la frecuencia de sus cambios y la complejidad de sus institutos, que pretendiendo gravar con mayor pertinencia y perfección determinadas manifestaciones de capacidad contributiva requieren de definiciones conceptuales que hacen compleja su interpretación para el no iniciado.

Dicha dinámica y complejidad hace obsolescente el conocimiento de los profesionales aún antes de graduarse. Los quetenemos ya más de 35 años de ejercicio de la docencia universitaria en la materia, sabemos que salvo los principales “fundamentals” y la forma de pensar en términos tributarios, la lógica de la tributación si se quiere, que implica trasmitirles a los alumnos ciertas aptitudes y actitudes, el resto de la información no durará mucho, lo que implica entrenarse para comprender la dinámica compleja del cambio permanente.

Los colegas que no entendieron eso, quizá han podido llevar adelante una práctica profesional decorosa en materia tributaria hasta la década del noventa, del siglo pasado, pues a partir de allí la aceleración de los recursos informáticos, el manejo de la información por parte de la Administración y el excesivo, permanente y apresurado cambio normativo – que merece severas críticas -, los ha dejado fuera del mercado, y los que persisten en dedicarse a esta práctica cada vez más especializada sin al menos actualizarse, corren graves riesgos de “mala praxis” con los consecuentes reclamos patrimoniales, que en situaciones muy extremas pueden tener también consecuencias penales para los colegas, por la calificación de hechos y conductas de los contribuyentes, emergentes de un mal asesoramiento brindado, que los encuadre en circunstancias supuestamente dolosas, por evasión simple o agravada, apropiación indebida de tributos, uso indebido de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, entre otras figuras penales tributarias, en carácter de instigador, participe necesario, participe secundario, etc., todas conductas penales en las que podrían ser judicialmente encuadrados.

Ello, nos lleva a pensar que, en materia tributaria, sin la debida actualización para los servicios más operativos y rutinarios, y la adecuada especialización para los más complejos, estamos frente a una práctica obsoleta, decadente y que deberíamos desterrar.

En cuanto a las amenazas, específicamente éstas transitan por dos andariveles diferentes, uno dependerá del desarrollo tecnológico del Fisco, respecto del cual la opinión de la profesión de ciencias económicas nucleada a través de sus Consejos Profesionales en la FACPCE, que en alguna medida podrá influir, particularmente, en nuestra opinión, en la gradualidad o el ritmo del cambio, que no será otra cosa que el ritmo de una obsolescencia programada de las prácticas

referidas a la determinación de tributos y todos los aspectos sistematizables de la relación fisco – contribuyentes.

Mientras que el otro, se vincula con la defensa de las incumbencias profesionales de los Contadores Públicos en materia tributaria, y de modo complementario de las demás profesiones de ciencias económicas, pues de otro modo, “no graduados” y otros profesionales, grupo en el que no incluimos a los abogados que con la adecuada especialización comparten una parte de estas prácticas, pueden avanzar sobre nuestro ejercicio profesional, adicionado a la necesaria reinención de la práctica que requerirá aferrar sus incumbencias claramente a los graduados de nuestra profesión.

### **IV.3. Prácticas emergentes**

Aquí consideramos prácticas emergentes a todas las actividades profesionales que podrían desarrollar los Contadores Públicos, en algunos casos con la colaboración de otros graduados de ciencias económicas, o con otros profesionales en forma interdisciplinaria, que se desarrollan en cuanto al **diseño, asesoramiento, gestión y control** de la tributación, que observamos como aquellas que en un escenario de largo plazo deberían seguir siendo el núcleo de la actividad en este ámbito del conocimiento para nuestros colegas.

Dichas prácticas, para su identificación también las podemos ubicar por ámbito de ejercicio en el **sector privado o público, en relación de dependencia o actividad independiente, en docencia e investigación.**

A continuación, hacemos un inventario provisional de posibles prácticas emergentes - Cuadro I - que luego clasificamos en una matriz por tipo de práctica y ámbito de ejercicio en el Cuadro II.

<b>Cuadro I</b>	
<b>Ref.</b>	<b>Actividad</b>
A - 1	Administración tributaria.
A - 2	Asesoramiento tributario de empresas en crisis.
A - 3	Asistencia en procedimientos de determinación de oficio, descargo. Representación y patrocinio técnico.
A - 4	Asistencia en sumarios, descargo y defensa. Representación y patrocinio técnico.
A - 5	Atención de inspecciones.
A - 6	Auditoría Tributaria.
C - 1	Consultoría técnica en sede judicial contencioso - administrativa
C - 2	Consultoría técnica en sede judicial penal tributaria.
C - 3	Consultoría tributaria.
D - 1	Diseño del control interno en tributación.
D - 2	Due diligence tributario.
E - 1	Encuadramiento tributario para start up
E - 2	Evaluación de la incidencia tributaria en proyectos de inversión.
E - 3	Evaluación impositiva de negocios complejos.
E - 4	Evaluación tributaria de contratos.
P - 1	Pericias penales tributarias, Nacional o provinciales y CABA
P - 2	Pericias tributarias, en sede administrativa fisco nacional, provinciales, CABA y municipales.
P - 3	Planificación tributaria empresarial.
P - 4	Planificación y diseño de la tributación.
P - 5	Problemas de incidencia y traslación de impuestos.
R - 1	Recupero de IVA de exportación.
R - 2	Reducción de impuestos de determinación administrativa.
R - 3	Reducción y/o recupero de saldos a favor impositivos.
R - 4	Regímenes de promoción fiscal, incentivos tributarios, sectorial, regional y especial.
R - 5	Reorganización societaria libre de impuestos.
R - 6	Representación y patrocinio en recursos de apelación ante el TFAPBA.
R - 7	Representación y patrocinio en recursos de apelación ante el TFAPT.
R - 8	Representación y patrocinio en recursos de apelación ante el TFN.
R - 9	Representación y patrocinio en recursos por retardo ante el TFN, TFAPBA y TFAPT
T - 1	Transferencias de unidades de negocios dentro del mismo grupo económico, libre de impuestos.

Cuadro II						
AMBITO DE EJERCICIO / TIPO DE PRACTICA	Relación de Dependencia		Ejercicio Independiente		Actividad Académica	
	Sector Privado	Sector Público	Sector Privado	Sector Público	Docencia	Investigación
Diseño	D-1, P-4, P-5, R-4					
	P-3		P-3			A-1, D-1, P-4, P-5, R-4
Asesoramiento	C-1, C-2, P-1, P-2					
	A-5, E-1, E-2, E-3, E-4, P-5, R-1, R-3, R-4, R-5, T-1		A-2, E-1, E-2, E-3, E-4, P-5, R-1, R-2, R-3, R-4, R-5, R-6, R-7, R-8, R-9, T-1			
Gestión	R-4					
			C-3			
	R-2, R-3, R-5, T-1	A-1, R-6, R-7, R-8, R-9	A-3, A-4, A-5, R-1, R-2, R-3, R-5, R-6, R-7, R-8, R-9, T-1		A-1, A-2, A-3, A-4, A- 6, C-3, E-2, E-3, E-4, P-1, P-2, P-3, P-4, P- 5, R-1, R-2, R-3, R-4, R-5, R-6, R-7, R-8, R- 9, T-1	
Control	R-4, R-5, T-1					
	A-6					
	D-2		A-6, D-2			

El inventario que efectuamos (Cuadro I), ordenado de modo alfanumérico para facilitar su ubicación, es muy parcial y desde la perspectiva personal del autor, podría considerarse como un punto de partida para, en el ámbito del debate que se pretende promover con este trabajo, ampliarlo y mejorar la clasificación.

Debe considerárselo solo como una herramienta metodológica para la búsqueda de un adecuado diagnóstico que le permita a las organizaciones que representan, entre otros objetivos, los intereses de los profesionales de ciencias económicas, enfocar apropiadamente lo que deberán solicitar a las autoridades respecto de la regulación de incumbencias profesionales y de adecuación de la formación de grado y posgrado de los profesionales.

En cuanto a la matriz (Cuadro II) definida con el inventario de actividades emergentes en este campo del conocimiento, busca mostrar donde se ubican las prácticas, y como se puede observar, en la etapa de **diseño**, que podríamos decir es la más creativa e innovadora en esta especialidad y con mayor requerimiento de herramientas teórico – conceptuales, se ubica para algunas prácticas en el terreno académico, cuando el análisis o investigación es en términos científicos considerado “básico”, mientras que varias de ellas, entendemos que también se ubican según el prisma con que se mire, en el sector público o privado, en un estadio científico “aplicado”, sea para su implementación por parte de las autoridades gubernamentales o para su adecuación por parte del sector privado, y allí se observa como en pocos otros ejemplos en las otras actividades de asesoramiento, gestión y control, un cruce totalmente trasversal que cubre tanto al sector público como al privado y a la relación de dependencia como a la actividad profesional independiente.

Del análisis de este cuadro, se podrá observar que sin perjuicio que seguimos considerando a las profesiones de ciencias económicas como independientes, evidentemente ya no lo son, salvo prácticas muy específicas que aquí se han citado y que requieren de la intervención “intuitu personae”, aunque sin requerimiento de independencia de criterio, como por ejemplo R-6, R-7 y R-8, sin perjuicio que si los profesionales intervinientes trabajan de modo integrado en un estudio profesional, pueda contarse con trabajo en equipo en apoyo de la tarea del responsable.

La relación de dependencia es un ámbito que considerar en la definición de cuando se está ante el ejercicio de la profesión. El instrumento “Profesionalidad Certificada”, al cual adherimos, que busca reconocer a las organizaciones que requieren que todos los graduados de ciencias económicas que las integran y desarrollan prácticas relacionadas con la profesión, en general en relación de

dependencia, posean matrícula, que ha sido implementado por alguno de los Consejos Profesionales, no es suficiente.

La actividad de las administraciones tributarias, que en el país superan las 2000, considerando las más complejas como la AFIP, o las Direcciones de Rentas de las provincias, hasta la más diminutas de pequeños municipios de menos de 500 habitantes, son ámbito de ejercicio profesional del graduado en ciencias económicas, del contador público en aquellas incumbencias que por conocimiento le son propias y de los licenciados en administración, en economía y/o actuarios, en las otras que resulten complementarias con las de aquel, junto con los profesionales del derecho que también tienen indudablemente una necesaria participación en este tipo de organizaciones. Varios de los posgrados analizados – además de los de tributación –, resultan pertinentes para desempeñarse agregando valor a la gestión en ese ámbito.

Las empresas y las organizaciones de la sociedad civil, así como las dependencias gubernamentales de todo nivel y grado de autonomía o autarquía, que no tengan injerencia directa con la tributación pero resulten sujetos pasivos de obligaciones tributarias, por deuda propia o como agentes de recaudación (percepción o retención), o agentes de información, requieren de profesionales con conocimientos específicos y en general esa relación se materializa a través, también, de la relación de dependencia.

La docencia en temas de la especialidad, que puede aparecer en algunas escuelas de educación media que por su orientación contienen materias específicas, y las diplomaturas, tecnicaturas, carreras de grado y posgrado, son ámbito, en nuestra opinión, de ejercicio profesional, y ello conlleva, redefinir los aspectos de formación y complementarios que el profesional de ciencias económicas debería adquirir para también poder ejercer su actividad en ese ámbito, y las organizaciones profesionales hacerse cargo de la defensa de dichas incumbencias.

En el ámbito de **asesoramiento y gestión**, es donde observamos se concentran las actividades de ejercicio independiente, que es una práctica con cada vez menos participación en la demanda de mano de obra profesional, práctica de gran importancia en el futuro que observamos, por ello la necesidad de poner énfasis en la defensa de las incumbencias en relación de dependencia.

El **control** se materializa tanto en el sector público como en el privado, ya que a modo de ejemplo la actividad que hemos denominado “auditoría tributaria” (A-6), puede comprender la fiscalización que realizan los organismos de administración tributaria, respecto de los aspectos de cumplimiento, particularmente material, de los contribuyentes y responsables, aunque podría también incluir la

revisión de cuestiones formales, y también la que se ejerce desde el sector privado para evaluar las contingencias existentes en las entidades privadas sujetos pasivos de la tributación, y ofrecer información a terceros que presente razonablemente la situación económico – financiera de los entes, que obviamente incluye la situación tributaria. Aspecto que nos hace pensar que resultando tan específica la cuestión tributaria, como lo es por ejemplo la actuarial para las compañías de seguros y las entidades de previsión social, casos en que no es suficiente un dictamen de auditor contador público en ejercicio de su actividad de “auditoría”, y que también requiere de un dictamen de actuario, en la auditoría de estados financieros que no necesariamente comprende, en sentido fáctico, de la práctica del profesional dictaminante, el control tributario, aspecto que en general es delegado dentro de los estudios de auditoría a profesionales especializados en tributación, si no correspondería que dichos estados financieros debieran poseer un dictamen de auditor tributario, cuestión a considerar a la hora de redefinir las incumbencias.

## **V. Adecuación de los planes de enseñanza universitaria**

Teniendo en cuenta las prácticas emergentes identificadas, surgen necesidades de saberes y haceres que deben ser considerados en los contenidos y formas de enseñanza de los planes de estudio de las carreras universitarias de grado y posgrado, para satisfacer las necesidades de los profesionales 4.0 en la especialidad tributaria.

### **V.1. Carreras de grado**

Asumiendo que la carrera de Contador Público es central en el ejercicio profesional de la especialidad, consideramos que debería desde esta perspectiva redefinir su estructura, extensión, etapas, contenidos y forma de enseñanza.

Teniendo en cuenta lo previsto por la Resolución N° 3400 E/2017 del Ministerio de Educación de la Nación, que en su primer considerando dispone, al señalar que la carrera de Contador Público “es una profesión que hace al interés público, poniendo en riesgo de modo directo ... los bienes de los habitantes, por ser una profesión regulada por el Estado (art. 43 de la ley de Educación Superior), debe tener en cuenta la carga horaria mínima, los contenidos curriculares básicos y los criterios sobre intensidad de la formación práctica que establezca el Ministerio de Educación en acuerdo con el Consejo de Universidades”, es pertinente en este momento en que las universidades se encuentran en procesos de evaluación externa considerando estos estándares mínimos, instalar el debate sobre la adecuación necesaria de los planes de estudio a las necesidades proyectadas del profesional 4.0.

También deberían considerar, las organizaciones que representan los intereses de los graduados de ciencias económicas, buscar participar en la mesa de definiciones académicas en cuanto al diseño y adecuación a la evolución del ejercicio de la profesión junto con el Ministerio de Educación y el Consejo de Universidades.

Concebimos una carrera dividida en al menos tres etapas:

- a) Un diploma universitario en contabilidad y gestión, posiblemente al finalizar segundo año, que no habilita al ejercicio en forma independiente ni posee incumbencias profesionales, donde se debería dotar al diplomado de las herramientas adecuadas para ser un buen asistente administrativo – contable, que en el ámbito de la especialidad, aún sin conocimientos específicos, bajo supervisión y control de un graduado pueda desarrollar tareas básicas de compilación y cálculo.
- b) Una tecnicatura universitaria administrativo – contable – tributaria, posiblemente al finalizar el cuarto año o a mitad del tercero, que no habilita al ejercicio en forma independiente ni posee incumbencias profesionales, donde se debe dotar al técnico de las herramientas adecuadas para ser un buen liquidador de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), bajo supervisión y control de un graduado. Ello requerirá que en la estructura de la carrera a partir del tercer año se incluyan contenidos específicos de la especialidad, y que eventualmente también se habilite la posibilidad de materias electivas que ofrezcan, entre otras orientaciones (a la administración y la contabilidad, por ejemplo), asignaturas que satisfagan las necesidades de conocimientos tributarios.
- c) El grado universitario de Contador Público, en un plan de al menos cinco años, que habilita al ejercicio de la profesión en todas sus formas, teniendo en consideración en cuanto a la especialidad nuestro análisis del capítulo siguiente – posgrado –. En este estadio de formación, deben contemplarse algunas materias optativas, que orienten la elección del alumno a las necesidades de la especialidad. La idea no es graduar un especialista, pero entendemos se requiere graduar un contador ya orientado a la tributación con un título académico que podría tener dicha orientación o mención.

En cuanto a los contenidos, consideramos que en los primeros años se deben incorporar talleres prácticos cortos de aplicación – quizá con un mecanismo de créditos para que el alumno estructure su realización –, a medida que se avanza con el conocimiento de los aspectos sustantivos, dichos talleres deberían incorporar los conocimientos de informática necesarios para poder acceder con

solvencia al uso de las aplicaciones que provean las Administraciones Tributarias para la determinación, exteriorización y pago de tributos.

Concomitantemente con ello, quizá a partir de la mitad de la carrera, se debe profundizar la enseñanza de los aspectos de fondo de lo que podríamos llamar el derecho, la economía, la administración y la contabilidad del fenómeno complejo denominado tributación, accediendo a los contenidos que aporta la legislación, jurisprudencia y doctrina, pero con una mirada metodológica para el abordaje del conocimiento, que no privilegie el enciclopédico de la norma, sino que desarrolle el conocimiento a través del pensamiento lógico hipotético – deductivo, que debería proveer al profesional de herramientas útiles en el largo plazo.

El estudio de casos, la problematización, el análisis de incidentes críticos y los ejercicios de simulación, quizá sean las herramientas adecuadas para llevar al plano antes señalado la formación del graduado que deberá deducir soluciones validas a casos complejos bajo el prisma de la dinámica cambiante de los regímenes tributarios.

En cuanto a contenidos, el contador debe poseer adecuados conocimientos de derecho público, base de la interpretación de la potestad y límite de la tributación, así como del derecho privado que da estructura jurídica a los negocios con contenido económico que deberán ser interpretados, para inferir si configuran alguna hipótesis de incidencia tributaria. Respecto de la economía, las herramientas microeconómicas serán útiles para acceder al análisis de los problemas de incidencia y traslación que los tributos generan, tanto para considerarlos en el plano de su diseño, como en el de la planificación y defensa de los intereses de los contribuyentes y responsables. Por su parte los contenidos de la ciencia de la administración proveerán saberes que deberían facilitar la relación fisco – contribuyentes, sea que el profesional se ubique de un lado u otro del mostrador. El conocimiento de herramientas financieras de análisis facilitará la planificación tributaria sobre bases objetivas, que permitan al menos dimensionar la incertidumbre sobre las decisiones futuras. Los conocimientos de macroeconomía y de teoría de la tributación en materias como finanzas públicas o economía del sector público – según sea la denominación adoptada –, aportará herramientas para el diseño de la política tributaria. Finalmente, la disciplina tecnológica “contabilidad”, eje central de nuestra profesión, aportara su lógica cuantitativa imprescindible para comprender el fenómeno impositivo sobre la renta, el patrimonio o el consumo – o transacciones – de las personas humanas o jurídicas, su forma de medición, su impacto en el patrimonio y los resultados.

En las demás profesiones de ciencias económicas, analizadas en este trabajo, consideramos que puede existir complementariedad, de los licenciados en administración en las cuestiones vinculadas con la gestión tributaria en las organizaciones y en los organismos de administración tributaria, y en los aspectos financieros implicados; de los licenciados en economía en los aspectos de incidencia y traslación, las cuestiones financieras presentes en la evaluación de proyectos con efectos tributarios, y en los aspectos económicos del diseño y mejora de la política tributaria. Mientras que con los actuarios observamos la complementariedad en aquellas cuestiones vinculadas con la tributación y que contienen el estudio del alea emergente de la disciplina.

Todo ello nos lleva a pensar en la necesidad de reforzar la formación de dichas profesiones considerando las complementariedades con la disciplina tributaria, que indudablemente también para ellas es fuente de ejercicio profesional.

## **V.2. Carreras de posgrado**

La formación de posgrado, como ya dijimos, es una asignatura pendiente por considerar en materia de incumbencias profesionales.

En este apartado analizaremos, teniendo en cuenta lo descrito en el apartado III.2. de este trabajo, la importancia de la formación de posgrado para el adecuado desempeño de la especialidad.

Como puede inferirse del desarrollo realizado hasta aquí, la complejidad creciente de la tributación demanda de conocimientos cada día más actualizados y especializados.

Podríamos establecer al menos tres niveles de complejidad en las prácticas impositivas:

- a) Asesoramiento básico y gestión en la determinación de impuestos de autoliquidación.
- b) Asesoramiento avanzado, gestión y control, en aspectos tributarios de reorganización de empresas, evaluación de proyectos de inversión, regímenes de promoción económica y recupero de IVA de exportación, entre otros.
- c) Diseño, asesoramiento profundo, gestión y control, en aspectos de política tributaria, o de tributos específicos, de cuestiones contencioso – tributarias, referidas a la representación y patrocinio de los contribuyentes, la asistencia técnica y pericial; de docencia universitaria de grado y posgrado, o de investigación científica, entre otras.

Estos ejemplos, nos permiten explicar que para actividades categorizables en el primer estadio entendemos que no es necesaria la formación de posgrado, y resulta suficiente la formación de grado y mantenerse actualizado respecto de la dinámica de cambio de la normativa tributaria en

Argentina, que de una vez por todas debería estabilizarse, lo que nos haría mucho más viables como país. Lamentablemente en este nivel de complejidad es donde encontramos las prácticas más tradicionales y que pronto podrían ser reemplazadas por aplicaciones inteligentes, desarrolladas por los propios fiscos en aras de modernización y en desmedro del gestor o interlocutor principal de la relación fisco – contribuyente de los últimos 60 años, el Contador Público.

Para las actividades del segundo nivel, en nuestra opinión resulta necesaria la formación de posgrado, que podría ser a través de una diplomatura superior, cursos de posgrado, o carreras de especialización.

Para las actividades del tercer nivel, no tenemos dudas que se requiere formación de posgrado, a través de carreras de especialización, maestrías y eventualmente doctorado.

Hasta el día de hoy, toda la formación de posgrado reviste un carácter exclusivamente académico, a pesar del enfoque técnico que muchos cursos y carreras poseen, pues carece de incumbencias profesionales reguladas, la formación que proveen es en general acreditada ante la CONEAU (Comisión Nacional de Acreditación y Evaluación) entidad dependiente del Ministerio de Educación de la Nación, en el marco de la ley 24.521 de Educación Superior.

Como ya se dijo, las carreras de ciencias económicas, y en particular la de Contador Público, por ser una profesión cuyo ejercicio compromete el interés público, se encuentra bajo evaluación y acreditación de la autoridad educativa lo que valida los títulos otorgados de modo de garantizar la matriculación posterior lo que habilita finalmente el ejercicio profesional, mientras que en materia de posgrados, el citado organismo solo los acredita, o sea que hoy en el “mercado” educativo de posgrado podemos encontrar carreras acreditadas y no acreditadas, y esa diferencia tampoco tiene ninguna implicancia en el ejercicio profesional de los posgraduados, al menos en el caso de nuestras profesiones.

Lo expresado nos muestra una realidad que requiere en cuanto a los posgrados, y en la medida que se avance en las incumbencias profesionales al respecto, de una nivelación y autorización que implicaría una evaluación además de la acreditación, que tal como vimos en el análisis comparativo efectuado en el apartado III.2., no resultaría de difícil implementación, pues las características de las carreras de especialización en tributación resultan bastante homogéneas en las universidades consideradas dentro de la muestra seleccionada.

En cuanto la posibilidad que se ha observado como requerimiento para cubrir alguna función pública de liderazgo en administraciones tributarias provinciales, de suplir el título de contador

público por alguna de las otras profesiones de ciencias económicas y un posgrado en tributación, observamos que la ausencia de los fundamentos de la formación del contador público hacen inconveniente dicha solución, que podría prosperar como requerimiento para la cobertura de la función con el título de contador público y además el de posgrado en tributación. No parecería lógico, para explicar la cuestión por el absurdo, que un Licenciado en Kinesiología con un posgrado en traumatología pueda trabajar de Médico Traumatólogo, siendo ambas carreras mayores de disciplinas de la salud, por tanto, afines.

Por último, respecto de los demás posgrados analizados en este trabajo, que en general se observan vinculados con la Administración Pública, Gestión Pública, Administración Financiera, etc., resultan relevantes como formación de cuarto nivel que podría ser requerida para integrarse a las administraciones tributarias, dependiendo el área de ejercicio de la actividad profesional, pero no suplirían, del mismo modo que los posgrados con formación u orientación que denominamos sectorial, la especialización o maestría en tributación.

## **VI. Las incumbencias profesionales**

Como analizamos en un capítulo introductorio de este trabajo, las incumbencias profesionales reglamentadas devienen de legislación sancionada en la década del '70, ello nos muestra la necesidad de su revisión que permita receptor la realidad dinámica y cambiante de la práctica y especialidad tributaria, desde la perspectiva de la **defensa** de las incumbencias del contador público en este campo del conocimiento, y complementariamente de los demás graduados en ciencias económicas, así como la **adecuación** de las mismas a esta nueva realidad.

Más de cuatro décadas desde la última adecuación, nos induce a pensar en la necesidad, no solo de un cambio en las normas, sino de la metodología de implementación para futuros cambios. Creemos que si la ley federal que regula la profesión delega en los Consejos Profesionales de las 23 provincias y la ciudad de Buenos Aires el control de su ejercicio y la reglamentación de modo jurisdiccional de sus alcances, teniendo en cuenta las previsiones de orden constitucional en el ámbito del federalismo argentino, y estos consejos integran la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, la FACPCE podría ser, por delegación de facultades de los Consejos, y en el marco de nuevas normas legales de regulación de las incumbencias, la entidad que establezca mecanismos de actualización y adecuación periódica de modo homogéneo para todo el país y todas las profesiones de ciencias económicas.

## **VI.1. Defensa**

En este apartado, nos ocuparemos de señalar aquellos aspectos que consideramos requieren de la defensa de la incumbencia profesional en la especialidad tributaria, no pretendiendo agotar el universo de casos posibles, sino sólo establecer una guía a completar por las organizaciones profesionales luego de haber dado el debate necesario.

Consideramos como punto de partida la necesidad que los Consejos Profesionales en forma directa o a través de la FACPCE participen en la definición de la estructura, extensión, etapas, contenidos y forma de enseñanza de las carreras de pregrado y grado de contador público en lo que hace al núcleo de la práctica profesional en tributación, y de modo complementario respecto de las demás profesiones tradicionales de ciencias económicas, y las emergentes que ya mencionáramos en este trabajo.

Debiendo poder participar en las decisiones que en este sentido adopte el Ministerio de Educación junto con el Consejo de Universidades, toda vez que desde nuestro ámbito poseemos la información concreta del mundo real del ejercicio profesional, que permitiría optimizar la formación de los colegas en miras del presente y fundamentalmente del futuro de la profesión.

En cuanto a los posgrados, cuya definición en términos de incumbencias la efectuaremos en el apartado de adecuación, en este plano de defensa de aquellas, también entendemos que deberían participar la organizaciones profesionales del mismo modo antes señalado para las carreras de grado, en los cursos, diplomaturas superiores, carreras de posgrado, maestrías y doctorados que posean contenidos vinculados con la especialidad, que desde una perspectiva general de las ciencias económicas deberían ser todos.

En este sentido, yendo exclusivamente a la especialidad, consideramos que también se deben contemplar las parcelas del conocimiento, y entendemos que la tributación como tal, al menos en las facultades de ciencias económicas debería, en cuanto a posgrados de tributación en sentido amplio, solo admitir el acceso de contadores públicos, teniendo en cuenta los “fundamentals” de la formación de grado de éstos, que creemos no puede suplirse por cursos de nivelación que suelen ofrecerse formando parte de la currícula de los posgrados para otros profesionales de ciencias económicas como licenciados en administración o economía, o abogados.

Considerando lo dicho, los abogados, deberían cursar sus posgrados en derecho tributario en las respectivas facultades de derecho, mientras que los licenciados en administración deberían poder acceder a los posgrados en administración pública o finanzas que contengan las herramientas

necesarias para poder ejercer su profesión de modo complementario con contadores públicos en ciertos aspectos ya descriptos de la especialidad, del mismo modo los licenciados en economía deberían poder cursar posgrados en finanzas públicas, economía del sector público, política fiscal, finanzas, etc., que también le permitan ejercer su profesión en forma complementaria con los contadores públicos en temas tributarios.

Un argumento al que ya recurrimos aquí, pero parece didáctico para explicar la idea, que no busca excluir, ni discriminar a los colegas en ciencias económicas no contadores públicos, y por ende enemistar a las profesiones que varios colegas poseen en forma conjunta, pero permite demostrar porque consideramos que las especializaciones no resuelven la formación de grado requerida, es el caso de la medicina, en las facultades de medicina se cursan varias carreras mayores entre las que podemos mencionar – considerando el caso de la UBA –: medicina, lic. en kinesiología y fisioterapia, lic. en fonoaudiología, lic. en obstetricia, lic. en nutrición, lic. en producción de bio-imágenes y lic. en enfermería. Pero a la hora de admitir el ingreso a las carreras de especialización, que como todos sabemos resultan habilitantes en medicina, en al menos tres, de más de 20, como cardiología, cirugía general o diagnóstico por imágenes, se requiere de modo excluyente el título de médico, y ni el licenciado en kinesiología puede ser especialista en cardiología, sin perjuicio que sus incumbencias en particular en lo referente a la actividad en terapia intensiva tiene contenidos complementarios con los del médico, ni el licenciado en producción de bio-imágenes puede ser especialista en diagnóstico por imágenes. Por ello nos parece que un licenciado en administración o en economía, o en su caso un actuario, no pueden ser especialistas en tributación si no poseen el título de grado de contador público.

Definida la intervención en materia académica, que deben ejercer las organizaciones profesionales en defensa de las incumbencias de la especialidad, ahora cabe analizar como podrían intervenir en materia de actualización y adecuación de las normas que regulan las incumbencias, en defensa de ellas. En este sentido por una cuestión de homogeneidad inferimos que los Consejos Profesionales a través de su organización de segundo nivel que es la FACPCE deberían poder identificar y solicitar a las autoridades legislativas federales la incorporación o adecuación de las nuevas incumbencias, así como de aquellas que hasta el día de hoy no han sido claramente expuestas en un marco legal de cumplimiento obligatorio.

Del mismo modo deberían solicitar, en cuanto a la delegación legislativa a la organización representativa de la profesión para que establezca aspectos reglamentarios del marco legal regulatorio de ella, aspecto que permitiría una actualización más apropiada temporalmente.

La actividad en relación de dependencia tanto en el sector público como el privado, como ya lo hemos mencionado, actualmente es el ámbito de mayor demanda de mano de obra profesional de los contadores públicos en la especialidad, pero si revisamos la definición de las incumbencias profesionales previstas por la ley 20.488 sin perjuicio que la contienen implícitamente, la ausencia de la mención expresa presenta una zona gris que permite observar muchos colegas no matriculados ejerciendo actividades profesionales de la especialidad y lo que realmente es grave, muchos no graduados o graduados en otras profesiones que trabajan en este ámbito del conocimiento sin título habilitante. Volviendo a los médicos, no se nos ocurriría que nos atienda un veterinario, un no graduado o un diseñador gráfico, empleado de una clínica, por una cuestión de diagnóstico o tratamiento médico, bueno, tampoco sería lógico que resuelva aspectos tributarios que atañan al cliente o a la empresa o a la administración gubernamental sea tributaria o no, a alguien que se encuentra en relación de dependencia del estudio asesor o de la misma compañía u oficina pública, si no posee el grado universitario de contador público.

Por lo expuesto, observamos pertinente que además de solicitar a las autoridades un cambio en la legislación que contemple la exclusividad de los contadores públicos en actividades en relación de dependencia que implican ejercicio profesional en tributación en el sector público o privado, las organizaciones profesionales también interpreten la norma actual y de compartir nuestro criterio en cuanto a que la relación de dependencia está implícita en la ley de incumbencias, pero no esta excluida del ejercicio protegido por la norma, dispongan las medidas necesarias para evitar el ejercicio ilegal de la actividad profesional.

La docencia en la escuela media, terciaria y universitaria y la investigación científico – tecnológica en tributación requieren de los conocimientos de alto nivel antes descriptos, por ello, excepto el caso de la enseñanza en la escuela media que podría presentar algunas excepciones aceptables, necesariamente implica que sea ejercida por contadores públicos, obviamente estos profesionales deberían contar con las herramientas pedagógico – didácticas que no provee la carrera de grado, al menos no sistemáticamente, los profesionales que nos hemos dedicado a la docencia universitaria, en algunos casos hemos cursado carreras docentes de posgrado de más de 600 horas, que aportan herramientas muy apropiadas y orientadas a la especialidad, pero quizá con los elementos mínimos en este campo y contando con los conocimientos curriculares de la carrera de grado y eventualmente posgrado, deberían poseer los colegas la exclusividad en el ejercicio de la docencia de la especialidad. Del mismo modo en materia de investigación científico – tecnológica, y sin excluir la interdisciplinariedad posiblemente necesaria en la investigación en ciencia “básica”,

cuando se investigue en temas de tributación, debería estar excluida la posibilidad que no participen en la misma contadores públicos.

En cuanto a estos dos aspectos del ejercicio profesional, que evidentemente no están incluidos en las incumbencias legalmente regladas, en una primera etapa las organizaciones profesionales deberían formar conciencia de ello en la comunidad y petitionar a las autoridades su inclusión en la legislación que regula el ejercicio de la profesión en este ámbito del saber.

Por último, pero no por ello menor, como se ha podido observar en este trabajo, en la investigación de normas que contienen incumbencias regladas para nuestra profesión y especialidad, existen tribunales administrativos, especializados, independientes técnicamente de los Poderes Ejecutivos, y en los que no se aplica la regla del “solve et repete”, que limita la garantía constitucional del derecho de defensa, garantizando con ello el pleno ejercicio de este. Pero dichos tribunales que existen a nivel nacional (TFN), sólo existen hoy día en dos provincias (Buenos Aires y Tucumán) en la forma de Tribunales Fiscales de Apelaciones, además en la Provincia de Misiones se ha legislado al respecto, pero aún no se ha puesto en funcionamiento un tribunal de similares características, aunque de diferente denominación. En la Provincia de Córdoba existió también un tribunal de este tipo que funcionó por varios años, pero fue cerrado. En este sentido y teniendo en cuenta la integración interdisciplinaria de salas con vocales (jueces) contadores públicos y abogados en cantidades que varían de provincia a provincia, y de secretarios técnicos que además resultan necesarios para asistir a los abogados de cada vocalía, además del resto del personal de estos organismos que caería en las generales de la ley respecto de lo ya dicho en cuanto a la exclusividad en la relación de dependencia, muestra una importante fuente de ejercicio profesional en la especialidad tributaria que debería potenciarse, pues claramente no resulta sistematizable.

Entonces, considerando el doble dividendo que ello podría generar tanto a la comunidad de negocios al garantizar una instancia de resolución de sus conflictos con el fisco sin la obligación del pago previo y con las demás virtudes antes descriptas, y a los contadores públicos de la especialidad como fuente de ejercicio profesional, justifica que las organizaciones profesionales promuevan la creación de los citados tribunales en todas las provincias Argentinas y la ciudad de Buenos Aires, así como en los principales municipios de provincia que por su envergadura e importancia económica adquieren características similares en la problemática tributaria a la de las provincias.

## **VI.2. Adecuación**

En este apartado trataremos de aportar luz, en cuanto a lo que estamos concluyendo en la investigación, respecto de los aspectos que deberían incluirse o explicitarse, aunque se pueda entender que ya están incluidos en las normas legales que regulan las incumbencias profesionales.

Como ya se ha señalado, observamos que en varios casos de servicios de auditoría, revisiones, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados, que tienen por objeto validar (opinar o constatar) información que será suministrada a terceros, hay un componente impositivo que generalmente no es menor, por la carga tributaria imperante en Argentina sobre las organizaciones, que habitualmente requiere de la opinión o constatación de contadores públicos especializados en tributación, y que dicha intervención queda subsumida en la actividad de los auditores, que podríamos provisionalmente denominar “contables”, pero que no es realizada por los auditores contables, sino solicitada a auditores tributarios. Consideramos que, en estos supuestos, así como ya ejemplificamos en el caso de los actuarios y los estados financieros de las compañías de seguro, debería haber un dictamen de auditor tributario, y ello requiere que se modifiquen las normas para identificar las especialidades dentro de la misma profesión y similares tareas sobre objetos de estudio diferentes.

En cuanto a la actividad en relación de dependencia, como ya se discutió en el apartado anterior, tanto en el sector público como privado, entendemos está implícita en las normas legales que regulan el ejercicio de la profesión, pero sugerimos que se explicita, y que se exprese con claridad la necesidad de título habilitante y matrícula profesional, para por ejemplo ser inspector de un área de fiscalización impositiva, que comprende la aduanera en el plano federal, de cualquier administración tributaria, lo que conlleva la exclusividad, del mismo modo que en el sector privado, resultando responsable la persona humana que ejerciera las funciones señaladas sin título profesional de contador público con el grado de especialización adecuado, y quizá, aspecto a seguir estudiando, también debería resultar responsable la persona jurídica que la contiene.

Observamos, que dentro de las prácticas emergentes que serán las que destaquen en los próximos años en la especialidad tributaria, está presente la interdisciplinariedad y el trabajo en equipo, cuestiones que parecen no haber sido pensadas por el legislador que reguló las incumbencias de los graduados de ciencias económicas, y deberían ser contempladas definiendo al menos dentro de las ciencias económicas, y con los profesionales del derecho, como deberían ser los roles y responsabilidades en el trabajo en un grupo profesional.

En el caso de la relación de dependencia en el sector público, particularmente en funciones o cargos de relevancia, donde más aún se encuentra en juego el interés público, cuestión que se alinea con la percepción del Ministerio de Educación, en este sentido, que estaría colocando en pie de igualdad con la carrera de Contador Público a la de Medicina, resulta relevante considerar la importancia que se defina legalmente que, para ocupar cargos de este tipo se deberá poseer título universitario de grado de contador público y acreditar la especialidad adecuada a la importancia y complejidad del cargo, algunas de estas funciones que citamos solo a modo de ejemplo, en nuestro entender son: vocal de tribunal fiscal nacional con competencia impositiva o aduanera, vocal de tribunal fiscal provincial o municipal, secretarios técnicos de vocalías ejercidas por abogados en los citados tribunales, conjueces de la matrícula de los vocales contadores públicos de los citados tribunales, para los casos de su necesario reemplazo; máximas autoridades de las administraciones tributarias nacional, provinciales y municipales; profesionales a cargo de las verificaciones y fiscalizaciones de dichas administraciones tributarias; responsables de los procedimientos de determinación de oficio en dichos organismos; responsables de los sumarios y recursos, que cuando contengan cuestiones de puro derecho deberían contar con dictamen jurídico; y peritos de la parte gubernamental en contiendas en sede administrativa, de los tribunales fiscales, contencioso – administrativa, o penal, entre otros casos.

Como hemos observado, los posgrados hoy resultan una condición necesaria para poder ejercer en ciertas prácticas, pero las normas legales que regulan las incumbencias no los contemplan. Como en toda transición, de algún modo gradual debería adaptarse la legislación a la evolución de estas formas de especialización, que receptan las necesidades del mercado, y quizá en el mediano plazo el establecer incumbencias específicas en la especialidad tributaria para posgraduados, que dejaría afuera de la posibilidad del ejercicio en esas prácticas a aquellos profesionales que no poseen el título de cuarto nivel no resulta lo más pertinente, menos si lo miramos desde la organizaciones profesionales que representamos. Entonces, ¿qué camino se podría seguir para transitar esa transición?, consideramos que un modelo de acreditación al estilo del Sistema Federal de Actualización Profesional (SFAP) que hoy tiene implementado la FACPCE podría ser una herramienta idónea, pero deberían introducirse dos cambios importantes, incorporarlo en la legislación positiva, y ampliarlo en el concepto de “especialización” de tal modo de estar ante un Sistema Federal de Actualización y Especialización Profesional (SFAyEP), entonces, con este instrumento homogenizado a lo largo y ancho del país, se debería ponderar, las actividades de actualización, de capacitación profesional, de formación de posgrado, y otras funciones que aporten

experiencias acreditables, y sobre esa base calificar a los profesionales en el ámbito de la tributación, permitiéndoles acceder a las diversas tareas que mencionamos en el apartado V.2. dependiendo del grado de especialización necesario que se podría inferir de dicha calificación.

En el supuesto de adoptar este método para calificar la necesaria especialización para poder brindar ciertos servicios profesionales, debería tenerse presente que las actividades acreditables no obstan el título de grado, y como ya se dijo, la legislación que reglamenta las incumbencias debe dejar muy claro que por más significativa que resulte la formación de posgrado, para ciertas actividades no supe sino sólo complementa la formación de grado, que para la tributación necesariamente debe ser la de contador público.

## **VII. Conclusiones y recomendaciones**

### **VII.1. Conclusiones**

Al iniciar esta investigación nos propusimos revisar por un lado el estado actual de las incumbencias profesionales del contador público dedicado a la práctica tributaria, y complementariamente de los demás profesionales de ciencias económicas, tanto en el plano de las normas federales de fondo, como de otra legislación, vinculada con la tributación, de orden federal, provincial y municipal en forma muestral, y por otro la formación universitaria de grado y posgrado relacionada con la especialidad, para evaluar desde el prisma de las prácticas profesionales, tradicionales y emergentes cual debería ser el camino de mediano y largo plazo a seguir por la profesión de modo de preservar el ejercicio profesional en la disciplina.

Hemos observado que la falta de actualización y especialización resulta una de las principales debilidades de los contadores públicos para continuar con el ejercicio en la especialidad.

También se percibe como uno de los factores de cambio, el avance de la tecnología en las actividades y tareas vinculadas con la tributación que resultan automatizables, siendo la amenaza que desplaza como interlocutor en la relación fisco – contribuyente al contador público, lo que requiere de definiciones superadoras respecto de trasladar el ejercicio profesional a aquellas que hemos llamado prácticas emergentes.

Por otra parte, se observa la presencia predominante de la relación de dependencia como ámbito emergente del ejercicio profesional, y concomitantemente con ello la presencia de no matriculados, otros profesionales y no graduados que podrían estar ocupando roles reservados para los contadores especializados en tributación.

De todo ello hemos podido concluir la necesidad de redefinir la estructura, extensión, etapas, contenidos y forma de enseñanza de la carrera de grado de contador público, de modo de proveer diplomados y técnicos universitarios adecuadamente formados para tareas de apoyo, y contadores públicos orientados a la tributación, que puedan abordar los nuevos desafíos de esta práctica.

También consideramos que la especialización debe integrar la formación para poder abordar adecuadamente las nuevas prácticas en tributación que tendrá que enfrentar el profesional 4.0. Debiendo para ello ser acreditadas las carreras universitarias de especialización y maestrías en tributación, además de la actual evaluación que efectúa la CONEAU.

Concluyendo que las organizaciones que representan a la profesión deben participar activamente en las definiciones de la formación de grado y posgrado, en la defensa de las incumbencias profesionales y en la adecuación de estas de modo de receptar las formas emergentes del ejercicio profesional futuro.

## **VII.2. Recomendaciones**

En concreto, respecto de los aspectos analizados en esta investigación nos permitimos recomendar:

### **Prácticas emergentes:**

- Profundizar el conocimiento y abordaje de las prácticas emergentes en tributación que ensanchen el ámbito de ejercicio profesional de los contadores públicos y complementariamente de los demás graduados en ciencias económicas.
- Estudiar y definir los saberes y haceres necesarios en el ámbito de la tributación para poder abordar el escenario futuro de la profesión 4.0.
- Fortalecer la defensa de las incumbencias profesionales en estas prácticas.
- Adecuar las normas de modo de preservar para los graduados en ciencias económicas el ejercicio en esta parcela del conocimiento.

### **Formación de grado:**

- Promover la participación de las organizaciones profesionales (Consejos, Colegios, FACPCE, etc.), en las definiciones estratégicas de las carreras de grado en ciencias económicas, en particular en lo que atañe a la tributación.
- Sugerir la redefinición de la estructura, extensión, etapas, contenidos y forma de enseñanza de la carrera de Contador Público en miras del abordaje de las prácticas emergentes en este campo del conocimiento que se observan en el horizonte profesional.

- Promover una nueva mirada metodológica para el abordaje del conocimiento, que no privilegie el enciclopédico de la norma, sino que desarrolle el conocimiento a través del pensamiento lógico hipotético – deductivo, que debería proveer al profesional de herramientas útiles en el largo plazo. El estudio de casos, la problematización, el análisis de incidentes críticos y los ejercicios de simulación, quizá sean las herramientas adecuadas para llevar al plano antes señalado la formación del graduado que deberá deducir soluciones validas a casos complejos bajo el prisma de la dinámica cambiante de los regímenes tributarios.
- Concomitantemente con lo señalado en los puntos anteriores, recomendar la definición adecuada de las complementariedades necesarias en las demás carreras de grado en ciencias económicas, en el terreno de la tributación, por ejemplo que en la formación en materias de administración financiera o cálculo financiero o evaluación de proyectos de las carreras de economía o administración se incorpore explícitamente el análisis complejo de la verdadera incidencia impositiva en proyectos de inversión o de negocios, toda vez que actualmente se observa en la práctica de esas profesiones una simplificación peligrosa en los modelos de planificación económico – financiera, que puede convertir un negocio exitoso en un verdadero fracaso, por no contemplar los efectos detallados de los tributos esperados, que como sabemos, teniendo en cuenta la presión tributaria existente, convierten al Estado en el conjunto de sus niveles, en el principal socio de cualquier proyecto.

#### **Formación de posgrado:**

- Promover la participación de las organizaciones profesionales (Consejos, Colegios, FACPCE, etc.), en las definiciones estratégicas de las carreras de posgrado en ciencias económicas, en particular en lo que atañe a la tributación.
- Proponer la inclusión de formación de posgrado en tributación en los planes de estudio de las facultades de ciencias económicas, y además el diseño, nivelación y autorización de diplomaturas superiores, cursos de posgrado, carreras de especialización, maestrías y eventualmente doctorados, que recepten esta necesidad.
- Como se señaló en el punto anterior, teniendo en cuenta que, si la carrera de contador público resulta de interés público, toda especialización a graduados de esa profesión, por el tipo de servicios que brinda y especialmente en materia tributaria, resulta también de “interés público”, y por ello se debería solicitar a las autoridades pertinentes, en este caso la CONEAU que además de la acreditación de dichas carreras proceda a su evaluación que implica la autorización para su dictado.

- Considerar formalmente que, los demás posgrados analizados en este trabajo, que en general se observan vinculados con la Administración Pública, Gestión Pública, Administración Financiera, etc., resultan relevantes como formación de cuarto nivel que podría ser requerida para integrarse a las administraciones tributarias, dependiendo el área de ejercicio de la actividad profesional, pero no suplen, del mismo modo que los posgrados con formación u orientación que denominamos sectorial, la especialización o maestría en tributación.

#### **Adecuación de incumbencias:**

- Modificar las normas que regulan el ejercicio profesional para identificar las especialidades dentro de la misma profesión y similares tareas sobre objetos de estudio diferentes, como por ejemplo la auditoría tributaria.
- Incorporar de modo expreso el ejercicio de la actividad profesional en relación de dependencia en cualquier tipo de ente público o privado, particularmente en la tributación son pocos los casos en que se requiere independencia de criterio incompatible con ella. Y establecer con claridad la necesidad de título habilitante y matrícula profesional cualquiera sea la forma de ejercicio en la medida que la tarea que se realice requiera título profesional.
- Considerar la interdisciplinariedad y el trabajo en equipo, al menos en el ámbito de la tributación, como una práctica profesional adecuada, y por ello definir al menos en la profesión de contador público y de los demás profesionales de ciencias económicas, y los profesionales del derecho, como deberían ser los roles y responsabilidades en el trabajo en un grupo profesional.
- Establecer que, en la función pública relacionada con la tributación, en cargos de relevancia jerárquica y técnica, donde se encuentra en juego el interés público, se debe poseer título universitario de grado de contador público y acreditar la especialidad adecuada a la importancia y complejidad del cargo.
- Adoptar, en un proceso de transición que adecue las incumbencias profesionales en el área tributaria a las necesidades de formación de posgrado, un método de evaluación homogéneo para todos los profesionales del país, a través de la implementación de un Sistema Federal de Actualización y Especialización Profesional (SFAyEP), que podría tener como antecedente el actual SFAP que administra la FACPCE, de modo de calificar a los profesionales en función al grado de especialización que, en esta transición, podrá adquirirse con actividades de actualización, de capacitación profesional, de formación de posgrado, y otras funciones que

aporten experiencias acreditables, incorporándolo a la legislación reguladora del ejercicio profesional.

- Tener presente, en función a lo señalado en el punto anterior, que las actividades acreditables no obstan el título de grado, y como ya se dijo, la legislación que regula las incumbencias debe dejar muy claro que por más significativa que resulte la formación de posgrado, para ciertas actividades no suple sino sólo complementa la formación de grado, que para la tributación necesariamente debe ser la de contador público.

#### **Defensa de las incumbencias:**

- Promover que los Consejos Profesionales en forma directa o a través de la FACPCE participen en la definición de la estructura, extensión, etapas, contenidos y forma de enseñanza de las carreras de pregrado y grado de contador público en lo que hace al núcleo de la práctica profesional en tributación, y de modo complementario respecto de las demás profesiones de ciencias económicas. Y para ello, participar en las decisiones que adopte el Ministerio de Educación junto con el Consejo de Universidades para establecer esas definiciones.
- Del mismo modo antes señalado, promover la participación de las organizaciones profesionales en la definición de los cursos, diplomaturas superiores, carreras de posgrado, maestrías y doctorados que posean contenidos vinculados con la especialidad.
- Solicitar a través de las organizaciones profesionales a las autoridades educativas y universitarias que, las facultades de ciencias económicas deberían, en cuanto a posgrados de tributación en sentido amplio, solo admitir el acceso de contadores públicos, teniendo en cuenta los “fundamentals” de la formación de grado de éstos, que no puede suplirse por cursos de nivelación que suelen ofrecerse formando parte de la currícula de los posgrados para otros profesionales de ciencias económicas como licenciados en administración o economía, o abogados.
- Intervenir a través de los Consejos Profesionales en forma directa o por una cuestión de homogeneidad a través de su organización de segundo nivel que es la FACPCE para identificar y solicitar a las autoridades legislativas federales la incorporación o adecuación de las nuevas incumbencias, así como de aquellas que hasta el día de hoy no han sido claramente expuestas en un marco legal de cumplimiento obligatorio.
- Solicitar a las autoridades la delegación legislativa a la organización representativa de la profesión, para que establezca aspectos reglamentarios del marco legal regulatorio de la misma, de modo que permitiría una actualización más apropiada temporalmente.

- Hasta tanto se incorpore en forma expresa en la legislación vigente, la relación de dependencia en todo tipo de organizaciones públicas o privadas, como forma de ejercicio profesional, en la medida que resulten tareas previstas en las incumbencias que requieren título habilitante y matriculación, otorgando exclusividad en la actividad, que los Consejos Profesionales interpreten la norma legal existente y ejerzan el poder de policía profesional respecto al ejercicio ilegal.
- Solicitar a las autoridades que, para el ejercicio de la docencia universitaria de grado y posgrado en materia tributaria en las facultades de ciencias económicas, se requiera además de la formación docente necesaria, que se posea título de grado de contador público.
- Solicitar a las autoridades que, para el desarrollo de tareas de investigación científico – tecnológica, en tributación, y sin excluir la interdisciplinariedad posiblemente necesaria en la investigación en ciencia “básica”, debería estar excluida la posibilidad que no participen en la misma contadores públicos.
- Solicitar a las autoridades la inclusión dentro de las incumbencias profesionales de la actividad docente universitaria y la investigación científico – tecnológica en tributación.
- Promover la creación de tribunales fiscales como los descriptos en este trabajo en todas las provincias argentinas y la ciudad de Buenos Aires, así como en los principales municipios de provincia que por su envergadura e importancia económica adquieren características similares en la problemática tributaria a la de las provincias.

### **VIII. Referencias bibliográficas**

Argota Bichara, María P., Panorama laboral para los jóvenes profesionales en las Pequeñas y Medianas Empresas, Trabajo Final Integrador, Posgrado de Especialización en Gestión de la PyME, FCE, UBA, Buenos Aires, 2008.

Camacho Córdoba, Carlos, La Planificación Fiscal Agresiva en Latinoamérica y la Aplicación del Principio de Realidad Económica, XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad, Área Tributación y Fiscalidad, AIC, Montevideo, 2013.

Canales, Gerardo D., Incumbencias Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas, XXXV Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional, Concordia, septiembre 2013.

Ferré Olive, Edgardo H., Tributos, Responsabilidad Social y Administraciones Tributarias, Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF N°. 36, Ciudad de Panamá, Panamá, enero 2014.

Davies, Anna; Fidler, Davin y Gorbis, Marina, Future Work Skills 2020, Institute for the Future for the University of Phoenix - Research Institute, Palo Alto, California, EE.UU., 2011.

Foro sobre Administración Tributaria, CPAT, “La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2008)”, OCDE, Madrid, enero 2009.

Gadea, Diego y Segalerba, Pablo, Análisis de los Convenios para evitar la doble imposición en Latinoamérica como consecuencia de la Globalización Comercial, XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad, Área Tributación y Fiscalidad, AIC, Montevideo, 2013.

Gattás, Nicolás M., Tribunales Fiscales Locales, la necesidad de restablecer el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Córdoba, Trabajo Final, Posgrado de Especialización en Tributación, FCE, UNC, Córdoba, febrero 2017.

Loustau, Lorena y Schuman, Mara, Profesionales de Ciencias Económicas 5.0. El mercado laboral hoy, <http://www.consejo.org.ar/consejodigital/RC39/loustau-schuman.html>, Año VIII, N° 39, abril 2016.

Maida, Andrea K. y Pérez Mercado, Gisela C., La formación del criterio profesional del contador y su importancia en el campo laboral, trabajo de investigación de graduación, FCE, UNCuyo, Mendoza, noviembre 2011.

Orellana, Elmo A., La Matrícula Nacional Única. Casos del Brasil y Estados Unidos, Anales XXXII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Universidad Nacional de Santiago del Estero, Termas de Río Hondo, septiembre 2010.

Scavone, Graciela, Especialización y Formación General, Anales VIII Encuentro Universitario de Investigadores del área Contable, Santa Fe, 2002.

Scavone, Graciela, Los desafíos y tendencias de la formación a distancia sobre sustentabilidad en Latinoamérica, Documentos de Trabajo de Contabilidad Social, año 7, N° 1, IIACyMCG, FCE, UBA, Buenos Aires, 2015.

Seltzer, Juan C., “Formando competencias”, Ed.Economizarte. Buenos Aires, 2000.

Seltzer, Juan C., Scavone, Graciela M., Suarez Kimura, Elsa, (octubre 2005), Análisis de las variables que influyen en el desarrollo de competencias profesionales continuas, XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad, Salvador de Bahía, Brasil, octubre 2005.

Seltzer, Juan C., IFAC y la formación de contadores profesionales, Universidad de Buenos Aires – CECyT, FACPCE, Buenos Aires, septiembre 2008.

#### **Normas consultadas:**

##### **Nacionales:**

Ley 11.683 (t. o. 1998 y sus modificaciones)

Ley 20.488

Ley 24.521 de Educación Superior

Ley 27.430

Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Código Procesal Penal

Acordada (TFN) N° 840/1993

Resolución N° 3400 E/2017 - Ministerio de Educación de la Nación

##### **Provinciales:**

Buenos Aires, Código Fiscal, Ley 10397 (t. o. 2011 y sus modificaciones)

Buenos Aires, Ley 7603, orgánica del Tribunal Fiscal de Apelaciones

Chubut, Código Fiscal, Ley XXIV-38 (consolidación normativa Ley 5816 - digesto jurídico -)

Córdoba, Código Tributario, Ley 6006 (t. o. 2015 y sus modificaciones)

Córdoba, Ley 9025

Corrientes, Código Fiscal, Ley 3037 (t. o. 1983 y sus modificaciones)

Mendoza, Código Fiscal (ley 4362 – t. o. 1993 y sus modificaciones).

Mendoza, Ley 4362

Misiones, Código Fiscal, Ley XXII-35 (y sus modificaciones)

Neuquén, Código Fiscal, Ley 2680 (y sus modificaciones)

Salta, Código Fiscal, Decreto - Ley 9/1975 (t. o. 1995 y sus modificaciones)

Tucumán, Código Tributario, Ley 8240 (t. o. 2010 y sus modificaciones)

#### **Municipales:**

Corrientes, Código Fiscal Municipal, Ordenanza N° 5411 (del 14-04-2011)

La Matanza, Ordenanza Fiscal N° 24.527/2016

Mendoza, Código Tributario, Ordenanza N° 10226/1971 (con sus modificaciones hasta Ordenanza N° 3936/2017 del 29-12-2107)

Neuquén, Código Tributario Municipal, Ordenanza Municipal N° 10383 (del 2004 y sus modificaciones)

Salta, Código Tributario Municipal, Ordenanza Municipal N° 6330 (del 10-12-1991 y sus modificaciones)

#### **Planes de estudio consultados:**

##### **Contador Público:**

<https://www.economicas.uba.ar/alumnos/contador-publico/>

<https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/contador-publico>

<http://www.eco.unc.edu.ar/carreras-de-grado-estudios/contador-publico>

<http://face.unt.edu.ar/web/carreras/contador-publico-nacional/>

[http://www.facso.unsj.edu.ar/ca\\_contador.php](http://www.facso.unsj.edu.ar/ca_contador.php)

<https://www.unlam.edu.ar/index.php?seccion=3&idArticulo=44>

[http://www.eco.unne.edu.ar/?page\\_id=350](http://www.eco.unne.edu.ar/?page_id=350)

[http://www.unm.edu.ar/images/Plan\\_de\\_Estudios\\_Contador\\_Publico\\_Nacional.pdf](http://www.unm.edu.ar/images/Plan_de_Estudios_Contador_Publico_Nacional.pdf)

##### **Licenciado en Administración:**

<https://www.economicas.uba.ar/carreras/administracion/>

<https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/plan-de-estudio-4>

<http://www.eco.unc.edu.ar/carreras-de-grado-estudios/lic-en-administracion>

<http://face.unt.edu.ar/web/carreras/licenciatura-en-administracion/>

[http://www.facso.unsj.edu.ar/ca\\_admEmpresas.php](http://www.facso.unsj.edu.ar/ca_admEmpresas.php)

<https://www.unlam.edu.ar/index.php?seccion=3&idArticulo=43>

[http://www.eco.unne.edu.ar/?page\\_id=360](http://www.eco.unne.edu.ar/?page_id=360)

[http://www.unm.edu.ar/images/Plan\\_de\\_estudios\\_Administracion.pdf](http://www.unm.edu.ar/images/Plan_de_estudios_Administracion.pdf)

##### **Licenciado en Economía:**

<https://www.economicas.uba.ar/carreras/economia/>

<https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/carreras/licenciatura-en-economia/plan-de-estudio>  
<http://www.eco.unc.edu.ar/carreras-de-grado-estudios/lic-en-economia>  
<http://face.unt.edu.ar/web/carreras/licenciatura-en-economia/>  
<https://www.unlam.edu.ar/index.php?seccion=3&idArticulo=450>  
[http://www.eco.unne.edu.ar/?page\\_id=363](http://www.eco.unne.edu.ar/?page_id=363)  
[http://www.unm.edu.ar/images/Plan\\_de\\_estudios\\_Economia.pdf](http://www.unm.edu.ar/images/Plan_de_estudios_Economia.pdf)

**Actuario:**

<https://www.economicas.uba.ar/carreras/actuario/>

**Posgrados:**

**Tributación:**

<http://www.economicas.uba.ar/posgrado/posgrados/tributacion/>  
[www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/posgrados-y-cursos/carreras-de-posgrado/especializaciones/tributacion](http://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/posgrados-y-cursos/carreras-de-posgrado/especializaciones/tributacion)  
<http://www.graduados.eco.unc.edu.ar/es/formacion/especializaciones/et-especializacion-en-tributacion>  
<http://face.unt.edu.ar/web/posgrados/posgrados/especializacion-en-tributacion/>  
<https://www.unlam.edu.ar/index.php?seccion=3&idArticulo=60>  
<https://www.unlam.edu.ar/index.php?seccion=3&idArticulo=55> (Finanzas Públicas)  
[http://170.210.218.106/?page\\_id=867](http://170.210.218.106/?page_id=867) (UNNE)  
<https://www.iefpa.org.ar/index.php/es/noticias/nodo/537> (UNM)

**Administración Pública:**

<http://www.economicas.uba.ar/posgrado/posgrados/administracion-publica/>  
<http://face.unt.edu.ar/web/posgrados/posgrados/especializacion-en-administracion-publica/> y  
<http://face.unt.edu.ar/web/adminpublica/>  
<http://www.economicas.uba.ar/posgrado/posgrados/administracion-publica-y-control-de-gestion/>

**Gestión Pública:**

<http://www.economicas.uba.ar/posgrado/posgrados/gestion-publica-y-desarrollo-gubernamental/>  
[http://170.210.218.106/?page\\_id=871](http://170.210.218.106/?page_id=871) (UNNE)  
<http://www.economicas.uba.ar/posgrado/posgrados/gestion-publica-por-resultados/>

**Administración Financiera del Sector Público:**

<http://www.economicas.uba.ar/posgrado/posgrados/administracion-financiera-del-sector-publico/>  
<http://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/posgrados-y-cursos/carreras-de-posgrado/especializaciones/administracion-y-contabilidad-publica>

**“PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL P.A.C.M. PARA  
LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS”**

AREA:

I TRIBUTARIA

TEMA TÉCNICO NÚMERO 2

“Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización. Oportunidades de prácticas emergentes, como la planificación fiscal, la consultoría tributaria y la defensa contencioso tributaria entre otras.”

**“XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS”**

**SAN JUAN, 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

**AUTOR: Pedro Livio Díaz Yocca**

**Domicilio: Gregoria Matorras 740, Barrio San Martín, SDE.**

**Teléfono: CEL 3854-086319**

**Correo Electrónico: pedroliviodiazyocca@gmail.com**

**“PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL P.A.C.M. PARA  
LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS”**

AREA:

I TRIBUTARIA

TEMA TÉCNICO NÚMERO 2

“Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización. Oportunidades de prácticas emergentes, como la planificación fiscal, la consultoría tributaria y la defensa contencioso tributaria entre otras.”

**“XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS”**  
**SAN JUAN, 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

## **SUMARIO:**

1. IMPORTANCIA DEL TEMA ELEGIDO
2. OBJETIVOS DEL TRABAJO
3. CONCEPTOS GENERALES
4. ANTECEDENTES DEL CONVENIO MULTILATERAL VIGENTE
5. EL PROTOCOLO ADICIONAL FUE EL RESULTADO DE QUERER SALDAR LAS INJUSTICIAS DE LA INDEXACIÓN O PARA COMPENSAR DEUDAS CON LA SOLA PARTICIPACIÓN DE LOS FISCOS ? O AMBAS A LA VEZ ?
  - 5.1. MARZO DE 1979, PRIMERA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: ACTUACIÓN CONJUNTA DE LAS JURISDICCIONES EN LA FISCALIZACIÓN.
  - 5.2. PRIMER SEMESTRE DE 1979, PAUTA DE TRABAJO DE LAS JURISDICCIONES DEL PAÍS: LOGRAR LA UNIFORMIDAD DE LAS NORMATIVAS SOBRE ACTUALIZACIÓN DE LOS CRÉDITOS Y DEUDAS FISCALES.
  - 5.3. OCTUBRE DE 1979, SEGUNDA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERNO Y PROCESAL AGREGANDO UNA SITUACIÓN MÁS QUE SERÁ CONSIDERADO COMO “CASO CONCRETO”.-
6. EL PROTOCOLO ADICIONAL AL CONVENIO MULTILATERAL
7. LA SANCIÓN DE LA RG CA 03/2007
8. TOPICOS RELEVANTES DEL PROCEDIMIENTO VIGENTE PARA LA APLICACIÓN DEL PACM.
9. LA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL EN LOS DECISORIOS DE LA COMISIÓN ARBITRAL
  - 9.1. EXPTE LEON ALPEROVICH SACIFIA
  - 9.2. HONDA MOTOR ARGENTINA SA C/ PCIA DE SANTA FÉ
10. LA OPINIÓN DE LA JUSTICIA
  - 10.1 LAS DIFERENTES INTERPRETACIONES DE LA SITUACIÓN FISCAL DE UN CONTRIBUYENTE EMPIEZAN LUEGO DE LA NOTIFICACIÓN DEL FISCO ACTUANTE, DE LA DETERMINACIÓN PRACTICADA, NO ANTES.
  - 10.2 QUE SE ENTIENDE POR DETERMINACIÓN FIRME ?.
  - 10.3 CONCLUSIÓN
11. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS REGLAMENTARIAS DEL PACM
12. LO QUE LA PROFESIÓN SOLICITA EN REFERENCIA AL PACM
13. UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LAS PROPUESTAS QUE LAS JURISDICCIONES REALIZARON SOBRE LA APLICACIÓN DEL P.A.C.M.
  - 13.1 PROVINCIA DE BUENOS AIRES

- 13.2. PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO
- 13.3. PROVINCIA DEL CHACO
- 13.4. PROPUESTA DE FERNANDO BIALE Y ROBERTO GIL
- 13.5. PROPUESTA DE ROBERTO GIL
- 14. LAS ESTRATEGIAS JUDICIALES QUE SON UTILIZADAS POR LO  
CONTRIBUYENTES PARA LOGRAR LA APLICACIÓN DEL PACM.
- 15. CONCLUSIONES
- 16. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

## **RESUMEN:**

En el presente trabajo se realiza un desarrollo propio sobre una cuestión altamente buscada por los contribuyentes y sus asesores tributarios en las empresas que desarrollan su actividad en más de una jurisdicción: nos referimos a la aplicación de Protocolo Adicional para los contribuyentes del Convenio Multilateral (en adelante PACM).

Primero abordamos la relevancia que tiene el tema para los contribuyentes en el sentido de su búsqueda de no participar del proceso en el que los fiscos se compensan entre sí los importes atribuidos en exceso en una/s jurisdicciones y en defecto en otra/s, atento a que tributo representa un todo indivisible.

Luego se realiza un análisis somero de los convenios interjurisdiccionales que estuvieron vigentes en el país, incluido el actual, destacando aspectos relevantes de los mismos.

Como uno de los elementos principales del trabajo emitimos una opinión sobre si el PACM tuvo como génesis el pedido de las jurisdicciones de no participar en el proceso de compensación entre fiscos o el pedido de un sistema unificado de actualización entre el vencimiento de la obligación y la interposición de la solicitud de repetición. Sobre este tema existe una opinión, casi unánime por cierto, de que el origen del mismo fue superar las injusticias de la indexación.

También de aborda los casos concretos referidos al PACM, en la CA y en la justicia, así como las recomendaciones de Jornadas Tributarias donde la profesión se expresa sobre la aplicabilidad de la RG 03/2007.

Hacemos un análisis detallado de las características de las propuestas para hacer que el PACM tenga mayores posibilidades de aplicación en la faz operativa y que se encuentran siendo analizadas en el seno de la CA.

Por último, tratamos de determinar cuáles son las herramientas judiciales que tienen los contribuyentes cuando entienden que su derecho se ve vulnerado por una acción (que estiman deficiente) de alguna/s de las jurisdicciones en las cuales tienen desarrollo de actividad gravada: concretamente cuando incumple su obligación de notificar al resto de jurisdicciones las conclusiones de una determinación tributaria.

## **1. IMPORTANCIA DEL TEMA ELEGIDO**

He elegido como tema de trabajo de investigación el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral (en adelante PACM), por los siguientes motivos:

- a) Existe una idea generalizada de que algunos aspectos de la matriz técnica del Impuesto sobre los Ingresos brutos se contraponen con la competitividad empresaria;
- b) Muchos sectores de la política cuestionan aspectos colaterales del Convenio Multilateral, como ser al PACM por su inaplicabilidad práctica y al SIRCREB, por la imposibilidad de utilizar en forma inmediata saldos a favor crecientes;
- c) En el marco de las reuniones de la Comisión Bicameral especial de Reforma Tributaria (prevista en la Ley 27.260, Título VI), se analizaron (aunque no con mucho detenimiento por cierto) la posibilidad de suplantar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;
- d) Los concejos profesionales de todo el país (y la FACPE también) reciben innumerable cantidad de pedidos de matriculados cuestionando aspectos vinculados a la aplicación práctica del CM y en particular de la compensación entre fiscos para evitar el contencioso tributario y sobre todo tener que solicitar en cada jurisdicción la repetición del impuesto abonado de mas;
- e) El remedio del contencioso tributario para dirimir las cuestiones relativas a la aplicación del CM (y por ende del PACM) fue la salida que la profesión ha evidenciado como la única posible para contrarrestar la ausencia de aplicación del mismo, a través de la consultoría tributaria.

Con el contexto que hemos mencionado, entiendo que significaría un paso adelante el hecho de la concreta evitación de que el contribuyente deba repetir el tributo en las jurisdicciones donde el fisco actuante le determine que asignó un coeficiente unificado mayor y por ende un coeficiente unificado que atribuye ingresos de forma deficiente a una/s jurisdicciones entre las que se encontrará (obviamente) la del fisco a cargo de la verificación.

De igual forma entiendo que con una aplicación del protocolo que satisfaga a todos los actores involucrados, las críticas y suspicacias en torno a la aplicación del tributo, se desvanecerían o por lo menos se reducirían de forma considerable.

## **2. OBJETIVOS GENERALES DEL TRABAJO:**

El presente trabajo tiene por objeto:

- I. Analizar los criterios relevantes puestos en debate a fines de la década del 70` e inicios del 80` por parte de los representantes de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral a efectos de proponer un texto ampliatorio del mismo

para los casos de fiscalizaciones en las cuales surja diferencias en la atribución de ingresos entre las jurisdicciones, por interpretaciones dificultosas;

- II. Analizar los criterios relevantes de las propuestas de modificaciones a los criterios normativos del PACM existentes a efectos de hacerlo operativo en la mayoría de los casos, de forma que sea aplicado en forma sistémica y no residual como sucede en la actualidad.

### **3. CONCEPTOS GENERALES**

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con el cual se distribuye la materia imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a efectos de evitar la doble o múltiple imposición que se generaría si es que todas las jurisdicciones con poder tributario originario sobre el tributo (24 en total), aplicarían el mismo sobre la totalidad de los ingresos generados por la actividad del contribuyente en una, varias o todas las provincias del país.

El segundo de los objetivos del CM es el de coordinar y armonizar los poderes tributarios autónomos de las jurisdicciones provinciales

Debe quedar claro que las normas del CM, no alteran ni modifican aquellas que fueran dictadas por las respectivas jurisdicciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello significa que luego de distribuidos los ingresos conforme lo prevé el convenio se aplicarán las normas del impuesto en particular: alícuotas, exenciones, bases especiales, deducciones, etc .

Citamos a destacada doctrina para indicar que:

“...el Convenio Multilateral ha sido concebido como un instrumento de coordinación financiera horizontal susceptible de evitar la superposición del impuesto sobre los ingresos brutos.”<sup>1</sup>

### **4 ANTECEDENTES DEL CONVENIO MULTILATERAL VIGENTE:**

En total se firmaron 5 convenios, siendo el primero un convenio bilateral entre la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires, y al que sucesivamente se fueron incorporando el resto de las provincias del territorio argentino. El CM que se encuentra vigente es el cuarto (con aplicación desde el 01/01/1978) y fue firmado en la provincia de Salta.

Hacemos un breve repaso de los caracteres esenciales de los mismos.

---

<sup>1</sup> Diario Tributario, Aduanero y Financiero Nro 109 – 20.04.2016 “El protocolo adicional como régimen de excepción. Una zona liberada de defensas y garantías constitucionales”, Anabella Castro

**Primer convenio bilateral del 15 de julio de 1953, con vigencia desde el 01/01/54**

El problema de la múltiple tributación fue abordado en una primera instancia entre la CABA y la pcia. de Buenos Aires y por ello celebraron un convenio entre ambas jurisdicciones para evitar la doble tributación. El citado convenio fue aprobado por el Presidente de la Nación mediante el Decreto N° 12.841.

En el mismo se encontraba la esencia de lo que es hoy el CM vigente, ya que expresaba: a) que se incluía a todas las actividades lucrativas ejercidas en una, en varias o en todas sus etapas, en ambas jurisdicciones; b) con ingresos brutos provenientes de un proceso único, económicamente inseparable, c) que debían atribuirse conjuntamente a las dos jurisdicciones; d) el régimen general establecía que cada fisco gravaba una parte proporcional de los ingresos obtenidos en función de los gastos efectivamente soportados en una jurisdicción, e) preveía casos particulares para determinados tipos de actividades como la construcción, seguros y capitalización, bancos, transportes, profesiones liberales, rematadores, comisionistas y prestamistas hipotecarios, y e) creaba la comisión arbitral.

**Segundo convenio multilateral del 14 de abril de 1960, con vigencia desde el 01/01/60**

En términos generales continúa el lineamiento del Convenio anterior, solo que incorpora al 20% de los ingresos y al 80% de los gastos como parámetros de distribución en el régimen general- Además instituyó un recurso de reconsideración ante la comisión arbitral, el cual era resuelto en forma amplia por lo que es considerado por la doctrina como un antecedente de la Comisión Plenaria.

Santiago del Estero fue una de las provincias que adhirió junto a Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Tucumán, y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Pero, como puede observarse, no todas las jurisdicciones lo hicieron.

**Tercer convenio multilateral del 23/10/64, con vigencia desde el 01/01/65**

Las modificaciones que se introdujeron fueron sustanciales ya que el régimen general pasó a estar conformado por el 30% de los ingresos y 70% de los gastos y se incorporó a la Comisión Plenaria como organismo de apelación. Las jurisdicciones que no suscribieron el acuerdo fueron CABA y Santa Fé.

**Cuarto convenio multilateral del 18/08/77, con vigencia desde el 01/01/78**

Es el que actualmente se encuentra vigente e introdujo la versión definitiva de la conformación del régimen general el cual pasó a estar constituido por un 50% de ingresos y 50% de gastos. Asimismo se incorporó la cláusula que prevé que para modificar el convenio se debe lograr la unanimidad de todas las jurisdicciones, lo cual no representa una cuestión menor.-

**Quinto convenio multilateral de septiembre de 1988 - (No vigente)**

En el año 1988, se receptaron las opiniones unánimes de la doctrina y se decidió elaborar un proyecto de convenio que entraría en vigencia el 01 de enero del año siguiente a que todas las jurisdicciones se adhirieran. Pero debido a la Municipalidad de Buenos Aires (ahora CABA), junto a provincia de Bs As y Santa Fé, nunca adhirieron, no tiene vigencia, aún cuando algunas de sus disposiciones si se aplican en la práctica debido a que representan principios razonables.<sup>2</sup>

**5 EL PROTOCOLO ADICIONAL FUE EL RESULTADO DE QUERER SALDAR LAS INJUSTICIAS DE LA INDEXACIÓN O PARA COMPENSAR DEUDAS CON LA SOLA PARTICIPACIÓN DE LOS FISCOS? O AMBAS CUESTIONES A LA VEZ?**

Ahora trataremos de dar respuesta a una cuestión que es central desde la óptica del presente trabajo: nos referimos a dilucidar si el Protocolo Adicional tuvo como elemento central para su nacimiento alguno de los siguientes objetivos:

- a) saldar las injusticias de la indexación de la década del 70' y 80`;
- b) compensar deudas y créditos con la sola participación de los fiscos;
- c) o ambas cuestiones a la vez.

Entendemos que una forma eficaz de obtener una idea real y completa de cuáles podrían haber sido los objetivos del PACM, es escudriñar en las resoluciones y decisiones previas de los organismos del CM.

---

<sup>2</sup> **DÍAZ YOCCA**, P. L., “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Editorial Lucrecia, quinta edición, segunda reimpresión, año 2016, pág. 135 Tomo II

## **5.1 MARZO DE 1979, PRIMERA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: ACTUACIÓN CONJUNTA DE LAS JURISDICCIONES EN LA FISCALIZACIÓN.**

Empecemos por el principio, pero por el que consideramos que es el “verdadero principio”, según nuestra comprensión. En este sentido podemos indicar que la búsqueda por parte de las jurisdicciones de una “implementación concreta” de las previsiones de los art. 29 y 31 del CM, es anterior al PACM y representa el primer intento de lograr uniformidad de criterios referidos a una misma situación fiscal, luego de dictado el CM del 77'. Dichos artículos expresan:

*Art. 29.- Todas las jurisdicciones están facultadas para inspeccionar directamente a los contribuyentes comprendidos en este Convenio, cualquiera fuese su domicilio o el lugar donde tenga su administración o sede, con conocimiento del fisco correspondiente*

*Art. 31.- “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.”*

Derivado de lo que hemos aseverado, se proyecta la Resolución General CA 04/79, cuyo texto es abundante en exteriorizar sus objetivos:

**ARTICULO 1•.- Cuando un Fisco inicie una inspección fuera de su jurisdicción, deberá simultáneamente hacerlo saber a la jurisdicción local, a fin de que esta última tenga oportunidad de actuar en forma conjunta, si lo considerara conveniente.**

**ARTICULO 2•.- El resultado definitivo de la inspección (determinaciones ciertas y estimaciones de oficio) deberá ser comunicado, dentro de los quince (15) días hábiles de quedar firme, a las restantes jurisdicciones interesadas expresando detalladamente los motivos que dieron lugar a las diferencias establecidas o, en su caso, la inexistencia de éstas. Si mediara disconformidad por parte de las jurisdicciones notificadas, las mismas podrán someter el caso a la decisión de la Comisión Arbitral (art. 24, inc. b) del Convenio, dentro de los treinta (30) días hábiles de haber recibido la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, sin perjuicio de las acciones y poderes fiscales de cada**

**ARTICULO 3•.- El procedimiento establecido en el artículo anterior será igualmente aplicable en todos los casos de ajustes practicados por las jurisdicciones a contribuyentes alcanzados por el Convenio, cuya sede o administración está radicada en las mismas.**

Los fines que se buscaron con la citada norma (tomando como base también los considerandos de la misma) fueron:

- a) precisar el procedimiento a adoptar cuando un fisco resuelve inspeccionar a un contribuyente cuya administración o sede está radicada en extraña jurisdicción;
- b) interpretar que se entiende por fisco correspondiente en los términos del art. 29;
- c) el establecimiento de normas para asegurar la colaboración que las jurisdicciones adheridas se han comprometido a prestar, a fin de asegurar el correcto cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones tributarias y así lograr la uniformidad de los criterios fiscales;
- d) que el fisco actuante detalle los motivos que dieron lugar a las diferencias establecidas o, en su caso, la inexistencia de éstas;
- e) incorpora el concepto de que el procedimiento establecido será igualmente aplicable en todos los casos de ajustes practicados por las jurisdicciones a contribuyentes alcanzados por el Convenio, cuya sede o administración está radicada en las mismas.

Entendemos que, en un recorrido histórico-temporal, la resolución que estamos analizando fue el primer antecedente serio de una búsqueda por parte de las mismas jurisdicciones de un criterio uniforme en atención a que se trata de un mismo tributo repartido en diferentes bases a diferentes provincias.

En nuestro análisis estamos seguros que estamos en presencia del germen de lo que fue un año después el PACM.

Es menester destacar que no existe ningún atisbo de que la indexación sea la justificación de la presente norma, sino el deseo de compatibilizar criterios incluso proponiendo una fiscalización conjunta.

También aseveramos que en ningún momento participa el contribuyente en el procedimiento propuesto: son solamente las jurisdicciones las que se imponen una herramienta de actuación común.

El procedimiento descrito, en sus partes esenciales, solo difiere del PACM en la compensación directa entre fiscos, pero tampoco podemos decir que se encuentre muy alejado del mismo ya que (y lo ratificamos) no prevé participación del contribuyente en ningún caso.

## **5.2. PRIMER SEMESTRE DE 1979, PAUTA DE TRABAJO DE LAS JURISDICCIONES DEL PAÍS: LOGRAR LA UNIFORMIDAD DE LAS NORMATIVAS SOBRE ACTUALIZACIÓN DE LOS CRÉDITOS Y DEUDAS FISCALES.**

Casi en forma paralela a la cuestión debatida (y que de forma alguna pudo considerarse como agotada) y referida al procedimiento para lograr la uniformidad de los criterios fiscales en la fiscalización, se produce otro intento de uniformidad: nos referimos concretamente a la que rige en la normativa referida a las actualizaciones de los débitos y créditos fiscales. En ese sentido los organismos del federalismo concertado tuvieron competencia directa, en atención a tratarse de problemáticas de derecho público provincial y, por ello, vedada al accionar de algún estamento nacional.

En esos momentos las ideas que primaban al respecto eran las siguientes, y expresados de forma sintética por cierto, a saber:

- a) actualización de créditos a partir de los 60 días de vencido el tributo impago
- b) actualización de las deudas por compensaciones, acreditaciones o repeticiones a partir de la interposición de la misma.

Los criterios expuestos fueron incorporados por el derecho positivo de todas las legislaciones provinciales en 9 o 10 artículos. En algunas jurisdicciones aún hoy continúan vigentes, con la salvedad de que no se aplican en atención a la normativa nacional conocida por todos.<sup>3</sup>

## **5.3 OCTUBRE DE 1979, SEGUNDA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERNO Y PROCESAL AGREGANDO UNA SITUACIÓN MÁS QUE SERÁ CONSIDERADO COMO “CASO CONCRETO”.-**

En Octubre de 1979, se modifica el reglamento interno y procesal de actuación ante los organismos del CM. El objetivo de la reforma de ese año fue ampliar lo que significaba “caso concreto en los términos del art. 24, inc. b) del CM”, para ello se incorpora una nueva situación:

*"También se considerará configurado el "caso concreto" cuando se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones, para la aplicación del Convenio a una misma situación fiscal".*<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Ley 23.928 y ley 25.561

<sup>4</sup> En la actualidad el Reglamento Procesal expresa que habrá caso concreto cuando: *“se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones para la aplicación del Convenio Multilateral, a una misma situación fiscal, respecto de un mismo contribuyente.”* Art. 3, punto b) reglamento procesal RCP 32/2015. Como se observa con el agregado de *“... Respecto de un mismo contribuyente...”* Se limitan los casos concretos con posibilidades de recurrir a la CA, en relación al texto vigente en 1979

Aquí es donde entendemos existe una continuidad de objetivos con la Resolución 04/79: la primera norma obliga a actuar en forma conjunta en la fiscalización para unificar los criterios de los fiscos involucrados y la reforma al reglamento procesal incorpora como caso concreto el hecho de que se pueda acudir a la CA ante la evidencia de interpretaciones distintas, entre las cuales se encontraba también (en aquel momento histórico era fundamental), las diferentes fechas entre las que se actualizaban las deudas y créditos tributarios en las distintas jurisdicciones, pero de forma alguna era ésta la única situación.

No podemos dejar de lado que ambos textos (la reforma del reglamento procesal y el PACM) se aplican para un mismo caso: cuando surjan diferentes interpretaciones del CM por parte de las jurisdicciones, sobre una misma situación fiscal.

Desde nuestra posición, aun cuando no hubiesen sido determinantes las fechas entre las que se actualizan las deudas y créditos tributarios (unas desde la fecha de vencimiento de la obligación y otros desde su interposición) igual se hubiese sancionado el PACM, porque las acciones de los organismos del CM ya evidenciaban un interés en la unificación de las posturas fiscales sobre una misma situación fiscal. En ese contexto histórico de la vida del organismo, una herramienta que materialice una “compensación automática entre fiscos y sin la participación del contribuyente”, no aparece como alejado de las normas y acciones concretas que ya se habían materializado, apenas sancionado el CM en 1977.

Con la postura que expresamos entendemos que pierde fuerza (según nuestra opinión) la objeción existente que dice: el PACM fue una herramienta propuesta para la solución de una problemática puntual vigente en la década del 70`, 80` y 90`.

En una interpretación basada en la normativa emitida por los organismos del CM y el contexto histórico desarrollados en el presente capítulo, afirmamos que aun cuando no hubiese estado vigente la indexación, el solo hecho de que el contribuyente deba abonar en forma preteritoria a la jurisdicción que determinó un ajuste teniendo que solicitar la repetición en aquellas en las que se depositó en exceso, teniendo que cumplir los requisitos y tiempos que los organismos fiscales obligan para este instituto, hubiese bastado para el dictado de la herramienta que analizamos.<sup>5</sup>

## **6. EL PROTOCOLO ADICIONAL AL CONVENIO MULTILATERAL**

El protocolo adicional al Convenio Multilateral, fue tratado y aprobado en la reunión de Comisión Plenaria del día 18/12/80. La Comisión Arbitral sanciona la Resolución 15 de fecha 21/06/83 que dispone la puesta en vigor del mismo a partir del 01/08/1983, luego de haber verificado la sanción de leyes adhiriéndose al mecanismo por parte de todas las jurisdicciones

---

<sup>5</sup> No desconocemos que el presente análisis forma parte de la “historia contrafactual”.

involucradas. El mismo texto dispone que su aplicación efectiva para las obligaciones tributarias correspondientes a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 1981.

Las disposiciones del PACM son una original herramienta prevista por los representantes de las mismas jurisdicciones para que las provincias compensen entre sí, deudas y créditos que hayan surgido luego de las respectivas inspecciones a contribuyentes sobre los cuales tienen sustento territorial.

Los tópicos relevantes del mecanismo establecido son los siguientes:

- I.-** debemos estar en presencia de una fiscalización a un contribuyente con actividades en varias jurisdicciones;
- II.-** que de dicha fiscalización surja una interpretación divergente (entre el fisco actuante y el resto de jurisdicciones donde el contribuyente tiene actividad) en materia del Convenio y en una determinada situación concreta del contribuyente;
- III.-** que la herramienta se habilita si y solo si el fisco actuante notifica a los demás fiscos involucrados en el plazo de 15 días de que haya quedado firme la determinación practicada;
- IV.-** que el plazo para manifestar la disconformidad con la verificación es de 30 días. En dicha comunicación la jurisdicción disconforme comunica que someterá el caso a la Comisión Arbitral, siendo el tiempo útil para hacerlo 15 días luego de vencido el primero;
- V.-** que por la interpretación divergente surge una atribución de base imponible en defecto en la jurisdicción que inspecciona y en exceso en la/s demás en las que realice actividad el contribuyente;
- VI.-** que no debe existir omisión de base imponible en la DDJJ original del contribuyente: ello significa que el 100% de los ingresos deben estar incluidos aún cuando hayan sido incorrectamente atribuidos;
- VII.-** que luego de que los fiscos fueron notificados y no manifestaron disconformidad, o bien luego de que los organismos del Convenio manifestaron su decisión final sobre el tema, la jurisdicción/es acreedora/s proceden a liquidar el tributo en función de las diferencias detectadas;
- VIII.-** existen dos mecanismos para que el contribuyente repita el tributo abonado de más:
  - a) si el contribuyente acciona dentro de los 10 días (hábiles de notificado por el fisco acreedor) para repetir el tributo en las jurisdicciones e las que procedió a asignar en exceso la base imponible: dichos fiscos extenderán documentos de crédito a su favor y a la orden de los fiscos acreedores. El fisco librador deberá satisfacer al o a los beneficiarios, a su presentación, los créditos respectivos;

- b) si el contribuyente no acciona dentro de los 10 días de notificado por el fisco acreedor, para repetir el tributo en las jurisdicciones e las que procedió a asignar en exceso la base imponible: deberá satisfacer su deuda al fisco acreedor dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo fijado. En tal caso, su derecho a gestionar la repetición ante las jurisdicciones en que correspondiera, quedará sujeto a las normas locales respectivas.

## 7. LA SANCIÓN DE LA RG CA 03/2007

La emisión por parte de la CA de una nueva resolución sobre el procedimiento para hacer operativo en PACM fue una instancia de mucha expectativa para los contribuyentes (también de los asesores tributarios) en atención a que a pesar del prolongado período transcurrido desde su entrada en vigencia, los Organismos de Convenio solo lo habían aplicado una sola vez.

La gran esperanza estaba dada porque se habilita en la norma a que también pueda ser el contribuyente quien pida la implementación de esta herramienta, ya que hasta ese momento solo podía iniciarse el procedimiento a pedido del fisco iniciador de la inspección.

Pero como contrapartida a la supuesta solución que hemos descripto, se puso como requisito previo una carga más para el contribuyente que terminó siendo infranqueable: el hecho de que se deba aportar al inicio del proceso prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los fiscos.

La conclusión, luego de transcurridos 11 años de vigencia, es que la Res. 03/2007 no cumplió con su principal objetivo que fue el de favorecer la aplicación de la herramienta, ya que en el lapso de su aplicación hubo un solo caso en el que se aplicó: “Honda Motor de Argentina SA” del año 2011<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> No se cumplieron los deseos del primer presidente de la Comisión Arbitral, Román G. Jáuregui quien expuso que: “frente a la imposibilidad de disponer en lo inmediato de un instrumento normativo más adecuado, la CA se dispuso avanzar a través de una resolución interpretativa consensuada satisfaciendo de este modo el requisito de la unanimidad, aunque con las limitaciones de no poder exceder el marco de la normativa interpretada con todos sus defectos y falencias pero mejorándola en lo posible en la función de la experiencia acumulada. Con este fin, la sub-comisión de normas se abocó al estudio de diferentes proyectos que tenían por objeto no solo facilitar a los fiscos las tramitaciones de estos casos, sino también dar una mayor participación al contribuyente, proponiendo un nuevo procedimiento para que los particulares interesados puedan promover la aplicación del PACM ya que una de las mayores dificultades que se observaba en su implementación era el hecho que el impulso estaba reservado al fisco que hubiera iniciado el procedimiento”, Jauregui, R. G., “Comisión Arbitral: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Régimen Municipal, Mediación y Arbitraje, Arbitraje Tributario”, Editorial La Ley, 2008

## **8. TOPICOS RELEVANTES DEL PROCEDIMIENTO VIGENTE PARA LA APLICACIÓN DEL PACM.**

Como dijimos, la sanción de la resolución general 03/2007 generó muchas expectativas porque su objetivo era muy ambicioso: generar un espacio para que sea la misma CA que reemplace la notificación del fisco actuante y así eludir su “oportuna inacción”<sup>7</sup>.

Los elementos caracterizantes de dicha norma son:

- I.-** La acción puede ser iniciada por el contribuyente que es objeto de un ajuste en el marco de una fiscalización;
- II.-** Dicho contribuyente sometido a un procedimiento de fiscalización y que pretenda la aplicación del Protocolo Adicional tiene la obligación de comunicarle tal circunstancia a la jurisdicción actuante y a las jurisdicciones que considere involucradas al momento de la contestación de la vista que prevén todos los códigos fiscales provinciales;
- III.-** Luego de transcurrido dicho momento y cuando sea pertinente presentación ante la Comisión Arbitral, el contribuyente debe acreditar la comunicación referida e identificar a los fiscos involucrados. Si dicha presentación sólo se refiere a la aplicación del Protocolo Adicional no será necesario que la resolución se halle firme.
- IV.-** La Comisión cursará las notificaciones a los demás Fiscos involucrados, los que, en caso de disconformidad, deben manifestarlo ante la Comisión Arbitral;
- V.-** El contribuyente no debe haber omitido Base imponible, ni haberse acogido a regímenes de regularización.
- VI.-** El contribuyente debe demostrar, al momento de la presentación ante la CA, que la atribución de los ingresos que está siendo cuestionada, estuvo motivada por la actuación de uno de los fiscos que lo indujo al error;

## **9. LA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL EN LOS DECISORIOS DE LA COMISIÓN ARBITRAL**

### **9.1 “Expte León Alperovich SACIFI”**

El primer caso de aplicación del PACM es el caso de “León Alperovich SACIFI”. No podemos identificarlo como un caso concreto porque no surge de las constancias obrantes que el mismo reuniera las formalidades procesales de estilo: no hay una provincia demandada, sino

---

<sup>7</sup> Jáuregui, ob.cit. pag. 72, “*En resumen, aun reconociendo que la RG 03/2007, pudiera exceder el ámbito de lo interpretativo, entendemos que por parte de los contribuyentes no hay interés y acción para objetarla y que las jurisdicciones no podrían desconocer su acto propio reforzado por la unanimidad multilateral*”

que la provincia de Tucumán se presenta ante la CA referenciando que podría estarse en presencia de un conflicto interjurisdiccional que haría aplicable el PACM.

En cualquier caso, de lo que sí estamos seguros es que representa el primer caso de aplicación del PACM. De todas formas esta afirmación es nuestra, ya que en los considerandos de la RG CA 03/2007, no se tiene en cuenta como que representa uno de los dos casos de aplicación del PACM desde 1981 a la fecha<sup>8</sup>.

Lo que sí corresponde destacar que precedente puede calificarse (sin dudar por cierto) como “sui generis” ya que la provincia de Tucumán se presenta ante la CA e indica que ha procedido a verificar que el fisco de Catamarca ha realizado una determinación impositiva al contribuyente “León Alperovich SACIFI” computando ingresos en forma directa a su jurisdicción (por ventas a clientes domiciliados en Catamarca) pero sin atribuir coeficiente de convenio.

A esta acusación, la provincia de Catamarca responde que no pudo determinar coeficiente debido a la reticencia del contribuyente a aportar la documentación requerida. Ante esta situación extraña (ya que la firma era contribuyente inscripto de Convenio Multilateral) las partes informan a la CA que decidieron realizar una fiscalización con el claro objetivo de determinar la verdadera situación fiscal de la empresa.

El otro aspecto novedoso del citado expediente es que en el mismo se indica, en forma expresa, que el Contribuyente solicita la intervención del fisco de Tucumán.

Los considerandos expresan que el fisco de Catamarca suspende las acciones judiciales de cobro en atención a esta nueva “fiscalización conjunta” para ajustar los créditos que pudieran surgir.

“...Que la Provincia de Tucumán solicita la intervención de la Comisión Arbitral ante la existencia de un conflicto interjurisdiccional que haría aplicable las disposiciones del Protocolo Adicional. Que la controversia se origina como consecuencia de una determinación impositiva que el fisco de la Provincia de Catamarca realizara al contribuyente LEON ALPEROVICH S.A.C.I.F.I., domiciliado en la Ciudad de Tucumán, quien ha solicitado al fisco de Tucumán su intervención, desde el momento que la determinación practicada ha computado como ingresos imposables los que presuntamente corresponden a ventas directas efectuadas a adquirentes domiciliados en la Provincia de Catamarca no atribuyendo base según el Convenio. Que la Jurisdicción de Catamarca ha manifestado que no se pudo determinar el coeficiente de Convenio en razón de que el contribuyente no aportó la documentación requerida. Que conforme los antecedentes notificados al fisco de la Provincia de Tucumán y los remitidos a esta

---

<sup>8</sup> Considerando Nro 2

Comisión por ambos fiscos, la Resolución Determinativa en instancia administrativa se halla firme. Que en reunión de Comisión Arbitral de fecha 27 de febrero de 2001, los representantes de ambos fiscos comparten la iniciativa de constatar en forma conjunta la real situación fiscal de la empresa LEÓN ALPEROVICH S.A.C.I.F.I. desde su sede en la Ciudad de Tucumán. Que asimismo el fisco de la Provincia de Catamarca se compromete a suspender las acciones administrativas y judiciales respecto al contribuyente en cuestión y coordinar con los funcionarios del fisco de Tucumán las acciones encaminadas a establecer en forma coordinada las diferencias de impuestos que pudieran corresponder y la manera de ajustar los créditos que pudieren surgir. Que los hechos señalados encuadran en las previsiones del Protocolo Adicional correspondiendo disponer su aplicabilidad.<sup>9</sup>

Transcurridos 12 meses la provincia de Catamarca se presenta ante la CA y comunica que:

“que se ha realizado la inspección conjunta y que si bien existían discrepancias respecto a algunas de las cuestiones planteadas, transcurrido el plazo fijado por la norma de la materia, la Provincia de Tucumán no se ha opuesto explícitamente.”.

Luego de ello la CA da por concluido el procedimiento e indica que las jurisdicciones deben proceder según el punto 5 del art. 1 de PA.<sup>10</sup>

El expediente finalizó con un pago de la provincia de Tucumán a Tesorería de la provincia de Catamarca. De esta forma hubo un reconocimiento expreso de que el contribuyente atribuyó ingresos en exceso a Tucumán y en defecto a Catamarca.

## **9.2. HONDA MOTOR DE ARGENTINA C/PCIA DE SANTA FE.<sup>11</sup>**

En el caso bajo estudio se trató la atribución de ingresos de la empresa HONDA MOTOR DE ARGENTINA quien entendía que debía atribuir a Buenos Aires las ventas realizadas a concesionarios de la provincia de santa fe, atento a que la entrega de la mercadería se produjo en la planta que la misma posee en territorio bonaerense. El caso trató de los períodos de 4/2006 a 11/2008.

Durante la tramitación del expediente en los organismos del CM, se probó que la provincia de Buenos Aires indujo a error a la compañía, ya que una oficina administrativa de

---

<sup>9</sup> Res. CA 03/2001

<sup>10</sup> Res. CA 7/2002

<sup>11</sup> Resolución CA 54/2011

ARBA emite un dictamen en el que se le indica a HONDA MOTOR que debe tribuir los ingresos al “lugar de entrega de la mercadería”<sup>12</sup>

Ello permite configurar todos los requisitos previstos por la norma reglamentaria emitida por la CA (art. 2 de la RG 03/2007) y por ello aportamos que por segunda vez las normas del protocolo adicional fueron aplicadas.

“Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, cabe destacar que la Resolución General N° 3/2007 establece en su artículo 2° (ORG N° 2/2010, artículo 33) que el accionante es quien al momento de presentarse ante la Comisión Arbitral debe acompañar la prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos, enumerando varios mecanismos en tal sentido y mas en general, cualquier acto administrativo emanado de los Fiscos involucrados que sienta criterio. Que Honda acompaña Informe 24-2008 (fs. 25/26) emitido por la Dirección de Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, que fuera fehacientemente notificada a la contribuyente el 16/07/2008, de donde surge que dicha Administración establece lo siguiente: “Por lo expuesto, se concluye que tratándose de operaciones entre presentes, corresponde atribuir los ingresos a que refiere el artículo 2° del Convenio Multilateral a la jurisdicción en la que se produce la entrega de la mercadería.” . Que asimismo, acompaña además copia de las notificaciones realizadas el 18/03/2010 a los fiscos involucrados, destacando que no existió omisión de ingreso del impuesto, por lo que se encuentran satisfechos los requisitos previstos en los artículos 34 y 35 del anexo de la Resolución General N° 2/2010 de la Comisión Arbitral en tal sentido. Que como surge de la cronología de fechas que obran en el citado Informe N° 24/2008 y los períodos fiscales o anticipos determinados sobre base cierta que comprende la determinación - 04/2006 a 11/2008-, se ha probado la inducción a error a que se refiere la Resolución General N° 3/2007 para los anticipos julio de 2008 a noviembre de 2008 inclusive, circunstancia que determina la procedencia de aplicación del Protocolo Adicional respecto de ellos.

En el marco del presente trabajo se hicieron consultas relativas al caso analizado, arrojando como conclusión que el procedimiento de entrega de los documentos de crédito no se produjo. En ausencia de éste mecanismo, la empresa debe cumplir todos los requisitos previstos por la norma local de la provincia de Buenos Aires sobre el instituto de la repetición.

---

<sup>12</sup> De fecha 16/07/2008, es el informe 24/2008, de la Dirección de Técnica Tributaria de la DGR de pcia de Buenos Aires.

## 10. LA OPINIÓN DE LA JUSTICIA

Hemos analizado y opinado sobre la poca aplicación, en términos prácticos, que tuvo la resolución 03/2007 en cuanto a poner en valor a un procedimiento novedoso como es el del PACM. Huelga decir que las normas reglamentarias sirvieron para interpretar y explicitar los procedimientos ante la CA, pero la justicia cuando tuvo la oportunidad de expedirse lo hizo de una forma diferente.

En los precedentes que analizamos<sup>13</sup> nuestro máximo tribunal de Justicia de la Nación otorgó un valor diferente a los requisitos de la resolución reglamentaria, al realizar una ponderación de: las normas del PACM, los derechos del contribuyente, la exigencia recaudatoria de los fiscos y el sentido y finalidad de las normas puestas en litigio.

### 10.1. LAS DIFERENTES INTERPRETACIONES DE LA SITUACIÓN FISCAL DE UN CONTRIBUYENTE EMPIEZAN LUEGO DE LA NOTIFICACIÓN DEL FISCO ACTUANTE, DE LA DETERMINACIÓN PRACTICADA, NO ANTES.

La Corte se propuso interpretar de forma cabal la disposición del art. 1 que indica: “surjan diferentes interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente”. Dijo que la provincia de Entre Ríos adujo que las diferentes interpretaciones deben darse entre los fiscos, y que por dicha razón no era aplicable el PACM en este caso porque la diferente interpretación se daba entre el fisco y Argencard SA.

De igual forma la CSJN entendió que si el fisco realizaba la comunicación prevista en el punto 2 del art. 1, el contribuyente aún cuando los demás fiscos hubiesen manifestado su oposición él no debería haber abonado en efectivo sino a través de los documentos de créditos.

De alguna forma la CSJN dio cabida a la postura del contribuyente que dijo que era absolutamente imposible que en el marco de una inspección de un fisco, se pueda producir la participación de un fisco “ajeno”.

Otra de las conclusiones centrales del fallo, es que la Corte afirmó que exigir al contribuyente la acreditación fehaciente de un criterio proveniente de un fisco ajeno que lo hubiera inducido a que pague en la forma en que lo hizo, significaría privarlo de toda facultad interpretativa del Convenio:

“En efecto, lo allí dispuesto permite extraer la conclusión de que la notificación que regula es la primera toma de conocimiento por parte del fisco ajeno al fiscalizador sobre las diferencias existentes, esto es sobre la diversa aplicación del convenio que ha realizado el fisco actuante.

Es precisamente la lógica interna del protocolo la que permite relevar al contribuyente de la necesidad de la acreditación fehaciente del diverso criterio de

---

<sup>13</sup> “Argencard SA c/ pcia de Entre Ríos – demanda de repetición” y “Argencard SA c/ pcia del Chubut – acción declarativa” ambas del 29/11/2011

un fisco ajeno al actuante, ya que en caso de que el ajeno responda a la notificación del actuante dando su conformidad al criterio expresado por este último, y que implica diferencias en la distribución de la base, la jurisdicción “acreedora” podrá cobrar recargos, multas e intereses al contribuyente, y de este modo penalizar su interpretación ahora errada (artículo 1º, punto 2). Por el contrario, cuando exista oposición del fisco ajeno al criterio del actuante, esto es cuando haya efectivamente diversas interpretaciones entre fiscos respecto de la situación fiscal de un contribuyente, los intereses no podrán ser aplicados a éste, habiéndose así cumplido con la finalidad del protocolo. En otras palabras, no se trata de que el contribuyente juegue un mayor o menor papel en el procedimiento, o que quede excluido en forma tajante por tratarse de un convenio entre fiscos. El protocolo genera el marco en el cual puede nacer una -10- diferencia interpretativa del convenio multilateral entre fiscos, en cuyo caso la cuestión debe ser dirimida por la Comisión Arbitral

“Una conclusión de esa índole importaría tanto como quitar sentido a la previsión contenida en el artículo 25 que le reconoce -inclusive- legitimación para interponer recursos de apelación ante la Comisión Plenaria contra decisiones de la Comisión Arbitral”.<sup>14</sup>

Lo que dijo la Corte (en apretada síntesis) es que el contribuyente no está obligado a adjuntar un acto administrativo de una jurisdicción ajena a la de la fiscalización como justificativa su accionar errado en la distribución de la materia imponible: ratifica que la justificación de la inducción a error no encuentra base en norma alguna del PACM.

“Adviértase asimismo que, siguiendo la línea interpretativa que propone la demandada, si fuera necesario que el contribuyente tuviera que actuar de acuerdo a un criterio de otro fisco, es decir tuviera que seguir la interpretación del convenio multilateral adoptada por una jurisdicción, y tuviera que dar cuenta de ella ante los estrados de otro fisco, ese proceder obtendría una entidad semejante a la que precisamente ha establecido el protocolo, y éste resultaría entonces superfluo. Como quedó expuesto, si ésta debiera ser la vía a seguir por parte del contribuyente, no tendría sentido que el protocolo prevea la posibilidad de que el fisco ajeno preste conformidad con la determinación tributaria del actuante. 6º) Que si en efecto, como la propia demandada afirma en la resolución 1377/04, el fisco actuante no exige que el ajeno intervenga en el proceso de fiscalización entre el primero y el contribuyente, y si se descarta —de acuerdo a lo considerado precedentemente— la exigencia de que aquél deba acreditar fehacientemente la

---

<sup>14</sup> “Argencard c/pcia de Entre Ríos, demanda de repetición, CSJN, 29/11/2011

existencia de otro criterio al de la jurisdicción fiscalizadora, cabe preguntarse cuándo y de qué modo es que pueden surgir interpretaciones divergentes entre dos fiscos, condición para la apertura del procedimiento en examen...”

Nuestro máximo tribunal expresó que la postura de Entre Ríos, invierte el mecanismo del PACM porque se advierte que una vez que emitió el acto administrativo que culmina el proceso determinativo, debe ser él mismo quien inste el proceso del PACM que le permitirá eventualmente recuperar la porción en menos (de parte de los demás fiscos en los que tiene actividad el contribuyente) que dice no haber recibido.

## **10.2 QUE SE ENTIENDE POR DETERMINACIÓN FIRME ?.**

Cuando la Corte se tuvo que expedir sobre qué se entiende por “determinación firme” (art. 1, punto 1 del PACM) fue contundente al afirmar:

“...Que frente al argumento de la demandada según el cual la actora pudo haber dejado firme la resolución determinativa para así obtener uno de los requisitos para la aplicación del protocolo, sin necesidad de apelar la cuestión hasta alcanzar el recurso jerárquico —para lo que debió pagar el monto discutido de acuerdo con el artículo 100, párrafo 1º, del Código Fiscal local—, cabe afirmar que la letra del PACM no autoriza a interpretar que la determinación firme (artículo 1º, punto 1, PACM) se refiera a un consentimiento y no, por el contrario, al agotamiento de la vía recursiva (como sucede in re). Por lo demás, en el caso concreto, cabe advertir que desde la resolución 59/03 de la Dirección General de Rentas, el fisco actuante negó la procedencia de la aplicación del protocolo (ver fs. 717 del expediente administrativo ya citado), temperamento que sostuvo hasta la resolución 1377/04. De tal manera, exigir al contribuyente que consintiera la decisión al respecto hubiera significado tanto como exigirle su renuncia a la aplicación de las previsiones contenidas en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.”<sup>15</sup>

**10.3 CONCLUSIÓN:** La conclusión de la CSJN es que la provincia de Entre Ríos incumplió con las prescripciones del Protocolo, y con la obligación asumida en el régimen de coparticipación federal de impuestos (ley 23.548, artículo 9º, inc. d), concluyendo que procedía el reclamo de repetición incoada por el importe pagado.

---

<sup>15</sup> Considerando 11

## 11. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS REGLAMENTARIAS DEL PACM.-

La Comisión Arbitral (cuando se encontraba vigente el esquema anterior de resolución reglamentaria del procedimiento del protocolo, Resolución General 19/83, y el actual también), tuvo muchos planteos para la aplicación del PACM, y en la mayoría de ellas consideró (luego del análisis de los casos) que no se encontraban cumplidos todos los pasos previstos en dichas normas. Huelga decir que no coincidimos con destacados doctrinarios que indican que a la CA “...no le han faltado oportunidad de aplicarlo, sino que en realidad decidieron no hacerlo...”.<sup>16</sup>

Más cercano en el tiempo citamos el caso del expte “Aliba c/ Río Negro”<sup>17</sup> en el que se encontraba presente uno de los requisitos más difíciles de cumplir ya que existía un dictamen técnico y un acto administrativo –determinación de oficio– del fisco de provincia de Buenos Aires, anterior a la determinación de oficio de la provincia de Río Negro. Fundado en ello, la empresa solicitaba la aplicación del Protocolo Adicional al momento de responder la vista, y también hizo lo propio con el fisco de la provincia de Buenos Aires.

Sobre este particular, aunque no por unanimidad, se entendió que la empresa incumplió con parte de las cuestiones formales en particular:

“.....con lo establecido en su artículo 1° de la RG 03/2007, ya que en oportunidad de contestar la vista de las actuaciones, si pretendía solicitar la aplicación del Protocolo Adicional, debió manifestar esa intención al fisco actuante y a los demás fiscos involucrados (definidos éstos por el artículo 8° de la R.G. 3/2007 como aquéllos en los que el contribuyente desarrolle actividad alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos”) y Aliba S.A. solo cumplió con la comunicación a los fiscos de la provincia de Buenos Aires y de la provincia de Río Negro, cuando se encuentra inscripta en 12 jurisdicciones, por lo que sostiene que existe un incumplimiento formal”.

Huelga decir que el argumento que subyace en la decisión mayoritaria, es que se privó a las demás jurisdicciones donde tiene actividad el contribuyente de manifestar su opinión a la determinación practicada por el fisco actuante.

El presente caso se encuentra en la instancia de discusión en la Comisión Plenaria, por lo que no consideramos como definitivo el decisorio de la CA.

---

<sup>16</sup> BULIT GOÑI, E. citado por Lorena Almada en “las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral”, 3eras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, PANEL III, pag. 181, Editorial ERREPAR)

<sup>17</sup> RG CA 63/2017

## **12. LO QUE LA PROFESIÓN SOLICITA EN REFERENCIA AL PACM.-**

Un año después de la sanción de la RG 03/2007, la profesión recomendó una modificación de dicha norma tomando en los siguientes criterios:

“1.1. La instancia del Protocolo Adicional debería habilitarse en todos los casos en que como consecuencia de una fiscalización, haya surgido la aplicación de un diferente criterio al utilizado por el contribuyente con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos. Además de requerir que los fiscos involucrados expresen conformidad y disconformidad con el criterio sostenido por la jurisdicción iniciadora de la verificación.”

1.2. permitir que durante el proceso el contribuyente tenga la posibilidad de agregar fundamentos y medios probatorios que sostengan su derecho, sin que resulte imprescindible probar que la aplicación del criterio utilizado resultó inducido fehacientemente por la jurisdicción que resultó beneficiaria del mismo”<sup>18</sup>

## **13.- UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LAS PROPUESTAS QUE LAS JURISDICCIONES REALIZARON SOBRE LA APLICACIÓN DEL P.A.C.M.**

Con base en los decisorios del máximo tribunal justicia y a la lógica de trabajo sobre mejora y adecuación permanente de la legislación vigente, se elevaron propuestas concretas para la operatividad del PACM. Las mismas fueron elaboradas por la Jurisdicciones de Buenos Aires, Tierra del Fuego y Chaco. También existen propuestas de funcionarios y ex funcionarios del organismo.

Haremos ahora un estudio pormenorizada de las mismas:

### **13.1 PROPUESTA DE PROVINCIA DE BUENOS AIRES<sup>19</sup>**

Es el propuesta más completa de todas ya que posee ejemplos prácticos y numéricos de los cambios propuestos, así como un cursograma o diagrama de flujos sobre un procedimiento que denomina “complementario del actual vigente u original” y realiza un diagnóstico de las acciones que se proponen para solucionar problemas (a los cuales identifica).

En lo atinente a las cuestiones sustanciales propone:

a) la creación de una “unidad ejecutora del protocolo adicional”, que dependiendo de la comisión arbitral tenga (entre sus funciones más relevantes) las de:

- 1) Conciliar las diferencias que surjan de las DDJJ presentadas así como las diferencias de recaudación entre las jurisdicciones intervinientes;
- 2) Relacionarse con las jurisdicciones intervinientes;

---

<sup>18</sup> XXXVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Cs. Es., Mar del Plata, 26, 27 y 28 de noviembre de 2008.

<sup>19</sup> El presente proyecto fue desarrollado por las Abogadas Daniela Cístola y Marisa Piergiacomini, los Contadores Roberto Freire y Raúl Fontan y el Lic. Luis Landoni.

3) En los casos que corresponda, emitir los certificados de crédito fiscal tendientes a compensar las diferencias surgidas en las divergencias de base imponible;

b) la creación de una cámara compensadora electrónica que se vincule con la unidad ejecutora del protocolo adicional y que tenga como función todo lo relativo a los fondos, pagos, y bases de datos.

c) propone y desarrolla 7 casos prácticos sobre:

c.1.- Diferente atribución de BI en jurisdicciones con distintas alícuotas;

c.2.- Diferente atribución de BI en jurisdicciones con idénticas alícuotas;

c.3.- Diferente atribución de BI y contribuyente exento en jurisdicción actuante;

c.4.- Diferente atribución de BI y contribuyente exento en otra jurisdicción;

c.5.- Diferente atribución de BI y saldo a favor en Pcia de Bs As por percepciones y retenciones;

c.6.- Diferente atribución de BI y moratoria en jurisdicción actuante;

c.7.- Diferente atribución de BI y moratoria en otra jurisdicción.

### **13.2 PROPUESTA DE PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO**

La jurisdicción más austral del territorio nacional expuso los siguientes elementos fundamentales con su consiguiente esquema práctico con el objetivo de modificar la norma vigente, a saber:

- 1.- El PACM no podrá iniciarse (en el marco de la RG 03/2007) de oficio, sino a solicitud de contribuyente;
- 2.- Establecer que continúe siendo obligatorio la comunicación al resto de las jurisdicciones de la iniciación de un proceso determinativo, sin introducir cambios a la resolución que lo establece, Nro. 61/95;
- 3.- Que en el caso de que el contribuyente decidiera accionar ante la CA, debe manifestarlo al fisco actuante y a los demás fiscos al momento de la contestación de la vista;
- 4.- El contribuyente, en oportunidad de accionar ante la CA en el marco del art. art 24, inc. b), debe acompañar la prueba documental que acredite la “base atribuida y el impuesto determinado” junto con un detalle del pago o determinación en exceso y/o defecto de la BI en cada jurisdicción, se encuentre inscripto o no en ellas;
- 5.- Una vez resuelta la cuestión de fondo en el ámbito de la CA o CP, el contribuyente debe notificar a la CA el momento en que en sede administrativa quede firme la determinación practicada. Con posterioridad la CA notificará a los fiscos

involucrados a efectos de que procedan en un todo de acuerdo con lo que estipula el art. 2 del PACM.

6.- Introduce como una situación que debe aceptarse, la de una fiscalización que contenga:

6.1. Ajuste de los coeficientes de distribución de BI por diferentes criterios de atribución de ingresos y gastos, y;

6.2. Omisión de base imponible en todos o alguno de los períodos involucrados.

Para este último supuesto de fiscalización, la aplicación del PACM continuará por el primero de los casos mientras que por la segunda de las situaciones se continuará con el procedimiento determinado establecido en cada jurisdicción;

### **13.3 PROPUESTA DE PROVINCIA DE CHACO**

La propuesta realizada por de la provincia del noroeste argentino tiene como sello distintivo, el siguiente esquema: luego de la determinación quedó firme por haber sido resuelta en el caso concreto por los organismos del CM, y el contribuyente manifiesta su voluntad de no continuar en instancias de revisión jurisdiccional, la CA cursará las notificaciones conforme lo prevé el art. 1 del PACM a los demás fiscos involucrados a los efectos de manifestar su conformidad o disconformidad.

De dicha propuesta también surge que dicha notificación busca la conformación de una comisión entre dichas jurisdicciones a los efectos de elaborar una planilla con la determinación de los coeficientes unificados que surgen de la resolución definitiva de los organismos CM: se va adecuar el impuesto que a cada uno le corresponda.

La comisión deberá velar por el estricto cumplimiento en la aplicación de intereses, recargos y multas, así como de elaborar un instrumento legal (resolución) que sirva de base para emitir los documentos de créditos necesarios (en el plazo de 10 días) ya sea para la orden del contribuyente, o bien, de los fiscos acreedores.

### **13.4 PROPUESTA DE ROBERTO GIL Y FERNANDO BIALE**

La propuesta del ex presidente y del actual Secretario de la CA, Roberto Gil y Fernando Biale respectivamente, tiene como valor destacado que contiene el desarrollo argumental de algunas premisas que considera fundamental para avanzar sobre los temas de fondo, o sea como aplicar en forma segura y permanente el PACM.

Las cuestiones que consideramos como “desarrollos previos” y que están incluidas, son las siguientes:

1.- desarrolla la falta de lógica en el argumento de que el PACM solo puede ser aplicado cuando el fisco determinante haya notificado a los demás fiscos (cuando el caso concreto no se haya tramitado ante los organismos del CM) y no así

cuando esa resolución determinativa haya sido recurrida por el contribuyente a la CM;

2.- desestima que la decisión de los organismos del CM puedan recurrirse por alguno de los fiscos involucrados, atento a que la decisión de dichos organismos es definitiva y prima sobre aquella que puedan adoptar los fiscos en sede local.

Por lo que se expone en la propuesta se prevé el esquema siguiente:

- a) Debido a que las resoluciones de la CA son comunicadas a todos los fiscos éstos pueden recurrirlas a la CP, por lo que la resolución de ésta última es la oportunidad para aplicar el PACM según lo establece el punto 5 del art. 1;
- b) De lo antedicho se deriva que no sería obligatorio que las jurisdicciones pongan en conocimiento de los demás fiscos su determinación porque la finalidad de dicha comunicación ya fue satisfecha, ya que las normas del CM tienen primacía sobre las normas locales;
- c) En todo el desarrollo argumental se otorga importancia fundamental al hecho de que por la estructura organizativa y recursiva del organismo es posible que cualquier fisco se convierta en parte de la litis por aplicación supletoria del CPCyCN con la posibilidad de recurrir ante a CP, de la cual forma parte en forma obligada.

La conclusión del análisis sustancial de la propuesta que analizamos es que el PACM debe ser aplicado siempre que existan distintos criterios interpretativos sobre la aplicación del CM: sea entre los contribuyentes y fisco o bien entre los mismos fiscos.

De igual forma procede el mismo, luego de que el caso concreto se haya tramitado ante los organismos del CM en cualquiera de las 2 posibilidades:

- que el contribuyente acuda a la CA luego de la emisión de un acto administrativo por parte del fisco verificador, y;
- que luego de una determinativa, un fisco se presente disconforme ante la CA, luego de la notificación del art. 1, punto 1 del PACM;

De igual forma esta propuesta refiere que los documentos de crédito a los que se refiere el PACM son cheques, y sugiere la conformación de una estructura (sin indicar si forma parte de la misma Comisión que revisa las diferencias de coeficientes).

En lo estrictamente normativo propone el dictado de una nueva reglamentación con los siguientes elementos:

- a) La norma debe explicar que luego que la determinativa hubiese quedado firme en sede administrativa, el fisco actuante notificará a las restantes jurisdicciones involucradas en el plazo previsto en el punto 1, del art. 1. En caso de

conformidad o falta de respuesta, el fisco actuante liquidará el tributo del contribuyente en función de las diferencias de Coeficiente;

- b) Si alguno de los fiscos manifiesta su disconformidad en el plazo legal de 30 días, se configura un nuevo caso concreto;
- c) Que si el caso se tramitó ante los organismos del CM, una vez dictada la resolución que pone fin a la causa, las jurisdicciones acreedoras liquidarán el tributo de acuerdo a las diferencias de base imponible;
- d) Que para un cabal cumplimiento de lo estipulado en el segundo párrafo del punto 5- (art. 1) se prevé la creación de una comisión que revise las diferencias porcentuales que surjan como consecuencia de la redistribución de base imponible entre las jurisdicciones en las que pagó en exceso;

### **13.5.- PROPUESTA DE ROBERTO GIL**

De igual forma, el ex presidente de la CA presentó en su momento, otro proyecto que contiene tópicos absolutamente técnicos que vale la pena mencionar, y que toma como elemento central el formulario CM05.

El mismo parte de la premisa de que los contribuyentes deben modificar el CM05 apenas son notificados por el fisco actuante de una determinación de oficio con la cual se encuentren de acuerdo.

En ese supuesto, y previamente a modificar los coeficientes en forma retroactiva, el contribuyente debe comunicar a todos los fiscos involucrados y a la CA, acompañando copia de la de la Determinación y un proyecto de nuevo CM05 para la aceptación de los mismos en los términos del art. 1, punto 2) del PACM.

Aceptado el nuevo CM05 por alguno de los procedimientos, el contribuyente presenta las DDJJ rectificando los saldos ingresados e incorporando como saldo a favor los pagos en exceso, cancelando las diferencias

Para el supuesto de que el contribuyente no esté de acuerdo con la determinación, acciona ante la CA y en el marco del PACM, aporta el CM05 de acuerdo a lo pretendido por fisco actuante. De esta forma en caso de que la CA convalide (parcial o totalmente) la determinación, allí nomás convalida también el nuevo CM05.

Con este mecanismo, podrían solucionarse (según el autor del trabajo) las dificultades que se plantean para resolver la acción de repetición prevista en el art. 2 del PACM. En los dos casos previstos se reconoce un crédito a descontar contra futuras obligaciones fiscales.

#### **14. LAS ESTRATEGIAS JUDICIALES QUE SON UTILIZADAS POR LO CONTRIBUYENTES PARA LOGRAR LA APLICACIÓN DEL PACM.**

Las estrategias judiciales que los profesionales consideraron las más adecuadas para hacer frente al trabajo profesional de defensa de los intereses de sus clientes ante una posible reticencia de los fiscos a aplicar el PACM por una cuestión de pérdida de recaudación, son entre otras:<sup>20</sup>

**1.- Medida cautelar preventiva:** la misma puede interponerse en el momento en que se verifica la inobservancia por parte de la jurisdicción actuante de la notificación a los demás fiscos sobre el resultado de la misma. Su objeto será lograr la suspensión de la obligación de pago hasta tanto la jurisdicción que llevó adelante la fiscalización active el PACM. De esta forma se logra la evitación de la ejecución del acto administrativo que provocará un daño cierto y concreto;

**2.- La medida cautelar cuando el PACM lo solicite el contribuyente:** en este caso los autores citados comentan que luego de notificada la vista al contribuyente puede interponer este remedio procesal con el claro objetivo de paralizar la ejecución de la misma hasta tanto se haga operativo el mismo.

Solo refieren como obligatorio en esa instancia el de aportar los mismos requisitos exigidos por las normas, a saber: justificar que no existe omisión de Base imponible, que existen interpretaciones divergentes, que no se acogió a moratoria alguna. El objetivo de la misma será idéntico a la del punto 1.-

**3.- Demanda contenciosa por el accionar del fisco que no comunica su determinación:** El planteo jurídico (sobre todo para el ámbito de CABA que tienen normativa específica como ser el art. 7 del Dec. 1510/97) indicaría que atento a que dicho incumplimiento violenta normativa específica sobre procedimiento, ya que si sucede la inobservancia de la mencionada comunicación el acto administrativo adolecerá de uno de los requisitos esenciales para su nacimiento. Dicha inobservancia convierte al acto en nulo de nulidad absoluta e insanable y que en consecuencia no podrán ser reparados

**4.- Demanda Contenciosa cuando el protocolo sea solicitado por el contribuyente y sin revisión de la cuestión de fondo en forma concomitante:** En atención a que el actual art. 49 del TO previsto por la RG 01/2018 prevé que la firmeza a la cual se refiere es la que sucede en la etapa administrativa, el contribuyente luego de notificado del acto administrativo que determina de oficio el impuesto tiene que llevar a la CA el caso concreto (solamente sobre la aplicación del PACM) y además intentar revocar el acto emitido utilizando los medios previstos en la norma local.

---

<sup>20</sup> Tomado en sus aspectos centrales y fundamentales de CONDORELLI, E. y CARANTA, M., "Requisitos para lograr la aplicación del Protocolo Adicional mediante las estrategias judiciales adecuadas", Diario "El Cronista Comercial", lunes 14 de febrero de 2011

Destacamos que no se podría discutir sobre la cuestión de fondo ante los organismos del CM, en atención a que la resolución recaída sobre los mismos es obligatoria para las partes, tal lo prescripto por el art. 21, inc. B)

Una vez agotada la vía recursiva local y no habiendo logrado que en sede administrativa se haya logrado la procedencia del mismo, se acude al contencioso para revisar la interpretación del fisco a las normas del CM.

5.- Excepción de inhabilidad de Título al momento del apremio.- en esta caso los contribuyentes plantean que se incumplió un paso procesal esencial ante la ausencia de la notificación a las partes e indicando que ello impide conocer la verdad jurídica objetiva, por lo que procede a plantear la inhabilidad de título por inexigibilidad de la deuda.

El único escollo en ésta estrategia es que la mayoría de los Código fiscales incorpora la excepción bajo la siguiente fórmula: “inhabilidad de título por sus formas extrínsecas únicamente”.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> En código fiscal de Santiago del Estero es el Art. 135, en Código Fiscal de Tucumán es el Art. 176, en el Código Fiscal de Catamarca, es el Art. 123, entre otros.

## 15. CONCLUSIONES

El PACM tuvo como punto de partida la búsqueda de una actuación común de los fiscos (luego de sancionado el CM del 77'), sin la participación del contribuyente y para proteger a aquel que actúa de buena fe. El razonamiento central fue que la atribución de ingresos se refiere a un mismo tributo, siendo que dichos importes son repartidos en función de parámetros que delimitan la actividad desplegada por el mismo en cada jurisdicción.

Para la profesión contable hacer aplicable el PACM representa un desafío permanente, desde los dos aspectos del ejercicio profesional: la consultoría tributaria y el contencioso tributario.

El camino iniciado por las jurisdicciones de proponer cambios normativos para aumentar los casos de operatividad, es una respuesta que surge de la responsabilidad de la administración frente a los nuevos desafíos que representan: las herramientas que utilizan los contribuyentes en búsqueda de proteger sus derechos, las sentencias de la justicia y las propias decisiones de los organismos jurisdiccionales como la CA.

El reto más relevante de cara a una modificación de normas que haga más efectiva la aplicación del PACM, es el que representa los profundos cambios en recursos humanos (las provincias denominadas “chicas” mucho más que aquellas denominadas “grandes”) que deben hacer las administraciones tributarias para atender y estudiar las fiscalizaciones de todas las demás provincias y concluir en si deben conformar, o no, la determinación practicada, dentro del plazo exigido por la norma.

## 16. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

1. **BULIT GOÑI**, E. G., “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Editorial Depalma. Buenos Aires, 2ª edición de agosto de 1997. 2. Convenio Multilateral. Ed. Depalma. Bs.As., diciembre de 1992.
2. **MATICH, C. y ALMADA L.**, “La inaplicabilidad del PACM a los Municipios”, página web “Almada y Asociados” consultores Tributarios.
3. **MARUCCIO**, S., “La revisión judicial de las decisiones de los organismos de aplicación del CM impulsadas a instancias de los fiscos adherentes”, 3eras. Jornadas de Derecho Tributario provincial y municipal, Panel II, Editorial Errepar, pág. 173.
4. **BULIT GOÑI**, E. G. (coordinador), “Derecho Tributario Provincial y Municipal” (obra colectiva), editorial Ad Hoc, Bs.As., setiembre 2002,
5. **URRESTI**, E. J. (coordinador) “Derecho Tributario provincial y municipal” (segunda parte), editorial Ad-Hoc, Bs.As., 2007,
6. “XL JORNADAS TRIBUTARIAS COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS” - NOVIEMBRE 2010, INFORME FINAL DE RELATORIA, COMISIÓN N° 2, Directivas del Relator, CP Ricardo Miguel Chicolino, punto II.1.2. Protocolo Adicional.
7. **CONDORELLI**, E. y **CARANTA**, M., “Requisitos para lograr la aplicación del Protocolo Adicional mediante las estrategias judiciales adecuadas”, Diario “El Cronista Comercial”, lunes 14 de febrero de 2011.
8. **CORONELLO**, S. E., “La revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales previstos por la normativa intrafederal a la luz del principio constitucional de tutela efectiva”, 3eras. Jornadas de Derecho Tributario provincial y municipal, Panel II, Editorial Errepar, pág. 213.
9. **ALMADA**, L. M., “Las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral”, 3eras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Panel II, Editorial ERREPAR, Pág. 181.
10. **DÍAZ YOCCA**, P. L., “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Editorial Lucrecia, quinta edición, segunda reimpresión, año 2016.
11. **JAUREGUI**, R. G., “Comisión Arbitral: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Régimen Municipal, Mediación y Arbitraje, Arbitraje Tributario”, Editorial La Ley, 2008.
12. **ALMADA**, L. “Las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral”, PANEL II, 3eras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, pág. 181, Editorial ERREPAR)



**DESAFIOS DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONOMICAS EN EL AREA  
TRIBUTARIA EN LA CUARTA REVOLUCIÓN INDUSTRIAL**

**AREA: TRIBUTARIA**

**TEMA:** Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización.

*Este trabajo pertenece a un Joven Profesional, se presenta para ser evaluado como trabajo del Congreso, se presenta para competir por el premio Joven Profesional y se presenta para ambas categorías*

AUTOR: DR. FERNANDO MARTIN MARSICANO  
DOMICILIO: URDINARRAIN N°33 – CONCORDIA – ENTRE RIOS  
TELEFONO: (0345)154104170  
CORREO ELECTRONICO: fernandomarsicano@gmail.com  
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE ENTRE RIOS

**DESAFIOS DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONOMICAS EN EL AREA  
TRIBUTARIA EN LA CUARTA REVOLUCIÓN INDUSTRIAL**

**AREA: TRIBUTARIA**

**TEMA:** Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización.

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS**

**SAN JUAN - 27 y 28 SEPTIEMBRE DE 2018**

## **INDICE**

<b>1.PALABRAS CLAVES</b>	<b>4</b>
<b>2.RESUMEN</b>	<b>5</b>
<b>3.DESARROLLO DE PONENCIA</b>	<b>6</b>
<b>4.CONCLUSION</b>	<b>10</b>
<b>5.BIBLIOGRAFIA</b>	<b>11</b>

## **PALABRAS CLAVES**

ASESORAMIENTO, AVANCES, BABYBOOMERS, BIG DATA, BINOMIO IDEAL, CAPACITACION, CENTENNIALS, CLIENTES, FUTURO, GENERACIONES, MILLENNIALS, PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS, REVOLUCION INDUSTRIAL 4.0, TECNOLOGIA, TRIBUTOS.

## **RESUMEN**

El país y el mundo atraviesa la revolución industrial 4.0 de la mano grandes cambios tecnológicos y del big data sumado a un importante cambio generacional de los babyboomers a los centennials la profesión de ciencias económicas no puede ignorar estos procesos, sobre todo en el área tributaria.

El futuro promete grandes cambios a los cuales deberán adaptarse los profesionales para evitar la extinción de la profesión misma como tal, requiriendo alta capacitación, flexibilidad, y vinculación con otros profesionales.

## DESARROLLO DE PONENCIA

La cuarta revolución industrial ha iniciado, caracterizándose por el arribo de *Smartphones*, tabletas y computación móvil en general, así como la aparición de las famosas redes sociales (Facebook, Instagram, Twitter, youtube, etc) y los avances de las tecnologías disruptivas, también llamadas exponenciales, como son: digital, robótica, inteligencia artificial, Impresión 3D, Internet de cosas, sensores, biología sintética, nanotecnología, entre otras. Esta última revolución fortalece en gran proporción a la economía del conocimiento por su intensidad y velocidad en la aplicación de este recurso para la creación de valor, riqueza y ventajas competitivas. Las transformaciones y los cambios producidos en la Cuarta Revolución Industrial son diferentes en intensidad, velocidad y alcance, con respecto a las anteriores revoluciones y con un rasgo distintivo, siempre enfocándose en el cliente o usuario para proporcionarle un valor superior.

Según un estudio de The Economist comisionado por Facebook y presentado en el último Congreso Mundial de Móviles, la Argentina se encuentra en el puesto 29 de 86 países evaluados de Latinoamérica, el mejor posicionado es Chile en el 8º Lugar. Para realizar el informe, se tuvieron en cuenta cuatro aspectos: la disponibilidad, relevancia (el tipo de contenido de la web), y capacidad de acceso a la red.

Ante este futuro que depara la revolución 4.0, el Contador Público debe preguntarse: ¿Hacia dónde vamos? ¿Qué impacto tendrán las nuevas tecnologías en las organizaciones, en la profesión y en la tributación? ¿Cómo será el futuro del profesional en ciencias económicas?

A partir de la nueva revolución industrial la profesión deberá responder a las nuevas necesidades de las empresas, que por exigencia de los tiempos que se viven, cada vez tendrán que ser más tecnológicas, más veloces en sus operaciones y en su capacidad de respuesta, más competitivas y efectivas, en el escenario económico, para crear valor.

En el proceso de transformación requerido para la cuarta revolución industrial, las organizaciones tendrán que enfocarse en seis aspectos básicos:

- La forma de dirigirse y de tratar al cliente.
- La forma y estrategias para competir.
- El tratamiento de datos e información (*big data*).
- El desarrollo del capital humano.
- La aplicación de las tecnologías en productos, servicios, procesos y modelos de negocios.
- La creación de valor.

Estos son aspectos que dan como resultado la reinención o transformación radical de las empresas, organizaciones y negocios.

En consecuencia, si las empresas se transforman, la profesión deberá transformarse en tiempos de alta turbulencia, con una mirada puesta hacia el futuro.

Como contadores no estamos ajenos a los avances de la tecnología, no es casualidad que funcionarios de los organismos tributarios vengan de carreras de sistemas, no es casualidad que el actual Administrador de la AFIP sea un egresado del Instituto Tecnológico de Buenos Aires, las administradoras tributarias sin duda van en busca de la mejora constante de la eficiencia en la recaudación y el control tributario.

En otros países se habla de una Administración o agencia 4.0, donde el big data reastraerá las cadenas societarias de participación de los contribuyentes, identificación de empresas fantasmas, operaciones vinculadas, activos en el exterior, etc. Argentina lentamente no es ajeno a eso, hasta aquí se han implementado innovaciones como factura electrónica, controladores fiscales de nueva generación, Iva web, domicilio fiscal electrónico, Ganancias y Bienes personales web, Monotributo provincial y promete a futuro Libros de IVA y de sueldos on line, Liquidación de IVA y Ganancias proforma.

Con los cambios tecnológicos vienen los cambios en el ser humano, actualmente nos encontramos en la transición de generaciones, compartimos clientes babyboomers (50 a 65 años), generación X (40 a 49 años), Y o Millennials (20 a 39 años) y la nueva generación Z o Centennials (entre 0 a 19 años), esta última caracterizada por ser nativos digitales, nacieron con smartphones y tablets. Teniendo en cuenta la pirámide poblacional estimada para Argentina en 2018, podemos establecer que hacia el año 2050 casi la totalidad de los contribuyentes/clientes serán nativos digitales.

Por todo lo dicho, la profesión lentamente está cambiando y al parecer debemos preparados en los próximos años para dejar de ser simples tenedores de libros y liquidadores de impuestos y pasar a dedicarnos a la tarea de asesoramiento, de planificación fiscal y de contencioso tributario lo cual implica capacitarnos mucho más, conocer aun más, relacionarnos con otros profesionales y otras disciplinas y por sobre todas las cosas a tener otra calidad de cliente. Actualmente se pueden observar los dos extremos de clientes, el babyboomer nacido en los 50, 60 y 70 que acuden a las oficinas, acerca la documentación desea pagar en efectivo, confía cuando tienen el comprobante de pago en su poder en contra posición a los nativos digitales nacidos en el 2000 que envían los

comprobantes por archivos compartidos en la nube, desea se le informe los vencimientos por whatsapp y paga desde su cuenta bancaria sentado en su casa.

Asimismo en algunos casos podrá ocurrir que ya no conozcamos la cara del cliente, como asesor seguros además de contador publico, puedo dar fe que en esa profesión ya está ocurriendo, el cliente por mail o whatsapp envía los datos, cotiza, se emite la póliza y paga por debito automático, tal vez algún día nos crucemos en el supermercado y no sepamos que él es mi cliente. Esto implicará que deberemos ser nosotros los que motivemos al cliente o al contribuyente hacia nuestras oficinas o nosotros salir del escritorio y visitarlos.

Los clientes comenzaran a ser más demandantes e implicará conocerlos más e involucrarnos con sus problemas y necesidades. En 2016 la Fundación Observatorio Pyme realizo un relevamiento entre pequeñas y medianas empresas industriales (pymi) y de servicios y software (ssi) el cual revela que hay varios servicios no cubiertos por los profesionales de ciencias económicas, pero que a los empresarios les gustaría recibirlos. De mayor a menor se encuentra: asesoramiento en mejora de procedimientos (23% de las pymi, 15% las ssi); asesoramiento en gestión empresarial (23% las pymi, 18% las ssi); asesoramiento financiero (13% las pymi, 21% las ssi).

Una cuestión no menor, es el gran volumen de datos e información que se produce en el mundo, en todos los ámbitos, permitiendo a cualquier persona conectada googlear cualquier tema e investigar y aprender, por lo tanto como se dijo anteriormente debemos capacitarnos más y aun así debemos asumir que el cliente, de algún tema conozca más que nosotros. Los hombres de la alta dirección siempre estarán requiriendo información sobre todo de aquellos sucesos o factores críticos que condicionen el éxito de sus empresas. Para responder a estas necesidades informativas, el contador podría diseñar y desarrollar esquemas que proporcionen inteligencia —más que información tradicional— a los gerentes, sobre factores condicionantes, como serían: niveles de competitividad, cumplimiento de la responsabilidad social, avances en materia de innovación, desarrollo de competencias y habilidades del capital humano relacionadas con el negocio, avances tecnológicos y aplicación de productos y servicios, creación de valor y ventajas competitivas de la empresa.

En materia tributaria a nivel mundial el escenario que pareciera ser el más probable y posible es el llamado BINOMIO IDEAL contando con sistemas impositivos que tiendan a simplificarse al máximo con la más sofisticada tecnología de punta, con la capacidad de integrar y monitorear a tiempo real las transacciones a escala local, provincial, nacional y mundial. Se

tendría el uso generalizado de *Big Data* y analítica, inteligencia artificial, aprendizaje de máquinas y otras tecnologías, para examinar y analizar los grandes volúmenes de datos resultantes para extraer inteligencia, significados y hacer análisis predictivo, con lo que se podría dar un seguimiento de ellos, de su comportamiento, de sus operaciones e inclusive, de sus intenciones en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, casi a tiempo real.

## **CONCLUSION**

En la perspectiva futura comentada, con seguridad, habrá un abanico amplio de oportunidades para que el la profesión genere servicios congruentes con las necesidades vitales de los clientes y con las realidades de la cuarta revolución industrial. No hay que dudar que llegará el momento en que necesitemos asesores digitales con inteligencia artificial. Pero dependerá pura y exclusivamente de nosotros, profesionales, que no muera nuestra actividad y brindar un servicio renovado. Debemos capacitarnos en nuestra y en otras disciplinas, ir nosotros al cliente a brindar asesoramiento y capacitación, y aprender a cómo comunicarnos con las distintas generaciones.

El Contador Público deberá complementarse en aquellas áreas y conocimientos requeridos para convertirse en ese tipo de consultor confiable que necesita la inmensa mayoría de las empresas.

Es ahí donde la Contaduría Pública organizada debe actuar para contribuir en esas áreas, particularmente en el conocimiento de las nuevas tecnologías, no para que el Contador Público se haga especialista en cada una de ellas, sino para conocer su propósito, alcance y aplicaciones prácticas. Asimismo, debe mantenerse informado sobre los enfoques y cambios en las prácticas gerenciales, en recursos humanos y de negocios en general.

El reto es mantenernos en las entrañas de las organizaciones y generar puntos de encuentro con el cliente. Los clientes de las nuevas generaciones serán más volátiles por lo que deberemos generar valor agregado.

Para finalizar me gustaría recordar una frase de Peter Drucker “Tiempo de turbulencia es también de grandes oportunidades para aquellos que entienden, aceptan y explotan las nuevas realidades. Es sobre todo un tiempo e oportunidad para alcanzar el liderazgo”.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Contadores con nuevas demandas, Revista Pymes, Grupo Clarin, Abril 2016
- Formando Contadores para la profesión del futuro, Revista “Contaduría Publica”, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Enero 2015
- Revolución Industrial 4.0 el futuro es ahora, Revista “Contaduría Pública”, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Mayo 2017
- El futuro en manos de la nueva juventud millennial y centennial, Infobae, Agosto 2017
- Pirámide Demográfica Argentina estimada 2018: [html://www.populationpyramid.net](http://www.populationpyramid.net)
- Los argentinos, entre los más conectados: el 68% está online, Diario Perfil, Junio 2017
- La Argentina, entre los países con peor calidad de conexión a internet, Infobae, Febrero 2018
- ¿Estás Preparado? Competitividad basada en tecnologías sin límites – Revolución Industrial 4.0, Revista Contaduría Publica, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017



## **“DOMICILIO FISCAL ELECTRONICO, SU IMPLEMENTACION E INCONVENIENTES A NIVEL NACIONAL”**

**AREA: TRIBUTARIA**

**TEMA:** Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización.

*Este trabajo pertenece a un Joven Profesional, se presenta para ser evaluado como trabajo del Congreso, se presenta para competir por el premio Joven Profesional y se presenta para ambas categorías*

**AUTOR: DR. FERNANDO MARTIN MARSICANO**

**DOMICILIO: URDINARRAIN N°33 – CONCORDIA – ENTRE RIOS**

**TELEFONO: (0345)154104170**

**CORREO ELECTRONICO: fernandomarsicano@gmail.com**

**CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE ENTRE RIOS**

**“DOMICILIO FISCAL ELECTRONICO, SU IMPLEMENTACION E  
INCONVENIENTES A NIVEL NACIONAL”**

**AREA: TRIBUTARIA**

**TEMA:** Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización.

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS**

**SAN JUAN - 27 y 28 SEPTIEMBRE DE 2018**

## **INDICE**

<b>1.INTRODUCCION</b>	<b>4</b>
<b>2.METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN</b>	<b>5</b>
<b>3.OBJETIVOS DEL TRABAJO</b>	<b>6</b>
<b>4.DESARROLLO</b>	<b>7</b>
<b>4.1 DOMICILIO FISCAL ELECTRONICO. CONCEPTO</b>	<b>7</b>
<b>4.2 ¿QUÉ EFECTOS PRODUCE EL DOMICILIO FISCAL ELECTRÓNICO A LOS EFECTOS DE LA NOTIFICACIÓN?</b>	<b>7</b>
<b>4.3 DOMICILIO FISCAL ELECTRÓNICO: ¿UNA DE LAS FORMAS DE NOTIFICACIÓN O LA PRIMERA?</b>	<b>8</b>
<b>4.4 ¿CÓMO SE CONSTITUYE EL DOMICILIO FISCAL ELECTRÓNICO?</b>	<b>9</b>
<b>4.5PERFECCIONAMIENTO</b>	<b>11</b>
<b>4.6 La práctica: sus inconvenientes</b>	<b>12</b>
<b>4.7 Abusos de la herramienta informática</b>	<b>13</b>
<b>5 CONCLUSION</b>	<b>16</b>
<b>6 BIBLIOGRAFIA</b>	<b>17</b>

## **1. INTRODUCCION**

Vivimos en nuevos tiempos donde la tecnología introduce cambios que son buenos pero de vez en cuando se deben analizar sus implicancias en materia tributaria.

En los últimos años se ha implementado un nuevo medio de comunicación entre los organismos recaudadores y el contribuyente, como lo es el “Domicilio Fiscal Electrónico”.

Este trabajo tiene como propósito describir los avances en la materia, su implementación hasta el momento y comentar algunos inconvenientes que se han detectado en la práctica, advirtiendo aquellos que se pueden mejorar.

## **2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

La siguiente investigación se basó en una etapa exploratoria procurando obtener elementos de juicio que permitan comprender el la nueva herramienta llamada “Domicilio Fiscal Electrónico” como un nuevo medio de notificación, realizando búsqueda de leyes, decretos y resoluciones vigentes a nivel nacional sobre el tema estudiado, complementado con información de organismos públicos y trabajos de profesionales.

En el desarrollo de la investigación se realizó un análisis descriptivo del Domicilio Fiscal Electrónico su diseño e implementación estudiando particularmente sus debilidades e inconvenientes.

### **3. OBJETIVOS DEL TRABAJO**

En este trabajo se pretende conocer y evaluar la normativa e implementación del Domicilio Fiscal Electrónico a nivel nacional y detectar sus debilidades e ineficiencias.

A partir de este objetivo general se desprenden los siguientes objetivos específicos:

- Describir de qué se trata el llamado Domicilio Fiscal Electrónico como un nuevo medio de notificación a nivel Nacional
- Conocer los beneficios e inconvenientes que presenta el domicilio fiscal electrónico.
- Analizar las implicancias y particularidades que existen según las normativas nacionales.
- Investigar si puede generar problemas y perjuicios al asesor impositivo.

## **4.DESARROLLO**

### **4.1 Domicilio Fiscal Electrónico. Concepto**

Para iniciar este trabajo consideramos necesario establecer el concepto de Domicilio Fiscal Electrónico, como uno de los objetivos de este trabajo es analizar las disposiciones a nivel nacional ya que el tema se encuentra en auge por su implementación y debate en la nación y por parte de las administradoras tributarias provinciales.

Según la Ley 11683 de Procedimiento Fiscal se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación; ese domicilio será obligatorio

Es importante destacar es que en su definición solo habla de un “sitio informático seguro, personalizado, válido”, lo cual, por medio de la evidencia práctica, ello se traduce en un “correo electrónico seguro, personalizado y registrado por el contribuyente y posible de validar por medio de alguna forma electrónica”.

### **4.2;Qué efectos produce el domicilio fiscal electrónico a los efectos de la notificación?**

Para responder este interrogante la Ley 11683 establece que “producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen”.

Esto quiere decir que la Administración Federal de Ingresos Públicos ya no enviará más notificaciones por medio de correo postal, sino que usaran el Domicilio Fiscal electrónico y todas las notificaciones allí recibidas serán validas y plenamente eficaces.

En el domicilio fiscal electrónico se notificarán las liquidaciones administrativas de impuestos, citaciones, notificaciones, emplazamientos e intimaciones por falta de presentación de declaraciones juradas y/o de pago y demás actos emitidos con firma facsimilar y toda otra citación, notificación, emplazamiento o intimación emitidas por la AFIP vinculadas con los servicios web a los que hubiere adherido el contribuyente y/o responsable.

¿Y el domicilio Fiscal? En palabras del doctrinario Cr. Humberto Diez en unas de sus últimas charlas de Actualidad tributaria comentó que se espera que ambos convivan por algunos años, pero es inevitable que en el futuro el domicilio fiscal electrónico reemplace al fiscal tradicional.

#### **4.3 Domicilio Fiscal Electrónico: ¿Una de las formas de Notificación o la primera?**

Como veremos a continuación la ley 11683 a nivel nacional incorporó el Domicilio Fiscal Electrónico como una de las formas de Notificación/Intimación. Consideramos que a futuro en todas las jurisdicciones se transformará en la primer forma de notificación o tal vez en la única, argumentando los organismos tributarios la existencia de la tendencia ecologista mundial, de ahorro de papel y cuidado del Planeta, el alto nivel de conectividad por parte de los contribuyentes con clave fiscal (errónea ya que somos los contadores en su mayoría los que ingresamos por autorización del cliente) y una “mayor interacción con el contribuyente”

De hecho la consulta Frecuente de AFIP ID683703 establece que “El objetivo es simplificar y optimizar las comunicaciones entre el Organismo y los contribuyentes, mediante instrumentos informáticos que, en forma paulatina, conlleven a la disminución del uso del papel como soporte de datos, con el consiguiente beneficio en materia de economía de trámites y de certeza en la relación fisco-contribuyente”<sup>1</sup>

En la práctica ya se observa el uso como herramienta principal de notificación por parte de la AFIP enviando notificación de incumplimientos y notas informativas.

Es importante mencionar cuales son hasta el momento los medios de notificación a nivel nacional.

El artículo 100 de la ley nacional 11683 de procedimiento fiscal establece que “Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:

- ✓ **Carta certificada con aviso especial de retorno,**
- ✓ **Personalmente,** por medio de un empleado de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo.
- ✓ **Nota o esquila numerada,** con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la AFIP
- ✓ **Tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado,** remitido con aviso de retorno, en los casos a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- ✓ **Cédula,** por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
- ✓ **Telegrama colacionado** u otro medio de comunicación de similares características.

---

<sup>1</sup> [https://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas\\_detalle.aspx?id=683703](https://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=683703)

- ✓ **Domicilio fiscal electrónico** del contribuyente o responsable, en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, los que deberán garantizar la correcta recepción por parte del destinatario”

#### **4.4; Cómo se constituye el Domicilio Fiscal Electrónico?**

A nivel nacional la AFIP estableció un procedimiento donde primeramente, ingresando con CUIT y clave fiscal en la página web de AFIP, se debe declarar en el Sistema Registral dentro de la solapa Registro tributario el teléfono del contribuyente y el correo electrónico donde será enviadas las notificaciones, en este último caso deberá validarse el correo, por lo que una vez ingresado se enviará automáticamente un e-mail con un código extenso compuesto por letras y números que deberá ingresarlo en la misma plataforma de AFIP y hacer click en botón “verificar” y dará por aceptado el correo electrónico informado. Ahora bien, eso no es todo, seguidamente en la misma pagina de AFIP con CUIT y clave fiscal deberán ingresar en el panel izquierdo en la opción “Domicilio Fiscal Electrónico” donde se nos presentarán las condiciones de uso del sistema como una forma de contrato de adhesión dentro de las cuales se establecen:

- ✓ asumo las consecuencias de su divulgación a terceros de la clave fiscal, liberando a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS de toda responsabilidad que de ello derive
- ✓ Renuncia expresamente a oponer defensas basadas en la inexistencia o defecto del uso de la clave fiscal o en la acreditación de la existencia de la transacción electrónica
- ✓ Queda bajo mi entera responsabilidad atender a la recomendación de ingresar al servicio "web" desde mi computadora personal o laboral, evitando hacerlo desde otras computadoras.(Ej. locutorio, cibercafé, etc.).
- ✓ La AFIP no asume ninguna responsabilidad por los inconvenientes que tuviera con el software, hardware, servidores o nodos ajenos al mismo
- ✓ Las notificaciones realizadas en el domicilio fiscal electrónico serán válidas y plenamente eficaces conforme lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 3° y en el inciso g) del artículo 100 de la Ley N° 11.683
- ✓ Dejo expresa constancia que mi parte renuncia expresamente a oponer en sede administrativa o judicial- defensas relacionadas con la inexistencia de firma ológrafa en los actos administrativos y/o documentos notificados en el mismo.

Luego de leer los términos y condiciones deberemos seleccionar el correo electrónico y el teléfono informado en el sistema registral y dar clic en “Acepto los términos y condiciones” y luego en “Confirmar Adhesión”, a continuación mostramos las pantallas:

## Domicilio Fiscal Electrónico

Domicilio Fiscal Electrónico (DFE) es un canal de comunicación de la AFIP al que adhieren los ciudadanos. Las comunicaciones se realizan por el servicio [e-Ventanilla](#), y se consideran notificadas (de oficio) los días martes o viernes posteriores a la publicación de las mismas.

### Datos de contacto

Para poder comenzar con la adhesión, tenés que informarnos un **correo electrónico verificado** por la AFIP y un **teléfono móvil** para que podamos alertarte al recibir comunicaciones o notificaciones.

Si ya tenés alguno, **seleccionalo de la siguiente lista**. De lo contrario, tenés que agregarlo.

<p>@ Correo electrónico</p> <p>Seleccionar ▾</p> <p>AGREGAR NUEVO</p>	<p>📞 Teléfono</p> <p>Seleccionar ▾</p> <p>AGREGAR NUEVO</p>
---	---

### Vas a asociar estos datos

<p>@ Correo electrónico</p>	<p>📞 Teléfono</p>
-----------------------------	-------------------

ACEPTO LOS TÉRMINOS Y CONDICIONES

Lugar y fecha : **Buenos Aires, 03/04/2018**

Nombre y apellido del usuario:

Documento de Identidad: **Doc.Nacional De Identidad N°**

CUIL/CUIT:

Domicilio:

CANCELAR

IMPRIMIR

CONFIRMAR ADHESIÓN

Lo curioso de este procedimiento es que esté o no de acuerdo el contribuyente deberá hacer clic en “Confirmar Adhesión” para continuar en la página de AFIP y por ejemplo dar altas o bajas de impuestos.



The screenshot shows the AFIP Monotributo website interface. At the top left, the AFIP logo and the text "Monotributo" are visible. Below this, the user's name "MATIAS EXEQUIEL" is displayed, along with the tax ID "CUIT 20- -4" and a "(Cerrar sesión)" link. A navigation menu on the left includes "Inicio" (highlighted in blue), "Ayuda", and "Cerrar sesión". The main content area features a notification box titled "Domicilio Fiscal Electrónico" with a green "ADHERIRME" button. The notification text reads: "Recordá que para mantenerte informado con la AFIP, tenés que adherirte al Domicilio Fiscal Electrónico obligatoriamente." The footer contains the AFIP logo, the "Presidencia de la Nación" logo, and links for "Ayuda sobre el monotributo" and "Sitio web de AFIP".

Los contratos de adhesión son aquellos donde una de las partes establece las condiciones y la otra acepta o no, en este caso es un Contrato de Adhesión donde AFIP impone las condiciones y el contribuyente adhiere” obligatoriamente”, confiriendo un vicio a la voluntad o discernimiento, afectando la libertad de contratar, y lo que es peor aun que si el contribuyente no adhiere al Domicilio Fiscal Electrónico le impide por ejemplo dar de alta en el Monotributo, por lo que está impidiendo ejercer libremente el comercio, derecho reconocido por el artículo 14 y 20 de la Constitución de la Nación Argentina.

Además el sistema en ninguna parte contiene un apartado para establecer un objeción, como por ejemplo falta de conectividad.

#### 4.5 Perfeccionamiento

Ya hemos visto la definición y efectos del Domicilio Fiscal Electrónico consideramos adecuado aclarar cuándo se perfeccionan las notificaciones, debido a que en la mayoría de los casos las mismas contienen plazos de días hábiles o corridos para presentar descargos o dar cumplimiento de intimaciones, determinación de tributos o imposición de sanciones.

A nivel nacional, para AFIP, los actos administrativos comunicados informáticamente conforme el procedimiento previsto en este capítulo, se considerarán notificados en los siguientes momentos, el que ocurra primero:

a) El día que el contribuyente, responsable y/o persona debidamente autorizada, proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, mediante el acceso a la

opción respectiva de "e-ventanilla", o el siguiente hábil administrativo, si aquél fuere inhábil, o

b) los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles en el servicio "web" "e-ventanilla", o el día siguiente hábil administrativo, si alguno de ellos fuere inhábil.

A fin de acreditar la existencia y materialidad de la notificación, el sistema registrará dichos eventos y posibilitará la emisión de una constancia impresa detallando, como mínimo, fecha de disponibilidad de la comunicación en el mismo, Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) y apellido y nombres, denominación o razón social del destinatario, datos básicos del acto o instrumento notificado (v.gr. fecha, tipo, número, asunto, área emisora, etc.), fecha de apertura del documento digital que contiene la comunicación —cuando correspondiere—, y datos de identificación del usuario habilitado que accedió a "e-ventanilla".

En caso de inoperatividad del sistema por un lapso igual o mayor a VEINTICUATRO (24) horas, dicho lapso no se computará a los fines indicados en el inciso b) de este artículo. En consecuencia, la notificación allí prevista se considerará perfeccionada el primer martes o viernes, o el día hábil inmediato siguiente —en su caso—, posteriores a la fecha de rehabilitación de su funcionamiento. El sistema mantendrá a disposición de los usuarios un detalle de los días no computables a que se refiere este párrafo.

Es importante destacar lo que establece la norma que si el contribuyente revisa o no el correo la intimación se tendrá por notificada el martes o viernes inmediatos posteriores, de manera que al día siguiente hábil comenzaran a contar los plazos para dar cumplimiento a intimaciones o requerimientos, por lo que uno debe estar atento y revisar continuamente el correo.

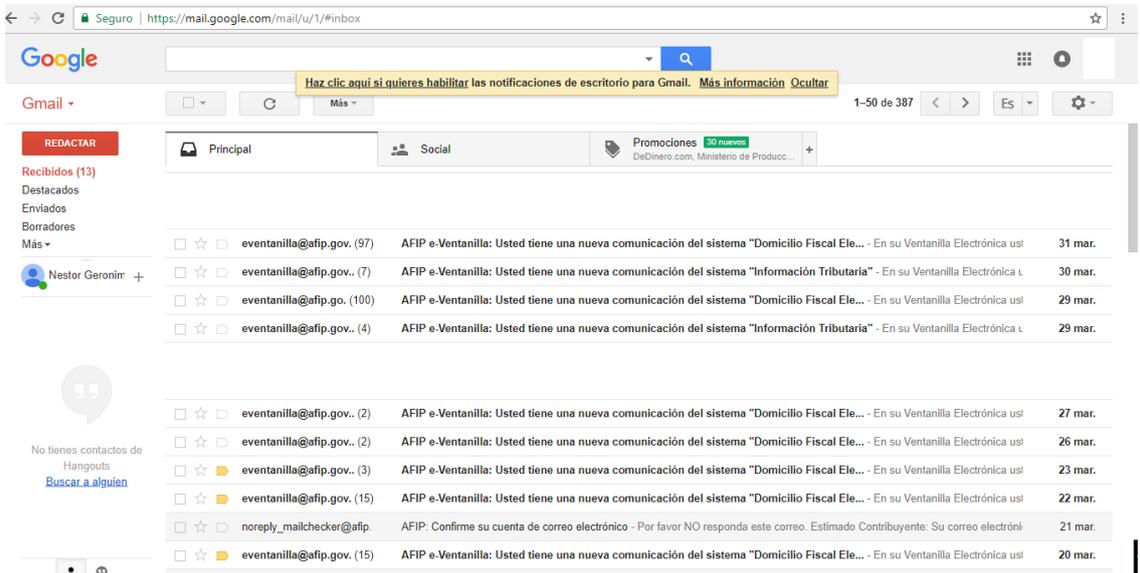
#### **4.6 La práctica: sus inconvenientes**

Hasta aquí parecería todo muy fácil, pero en la práctica no lo es, podemos decir que existen inconvenientes que debieran solucionarse como por ejemplo el correo electrónico que uno recibe en su casilla debería contener el contribuyente titular del CUIT y el contenido del mensaje, actualmente se recibe un correo que como asunto dice: «AFIP e-Ventanilla: Usted tiene una nueva comunicación del sistema «Domicilio Fiscal Electrónico» y en el cuerpo del mensaje informa que «En su Ventanilla Electrónica usted podrá encontrar una nueva comunicación emitida por el sistema «Domicilio Fiscal Electrónico» para el CUIT 20-

XXXXXXXX-6".



Asimismo se están observando que en algunos casos se duplican o triplican los correos que se reciben en el mail informando la misma notificación:



Otro cuestionamiento y no menos importante, es que la conectividad aún no llega a todos los lugares del país y contribuyentes que se encuentran en el campo o son personas mayores les cuesta vincularse y tener un correo electrónico, situación esta que ante la obligatoriedad forzada los contadores terminan supliendo informando su correo electrónico y controlando las notificación por el cliente.

#### 4.7 Abusos de la herramienta informática

En la actualidad la AFIP en usos de sus facultades está enviando intimaciones por falta de pago por periodos vencidos dentro de un mismo mes para que regularicen dentro de las 48 hs hábiles de recibido, lo cual consideramos un exceso y si a esto le sumamos que puede ocurrir que el contribuyente no vea la intimación en tiempo, el proceso puede terminar con inicio de un Juicio

de Ejecución ante los Tribunales Federales e interposición de medidas cautelares para el cobro de la deuda como embargo e inhibición.

Sugerimos se revea el sistema y se adecue para una mejor comunicaciones entre el fisco y el contribuyente.

Un claro ejemplo que se podría utilizar es los formatos de comunicaciones que utilizan los bancos para enviar los resúmenes de tarjetas de debito o crédito donde en el mismo correo se puede acceder a la comunicación y evitar tener que luego ir a la ventanilla electrónica. Es complejo para el contribuyente entender que recibirá un mail en la casilla y que a partir de ahí tendrá que entrar con CUIT y clave fiscal a la pagina de AFIP e ingresar a la ventanilla electrónica, esto resulta poco práctico.

A continuación mostramos un ejemplo de comunicaciones bancarias electrónicas:

para mí <@e-resumen.com.ar>

**e-resumen de tu Tarjeta de Crédito**  
**Tu resumen por e-mail**  
**Usted está recibiendo documentación con vencimiento**

**Remitente:**  
**Asunto:** e-resumen - AVISO Comunicación  
**Fecha de emisión:** 19/03/2018 - 11:44:00 AM

Estimada/o

Ya puede consultar su **Resumen** de Tarjeta de Crédito haciendo click en "Recibir la Comunicación".  
Le adjuntamos su **Resumen** de Tarjeta de Crédito

Recibir comunicación

**Contraseña obligatoria**

Este documento está protegido por contraseña. Ingresar una contraseña.

ENVIAR

Existen pocos antecedentes detectados pero se han comenzado a observar que algunas administraciones provinciales están comenzando a realizar verificaciones bajo la modalidad de fiscalizaciones electrónicas donde envían requerimientos por mail con plazos de cumplimiento, aun sin estar reglamentado el Domicilio Fiscal Electrónico, lo cual nos permite dudar de su validez, y nos preguntamos ¿ podría ser una causal de nulidad para pedir el archivo del expediente de verificación ante una ausencia de reglamentación? desde todo lo expuesto entendemos que sí.

## **5. CONCLUSION**

A partir del trabajo realizado nos permite concluir que el domicilio fiscal es una excelente herramienta de comunicación en tanto se utilice correctamente y sin hacer abuso de la misma.

A nivel nacional creemos que debería existir alguna posibilidad de solicitar la exclusión por problemas de conectividad u otros inconvenientes que podrían surgir, por otro lado si esto continua obstaculizando el alta de impuestos puede ser una herramienta peligrosa e incluso inconstitucional.

Asimismo se aprecia que se debe trabajar porque sea una herramienta ágil sin obstáculo para el contribuyente.

Por otra parte, en relación a la profesión de contadores públicos es importante destacar que debemos estar atentos y tener extremo cuidado en los correos electrónicos que utilizamos. Una sugerencia es crear un correo electrónico particular para las notificaciones electrónicas e informar para todas por igual, y revisarlo continuamente para evitar inconvenientes para y con nuestros clientes.

## **6. BIBLIOGRAFIA**

- 1) Ley N° 11683 Procedimiento Fiscal de la Nación texto vigente
- 2) Resolución General N°3990, ADMINISTRADORA FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, 2017
- 3) Resolución General N°2109 y sus modificatorias, ADMINISTRADORA FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, 2006
- 4) Farina J. M., “Contratos Comerciales Modernos”, Editorial Astrea, Ciudad Autónoma de Buenos Aires 1999
- 5) Consulta Frecuente ID 683703, ADMINISTRADORA FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, Julio 2007
- 6) “Los argentinos, entre los más conectados: el 68% está online”, Diario Perfil, Junio 2017
- 7) “La Argentina, entre los países con peor calidad de conexión a internet”, Infobae, Febrero 2018

**XXII CONGRESO NACIONAL DE  
PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**SAN JUAN**

**27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

**ÁREA: I: TRIBUTARIA**

**TEMA 1: PRESIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPETITIVIDAD  
EMPRESARIAL Y DE LA ECONOMÍA EN GENERAL.  
PROPUESTAS PARA DISMINUIRLA.**

**TITULO DEL TRABAJO:**

**PRESIÓN TRIBUTARIA LOCAL. EN POS DE MAYOR EFICIENCIA Y  
EQUIDAD.**

**DATOS DEL AUTOR:**

**APELLIDO Y NOMBRE: Dr. LENARDÓN, FERNANDO ROBERTO**

**DOMICILIO: Alem N° 874. 1° Piso. Paraná. Entre Ríos.**

**TELÉFONOS: PARTICULAR: 0343 – 156 221810**

**PROFESIONAL: 0343 – 4077032.**

**E-MAIL: flenardon@gmail.com**

**CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**DE ENTRE RÍOS**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE  
PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**SAN JUAN**

**27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

**ÁREA: I: TRIBUTARIA**

**TEMA 1: PRESIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL Y DE LA ECONOMÍA EN GENERAL. PROPUESTAS PARA DISMINUIRLA.**

**TITULO DEL TRABAJO:**

**PRESIÓN TRIBUTARIA LOCAL. EN POS DE MAYOR EFICIENCIA Y EQUIDAD.**

<b>ÍNDICE</b>	<b>PAGINA N°</b>
<b>RESUMEN</b>	<b>4</b>
<b>METODOLOGÍA DEL TRABAJO</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>6</b>
<b>I. EL MODELO DE SISTEMA TRIBUTARIO DESEADO</b>	<b>9</b>
<b>I.1. Equidad tributaria</b>	<b>10</b>
<b>I.2. Eficiencia</b>	<b>12</b>
<b>II. LOS TRIBUTOS QUE RESPONDEN A ESTE MODELO</b>	<b>15</b>
<b>II.1. La mejor opción: un impuesto patrimonial</b>	<b>15</b>
<b>II.2. Una buena alternativa: el impuesto a las ventas minoristas</b>	<b>18</b>
<b>II.3. Una segunda alternativa: modificar el impuesto sobre los ingresos brutos</b>	<b>21</b>
<b>III. EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL EN LA REALIDAD</b>	<b>22</b>
<b>III.1. Impuesto sobre los ingresos brutos</b>	<b>22</b>
<b>III.2. La presión global sobre la actividad económica</b>	<b>25</b>
<b>IV. PROPUESTA</b>	<b>31</b>
<b>IV.1. Nuevo sistema tributario</b>	<b>32</b>
<b>V. CONCLUSIONES</b>	<b>31</b>
<b>REFERENCIAS</b>	<b>37</b>

## **RESUMEN**

### **“Los impuestos nos están matando”.**

Con esta frase, el propio Presidente de la República ha reconocido una verdad que no puede soslayarse. La implacable carga tributaria que ya no solamente constituye un óbice para la competitividad sino que está poniendo en riesgo verdadero (junto con otros factores no menos importantes de la macroeconomía) la sustentabilidad de la actividad económica privada en muchas provincias de Argentina.

Tenemos, más que un sistema, un régimen tributario consistente en impuestos que se superponen y que gravan dos, tres y hasta cuatro veces el Peso obtenido por un sujeto, al pasar por las distintas etapas: producción, renta, ahorro/inversión y consumo.

En el presente trabajo se analiza específicamente el efecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, en complemento, el de las tasas municipales que gravan las actividades económicas, para llegar a la conclusión de su impacto negativo, ya no solamente sobre los sujetos percutidos sino especialmente sobre el conjunto de la ciudadanía, los sujetos incididos, en función de lo que en finanzas públicas se conoce como el fenómeno de la traslación del peso del tributo.

Al comparar esta realidad con el modelo ideal de un sistema tributario, se llega a la conclusión de cuáles podrían ser las políticas alternativas a implementar, en lo inmediato pero también en el mediano y largo plazo.

La premisa es avanzar hacia un sistema tributario que, además de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes también sea un aliciente al desarrollo económico y social del país, mediante la creación de empresas, crecimiento de las existentes, aumento de las exportaciones con mejora de la balanza comercial. Para ello, se requiere un conjunto armónico de impuestos sustentados en principio de eficiencia y equidad.

## **PALABRAS CLAVES**

Sistema tributario – impuestos locales – impuesto sobre los ingresos brutos - regresividad – competitividad – eficiencia - equidad

## **METODOLOGÍA DEL TRABAJO**

El presente trabajo se ha confeccionado específicamente para ser presentado en el XXII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina, a desarrollarse en la ciudad capital de la Provincia de San Juan, en septiembre de 2018; en base a investigaciones del propio autor y de la recopilación y análisis bibliográfico y experiencia profesional.

Se efectúa una somera introducción a la temática, para avanzar en el análisis de dos temas concretos: la estructura conceptual de un sistema tributario ideal: sustentado en principios de eficiencia y equidad y, por otra parte, la realidad del régimen tributario argentino, situado prácticamente en las antípodas: regresivo, poco competitivo, que no incentiva la inversión en actividades productivas.

De la comparación entre uno y otro, surgen los defectos de los tributos vigentes (especialmente impuesto sobre los ingresos brutos y la tasa de higiene municipal) sus negativos y distorsivos efectos económicos. Y de la misma, se desprenden las posibles alternativas a implementar, lo que resulta la propuesta que, con total humildad, aportamos para la discusión en este evento.

## INTRODUCCIÓN

Según un estudio sobre 190 países elaborado para el Banco Mundial <sup>(i)</sup>, Argentina ostenta el dudoso honor de ocupar el segundo país con una mayor “tasa total de impuestos y contribuciones” que deben pagar las empresas; solo superado por la Isla de Comoros, ubicada entre Madagascar y el continente africano.

Opina Etchebarne que la complejidad y desmesura de nuestro sistema impositivo es lo que explica que tengamos más de un tercio de la economía en negro. <sup>(ii)</sup>

La máxima autoridad nacional ha reconocido el problema al afirmar, textualmente, que **“los impuestos nos están matando”**. Lamentablemente, la propuesta de solución es demasiado lenta, y con muy poca certeza de éxito. Baste solamente con decir que, a mitad de camino del proceso de reducción de algunos impuestos habrá un proceso electoral que puede implicar el cambio de signo político y, con ello, el abandono de la tendencia.

En momentos tan complejos como los que el país atraviesa actualmente, en donde la carga del Estado se siente como un pesado lastre para toda la economía, se requieren reformas ambiciosas para lograr un cambio que genere un entusiasmo inversor.

Mantener los impuestos bajos para que el pueblo pueda enriquecerse es una máxima de la sabiduría universal que podemos rastrear hasta Lao Tsé, el autor del *Tao Te King*, quien recomendaba a las autoridades: no agobiar al pueblo con impuestos: “Las personas tienen hambre, porque las autoridades cobran demasiados impuestos”.

Adam Smith <sup>(iii)</sup> decía que:

“incluso un mal soberano siente más compasión por su pueblo de lo que nunca se puede esperar de los recaudadores de impuestos. Sabe que la grandeza permanente de su familia depende de la prosperidad de su pueblo, y nunca arruinará conscientemente esa prosperidad por el bien de un interés momentáneo propio”.

Pero los gobiernos que duran solo cuatro años tienden a olvidar estos principios. <sup>(iv)</sup>

En Argentina, fue el padre de nuestra Constitución, Juan Bautista Alberdi, quien comprendió la tensión que existe entre, por un lado, la necesidad de financiar el Estado, y por el otro, la libertad y prosperidad del pueblo. Sostuvo en numerosas ocasiones que es preferible cobrar impuestos bajos de manera que la Nación sea rica y, de ese modo, el Estado pueda financiarse

más fácilmente: “Es preferible recaudar muchos pocos que pocos muchos”.<sup>(v)</sup> Por eso limitó los impuestos que pueden ser recaudados en el art. 4° de la Constitución.

Lamentablemente, ya Carlos Pellegrini incumplió este artículo, por la crisis de 1890, y solo en 1927 la Corte Suprema dictaminó que esos impuestos eran inconstitucionales aunque, de cualquier manera, debió admitirlos porque, de otro modo, hubiera sido imposible financiar el gasto público acrecentado. A eso se le llamó “Doctrina de Facto”.<sup>(1)</sup>

Luego, a partir de la crisis de 1930 se inició una serie de creaciones impositivas (empezando por el impuesto a los réditos), que se justificaron en la emergencia económica, lo que se llamó "Doctrina de la Emergencia". Y desde entonces vivimos "de facto y en emergencia".

La Constitución de 1994 admitió la prerrogativa del Congreso a crear nuevos impuestos que debieran ser repartidos según una nueva ley de Coparticipación Federal, que jamás fue elaborada. De manera que el sistema entero está incumpliendo la Constitución.

Alejándose de los principios de Adam Smith y de la sana economía, nuestro sistema impositivo se basa en las ideas de Colbert<sup>(vi)</sup>, quien solo quería enriquecer al monarca absoluto, Luis XIV, sin preocuparse por el bienestar del pueblo. Por eso le decía:

---

<sup>(1)</sup> El 6 de septiembre de 1930 las Fuerzas Armadas de Argentina realizaron un golpe de estado y derrocaron al Presidente Hipólito Irigoyen, dando inicio a una serie de golpes y gobiernos militares que se extendieron durante la mayor parte del siglo XX, abortando todas las experiencias democráticas intentadas antes de 1983. En forma inmediata a asumir el gobierno, el general Uriburu envió una comunicación a la Corte Suprema de Justicia de la Nación haciéndole saber la constitución de un gobierno provisional para la Nación. El Tribunal resolvió por unanimidad el 10 de septiembre de 1930 acusar recibo de la nota mediante una acordada (que no es un fallo que se dicta en un caso concreto) cuyo contenido dio origen a la doctrina de los gobiernos de facto. En ella expresaron: - que ese gobierno se encuentra en posesión de las fuerzas militares y policiales necesarias para asegurar la paz y el orden de la Nación, y por consiguiente para proteger la libertad, la vida y la propiedad de las personas, y ha declarado, además, en actos públicos, que mantendrá la supremacía de la Constitución y de las leyes fundamentales del país, en el ejercicio del poder; - que esta Corte ha declarado, respecto de los funcionarios de hecho, “que la doctrina constitucional e internacional se uniforma en el sentido de dar validez a sus actos, cualquiera que pueda ser el vicio o deficiencia de sus nombramientos o de su elección, fundándose en razones de policía y de necesidad y con el fin de mantener protegido al público y a los individuos cuyos intereses puedan ser afectados, ya que no les sería posible a estos últimos realizar investigaciones ni discutir la legalidad de las designaciones de funcionarios que se hallan en aparente posesión de sus poderes y funciones; - que el gobierno provisional que acaba de constituirse en el país es, pues, un gobierno de facto cuyo título no puede ser judicialmente discutido con todo éxito por las personas en cuanto ejercita la función administrativa y policial derivada de su posesión de la fuerza; - que ello no obstante, si normalizada la situación, en el desenvolvimiento de la acción del gobierno “de facto”, los funcionarios que lo integran desconocieran las garantías individuales o las de la propiedad u otras de las aseguradas por la Constitución, la Administración de Justicia encargada de hacer cumplir ésta las restablecería en las mismas condiciones y con el mismo alcance que lo habría hecho con el Poder Ejecutivo de derecho. Los miembros de la Corte Suprema que emitieron la Acordada del 10 de septiembre de 1930.

“Majestad, el arte de cobrar impuestos consiste en utilizar la misma técnica que se emplea para desplumar a un ganso: hay que sacarle de a poco y en distintas partes del cuerpo, la mayor cantidad de plumas con la menor cantidad de graznidos”.

Los tributaristas modernos conocen estos principios como la “multiplicidad tributaria” descrita en la teoría del neokeynesiano Richard Musgrave.<sup>(vii)</sup>

Entre los autores contemporáneos, Arthur Laffer<sup>(viii)</sup> recuperó la vieja noción demostrando que aumentar la cantidad de impuestos o las alícuotas impositivas, a la larga, produce pobreza y reduce la recaudación. Por supuesto, el propio Laffer reconoce que la idea no es nueva y muestra como antecesor al filósofo musulmán Ibn Khaldun.<sup>(2)</sup>

En todo caso, Laffer saca a la luz algo que es evidente: si cobrásemos 100% de alícuota a las ganancias la recaudación tendería a caer a cero porque ya nadie estaría interesado en producir. De modo que existe una alícuota impositiva tal que, una vez sobrepasada, tiende a reducir la recaudación. Ese nivel impositivo ya ha sido sobrepasado hace mucho tiempo en nuestro país.

En tanto, Margariti<sup>(ix)</sup> muestra un listado de noventa impuestos y tasas, nacionales, provinciales y municipales, que conforman un complejo y asfixiante armazón de obstáculos para la competitividad empresarial.

Para salir de la decadencia, Argentina requiere una profunda simplificación impositiva, para reducir dramáticamente la presión y complejidad de nuestro sistema impositivo. Obviamente para que eso sea posible debe ser acompañada por una reforma del Estado que permita reducir el gasto público.

No obstante, esta segunda faceta escapa al objetivo de este trabajo que, dadas las limitaciones en espacio, se centrará en los tributos locales. Justamente una acumulación de impuestos provinciales a los que deben adicionarse las tasas municipales, lejos de contribuir en la procura de un mejor y más armónico conjunto, transforman nuestros territorios en imperios de carga fiscal y donde desaparece la competitividad económica.

Luego, se estudiará pormenorizada y detalladamente el régimen tributario provincial en general y, en particular, los impuestos más importantes en cuanto a recaudación. Aquí debe hacerse una aclaración. Es un hecho consabido que la estructura fiscal municipal también repercute de lleno

---

<sup>(2)</sup> Ibn Khaldun (1332-1406) en su obra *The Muqaddimah*.

en el tema bajo investigación. Por ello, a la hora de considerar aquellas gabelas que inciden más directamente en la actividad económica privada, se ha adicionado al impuesto sobre los ingresos la tasa comercial municipal, para lograr así un estudio comparado de la presión global entrerriana versus el resto de las provincias.

Una vez realizado el crítico diagnóstico, la intención es agregar valor a la tarea, proponiendo ideas alternativas que, enmarcadas en el contexto económico, social y político del país, puedan tener algún viso de concreción, elemento fundamental de todo aporte de este tipo.

## I. EL MODELO DE SISTEMA TRIBUTARIO DESEADO

Se define al sistema tributario como el *“conjunto de normas de diversas fuentes y jerarquías, que establecen relaciones entre sujetos y que configuran instituciones jurídicas y económicas que buscan mantener o alcanzar ciertos objetivos de carácter público, asignados al Estado, como especialmente la recaudación”*.<sup>(x)</sup>

De acuerdo con Stiglitz,<sup>(xi)</sup> el sistema tributario en su conjunto debería contemplar determinadas características que permitan lograr:

- **Eficiencia económica:** los impuestos no deben interferir en la asignación eficiente de los recursos. Es decir, no deben distorsionar las decisiones de inversión y de consumo de los agentes económicos.
- **Sencillez administrativa:** la recaudación debe ser factible y a bajo costo.
- **Flexibilidad:** debe poder adaptarse fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas.
- **Responsabilidad política:** el sistema tributario debe ser transparente. Cada ciudadano debe poder conocer qué está financiando y en qué medida el sistema refleja sus preferencias.
- **Justicia:** debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos. La teoría denomina esta idea como principio de equidad tributaria.

De estos preceptos, interesan el primero y el último, por resultar justamente los que forman parte del objeto de la investigación. Sin embargo, todo conjunto tributario debe contar además con otros atributos, siempre tendientes a proteger al sujeto pasivo de la relación tributaria, que no es otro que el ciudadano a quien el Estado, por su poder de imperio nacido de la ley, le exige el cumplimiento de determinadas obligaciones de carácter pecuniario y personal, convirtiéndolo en contribuyente.

Villegas <sup>(xii)</sup> define que un sistema tributario racional debe cumplir con determinados requisitos, vistos desde distintas facetas. Desde un aspecto fiscal, es necesario que los tributos que constituyen el sistema sean productivos (eficientes) y que originen un rendimiento suficiente, tanto en épocas normales como anormales. Desde el punto de vista económico, es necesario que el sistema tenga la flexibilidad funcional suficiente para convertir la fiscalidad en un instrumento de promoción económica y que no trabe la producción o no conspire con la competitividad del sector privado. Debe evitar distorsiones arbitrarias en la economía. Según el aspecto social, los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos según su aptitud de prestación patrimonial. A la vez, debe ser sencillo y brindar certeza en los contribuyentes y todos los sujetos llamados a colaborar con la tarea de recaudación. Para esto hacen falta normas claras y precisas, y con publicidad debida.

Agrega el autor que, para cumplir con el postulado de transparencia tributaria, la ley fiscal debe determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden. Y exige que esto deba darse en el conjunto de normas tributarias, es decir, los reglamentos, las resoluciones generales e interpretativas. En todo caso, debe procurarse la claridad y armonía del conjunto y evitarse la discrecionalidad.

Indica Valdés Costa <sup>(xiii)</sup> que el principio de la igualdad del ciudadano frente a la ley se concreta en el principio fundamental del derecho tributario de la equidad tributaria, es decir de la igualdad de los contribuyentes frente a las cargas fiscales y a la consagración de ciertos principios objetivos para hacer efectiva esa igualdad, como por ejemplo, la teoría de la capacidad contributiva.

Justamente, la misma Constitución Nacional determina en su artículo 16 que la igualdad es la base del impuesto y en su artículo 4 que el Congreso debe imponer contribuciones “equitativas y proporcionales a la población”. En el mismo sentido, el artículo 75, inciso 2), al referirse a las contribuciones directas que puede imponer el Congreso en ciertas circunstancias, establece que ellas deben ser “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”. Estos son los preceptos básicos de la materia, que deben coordinarse en perfecta armonía: igualdad, proporcionalidad y equidad como base de las contribuciones.

### **I.1. Equidad tributaria**

Dice García Belsunce <sup>(xiv)</sup> que la equidad tributaria, desde el punto de vista fiscal significa “a

iguales riquezas, iguales impuestos o cargas”. En el sentido jurídico o constitucional, la equidad ha sido explicada en numerosos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación diciendo, en síntesis, que “*ella comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio, sean tratadas del mismo modo siempre que se encuentren en idéntica circunstancias y condiciones.*” <sup>(3)</sup> En tanto, en materia impositiva, el mismo Tribunal cintero ha establecido que el contenido del principio se cumple cuando, en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes.

Aquí también se refleja el aspecto social del sistema tributario puesto que la distribución de la carga tributaria debe ser equitativa entre las distintas clases sociales, teniendo siempre en cuenta la capacidad de pago. <sup>(xv)</sup>

En efecto, la idea de igualdad trae aparejada la proporcionalidad: a diferentes riquezas, impuestos o cargas diferentes en relación a aquellas, pero siempre en un criterio de estricta igualdad dentro de cada categoría o clase de riqueza y de igual proporción entre todas ellas. Esta proporcionalidad debe interpretarse como referida a la riqueza de la población, de tal manera que el gravamen guarde una relación con la capacidad del contribuyente, expresada a través de cualquiera de los hechos imposables que la ley grava. <sup>(xvi)</sup>

Señala con justeza García Belsunce que la equidad como base del impuesto trasunta más allá del orden positivo, representando el fundamento de justicia de las contribuciones. Es un concepto superior, que más allá de importar un principio de orden económico o jurídico para el legislador, constituye el criterio de valoración o justificación de ese mismo ordenamiento positivo.

Enseña el maestro Jarach <sup>(xvii)</sup> que, como base de los impuestos, la equidad no significa ni más ni menos que la justicia de los mismos; el fin justo e ideal que debe regir su imposición y distribución, siendo en este sentido base y fin de todo el derecho positivo, desde su primera manifestación en la carta constitucional, hasta sus últimas expresiones a través de las más básicas reglamentaciones administrativas.

Esta igualdad tributaria implica los conceptos de generalidad y uniformidad. La generalidad o universalidad del impuesto se refiere a la forma de su distribución entre todos los habitantes, que como tales están obligados en la medida que les corresponda, a contribuir a sufragar los gastos del Estado, en compensación por los beneficios de orden colectivo y particular que del mismo reciben. Vuelve a decir García Belsunce, que la uniformidad se refiere a la forma de

---

<sup>(3)</sup> Fallos, 1201:266.

determinación o aplicación del impuesto a cada uno de los obligados, y debe entenderse como referida a cada clase de categoría de contribuyentes.

Como se aprecia, un requisito fundamental de la equidad tributaria es que los impuestos midan la capacidad contributiva, lo que lleva, en términos de Villegas, a cuatro implicancias esenciales:

- a. requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que, por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición;
- b. el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las cargas tributarias;
- c. no puede seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva;
- d. en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad.

Veremos que nuestro sistema tributario provincial, sustentado principalmente en impuestos indirectos y al consumo, se aleja decididamente de esta premisa esencial.

## **I.2. Eficiencia**

El principio de eficiencia se refleja tanto en el diseño de los impuestos por el legislador, como en su recaudo por la administración. Esto incluye:

- a) la función del legislador al establecer las contribuciones;
- b) el respeto de los preceptos constitucionales; y
- c) la dotación de una eficiente administración tributaria.

En cuanto a su diseño, un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión.

En lo que refiere a su percepción, la eficiencia mide cuántos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes. La Corte ha interpretado que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de

operación posible, sino que también “*se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).*”<sup>(4)</sup>

Adicionalmente (sostiene el fallo), que el sistema tributario debe procurar el principio de neutralidad en cuanto a sus efectos sobre la actividad económica y la inversión. Ello se refiere a que la recaudación de los recursos impositivos necesarios para el financiamiento de la actividad del Estado debe distorsionar lo menos posible las decisiones de los individuos. Lo importante en este sentido no es sólo el punto de impacto en donde el impuesto se aplica sino su percusión final, es decir, quién soportará, en definitiva, el gravamen (lo que se conoce como la incidencia). Teniendo en cuenta el requisito de neutralidad, los impuestos se deben elegir de manera tal de minimizar la interferencia en las decisiones económicas de los mercados que, en otro caso, serían eficientes.

La neutralidad se basa en el supuesto de que, dada cierta estructura de funcionamiento de los mercados, las decisiones de los individuos, en su papel de consumidor y/o productor, llevan a una asignación eficiente de los recursos que permite maximizar el bienestar conjunto de la sociedad, no siendo en tal caso posible mejorar el bienestar de un individuo sin que esto implique una baja en el bienestar de otro u otros individuos (óptimo en el sentido de Pareto).

Bajo esta concepción, toda intervención por parte del Estado, al tener el potencial de alterar las decisiones que de otra manera habrían sido adoptadas puede llevar a alcanzar una situación subóptima. Por esto se sostiene la necesidad de minimizar las interferencias que un sistema impositivo pueda tener sobre las decisiones humanas.

Asimismo, debe cumplir con el requisito de suficiencia, teniendo en cuenta que el logro de los objetivos establecidos por parte del gobierno requiere de un nivel mínimo de recaudación, cualquier política impositiva que no genere suficientes fondos para la financiación de las actividades del gobierno debe ser modificada.

A la vez, se debe procurar la simplicidad del conjunto: “pocos impuestos es mejor que muchos”. El sistema tributario debe ser simple, y entonces será más comprensible para el contribuyente. El cumplimiento de este requisito ha de conducir también a minimizar la evasión y el fraude. Tanto la teoría como la evidencia empírica señalan que los incentivos a evadir el pago de

---

<sup>(4)</sup> Fallos: 1657; 323.

impuestos o incurrir en fraude (subfacturación de ingresos) son directamente proporcionales a la tasa impositiva e inversamente proporcionales a la capacidad de contralor del gobierno. Que los costos de administración y cumplimiento sean todo lo bajo que se pueda, posibilita una mayor simplicidad al tiempo que resulta compatible con el resto de los objetivos. <sup>(xviii)</sup>

Para que un sistema tributario sea eficiente debe basarse en el principio de racionalidad económica, estableciendo coherencia entre los objetivos buscados por las leyes impositivas y el desarrollo económico de la comunidad. En definitiva, no atentar contra el ahorro de las personas.

Además, debe respetar el principio de instrumentalidad, lo que requiere bases prácticas, eficaces y modernas. Las leyes que regulan la materia deben contemplar la conveniencia de un tributo (tanto para el Estado como para el contribuyente), la economía o los mínimos costos que debe implicar la recaudación y la certeza y la transparencia que debe caracterizar a los tributos en cuanto a fechas, formas y montos a ingresar. También debe reducir al mínimo posible la presión fiscal del sector que paga efectivamente impuestos, para lo cual se requiere de un combate a ultranza contra la evasión. En efecto, si en el diseño de un sistema racional se prioriza el respeto de los principios de la imposición, en especial el de equidad y eficiencia, el esquema de percusión debe reflejar, conjuntamente con una mejor distribución y universalidad de la carga, una reducción de la elevada presión fiscal. <sup>(xix)</sup>

A la vez, y pensando en la eficiencia intergeneracional, es decir en la sustentabilidad económica, el sistema tributario debe establecer normas de protección del medioambiente, creando sistemas para quienes no contaminen.

Todo ello se refiere al derecho sustantivo, lo que es condición necesaria pero no suficiente. También se requiere de una administración tributaria eficiente y eficaz que, como se ha dicho, pueda tanto imponer el pago obligatorio como promover el cumplimiento voluntario. Para esto, deberá atender diligentemente al contribuyente cumplidor y atacar fuerte y consistentemente al evasor.

En efecto, cualquiera sea la estructura que posea el fisco, las funciones como elementos que conforman su organización, deben ser cumplidas con la debida coordinación, para poder actuar con eficiencia y eficacia.

De acuerdo con un informe de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación, <sup>(xx)</sup> una organización ágil, expedita y ordenada contribuye al cumplimiento de la obligación tributaria.

Por todo ello, no será suficiente dotar de un cuerpo normativo armónico en tanto derecho sustantivo y adjetivo sino se es capaz de organizar el funcionamiento del ente fiscal para que lleve adelante los preceptos legales.

En síntesis, si no es hábil para controlar el incumplimiento de los contribuyentes registrados pero, sobre todo, si no tiene la capacidad para individualizar, perseguir y hacer pagar a los sujetos no registrados, no podrá coadyuvar a mejorar el funcionamiento del sistema.

De ello surge que la eficiencia depende de una cuestión legal: el establecimiento del derecho tributario que cumpla con los preceptos de las finanzas públicas, especialmente el de equidad tributaria y, también, la generación de una administración que cumpla acabadamente con los objetivos establecidos, específicamente lograr los niveles de recaudación esperados con el menor impacto posible en la actividad económica privada.

Esto implica otra cuestión adicional, la formación de una conciencia tributaria por parte de la ciudadanía, lo que facilita el cumplimiento de las obligaciones.

## **II. LOS TRIBUTOS QUE RESPONDEN A ESTE MODELO**

Para realizar una propuesta en este sentido, resulta menester partir del contexto actual y considerar especialmente lo analizado, es decir, el conjunto de tributos vigentes en todas las jurisdicciones y, asimismo, la distribución de las potestades tributarias que emanan de nuestra Constitución Nacional.

### **II.1. La mejor opción: un impuesto patrimonial**

De acuerdo con Cuello desde el ámbito tributario, una herramienta idónea para posibilitar razonablemente un pacífico horizonte de crecimiento de largo plazo se basa en los impuestos sobre el patrimonio en general y sobre la tierra en particular.<sup>(xxi)</sup>

Cita en sus argumentos a Alberdi cuando subraya que este tipo de gravamen “*Establece la igualdad del impuesto sobre todas las propiedades del Estado, y echa las bases del sistema de contribución directa, que es el que conviene a países llamados a recibir del exterior todo su desarrollo.*”

Si bien determinada doctrina (Villegas, principalmente) sostiene que los impuestos sobre la renta, especialmente si se coordinan con los anteriores, han de resultar la mejor medición de la capacidad contributiva global y, por tanto, acercarán el sistema al objetivo de equidad tributaria, la realidad argentina muestra que su recaudación se realiza desde la jurisdicción nacional y que existen escasas posibilidades de que ello cambie. Por tanto, esta situación obliga a proponer un modelo que considere alternativas, que cumplan con el objetivo que también sean factibles de ser llevadas al campo de la realidad.

En efecto, aunque pueda enunciarse como una cuestión de justicia requerir la devolución de la facultad constitucional para las provincias, en el sentido de que solamente a ellas les cabe la atribución de recaudar impuestos directos como resultan el impuesto a las ganancias y sus complementos (salvo situaciones excepcionales de emergencia), la verdad es que las administraciones fiscales locales están muy distantes de tener la capacidad operativa para llevar a cabo semejante tarea. Asimismo, la existencia de tantos tributos de este tipo como jurisdicciones existen, tornaría absolutamente inviable la actividad económica privada interjurisdiccional, mucho más que lo que hoy sucede con el impuesto sobre los ingresos brutos.

Dada esta restricción, la imposición patrimonial aparece, en los hechos, como la mejor y más viable forma de acercarse a los fines de eficiencia y equidad tributaria. Esta consiste en gravar manifestaciones de la riqueza de los individuos de acuerdo a los bienes muebles, inmuebles y otros activos que posean.

Con relación a las características del sistema tributario requeridas, el impuesto inmobiliario presenta las particularidades que se exponen a continuación.

En primer lugar, con respecto a la eficiencia económica, la forma de determinar la base de cálculo del impuesto puede modificar las decisiones económicas de los agentes. Si se lo diseña correctamente, tales opciones serán en beneficio de cada contribuyente pero también de la recaudación de la macroeconomía regional y nacional. Por ejemplo, se pueden aplicar adicionales para casos especiales como terrenos baldíos o no explotados con el objetivo de modificar las decisiones de los agentes e incentivar el uso adecuado de la tierra. <sup>(xxii)</sup>

En segundo lugar, en cuanto a la sencillez, la liquidación administrativa le simplifica la tarea a los contribuyentes, quienes solamente deben cumplir con su deber de informar las altas y mejoras en su propiedad. Tal vez, debido a la cultura evasora de nuestro territorio éste sea el punto débil del tributo, en cuanto justamente se omiten declarar tales hechos, lo que implica la necesidad de que el fisco desarrolle permanente tareas de identificación y valuación de los

inmuebles. Esto deriva en costos administrativos más altos con respecto a otros impuestos. Sin embargo, en función de las nuevas tecnologías, que permiten cumplir más eficiente y económicamente con la actualización del catastro, la medición del incumplimiento y, en definitiva de la evasión, son determinables objetivamente y eso simplifica las tareas de fiscalización.

En tercer lugar, con relación a la flexibilidad, este tributo es poco sensible a los cambios del ciclo económico y su recaudación resulta previsible y estable como fuente de ingresos. Sin embargo, desde el punto de vista de los contribuyentes esta cualidad puede generar resistencia en las fases descendentes del ciclo, donde caen sus ingresos y por ende su capacidad de pago.

En cuarto lugar, en base a la responsabilidad política, este impuesto posee gran visibilidad, el contribuyente tiene pleno conocimiento de la cuantía del impuesto que paga (no sucede así en el caso de los impuestos al consumo que están incorporados al precio de los bienes). Esta característica aumenta el costo político de modificarlo, por lo que genera desincentivos a la hora de realizar reformas.

Por último, respecto de la justicia se lo considera, en principio, progresivo dado que grava bienes de alto valor económico. El impuesto es proporcional al valor de los bienes. Así, tributan más los inmuebles de mayor valor, los contribuyentes con más de un inmueble, los propietarios de grandes extensiones, entre otros. Esto permite considerar a sujetos pasivos con diferente capacidad de pago. No obstante, actualmente el valor de la propiedad no siempre es proporcional al ingreso de las familias.

En la mayoría de las provincias, se impone el método de progresividad continua, que opera con cuotas fijas y alícuotas crecientes por rango de valor y donde las alícuotas son aplicadas sobre el excedente del monto límite inferior de cada rango. Tiene la ventaja de evitar el trastrocamiento de posiciones de contribuyentes situados cerca de los límites de clases contiguas.

Sin perjuicio de lo manifestado, la realidad económica indica que, en el corto plazo, y dadas las importantes adecuaciones que se han introducido en la base imponible y en las tablas de alícuotas y montos fijos del impuesto inmobiliario en la mayoría de las jurisdicciones, resulta poco probable una modificación en el sentido propuesto, de tal manera que permita un incremento significativo en la recaudación.

Ello lleva a pensar en segundos mejores, es decir alternativas que, si bien se pueden alejar del modelo ideal, resulten factibles de implementación con la menor resistencia posible. Con esto

en mente, se propone el reemplazo del impuesto sobre los ingresos brutos (tributo históricamente cuestionado, conforme el análisis que más adelante se desarrollará) por un impuesto a las ventas minoristas (IVMi).

## **II.2. Una buena alternativa: el impuesto a las ventas minoristas**

Núñez Miñana<sup>(xxiii)</sup> ha demostrado la equivalencia de un impuesto a las ventas minoristas (si la cobertura es total y general) con el IVA, adicionando que, igual que el impuesto nacional, resulta neutro.

Para trasladar esta comparación con el impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB), se han realizado los siguientes cuadros con dos supuestos. En el primero, se efectúa el desarrollo de un bien que pasa por una etapa industrial. En el segundo, uno que sale de la producción agropecuaria (gravada) para llegar a la mesa de los consumidores.

En ambos, se compara la recaudación generada por el IIBB con un impuesto a las ventas minoristas (IVMi) y, a los efectos de visualizar todo el cuadro de situación, con uno a la venta mayorista (IVMa) teniendo como condición que en todos los casos el fisco provincial debe recaudar aproximadamente lo mismo.

Cabe aclarar que ésta es un premisa propia, que no necesariamente habrá de respetarse a rajatabla en una reforma tributaria, por cuanto buena parte de la recaudación habrá de provenir de la eliminación de exenciones y del incremento propuesto para el impuesto inmobiliario y, sobre todo, de una más eficiente administración tributaria, que genere los recursos al combatir como corresponde a la evasión. No obstante, permite demostrar que de cualquier modo, el precio final es más económico que con la alternativa actual.

Al verificar el cuadro, se aprecia que un bien que se fabrica en un provincia va a sufrir, al menos un costo de IIBB del 11% (3,5% sobre los insumos, que en el ejemplo se han considerado el 50% del costo de producción, más 3,5% de la etapa mayorista y 4% de la minorista, tomando para el ejemplo alícuotas vigentes en varias jurisdicciones del país).

Al contrastar ello con lo que sucedería con un impuesto a las ventas mayoristas, que le permitiera al fisco provincial recaudar lo mismo (tercera alternativa) se aprecia que el precio final sería de \$ 191,67, por lo que ésta es la opción menos conveniente.

**Cuadro 1: Impuesto ingresos brutos vs. impuestos a las ventas: Industria**

EL IMPUESTO INGRESOS BRUTOS				INDUSTRIA LOCAL		
	COSTO	MARK UP 20%	SUB TOTAL	IMPTO. INGR. BRUTOS ALICUOTA	IMPUESTO	PRECIO VENTA
INSUMOS (*)	41,67	8,33	50,00	3,50%	1,75	51,75
INDUSTRIA	101,75	20,35	122,10	0,00%	-	122,10
MAYORISTA	122,10	24,42	146,52	3,50%	5,13	151,65
MINORISTA	151,65	30,33	181,98	4,00%	7,28	189,26
SUMAS		75,10		11,00%	14,16	
EL IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS						
	COSTO	MARK UP 20%	SUB TOTAL	IMPTO. INGR. BRUTOS ALICUOTA	IMPUESTO	PRECIO VENTA
INSUMOS (*)	41,67	8,33	50,00	0,00%	-	50,00
INDUSTRIA	100,00	20,00	120,00	0,00%	-	120,00
MAYORISTA	120,00	24,00	144,00	0,00%	-	144,00
MINORISTA	144,00	28,80	172,80	8,20%	14,17	186,97
SUMAS		72,80		8,20%	14,17	
EL IMPUESTO A LAS VENTAS MAYORISTAS						
	COSTO	MARK UP 20%	SUB TOTAL	IMPTO. INGR. BRUTOS ALICUOTA	IMPUESTO	PRECIO VENTA
INSUMOS (*)	41,67	8,33	50,00	7,11%	3,56	53,56
INDUSTRIA	103,56	20,71	124,27	0,00%	-	124,27
MAYORISTA	124,27	24,85	149,12	7,11%	10,60	159,72
MINORISTA	159,72	31,94	191,67	0,00%	-	191,67
SUMAS		77,51		14,22%	14,16	
NOTA: (*) SE CONSIDERA QUE DE COSTO LA INDUSTRIA TIENE LA MITAD DE INSUMOS Y LA MITAD, \$ 50, DE MANO DE OBRA (ES SOLO UN SUPUESTO)						

Fuente: elaboración propia

En cambio, si se estableciera un tributo equivalente a las ventas minoristas, la alícuota debería ser de 8,2% y el precio final al público llegaría a \$ 186,97. Esto es prácticamente un 2% menos que el tributo actual.

El mismo análisis puede hacerse para un bien que se genera desde la actividad agropecuaria. Aquí para marcar una diferencia con el análisis anterior, se supone que el productor está gravado.<sup>(5)</sup>

<sup>(5)</sup> A partir de las reformas legales introducidas como consecuencia de la firma del Consenso Fiscal, se ha gravado a los productores primarios cuando sus ingresos anuales superen determinado monto que, realmente, no es difícil de alcanzar, incluso para sujetos con actividades no muy grandes.

Como es dable apreciar en el cuadro que se agrega a continuación, en este caso vuelve a presentarse prácticamente la misma situación. El menos conveniente a los fines de los sujetos incididos, los consumidores finales, es el impuesto a las ventas mayoristas, que demuestra un importante crecimiento del precio final.

En cambio, el IVMi muestra que, aún cuando la alícuota fuera del 9,2%, requerida para que el fisco provincial tenga la misma recaudación, el precio final (de \$ 188,70) resulta nuevamente un 2% menor al que se arriba con el actual IIBB.

**Cuadro 2: Impuesto ingresos brutos vs. impuestos a las ventas: Agropecuario**

EL IMPUESTO INGRESOS BRUTOS				AGROPECUARIO GRAVADO		
	COSTO	MARK UP 20%	SUB TOTAL	IMPTO. INGR. BRUTOS ALICUOTA	IMPUESTO	PRECIO VENTA
INSUMOS (*)	66,67	13,33	80,00	2,60%	2,08	82,08
AGROPEC.	102,08	20,42	122,50	1,00%	1,22	123,72
MAYORISTA	123,72	24,74	148,47	3,50%	5,20	153,66
MINORISTA	153,66	30,73	184,39	4,00%	7,38	191,77
SUMAS		75,89		11,10%	15,88	
EL IMPUESTO A LAS VENTAS MINORISTAS						
	COSTO	MARK UP 20%	SUB TOTAL	IMPTO. INGR. BRUTOS ALICUOTA	IMPUESTO	PRECIO VENTA
INSUMOS (*)	66,67	13,33	80,00	0,00%	-	80,00
AGROPEC.	100,00	20,00	120,00	0,00%	-	120,00
MAYORISTA	120,00	24,00	144,00	0,00%	-	144,00
MINORISTA	144,00	28,80	172,80	9,20%	15,90	188,70
SUMAS		72,80		9,20%	15,90	
EL IMPUESTO A LAS VENTAS MAYORISTAS						
	COSTO	MARK UP 20%	SUB TOTAL	IMPTO. INGR. BRUTOS ALICUOTA	IMPUESTO	PRECIO VENTA
INSUMOS (*)	66,67	13,33	80,00	12,07%	9,66	89,66
AGROPEC.	109,66	21,93	131,59	12,07%	15,88	147,47
MAYORISTA	147,47	29,49	176,96	0,00%	-	176,96
MINORISTA	176,96	35,39	212,36	0,00%	-	212,36
SUMAS		86,82		24,14%	15,88	

NOTA: (\*) SE CONSIDERA QUE DE COSTO LA PRODUCCIÓN TIENE UN 90% DE INSUMOS Y EL RESTO PARA LLEGAR AL COSTO DE \$ 100, DE MANO DE OBRA (ES SOLO UN SUPUESTO)

Fuente: elaboración propia

Como se ha dicho, el impuesto a las ventas minoristas demuestra otras ventajas:

- No distorsiona los precios relativos entre los distintos bienes;
- No distorsiona los precios independientemente de las etapas del producto, por ende, no incentiva la integración vertical;
- Es mucho más sencillo de calcular para los contribuyentes.

Como aspecto negativo del tributo, es menester reconocer que el agente económico que tendrá el control “por oposición de intereses” será el consumidor final, no afecto a requerir comprobantes de sus operaciones. Esto motivará, muy probablemente, la tentación a evadir por parte de los vendedores minoristas.

Pero ello puede contrarrestarse con una serie de políticas, más allá de una administración tributaria más activa y eficiente en la lucha contra la evasión.

Un esquema práctico y sencillo será establecer un régimen de percepción en la etapa mayorista, sector económico que, por definición, cuenta con mayores recursos administrativos para llevar adelante esa tarea y que, por estar en el medio de la cadena de valor, a la vez es el que menores posibilidades de evadir cuenta. <sup>(6)</sup> A la par, el establecimiento de una responsabilidad solidaria reducirá la tentación a omitir declarar las ventas.

### **II.3. Una segunda alternativa: modificar el impuesto sobre los ingresos brutos**

En la particular coyuntura que atraviesa la actividad económica nacional y hasta que se establezca un nuevo tributo, el impuesto sobre los ingresos brutos debería modificarse, disponiendo, entre otras cosas, la exención de estas actividades: <sup>(xxiv)</sup>

- a) producción primaria, sin tope de ingresos;
- b) prestaciones financieras realizadas por las entidades de la Ley 21526;
- c) compañías de capitalización y ahorro, las administradoras de fondos comunes de inversión y compañías de seguros, exclusivamente por los ingresos provenientes de su actividad específica;
- d) producción de bienes (industria manufacturera), excepto las ventas a consumidores finales (con el mismo tratamiento que el sector minorista);
- e) prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúan en domicilios destinados a vivienda o casas de solaz;
- f) construcción de inmuebles.

---

<sup>(6)</sup> De hecho, son estos sujetos quienes deben actuar hoy en día como agentes de percepción.

Además, se debería establecer una alícuota mayorista del 1,5% y una para la venta minorista del 2,5%. Es cierto que, en un primer momento, se reducirá la recaudación pero el aumento de la actividad económica que promoverá la atracción de nuevos contribuyentes y un mayor cumplimiento provocado justamente por esto y por el combate a la evasión que deberá activar la administración tributaria, compensarán rápidamente el desfasaje.

Asimismo, se debe reducir en cuanto a complejidad y masividad el régimen de retenciones y percepciones, haciéndolo sencillo y fácil de aplicar.

### **III. EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL EN LA REALIDAD**

Alejado de los principios ideales, el régimen recaudatorio provincial se asienta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que en el concierto de las jurisdicciones subnacionales genera la mayor recaudación, superando en promedio el 50% del total.

Este es un tributo sumamente criticado y sobre el cual todas las reformas sugieren su abrogación y reemplazo. Sin embargo, esto es complejo. Por lo pronto, su vigencia hace necesario el análisis de sus características y del impacto económico que acarrea, lo que permitirá contrastar con los objetivos que se han planteado como ideales.

#### **III.1. Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

El impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB o ISIB, indistintamente) es el tributo más criticado en la doctrina, lo que se justifica por todos los defectos y efectos negativos que provoca. Efectuando un primer detalle, puede decirse que es:

- a. real:** ni la base imponible ni las alícuotas tienen en consideración la totalidad de las circunstancias personales o la situación global del contribuyente, sino que recae sobre los ingresos brutos gravables totales del sujeto obligado.<sup>(xxv)</sup> Aún cuando el sujeto tenga pérdida o no haya percibido el valor total de lo facturado, de cualquier manera debe tributar.
- b. indirecto:** el sujeto que es declarado tal por la norma y que efectivamente lo paga, recupera luego (total o parcialmente) su importe mediante el mecanismo de traslación a otro sujeto, llamado de hecho o percutido.<sup>(xxvi)</sup> De acuerdo con Giuliani Fonrouge<sup>(xxvii)</sup> también es dable considerar de esta forma al impuesto en cuestión por cuanto grava al consumo de las personas, como manifestación mediata de la capacidad contributiva.
- c. territorial:** por cuanto recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone, aspecto de tanta

importancia que constituye uno de los elementos esenciales del hecho imponible. Dice Bulit Goñi <sup>(xxviii)</sup> que, en este ítem, lo aparentemente sencillo se torna complejo: porque si bien solo resultan alcanzadas las actividades desarrolladas en el ámbito espacial del fisco respectivo, dada la base imponible elegida (los ingresos brutos totales) ese fisco puede aplicar su impuesto sobre el total de los ingresos del sujeto que actúa en su jurisdicción, aun en la parte que provenga de actividades cumplidas fuera de ella.

En tanto, Althabe, <sup>(xxix)</sup> sostiene (como consecuencia de entender que los ingresos brutos integran conceptualmente el hecho imponible) que tal situación no puede darse, pues la potestad tributaria local sólo alcanza a las actividades cumplidas localmente y a los ingresos derivados de ellas. Volviendo a Jarach <sup>(xxx)</sup>, indica que “*El principio de territorialidad es de difícil aplicación cuando los ingresos brutos se devengan como retribución de una actividad desarrollada solo en parte en la jurisdicción del sujeto activo. En esta hipótesis, los ingresos brutos no pueden ser atribuidos entera y exclusivamente a la actividad producida en una sola jurisdicción y ésta es la razón principal del nacimiento del Convenio Multilateral.*” Cualquiera sea la interpretación, esto genera inseguridad jurídica.

- d. **proporcional:** porque mediante la aplicación de la alícuota correspondiente, que es constante, se determina el *quantum* del tributo en proporción al monto de los ingresos brutos gravados.
- e. **de efecto regresivo:** ya que, al no tener en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino sólo una de sus manifestaciones indirectas, y al ser constante la alícuota, a mayores ingresos disminuirá la incidencia efectiva. A la vez, como es un impuesto al consumo, incide de manera más significativa sobre los estratos sociales con mayor propensión marginal a consumir.
- f. **acumulativo:** Olego <sup>(xxxi)</sup> explica sencillamente que es acumulativo porque se agrega como parte integrante del costo en la etapa siguiente, sin posibilidad de descontar el crédito.
- g. **periódico:** en relación con la verificación anual del hecho imponible, aunque se prevean pagos a cuenta mensuales. <sup>(xxxii)</sup>

Para resumir las principales características, podría decirse que es un impuesto al consumo, indirecto y acumulativo, o sea, que recae generalmente sobre el sector con menor capacidad adquisitiva por un lado: el público consumidor; y que afecta decididamente la cadena comercial. Todas estas cuestiones, que la doctrina se ha encargado de criticar cuando se busca un sistema tributario justo, equitativo y neutro.

En cuanto a su método de cálculo, se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Si bien la evolución de este impuesto está ligada al nivel de actividad económica, en los últimos años se han realizado reformas en la legislación (principalmente eliminación de exenciones, aumento de alícuotas y establecimiento de masivos regímenes de retención y percepción) que permitieron la subida de la recaudación.

Esto en la mayoría de las provincias, pero su efecto negativo sobre la actividad económica se hizo sentir aún más fuerte en todas aquellas en donde su sistema productivo era débil porque impactó en sectores que históricamente estuvieron fuera del ámbito de la imposición como la producción primaria y la industria. <sup>(7)</sup>

Con el único objetivo de verificar gráficamente lo indicado, bien vale un ejemplo. Supóngase un producto que tiene como insumo un bien primario, que luego forma parte de un proceso de industrialización en el mismo territorio, para ser distribuido por un mayorista local y, por fin, ser enajenado a consumidores finales un almacén. Esto es un típico canal de comercialización por el que transcurren muchos de los productos que llegan a los domicilios de los consumidores.

Ante este esquema, cualquier alteración del tratamiento tributario (por ejemplo, la eliminación de la exención a la actividad primaria) termina impactando o en el bolsillo de los consumidores, en aquellos casos en donde el fenómeno de traslación es total o en la rentabilidad de uno o algunos de los integrantes de la cadena de valor, pudiendo llegar a darse una matriz mixta en cuanto a la absorción de la nueva carga fiscal.

En el primer supuesto, dado el considerable atraso que muestran los ingresos de los asalariados (sujetos con la mayor propensión marginal a consumir) este impacto es totalmente regresivo y afecta aún más la capacidad adquisitiva real. En la segunda posibilidad, dadas las disímiles fuerzas relativas de negociación que tienen los partícipes, lo más probable es que el mayor peso lo soporte el eslabón más débil, es decir, el comerciante minorista.

Aún sin avanzar hacia ejemplos numéricos de la diferencia de presión provocada por la modificación legislativa ocasionada por el Consenso Fiscal, es necesario advertir que tanto la actividad primaria como la industria, a partir de cierto nivel de ingresos anuales (que no necesariamente las transforman en grandes empresas) deben tributar.

---

<sup>(7)</sup> En general, luego del Consenso Fiscal, firmado por Nación y la mayoría de las provincias, han vuelto a estar exentas pero para contribuyentes de hasta un determinado nivel de ingresos.

Además, para completar el análisis, resulta menester recordar que desde el combustible hasta los servicios a empresas, todos insumos que van a formar parte del costo de ventas de la mayoría de los bienes a comercializar, se produce un incremento ostensible.

Si a ello se agregan las locaciones de inmuebles urbanos a empresas cuyas alícuotas también subieron, el efecto negativo sobre la cadena de creación de valor, se percibe nítidamente.

Lo mismo puede decirse con los insumos para el campo, ya que además del combustible y los servicios de telecomunicaciones (tan vitales hoy por arbitrio de AFIP DGI, principalmente) la venta de insumos subió. Similar tratamiento sufren los proveedores de servicios a la actividad primaria, al igual que los arriendos.

### **III.2. La presión global sobre la actividad económica**

Si bien realizar un examen sobre el sistema tributario municipal escapa al ámbito de esta investigación, resulta imprescindible, al menos, considerar la presión a la que se ve expuesta la actividad económica de la provincia, al considerar tanto el impuesto sobre los ingresos brutos como las tasas municipales que se aplican.<sup>(8)</sup>

Aquí, el estudio se centrará en los efectos nocivos del sistema tributario local tratado en conjunto, para lo cual al IIBB se adicionará la mirada sobre la tasa comercial, que se acopla al anterior, ya que afectan las mismas actividades y se aplican sobre idéntica base imponible en la mayoría de los casos.

Para esto se toma como base un trabajo realizado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal<sup>(xxxiii)</sup> el cual determina que la presión tributaria se profundiza seriamente por la fuerte incidencia de las gabelas municipales que gravan la actividad económica.

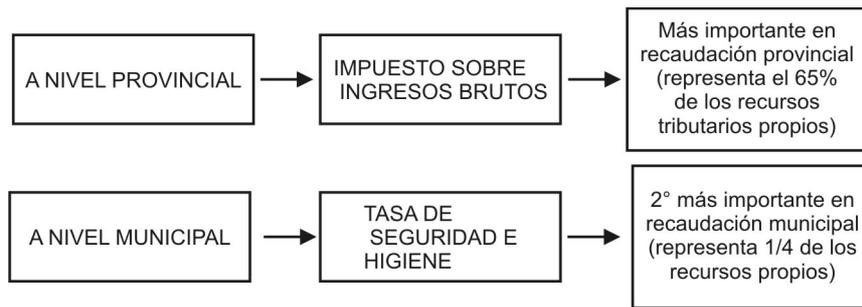
#### **III.2.1. Efecto sobre la rentabilidad**

En nuestro caso, los principales tributos que inciden sobre las actividades económicas son:

---

<sup>(8)</sup> Tasa de Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad, Tasa Comercial o el nombre similar que se aplica para esta gabela en cada Municipio.

### Cuadro 3: Tributos locales sobre actividades comerciales y económicas



Fuente: IARAF

Por lo demás, es un hecho conocido que los tributos conmueven la ecuación de rentabilidad de una inversión de diferentes maneras:

- Por su nivel:
  - Disminuyendo precios y unidades vendidas (IVA, Ingresos Brutos, etc.)
  - Aumentando los costos (Contribuciones Seguridad Social)
  - Disminuyendo beneficios (Impuesto a las Ganancias)
- Por su volatilidad (los regímenes de retención y percepción)
- Por su grado de distorsión (IIBB)
- Por la competencia desleal que genera la evasión (todos, cuando la administración tributaria es deficiente).

Como ya se ha dicho en parte, el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo distorsivo que atenta contra la eficiencia y la competitividad. Resumidamente, sus principales falencias son:

- efecto “cascada” acumulativo: implica la acumulación de carga tributaria en las diferentes etapas del proceso productivo y de comercialización;
- discriminación sobre actividades de múltiples etapas;
- incentivo a la integración vertical de los procesos productivos;
- alteración del sistema de precios relativos, al afectar de manera no uniforme el precio de todos los bienes;
- encarecimiento de los bienes de capital;
- exportación de parte de la carga a otras jurisdicciones;
- pérdida de competitividad en productos transables;
- encarecimiento de precios de productos locales respecto a los importados;
- encarecimiento de precios de exportación

A su vez, este tributo afecta la rentabilidad empresarial por dos vías:

- disminuyendo los ingresos percibidos por la venta de bienes, de esta manera se reducen

las cantidades vendidas; o se aumenta el precio que paga el consumidor; o se disminuye el precio que recibe el productor;

- incrementando los costos de los insumos utilizados en el proceso productivo: al gravar las etapas intermedias.

En cuanto a la tasa de seguridad e higiene municipal, si bien el nombre puede cambiar en cada comuna, su funcionamiento en la mayoría de los municipios coincide, gravando la actividad comercial desarrollada dentro del ejido (aunque una corriente nueva pretende incorporar dentro del objeto a actividades extra jurisdiccionales o a contribuyentes que, al no tener local dentro de la jurisdicción, no generarían el supuesto de imposición que se le exige a toda tasa pública, que es la realización por parte de la comuna de algún servicio como contraprestación).

Tiene prácticamente la misma base imponible que el Impuesto sobre los ingresos brutos, o sea, el total de ventas realizadas en el período, independientemente si se ha generado ganancia o no, y sin considerar si las mismas han sido cobradas o se efectuaron otorgando un plazo para el pago.

Es decir que la tasa potencia los efectos negativos del impuesto sobre los ingresos brutos, contribuyendo a sobrecargar el precio de los bienes y servicios que son consumidos internamente o exportados.

A los efectos de este trabajo y en virtud de no poder relevar la totalidad de los municipios, el estudio ha seleccionado cien municipios de todas las provincias, considerando aquellos más representativos en cuanto a población y PBG. <sup>(xxxiv)</sup> En el 75% aproximadamente de las municipalidades, la base de imposición está conformada por los ingresos brutos.

Entonces, al sumar el impuesto provincial y la tasa municipal se generan efectos directos sobre los precios que pagan los consumidores pero también sobre la actividad económica, pudiendo advertir que disminuye la competitividad de las empresas que se radican en una provincia, sobre todo al compararla con las ubicadas en otro territorio, en donde la carga tributaria es distinta.

Un caso paradigmático es el de la industria. Esta actividad está exenta del impuesto sobre los ingresos brutos en la mayoría de las provincias <sup>(9)</sup>, lo que las pondría como las más competitivas en este rubro. Sin embargo, muchas municipalidades de ese territorio (y especialmente las tomadas en la muestra del IARAF) le aplican altas alícuotas en su Tasa de

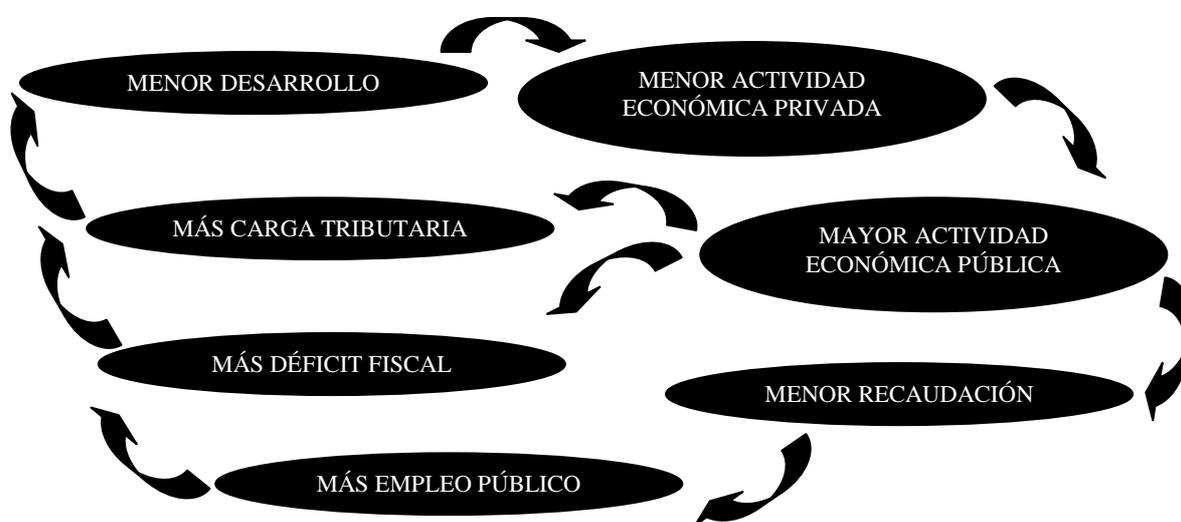
---

<sup>9</sup> En realidad, luego de la reforma ocasionada por el Consenso Fiscal, resultan exentas las que no superen determinado ingreso anual. Éstas son las que se consideran para el ejemplo.

Higiene de manera tal que, en definitiva, la acumulación de la carga tributaria de ambos fiscos modifica totalmente la situación competitiva de las jurisdicciones.

Por el efecto descrito, un territorio deja de ser uno de los más convenientes, generando una considerable carga tributaria, que le resta competitividad relativa respecto a otras provincias, en donde la sumatoria de impuesto más tasas llega a arrojar un peso menor. Un problema adicional es que este fenómeno afecta a las provincias con menor desarrollo económico, lo que implica la creación de un círculo vicioso:

**Gráfico 1: Círculo vicioso**

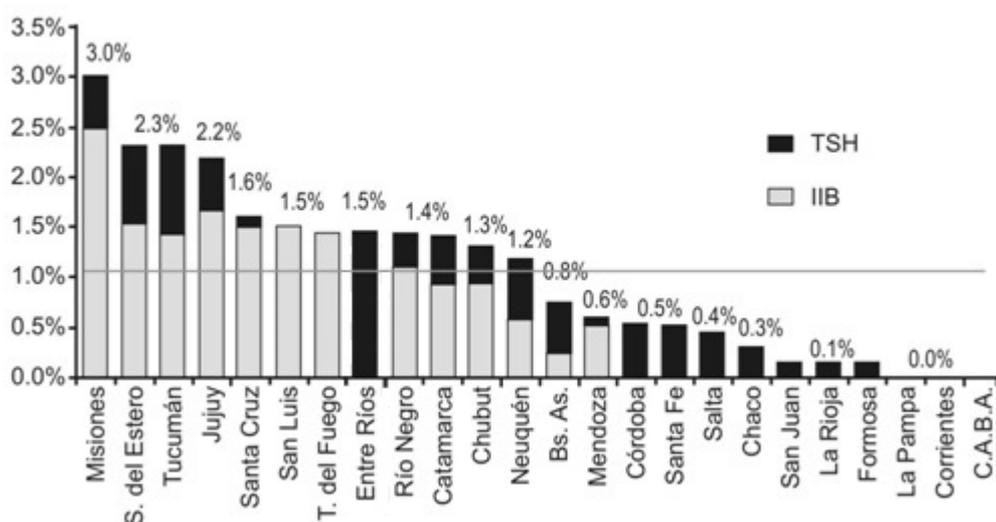


Este gráfico, en realidad, puede iniciarse en cualquiera de los globos, pero sus efectos son evidentes.

Con la finalidad de verificar lo que se viene afirmando, los gráficos siguientes muestran con un color claro la carga tributaria provincial y con uno más oscuro la que corresponde a la municipal (promedio). El orden de las jurisdicciones está en función a la presión global.

Los costos fiscales serán uno de los aspectos que seguramente las empresas considerarán especialmente a la hora de elegir un territorio para radicarse.

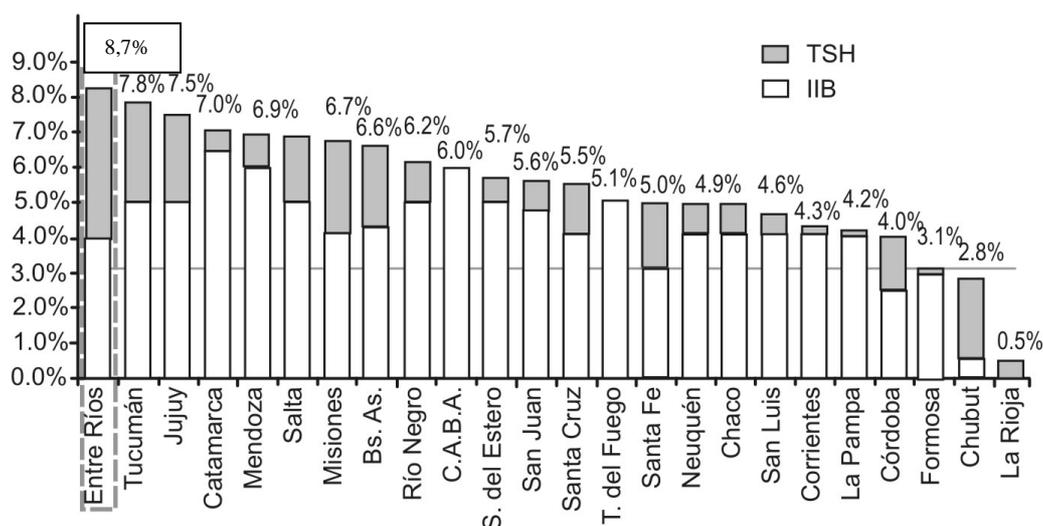
**Gráfico 2: Presión global (IIBB + TSH) sobre industria**



Fuente: IARAF

Para el caso de los tributos sobre la actividad financiera legal, la situación es similar.

**Gráfico 3: Presión global (IIBB + TSH) sobre bancos**



Fuente: IARAF

Es posible advertir casos de provincias (en este caso Entre Ríos) que pasa de una gravabilidad provincial del 6% a encaramarse en el primer puesto en cuanto a costo, con un promedio de 8,7% acumulado, producto de las Tasas de Higiene, Profilaxis y Seguridad que cobran las municipalidades <sup>(10)</sup>, factor que se agrava, en general, porque la prestación real de los entes

<sup>(10)</sup> Aquí se tomó la alícuota del 2,7% prevista en Paraná. Para otras ciudades la tasa es sensiblemente superior, llegando incluso al 6,5%, en Concordia.

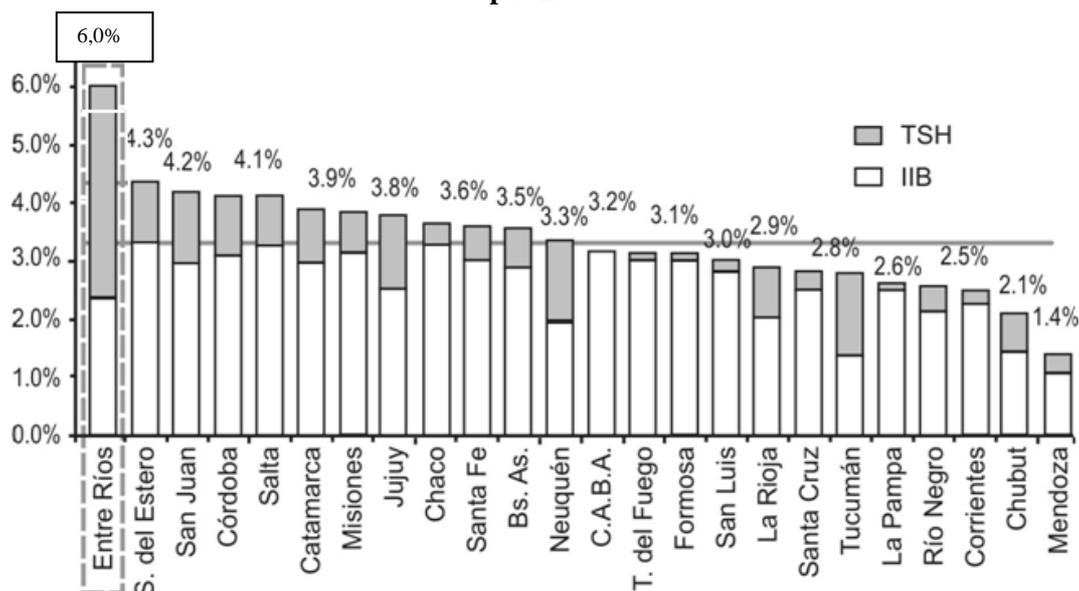
comunales a cambio de tal contribución prácticamente no existe.

Pero el efecto negativo es aún mayor si se considera que, en este rubro, el sobrecosto se traslada directamente a los préstamos que las entidades financieras otorgan a las empresas, lo que, en un escenario como el actual, en donde existe una marcada retracción del crédito y los existentes son sumamente onerosos, la generación de recursos para el fisco puede ocasionar antes contracción de la actividad privada, por aquella conocida ley de las finanzas públicas de que cada peso que ingresa al erario significa una deseconomía o una desinversión equivalente en el mercado. Por ello, los funcionarios públicos deberían analizar muy bien si el destino otorgado a esta recaudación provoca más efectos positivos que los que se obtendrían en manos privadas; estudio que no se ha realizado o que, si se efectuó, no se ha dado a conocer.

Para el caso de los servicios públicos, la situación se repite. Desde luego, si antes pensábamos en los bancos, la incidencia de sobrecargar los servicios públicos es mucho más directa ya que ninguna empresa, y menos las industrias, pueden funcionar sin estos insumos básicos, que pasan a formar parte de la matriz de costo y se trasladan al consumidor para aquellos casos de bienes o servicios destinados al mercado interno, o forman parte del precio exportable.

Sobre todo en el segundo caso, esto constituye una sobre carga que no contribuye al perfil exportador que se desea generar.

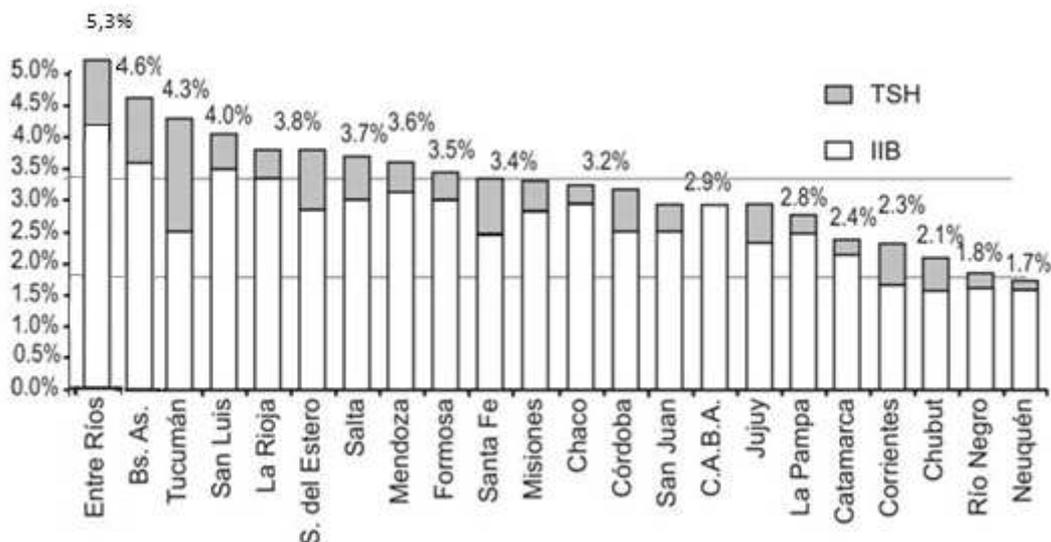
**Gráfico 3: Presión global (IIBB + TSH) sobre servicios públicos**



Fuente: IARAF

Con las mismas consideraciones podemos analizar a los servicios empresariales.

**Gráfico 4: Presión global (IIBB + TSH) sobre servicios a empresas**



Fuente: IARAF

En definitiva, es dable corroborar como el peso importante de los impuestos locales sobre las actividades económicas es doble: por un lado, el propio tributo que deben afrontar los sujetos, y por otro (y tal vez más significativo) la acumulación de carga que se incrementa en la medida que un producto o servicio pasa por más etapas.

La cuestión termina siendo simple a la vez que perversa: o la carga se traslada al bolsillo de los consumidores o la soportan los comerciantes. En general, y dadas las distintas fuerzas relativas de mercado, en este último caso, los que mayor habrán de sufrir una reducción de sus ganancias son los de menor tamaño y capacidad de negociación respecto a las condiciones de mercado.

#### IV. PROPUESTA

El carácter federal de nuestro país otorga potestades tributarias a las provincias. Los recursos propios de las jurisdicciones representan el 7% del PIB y constituyen el 44,8% de los recursos totales. <sup>(xxxv)</sup>

Dado el importante peso de la presión tributaria, y la oportunidad que se presenta en estos momentos, cuando a nivel nacional se plantea una reforma tributaria en términos generales, es preciso definir un sistema que cumpla con los objetivos propuestos, especialmente los de equidad y eficiencia tributaria.

Los recursos tributarios obtenidos por medio del ejercicio de imperio del Estado, el cual lo consigue de la aplicación de leyes dictadas y obligatorias para los ciudadanos, permite la edificación de estructuras institucionales autónomas y fiscales, donde el principio de subsidiariedad obtiene los medios para que los habitantes se encuentren en mejor situación para sostener sus costos y lograr beneficios de programas públicos, ya sea locales o nacionales. Este derecho por parte del gobierno desde su nacimiento tiene limitaciones por parte de la Constitución y garantías que establece para todos los ciudadanos del territorio nacional.

Villegas <sup>(xxxvi)</sup> considera como principio de gran importancia la distribución de la carga impositiva, la “*capacidad distributiva*”, comprendiéndose en la actitud económica de los habitantes para contribuir en la cobertura de los gastos públicos.

Por lo que se imponen valores de “razonabilidad” y “justicia”, en la capacidad contributiva en la sociedad en el establecimiento de la cuantía de los desembolsos contributivos.

#### **IV.1. Nuevo sistema tributario**

Dado lo manifestado, el sistema impositivo debería ser previsible, sencillo, sin constantes modificaciones o reglamentaciones que exacerban los deberes de los sujetos pasivos y extienden más allá de la ley las atribuciones del fisco. En resumen, debe respetar las garantías constitucionales.

De acuerdo con el Informe N° 9 del CECYT, dependiente de la FACPCE, <sup>(xxxvii)</sup> debería cumplir con las siguientes premisas:

1. Ser estable, de manera de otorgar seguridad jurídica a los sujetos económicos que planifiquen realizar inversiones sustentables en la provincia.
2. Contar con la suficiente flexibilidad para responder al cambio de las necesidades del gobierno, especialmente por el grado de predictibilidad del rendimiento.
3. Eliminar todo tipo de improvisación legislativa y desterrar los hábitos de impuestos que se crean por meras necesidades de recaudación, como ha sido el ITGB.
4. Respetar el principio de legalidad, conforme al cual, además de exigir que se trate de igual modo a los que están en iguales situaciones, establecer el derecho a que no se fijen excepciones que excluyan a uno de los que se concede a otros en similares circunstancias.
5. Cumplir con el principio de equidad, consagrada por la Constitución, y que se vincula con la generalidad y la igualdad en la tributación.

6. Respetar el principio de neutralidad, por el cual los impuestos no deben interferir en los costos relativos de los factores productivos ni en los precios relativos, teniendo presente la equidad en la distribución de la carga impositiva.
7. Sustentar el principio de la capacidad contributiva, de manera que la obligación tributaria halle en ella su única causa para el caso de los impuestos.
8. En el caso de las tasas, deberán solamente existir aquellas que realmente constituyen la contraprestación de un servicio indivisible y personalizado en los ciudadanos.
9. Sostener el principio de proporcionalidad, conforme al cual cada persona debe contribuir a la cobertura de los gastos estatales en forma equitativa y proporcional a su capacidad contributiva, que puede manifestarse en forma directa por los ingresos y por el patrimonio, o en forma indirecta, por la circulación o el consumo.
10. Equilibrar la presión tributaria conjunta, reduciendo la evasión al mínimo.
11. Asegurar la productividad, simplicidad, certeza, transparencia y ecuanimidad en el funcionamiento de la administración tributaria y en el diseño de los impuestos. Es decir, ser eficiente. Para ello, las normas deben ser claras.

En síntesis, para fortalecer y consolidar el desarrollo social y económico de una provincia, en el nuevo sistema tributario los impuestos deben:

- recaer sobre quienes tengan verdadera capacidad contributiva;
- atraer inversiones productivas que, a su vez, generen mayores recursos fiscales;
- no obstaculizar ni desalentar la producción, el trabajo ni las exportaciones;
- no agregar incertidumbre a quienes invierten en actividades productivas;
- no generar carga administrativa exagerada.
- 

En línea con esas ideas, se deberían tomar las siguientes medidas.

**A. *Derogar el impuesto de sellos***

La derogación deberá incluir de inmediato la eliminación del impuesto de sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción e ir abarcando gradualmente al resto de las operaciones y sectores de la forma que determine cada provincia.

Esta solución no alcanzará a las tasas retributivas de servicios administrativos efectivamente prestados y que guarden relación con el costo del servicio. Tampoco alcanza a instrumentos que no inciden ni directa ni indirectamente en el costo de los procesos productivos.

**B. *Derogar los impuestos provinciales específicos que gravan la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, incluso los que recaen sobre la auto generada y***

### ***servicios sanitarios***

Aquí quedarán gravadas solamente cuando 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.

#### ***C. Derogar las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores***

Esto se producirá ya 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.

#### ***D. Derogar de inmediato los impuestos al trabajo***

Manteniendo de cualquier manera un carácter residual y con fines asistenciales, de cualquier manera esta clase de impuesto es ineficiente, afecta las decisiones individuales e impacta regresivamente, en tanto grava la nómina salarial y conspira contra los puestos de trabajo y la competitividad empresarial.

#### ***E. Derogar el Impuesto sobre los ingresos brutos***

Dado el cúmulo de aspectos negativos que se han desarrollado antes, parece hasta obvio proponer esta solución.

#### ***F. Crear, en reemplazo del IIBB un impuesto a las ventas minoristas***

Suplantar la recaudación disminuida debido a las medidas anteriores es una necesidad. Ello puede lograrse a través de un *impuesto a las ventas minoristas*, con una alícuota única para todas las actividades y sin exenciones.

Esta propuesta se ha desarrollado en el modelo de sistema tributario propuesto, agregándose allí las posibles alternativas temporarias.

González Cano <sup>(xxxviii)</sup> propone otra idea que vale la pena analizar: la concurrencia del IVA nacional con uno provincial, con una tasa general sustancialmente menor y que, a efectos de su conocimiento por parte de los adquirentes, ambos tributos sean desglosados en los comprobantes de venta.

**G. Supletoria y temporalmente (mientras no se avance en los puntos E y F), *modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos***

Esto requiere disponer las medidas propuestas en el modelo, especialmente la reducción de las alícuotas para la actividad mayorista y minorista, como especialmente la simplificación de los regímenes de pago a cuenta.

**H. Mantener el impuesto inmobiliario**

Dado que se basa en la relación entre la exteriorización de riqueza de los individuos y su capacidad de tributación, a lo que se suma el argumento de que la oferta de servicios públicos se capitaliza en el valor de la propiedad, aumentando el valor de mercado de la misma. Al respecto deben acercarse al valor de mercado las bases imponibles, previendo mínimos superiores y pagos mínimos para las viviendas familiares y castigando de mayor forma a las propiedades no productivas. A la vez, se debería tener una consideración beneficiosa para las construcciones productivas, en tanto generen mayor mano de obra ocupada. Se debe trabajar en la lucha contra la evasión y la administración tributaria debe realizar los máximos esfuerzos para evitar la falta de declaración de las mejoras o la minimización de la base imponible.

**I. Mantener el impuesto automotor**

En cuanto al impuesto automotor, su consideración es similar al anterior, excepto en lo que hace a las bases imponibles que ya están adecuadas a la realidad económica. Especial atención habrá de prestarse a las maniobras de radicación en otras provincias, para evitar el gravamen de Entre Ríos.

**J. Política consistente y continuada de lucha contra la evasión**

Se debe establecer y llevar adelante un verdadero plan de lucha contra la evasión. No basta con elegir una estructura técnica adecuada, eficiente, equitativa, que no tenga efectos de acumulación ni de piramidación, con tasas reducidas a fin de no alentar el riesgo por parte de los contribuyentes.

**V. CONCLUSIONES**

Gran parte del aumento en la carga tributaria que sufrió el comercio de las provincias durante los últimos años se explica en los tributos que cobran los gobiernos locales (provincia y municipios). Concretamente, el impuesto sobre los ingresos brutos y la tasa municipal a las actividades económicas (tasa comercial, de inspección sanitaria, etc.).

Por su forma de cálculo, ambos tributos tienen la misma naturaleza por lo que la crítica respecto a su regresividad (y por ende, falta de equidad tributaria), falta de neutralidad, distorsiones en el nivel de precios relativos y a la toma de decisiones (falta de eficiencia), son igualmente aplicables. Lejos de establecerse un sistema tributario, lo que existe no es más que una yuxtaposición de tributos, sin armonía ni correlación, que se acumulan y que, muchas veces, rozan la inconstitucionalidad.

El problema se agrava, vistos los estudios teóricos y las evidencias estadísticas, cuando la recaudación se asienta justamente en impuestos indirectos, que repercuten sobre los consumidores, luego de sufrir un efecto cascada que termina acumulando e incrementando la presión fiscal sobre las actividades económicas pero especialmente sobre los estratos sociales de menor capacidad contributiva. A la vez, los tributos restan competitividad a las provincias que, de por sí, resultan poco ventajosas si se las compara con las que la rodean.

Por ende, surge con claridad meridiana la necesidad de una reforma tributaria que reduzca la presión tributaria, las distorsiones a las actividades económicas y permita el desarrollo más armónico de la producción y el comercio. Es cierto que las modificaciones motivarán reducción de recaudación y que esto es especialmente complejo en las actuales situaciones fiscales de la provincia. Parte de ese desfase deberá ser cubierto a partir de otros tributos más progresivos y menos distorsivos. El resto, deberá procurarse mediante una más eficaz y eficiente administración tributaria, que tendrá como eje central de su política el reconocimiento y buen trato a los contribuyentes cumplidores pero la persecución sin descanso de los evasores.

Solamente así se logrará un verdadero sistema tributario, que cumpla con las premisas de eficiencia y equidad.

---

---

## REFERENCIAS (por orden de cita):

- (i) PRICE WATERHOUSE. “Paying Taxes 2018”. Informe para el Banco Mundial. Citado por Etchebarne, A. “Los cien impuestos, tasas y contribuciones que destruyen la competitividad en Argentina”. Infobae digital, 10/07/2018.
- (ii) ETCHEBARNE, A. “Los cien impuestos, tasas y contribuciones que destruyen la competitividad en Argentina”. Infobae digital, 10/07/2018.
- (iii) SMITH, A. “La riqueza de las naciones”. Simplificación del título en inglés “An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth the Nations”. W. Strahan & T. Cadwell, Londres, 1776, p. 61.
- (iv) ETCHEBARNE, A. “Los cien impuestos, tasas y contribuciones que destruyen la competitividad en Argentina”. Infobae digital, 10/07/2018.
- (v) ALBERDI, J. “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según la Constitución de 1853”. Eudeba, Bs. As., 1979, p. 67.
- (vi) CLÉMENT, J. “Historia de la vida y de la administración de Colbert.” Release Date, Francia, 2008 [EBook #27215].
- (vii) MUSGRAVE, R. “Public Finance in Theory and Practice”. Mc Graw Hill, EEUU, 1973.
- (viii) THE HERITAGE FOUNDATION. “The Laffer Curve: Past, Present and Future”. En Revista Backgrounder N° 1765, Washington DC, 01/06/2004.
- (ix) MARGARITI, A. “Impuestos y Pobreza”. Fundación Libertad, Buenos Aires, 2004.
- (x) NAVEIRA DE CASANOVA, G. “Régimen Fiscal y Sistema Fiscal. Régimen Tributario Argentino”, 2ª ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, p. 323.
- (xi) STIGLITZ, J. “Economía del Sector Público”. A. Bosch, España, 2000, p. 43.
- (xii) VILLEGAS, H. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires, Depalma, 1999, p. 574.
- (xiii) VALDÉS COSTA, R. “Curso de Derecho Tributario”. Buenos Aires, Depalma, 1958.
- (xiv) GARCÍA BELSUNCE, H. “La equidad y la proporcionalidad como base del impuesto”. Derecho Tributario – Doctrinas Esenciales. T.I. Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 1254.
- (xv) GONZÁLEZ CALDERÓN, J., “Derecho Constitucional”. T.II. Buenos Aires, La Ley, 1993, p. 114.
- (xvi) BIELSA, R. “Derecho Administrativo”. T. II. Buenos Aires, La Ley, 1921, p. 431.
- (xvii) JARACH, D. “Finanzas públicas y derecho tributario”; 3ª ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 801.
- (xviii) UNIVERSIDAD CATÓLICA ARGENTINA. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Economía. “Sistema Tributario Argentino. Un análisis comparativo de la contribución por sectores productivos y de la equidad sectorial”. Buenos Aires, 2011, p. 15-22.
- (xix) FORO DE ENTIDADES EMPRESARIAS DE LA REGIÓN CENTRO. Lineamientos generales que debería cumplir una reforma tributaria integral en la República Argentina. Rosario, Santa Fe, 2010, p. 46.
- (xx) MIN. ECONOMÍA, OBRAS Y SERV. PÚBLICOS DE NACIÓN. Sec. de Ing. Públicos. Las modificaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco del Pacto Federal del 12/08/1993. T.II. Buenos Aires, 1994, p. 2.
- (xxi) CUELLO, R. Sistema tributario argentino: fábrica perenne de pobres e indigentes. UCA. Entre Ríos, 2003, p. 44-47.
- (xxii) DE CESARE, A. Y LAZO MARÍN, A. “Impuestos a los patrimonios en América Latina.” Serie Macroeconomía para el Desarrollo N° 66, CEPAL, Santiago de Chile.
- (xxiii) NÚÑEZ MIÑANA, H. “Finanzas Públicas”. Buenos Aires, Macchi, 1998, p. 34-36.
- (xxiv) FORO DE ENTIDADES EMPRESARIAS DE LA REGIÓN CENTRO. “Lineamientos generales que debería cumplir una reforma tributaria integral en la República Argentina.” Rosario, Santa Fe, 2010, p. 125.
- (xxv) JARACH, D. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”; 3ª ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 822.

- 
- (xxvi) MARTÍN, J. “Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Financiero Argentino”. Buenos Aires, Depalma, p. 847.
- (xxvii) GIULIANI FONROUGE, C. “Derecho Financiero”. Buenos Aires, Depalma, 1997, t.II, p. 27.
- (xxviii) BULIT GOÑI, E. “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Buenos Aires, Depalma, p. 25.
- (xxix) ALTHABE, M. “Impuesto sobre Ingresos Brutos”. Revista Derecho Fiscal, T. XXX, p. 1203.
- (xxx) JARACH, D. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”; 3ª ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 823.
- (xxxi) OLEGO, P. Informe N° 9 Área Tributaria CECYT. “Propuestas para un sistema tributario”. Buenos Aires, F.A.C.P.C.E., p. 86.
- (xxxii) JARACH, D. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”; 3ª ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 825.
- (xxxiii) INSTITUTO ARGENTINO DE ANÁLISIS FISCAL (IARAF). “Competitividad empresaria: el rol de la presión tributaria provincial y municipal en la región”. Informes Económicos. Buenos Aires, p. 17.
- (xxxiv) INSTITUTO ARGENTINO DE ANÁLISIS FISCAL (IARAF). “Competitividad empresaria: el rol de la presión tributaria provincial y municipal en la región”. Informes Económicos. Buenos Aires, p. 21.
- (xxxv) Agosto, W. *El ABC del sistema tributario argentino*. Documento de Políticas Públicas. Área de Desarrollo Económico. Programa de Política Fiscal. CIPPEC, 2017, p. 8.
- (xxxvi) VILLEGAS, H. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires, Depalma, 1999, p. 236.
- (xxxvii) CECYT. Informe N° 9 Área Tributaria. “Propuestas para un sistema tributario”. Buenos Aires, F.A.C.P.C.E., p. 20.
- (xxxviii) GONZÁLEZ CANO, H. *Diagnóstico y propuesta de Reforma Tributaria para mejorar la competitividad de la Economía Argentina*. Boletín N° 72 de AFIP. Buenos Aires., 2003, p. 25.

**Título del Trabajo**

**TASA MUNICIPAL ÚNICA Y COPARTICIPACIÓN DINÁMICA  
-DEL CONSENSO FISCAL 2017, AL ACUERDO FEDERAL FISCAL 2018-**

**Área**

**TRIBUTARIA**

**Tema 1**

**Presión tributaria en la competitividad empresarial y en la economía en general.  
Propuestas para disminuir la presión tributaria.**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**San Juan, 26 al 28 de Septiembre de 2018**

**Autor del Trabajo: C.P. Marcelo Eduardo DOMINGUEZ**

**Domicilio: Pagano N° 2712 – 6° A – CABA**

**Teléfono: 11 5578 9299**

**Correo electrónico: mdlaprida@gmail.com**

**Título del Trabajo**

**TASA MUNICIPAL ÚNICA Y COPARTICIPACIÓN DINÁMICA  
-DEL CONSENSO FISCAL 2017, AL ACUERDO FEDERAL FISCAL 2018-**

**Área**

**TRIBUTARIA**

**Tema 1**

**Presión tributaria en la competitividad empresarial y en la economía en general.  
Propuestas para disminuir la presión tributaria.**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**San Juan, 26 al 28 de Septiembre de 2018**

## INDICE

	Pág.
I - RESUMEN.....	3
II - DESARROLLO	
A- Introducción.....	5
B- La situación actual de la tributación local.....	7
C- Los intentos de armonización en 26 años (1992-2017).....	10
D- El Consenso Fiscal 2017 ante la experiencia obtenida en 26 Años.....	19
E- Propuesta de Acuerdo Federal Fiscal 2018.....	25
III- CONCLUSIÓN.....	38

## I- RESUMEN

En el presente trabajo se analizan los efectos de la tributación provincial y municipal en la competitividad empresarial y en la economía en general, tema que ha sido materia de discusión en nuestro país en las últimas décadas. El último intento para armonizar la tributación local lo constituye el Consenso Fiscal del 16/11/2017<sup>1</sup>, por el cual las Provincias se comprometen por sí y por sus Municipios, a disminuir gradualmente la tributación sobre la actividad económica (IIBB y Sellos), y a aprobar un sistema único de tasas municipales que remunere servicios efectivamente prestados.

El compromiso asumido por Provincias y CABA de “*impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA*” (inc r) es uno de los más difíciles de cumplir, dado que actualmente los 2255 Municipios del país<sup>2</sup> reclaman sus tasas por servicios locales conforme las potestades tributarias que les otorga la Constitución Nacional (*Arts. 5º y 123*), cada Constitución Provincial, las respectivas Leyes Orgánicas de Municipalidades, y sus propias Ordenanzas Tributarias municipales y/o comunales.

Para cumplir con la armonización tributaria municipal comprometida se propone que las Provincias y la CABA suscriban un ACUERDO FEDERAL FISCAL, en el cual participen los

<sup>1</sup> El Consenso Fiscal del 16/11/2017 fue aprobado por la Ley 27.429 (BO 2/1/2018)

<sup>2</sup> Los 2255 Municipios del país surgen de la página web del INDEC <https://www.indec.gob.ar/nivel4>, listado de “Códigos de gobiernos locales - Actualización abril 2011”. A los fines del presente trabajo, se agrega Lezama (Buenos Aires) y las 15 Comunas de la CABA (Conf. Arts 127 a 131 de la Constitución CABA). De este modo, el término Municipios abarca a las Comunas, las Comisiones de Fomento, etc.

Organismos Técnico-Jurídicos Federales AFIP, BCRA, CFRF, INDEC y CFI<sup>3</sup>, y al cual adhieran los 2255 Municipios del país. A través de este Acuerdo se adopta la aplicación de una única Tasa de Inspección Municipal (TIM) del 1% sobre los ingresos obtenidos en cada Municipio<sup>4</sup>, cuya recaudación anual incida en la distribución secundaria de los recursos coparticipables<sup>5</sup>.

Con este Acuerdo se atenuará la tributación local indirecta (trasladable a los precios), la cual se caracteriza por la superposición de tributos provinciales y municipales sobre los ingresos, y se agrava por los permanentes “saldos a favor” que surgen de la aplicación de múltiples regímenes de recaudación anticipada a cargo de clientes, proveedores, bancos y la Aduana (*endeudamiento fiscal a tasa cero*). Asimismo, el mayor control local de la evasión tributaria y del registro del empleo afectará positivamente en la competitividad empresarial y en la economía en general.

La Tasa Municipal Única del 1% que se propone para atenuar la presión tributaria local, concilia las necesidades de recaudación y control fiscal del sector público, con las necesidades de competitividad y seguridad jurídica del sector privado. El Municipio prestará el servicio de control de la actividad formal y del empleo registrado, a cambio de una tasa única del 1% sobre los ingresos obtenidos en su ámbito territorial<sup>6</sup>. Con ello se limitará al 1% la tributación municipal trasladable a precios, conforme lo previsto desde el Pacto Fiscal II (1993), al reciente Consenso Fiscal (2017).

Los aspectos básicos del ACUERDO FEDERAL FISCAL que se propone, son los siguientes:

1. Que los 2255 Municipios reemplacen las Tasas que recaen sobre la actividad económica en su ámbito territorial, por una única “Tasa de Inspección Municipal del 1%” (TIM del 1%), que sea uniforme en todo al país en cuanto a sujetos obligados y bases imponibles, y que permita la deducción del 1% sobre los sueldos del personal que presta servicios en el mismo Municipio.

2. Que la TIM del 1% se exhiba discriminada en los comprobantes de ingresos y en las registraciones de ingresos, y que en la documentación emitida y en los registros de ingresos se indique el “Código del Municipio” de su beneficiario (*domicilio del comprobante y de la registración*). Ello

---

<sup>3</sup> Las siglas de los Organismos Técnicos Federales corresponden a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), al Banco Central de la República Argentina (BCRA), al Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal (CFRF) –*Creado Ley 25.917 (2004) -Art 27-*, al Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), y a la Comisión Federal de Impuestos (CFI) –*Ratificada por Ley 23.548 (1988) -Art 10-*.

<sup>4</sup> La potestad tributaria recae en el Municipio del domicilio de emisión y registración de los comprobantes de ingresos y de sueldos del personal que presta servicios en ese Municipio (*la registración local de ingresos y sueldos es a los efectos de posibilitar el control municipal de la actividad económica formal y de los sueldos*).

<sup>5</sup> Sí, por ejemplo, el primer año de recaudación de la TIM es entre el 1/7/2019 y el 30/6/2020, la recaudación de ese año “por Municipio” que informe la AFIP a la CFI, será tomado como factor de la distribución secundaria federal y provincial de los recursos coparticipables en el año 2021, y así sucesivamente en los años siguientes.

<sup>6</sup> La liquidación mensual de la TIM en cada Municipio surge de tomar el 1% de los ingresos del mes, menos 1% de los Sueldos Brutos del personal dependiente que presta servicios en el mismo Municipio. Por lo tanto, el control municipal de la liquidación de la TIM abarca los ingresos y los sueldos registrados.

permite que los “adquirentes/pagadores” y los “inspectores municipales” verifiquen la incidencia de la TIM en las operaciones locales y, en caso de omisión, exijan y/o denuncien el incumplimiento<sup>7</sup>.

3. Que en forma simultánea a la vigencia de la TIM del 1% las Provincias y la CABA reduzcan en 1 (un) punto porcentual sus impuestos a los IIBB y de Sellos que recaen sobre las mismas operaciones que la TIM, dado que el mayor control local de los ingresos obtenidos a través de la TIM en cada ámbito municipal, dará lugar a una mayor recaudación global de IIBB y de Sellos.

4. Que a partir del año siguiente a la aplicación de la TIM, los regímenes de coparticipación de recursos federales y provinciales prevean que la “distribución secundaria” (*entre Provincias/CABA y entre Municipios/Comunas*), contemple la ponderación de: a) El factor “eficiencia” (*recaudación anual de la TIM informada por la AFIP, y situación financiera anual informada por el CFRF*), b) El factor “necesidades” (*indicadores anuales de pobreza, de desempleo, etc, informados por el INDEC*), y c) El factor “geográfico” (*población, superficie, distancias, etc, informados por el INDEC*)<sup>8</sup>.

Con este Acuerdo se logrará co-responsabilidad de la Nación, las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios en la recaudación de la TIM del 1%, dado que la misma incidirá tanto en la recaudación tributaria directa como en la distribución secundaria de los recursos coparticipables. Asimismo, con este Acuerdo se logrará previsibilidad y seguridad jurídica en el sistema tributario, dado que al tomarse su recaudación como factor de ponderación en distribución secundaria, la base imponible y la alícuota de la TIM, no pueden modificarse unilateralmente por los Municipios.

La mejora en la recaudación tributaria nacional, provincial y municipal que se derivará del control local de los ingresos y del empleo registrado a través del Sistema TIM que se propone, debiera dar lugar a la futura eliminación de los tributos y regímenes que dificultan la bancarización (Impuesto al Cheque y SIRCREB), y al futuro reemplazo por un Impuesto al Consumo de los impuestos provinciales que afectan la competitividad (IIBB y Sellos).

**PALABRAS CLAVE**

**Consenso - Municipios**

**Tributación - Armonización**

**Coparticipación - Competitividad**

<sup>7</sup> Este sistema de tributos discriminados es utilizado en otros países federales tales como Estados Unidos (donde se informa el tributo Estadual) y Canadá (donde se informa el tributo Provincial y el tributo Municipal).

<sup>8</sup> Se propone que la distribución secundaria provincial y federal sea “dinámica”, es decir, que los coeficientes varíen todos los años conforme la situación de los factores “eficiencia”, “necesidades” y “geografía” en cada Municipio/Provincia del año anterior (similar al Convenio Multilateral, con su “50% ingresos y 50% egresos”)

## II- DESARROLLO

### A. INTRODUCCIÓN

Por mandato constitucional la Nación, las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios, tienen la potestad permanente y concurrente para reclamar contribuciones indirectas a la población, y la recaudación tributaria obtenida se distribuye a través de regímenes de coparticipación<sup>9</sup>. Los tributos indirectos que los 3 niveles de Gobierno aplican sobre los ingresos que obtienen los “contribuyentes de derecho”, forman parte de los costos de producción y se trasladan a los precios de venta. Con ello se afecta la competitividad empresarial y la economía en general.

Actualmente las Provincias y la CABA aplican su Impuesto sobre los IIBB “en cascada” sobre los mismos ingresos alcanzados por el IVA nacional y, además, los Municipios y Comunas aplican sus Tasas por servicios sobre los mismos ingresos alcanzados por IVA e IIBB. Ello ocurre aun cuando la Ley 23.548 (1988), los Pactos Fiscales suscriptos por la Nación y las Provincias entre 1993 y 2017, y la propia CSJN<sup>10</sup>, han indicado que las tasas municipales se deben corresponder con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente.

Los Municipios no vinculan sus tasas municipales con la prestación de un servicio, sino que las mismas se reclaman conforme la capacidad contributiva de quién la paga. Con ello aumentan el “costo de producir en Argentina” (pérdida de competitividad), y provocan una ampliación de la brecha entre comerciantes formales e informales (invitación a la marginalidad). El sistema que se propone apunta a lograr un aumento de la recaudación tributaria por el mayor control municipal, en reemplazo de la tradicional metodología consistente en aumentar la recaudación a través de las mayores alícuotas.

Si bien desde el Pacto Fiscal II (1993), la Nación y las Provincias intentan consensuar una baja en la presión tributaria que recae sobre la actividad económica, ello ha sido de imposible cumplimiento en un contexto caracterizado por la “autonomía tributaria” de los Gobiernos locales, y por los “porcentajes estáticos” que rigen desde 1988 para la distribución primaria y secundaria de los recursos coparticipables<sup>11</sup>. Hasta el presente ha sido imposible cumplir con la manda constitucional de 1994 de sancionar la Ley-Convenio de Coparticipación Federal (prevista para el año 1996)<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Constitución Nacional - Arts. 5º, 75 inc. 2º, 121 y 123.

<sup>10</sup> CSJN en “Laboratorios Raffò SA c/Municipalidad de Córdoba” del 23/06/09 - Las tasas municipales deben corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a un bien o acto del contribuyente, ya que, de lo contrario, la tasa municipal es ilegítima.

<sup>11</sup> Los porcentajes estáticos vigentes para la distribución primaria y secundaria de recursos han sido establecidos por los Arts 3º y 4º de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 (1988).

<sup>12</sup> Constitución Nacional (1994) - Art. 75 inc. 2º) y Cláusula Transitoria sexta.

A través del Consenso Fiscal 2017 la Nación y las Provincias/CABA intentan nuevamente armonizar la tributación local y establecer nuevos regímenes de coparticipación federal y provincial de recursos. Se propone que a través de un ACUERDO FEDERAL FISCAL entre Provincias y CABA, en el cual participen la AFIP, el BCRA, el CFRF, el INDEC y la CFI, y adhieran los 2255 Municipios del país, se adopte una Tasa de Inspección Municipal (TIM) única en todo el país, cuya recaudación anual incida en la coparticipación provincial y federal del año siguiente<sup>13</sup>.

La AFIP y el BCRA debieran reglamentar los aspectos inherentes al control de los ingresos a través de la TIM, mientras que el CFRF y el INDEC debieran brindar información a la CFI, para establecer el coeficiente anual de distribución secundaria. Con la información obtenida, la CFI debiera proponer a la Nación y a las Provincias/CABA los coeficientes de coparticipación federal y provincial que sean equitativos y solidarios, y que prioricen un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida, e igualdad de oportunidades en toda la Nación (*Cf. Constitución Nacional y Consenso Fiscal 2017*).

## **B. LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL**

### ***1. Efectos económicos de la tributación local trasladable a precios.***

Los Impuestos provinciales sobre los IIBB y de Sellos, y las Tasas Municipales que recaen sobre la actividad económica, provocan los siguientes efectos económicos:

#### ***a. Impuesto sobre los Ingresos Brutos;***

Este gravamen encarece los precios finales de los productos nacionales por su aplicación en todas las etapas y, además, al contar con numerosos “regímenes de retención y percepción”, provoca inconvenientes administrativos y comerciales a los sujetos designados como “Agentes de Recaudación” (*por la obligación de retener y/o de percibir IIBB en sus operaciones comerciales*) y, provoca serios problemas financieros en los “Sujetos Pasibles de las retenciones y percepciones” (*por los permanentes saldos a su favor, sin devolución de parte de los fiscos deudores*).

Las excesivas alícuotas de percepción y de retención de IIBB, más los regímenes de retenciones bancarias (SIRCREB) y de percepciones aduaneras (SIRPEI), más los regímenes de pagos a cuenta

---

<sup>13</sup> Por ejemplo, si la TIM rige desde el 1/7/2019, la recaudación anual de la TIM desde el 1/7/2019 al 30/6/2020 se tomará como factor de ponderación de la coparticipación de 2021, y así sucesivamente. Al relacionarse la tasa municipal única con la coparticipación, no puede alterarse unilateralmente la misma, dado que su recaudación anual es uno de los factores de distribución secundaria de los recursos provinciales y federales.

que prevén algunas jurisdicciones por los bienes que salen de su territorio, más los regímenes propios de percepciones sobre acreditaciones bancarias de algunas Jurisdicciones, hace que los contribuyentes locales y del Convenio Multilateral exhiban permanentes Saldos a su Favor de IIBB, lo cual implica que la incidencia económica real de ese gravamen, sea mucho mayor que su incidencia nominal<sup>14</sup>.

#### *b. Impuesto de Sellos*

La aplicación de este gravamen sobre “contratos comerciales o financieros” o sobre las “operaciones monetarias” de los bancos, aporta una rápida recaudación a las Provincias/CABA, pero su aplicación no tiene fundamento en el principio de la capacidad contributiva, y sólo encarece la actividad económica y financiera. Además, el Impuesto de Sellos influye negativamente en el control de los precios pactados en las operaciones inmobiliarias y en contratos comerciales, ya que su incidencia fomenta escrituras por “menor valor”<sup>15</sup>, y “cartas-oferta” para evitar el instrumento.

#### *c. Tasas Municipales*

Las tasas municipales no siempre se relacionan con la prestación de servicios a quienes desarrollan actividades económicas en el Municipio, y cuando las mismas se aplican sobre los ingresos, se trasladan a los precios. Generalmente no hay una relación directa entre la tasa que se reclama y el costo del servicio municipal que se presta a quién la paga. Es decir, actualmente las tasas municipales se relacionan con la “capacidad contributiva” del sujeto pasivo, y no con el “beneficio” que el mismo recibe del Municipio, ni con el “costo” de la prestación del servicio municipal.

#### *d. Corolario de la tributación local actual.*

La multiplicidad actual de “tributos sobre ventas” y de los “regímenes de recaudación anticipada”, da lugar a que la tributación provincial y municipal tenga una importante incidencia en los precios de venta de los productos y servicios que se comercializan en el mercado interno y/o que se destinan a la exportación. Ello genera problemas de competitividad de la producción local frente a los productos importados, y graves dificultades para exportar. La alta presión tributaria local también constituye un incentivo a la evasión, lo cual aumenta la inequidad entre formales e informales.

---

<sup>14</sup> Las dificultades para obtener las constancias de exclusión de retenciones y percepciones de IIBB, y/o para obtener las devoluciones de los saldos a favor de IIBB, hacen que sea aún mayor la incidencia real de este gravamen en los precios de venta de todas las etapas.

<sup>15</sup> Las transferencias de inmuebles por “menor valor” en las escrituras se relacionan con la falta de fondos justificados del comprador, y con el resultado a reconocer por el vendedor (*cuando este último reviste el carácter de sujeto-empresa que no ha registrado todos los gastos inherentes a la construcción*). La aplicación del Impuesto de Sellos es un elemento más que favorece la práctica de escriturar por “menor valor”.

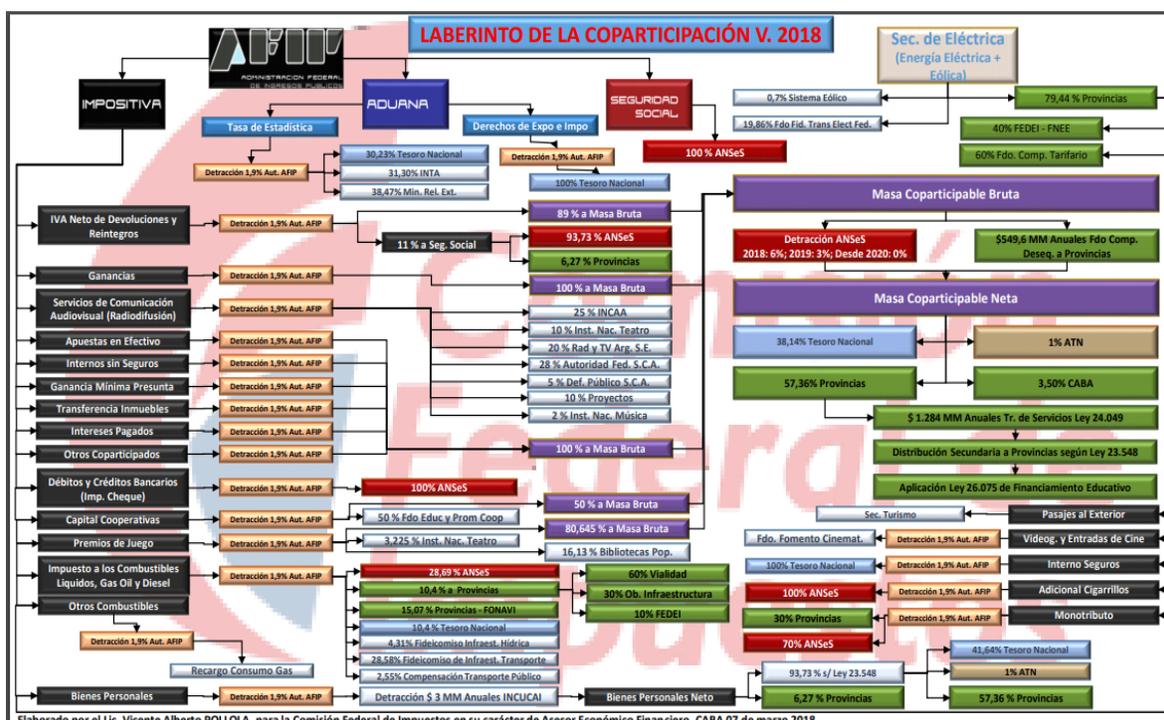
## 2. Efectos distributivos de la coparticipación federal de impuestos.

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 (1988), establece que los porcentajes de distribución primaria (entre Nación y Provincias) y secundaria (entre Provincias), regirán mientras no se prevea un régimen sustitutivo (Art. 15). Esta vigencia es ratificada por la disposición transitoria sexta de la reforma constitucional de 1994, la cual establece que la distribución de recursos vigente en 1994, no podrá modificarse hasta el dictado del nuevo régimen de coparticipación.

### a- Los Recursos Coparticipables en la Ley N° 23.548 (1988)

La masa de fondos a distribuir entre Nación y Provincias está integrada por “todos los Tributos nacionales” con excepción de los Derechos de Importación y Exportación y de los tributos con afectación específica (Arts. 1° y 2°), los Tributos recaudados por la Nación son distribuidos automáticamente con las Provincias a través de determinados porcentajes (Arts. 3° y 4°), la Nación debe remitir a las Provincias como mínimo el 34 % del total de los tributos recaudados, tengan o no el carácter de distribuibles, y la Nación destina un % del total recaudado a la CABA (Arts. 7° y 8°)<sup>16</sup>.

### b- El Laberinto de la Coparticipación Federal de Impuestos (2018)



<sup>16</sup> La Nación destina a la CABA el 3,75% del total recaudado desde 2016.

Este diagrama es publicado en la página web de la CFI, e indica el destino que las leyes nacionales le otorgan a los recursos recaudados por la AFIP (DGI, DGA y DGRSS), y a los incluidos en la Energía Eléctrica. Partiendo de la “masa coparticipable neta”, el porcentaje de DISTRIBUCIÓN PRIMARIA atribuible a las Provincias en 2018 (57,36% -sin la CABA-), se relaciona con las competencias, servicios y funciones que están a cargo de las mismas. A su vez, cada una de las 23 Provincias cuenta con su propio “diagrama de distribución” de sus recursos con los Municipios.

*c- Las Obligaciones de las Provincias, por sí y por sus Municipios, en la Ley 23.548.*

Las Provincias se obligan por sí y por sus Municipios, a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. Esta obligación no alcanza al Impuesto sobre los IIBB, de Sellos, y a las Tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (*Art. 9º inc. b*). Asimismo, las Provincias se obligan a establecer un sistema de distribución a los Municipios de los ingresos que se originen en esta Ley, el cual se estructura asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática de los fondos (*Art. 9º inc. g*).

*d. Corolario del régimen de coparticipación actual.*

Los coeficientes de distribución de la masa coparticipable neta que rigen desde 1988, no contemplan la evolución de las necesidades poblacionales de los años siguientes. Esta situación ha provocado la adopción de paleativos, tales como la constitución del fondo del conurbano bonaerense, o la discrecionalidad en el envío de fondos. Una situación similar ocurre en la distribución de recursos entre cada Provincia y sus Municipios, los cuales no siempre pueden relacionar sus “tasas sobre ventas”, con servicios municipales efectivamente prestados.

### **C. LOS INTENTOS DE ARMONIZACIÓN EN 26 AÑOS (1992-2017)**

Se analizan a continuación los “Compromisos Asumidos” y los “Resultados Obtenidos” en las “4 Etapas” de intentos para armonizar la tributación local, y para sancionar el nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos:

Etapas 1: Pactos Fiscales 1992-1993 y Reforma Constitucional 1994

Etapas 2: Compromisos Federales 1999-2000 y Acuerdos 2002

Etapas 3: Ley de Responsabilidad Fiscal 2004

Etapas 4: Acuerdos 2016, Responsabilidad Fiscal 2017 y Consenso Fiscal 2017

#### ***ETAPA 1: PACTOS FISCALES 1992-1993 Y REFORMA CONSTITUCIONAL 1994***

## **a) Compromisos Asumidos en 1992-1994**

### ***1. Pacto Fiscal I - Acuerdo entre Gobierno Nacional y Gobiernos Provinciales (1992)***

La Nación queda autorizada a retener un 15 % de la masa de impuestos coparticipables para atender el pago de obligaciones y gastos nacionales. Se firmarán Convenios de transferencia de servicios de la Nación a las Provincias, garantizándose a las mismas el financiamiento de los costos de los servicios transferidos. Los Gobiernos Provinciales solicitarán a sus respectivas Legislaturas la aprobación de presupuestos equilibrados, a cuyos efectos contemplarán la generación de recursos, o las economías de gastos<sup>17</sup>.

### ***2. Pacto Fiscal II – Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento (1993)***

*Compromisos de las Provincias:* Derogar el Impuesto de Sellos. Eximir del Impuesto a los IIBB a la producción primaria, la producción de bienes (excepto los ingresos por ventas a consumidores finales), las prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas (excepto las que se efectúan a viviendas), la construcción de inmuebles, y las prestaciones financieras, de capitalización y ahorro y de seguros. En un plazo de 3 años, sustituir el Impuesto sobre los IIBB por un impuesto general al consumo. Implementar sistemas uniformes de control en todas las jurisdicciones que aseguren un determinado nivel de recaudación y prevea una metodología que permita la discriminación obligatoria del impuesto sobre los IIBB en las facturas o documentos equivalentes, en las ventas entre inscriptos.

*Compromisos de la Nación:* Adoptar en la Municipalidad de Buenos Aires la misma reformulación tributaria que adoptan las Provincias. Disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral. Adecuar de inmediato las normas sobre retenciones y pagos a cuenta del IVA para que en ningún caso los contribuyentes paguen una tasa efectiva superior al 18 %.

### ***3. Reforma Constitucional (1994)***

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos (...). La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias (*CN Artículo 75 inc. 2º*). El

---

<sup>17</sup> El Pacto Fiscal I fue aprobado por la Ley N° 24.130 (1992)

régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996 (*Cláusula Transitoria Sexta*).

## **b) Resultados Obtenidos hasta 2018 con los Compromisos Asumidos en 1992-1994**

### **1. Resultados del Pacto Fiscal I (1992)**

*Retención del 15% de la masa coparticipable:* Por Ley N° 26.078 (2006) se prorroga la retención del 15% con destino a la ANSES durante la vigencia de los impuestos respectivos (*Los reclamos de las Provincias fueron resueltos por la CSJN en Diciembre/2015, y a través del Acuerdo Nación-Provincias de Mayo/2016, se dispone su disminución gradual hasta llegar a 0% en 2020*).

*Transferencias de servicios:* Se transfieren servicios de educación, salud y seguridad desde la Nación a las Provincias (*Para las Provincias fueron insuficientes los recursos transferidos por la Nación desde 1993, para financiar los costos de los servicios transferidos*);

*Presupuestos equilibrados:* Si bien anualmente se aprueban presupuestos equilibrados, los resultados de las ejecuciones presupuestarias indican que los gastos públicos superan los ingresos públicos en varias Provincias (*a partir de 2005, el CFRF evalúa las ejecuciones presupuestarias e informa en su página web las Provincias con resultados financieros negativos entre 2008 y 2016*).

### **2. Resultados del Pacto Fiscal II (1993)**

Las Provincias y la CABA no derogaron Sellos sobre la actividad financiera y, si bien establecieron exenciones de IIBB sobre la actividad primaria e industrial, no incluyeron en esa exención a las actividades en otras Provincias/CABA<sup>18</sup> (*esa discriminación tributaria fue considerada inconstitucional por la CSJN en el Año 2017*)<sup>19</sup>.

El impuesto sobre los IIBB en cascada no fue sustituido por un Impuesto general al consumo, y no se avanzó en un sistema uniforme que prevea la discriminación obligatoria de IIBB. Asimismo, la

---

<sup>18</sup> Si bien en 1993 la Nación derogó Sellos sobre la actividad financiera en Capital Federal y estableció exenciones de IIBB sobre la actividad primaria e industrial, en 2009 la CABA re-estableció Sellos sobre la actividad financiera, y limitó la exención de IIBB para quienes realizan la actividad industrial en la CABA

<sup>19</sup> CSJN en “Bayer S.A. c/ Santa Fe” y en “Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco” (Octubre/2017). Se indica que... “la legislación provincial lesiona el principio de igualdad de las cargas públicas y altera la corriente natural del comercio (CN arts. 75, inc. 13° y 126), instaurando una suerte de “aduana interior” vedada por la CN (arts. 9° a 12°), para perjudicar a los productos provenientes de otras provincias en beneficio de los manufacturados en sus territorios”. A partir de ello, la CSJN considera de aplicación la regla sentada en “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...”.

Nación no disminuyó la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral y la alícuota general del IVA aumentó del 18% (1993) al 21%<sup>20</sup>.

### **3. Resultado de la reforma constitucional (1994)**

Desde 1996 está pendiente la nueva Ley-Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos, por lo que se sigue aplicando la Ley 23.548 (1988), la cual prevé porcentajes estáticos para la distribución primaria y secundaria, y una distribución de competencias que no evita la “triple imposición interna indirecta” que afecta los costos de producción y que se traslada a los precios. No se modifican las tasas municipales sobre ventas (*Art 9° inc. b*), aun cuando las mismas no se relacionen con servicios efectivamente prestados.

## ***ETAPA 2: COMPROMISOS FEDERALES 1999-2000 Y ACUERDOS 2002***

### **a) Compromisos Asumidos en 1999-2000**

#### ***1. Compromiso Federal (1999)***

Presentar durante el año 2000, un proyecto de ley de coparticipación federal (*en cumplimiento del art. 75 inc. 2 de la CN*). Establecer procedimientos para una amplia difusión de sus cuentas fiscales, incluyendo el presupuesto, con sistemas que aprovechen la nueva tecnología que brindan las redes informáticas. Implementar la armonización tributaria entre los distintos niveles de Gobierno, incluyendo los Municipios, para lo cual se deberá incluir la CUIT de los contribuyentes en todos los soportes informáticos de datos, en los sistemas de valuación inmobiliaria, etc, con el objeto de generar la información necesaria a fin de controlar la evasión fiscal. Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y procurar la baja del costo argentino, eliminando o sustituyendo impuestos que distorsionan la competitividad y las decisiones de producir e invertir en Argentina.

#### ***2. Ley de Prevención de la Evasión Fiscal (2000)***

---

<sup>20</sup> Asimismo, los contribuyentes con saldos a favor técnicos en el IVA (*por ejemplo, por aplicar el 21% en la compra y el 10,5% en la venta*), tienen problemas de competitividad. Los saldos a favor técnicos en el IVA pueden recuperarse con ventas futuras en el país y los saldos por retenciones y percepciones son de libre disponibilidad. En 2016 se avanzó en devoluciones de saldos a favor técnicos a Pymes inversoras, y en 2017 se previó su devolución a quienes acrediten su no utilización en 6 meses. No obstante, los trámites ante AFIP de recupero del IVA por inversiones en Bienes de Uso, por exportaciones, y los saldos a favor del IVA de libre disponibilidad, tienen importantes demoras en su resolución.

Se establece que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos de sumas de dinero superiores a \$ 1.000, que no fueran por medios bancarios. Los documentos que posibiliten la inscripción de inmuebles, automotores, embarcaciones y aeronaves en sus respectivos Registros, debe contener la clave de identificación (CUIT, CUIL o CDI) de las partes intervinientes. Todas las plantas industriales de faenamiento de hacienda y molienda de granos tendrán la obligación de incorporar sistemas electrónicos de medición y control de la producción que funcionen en tiempo real. La Nación suscribirá con las Provincias y la CABA los convenios destinados a poner en funcionamiento sistemas de intercambio de información sobre base CUIT/CUIL.

### ***3. Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal (2000).***

El Gobierno Nacional enviará al Congreso un proyecto de ley de Coparticipación de todos los recursos nacionales, con excepción de los derechos de importación y exportación. El sistema de transferencias será simplificado, eliminando las pre-coparticipaciones que sufren actualmente diversos tributos. La Nación, las Provincias y la CABA acuerdan establecer procedimientos para posibilitar una amplia difusión de sus cuentas fiscales, mediante sistemas informáticos.

Se reafirma el Compromiso Federal de 1999, en cuanto a la armonización tributaria entre los distintos niveles de Gobierno, incluyendo los Municipios, la cual deberá incluir las CUITs de los contribuyentes en soportes informáticos de datos, sistemas de valuación inmobiliaria, etc. La Nación y las Provincias se comprometen a conseguir la adhesión de los Municipios a los aspectos centrales del presente acuerdo. En cada Provincia se respetarán los criterios de coparticipación con los Municipios, similares a los establecidos entre la Nación y las Provincias.

### ***4. Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos (2002)***

Se sancionará el nuevo régimen integral de Coparticipación Federal de Impuestos antes del 31/12/02, que incorpore la creación de un Organismo Fiscal Federal, la constitución de un Fondo Anticíclico Federal, el régimen obligatorio de transparencia de la información fiscal de todos los niveles de gobierno, las pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno, la coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la CABA y de los Municipios, y los indicadores de distribución sobre la recaudación que aumenten la correspondencia y eficiencia fiscal.

## **b) Resultados Obtenidos hasta 2018 con los Compromisos Asumidos en 1999-2002**

No se pudo sancionar la Ley Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos ni crear el Organismo Fiscal Federal. Si bien se avanzó en la inclusión de las CUITs en los registros patrimoniales, ese proceso de “cuitificación” de las nuevas inscripciones registrales no fue acompañado por el necesario “empadronamiento base CUIT”, de todos los titulares que surgen de los registros catastrales locales (Registros de la Propiedad Inmueble), y de todos los titulares que surgen de los regímenes de control societarios locales (Registros Públicos de Comercio).

Se avanzó en la celebración de convenios entre la AFIP y las Administraciones Tributarias provinciales y municipales para la transferencia de datos y la puesta en marcha de los sistemas de recaudación y de fiscalización, aunque la necesidad invocada de “contar con base de datos propias” dio lugar a que cada Organismo de Recaudación prevea su propia “clave fiscal” para que los contribuyentes accedan a sus registros tributarios.

No se eliminaron los tributos que distorsionan la actividad económica, la inversión y el empleo, dado que continúan vigentes los distorsivos Impuestos de Sellos, Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios, Impuesto sobre los IIBB “en cascada”, y sus regímenes de recaudación anticipada a través de los Bancos (SIRCREB y otros regímenes locales). Ello afectó la competitividad y las decisiones de producir e invertir en Argentina.

### ***ETAPA 3: LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL (2004)***

#### **a) Compromisos que surgen de la Ley de Responsabilidad Fiscal de 2004.**

Esta Ley dispone que las Provincias y la CABA difundirán información trimestral de la ejecución presupuestaria (base devengado y base caja), del stock de la deuda pública, los programas bilaterales de financiamiento, y del pago de servicios. Tomarán las medidas necesarias para calcular parámetros e indicadores homogéneos de gestión pública que midan la eficiencia y eficacia en materia de recaudación y de gasto público a los efectos de las comparaciones inter-jurisdiccionales. El CFRF medirá el equilibrio financiero como la diferencia entre recursos percibidos y gastos devengados, que incluirán los gastos corrientes (netos de los financiados por organismos internacionales), y los gastos de capital (netos de los destinados a infraestructura social básica necesaria).

EL CFRF evaluó 19 jurisdicciones en 2005 (Nación y 18 Provincias), y 22 Jurisdicciones en 2016 -Nación y 21 Provincias- (*Nunca evaluó a La Pampa y a San Luis, y el último año en que evaluó a CABA fue 2008*). Hubo 2 etapas de medición del equilibrio financiero de las jurisdicciones adheridas: Entre 2005 y 2008 se consideraba sólo el resultado financiero ajustado (positivo o negativo), mientras que entre 2009 y 2016, a ese resultado se le deducían las erogaciones destinadas

a promover la actividad económica, sostener el nivel de empleo, y dar cobertura a emergencia sanitaria y asistencia social<sup>21</sup>. Se prevé divulgar el incumplimiento en páginas web, y limitar las transferencias presupuestarias no originadas en impuestos nacionales de transferencia automática.

#### **b) Resultados Obtenidos hasta 2018 con la Ley de Responsabilidad Fiscal de 2004**

Desde 2005 a 2016 el CFRF evalúa el “equilibrio financiero” de la Nación y de las Provincias adheridas<sup>22</sup>, e informa lo siguiente: Entre 2005 y 2007, las jurisdicciones evaluadas presentan un resultado financiero positivo. En 2008, 5 jurisdicciones presentan un resultado financiero negativo (Buenos Aires, Jujuy, Santa Cruz, Santa Fe y Tierra del Fuego)<sup>23</sup>. A partir del 2009, la Ley 26.530 prevé que a los resultados financieros deben restarse los gastos deducibles. Entre 2009 y 2014, la mayoría de las jurisdicciones evaluadas presentan resultado financiero negativo, con gastos deducibles por montos superiores. Hay 2 Provincias en 2015 con resultado financiero negativo y gastos deducibles mayores (Jujuy y Santa Cruz), y 3 Provincias en 2016 (Chaco, Jujuy y Santa Cruz).

Los resultados negativos (o déficits fiscales), obtenidos por la mayoría de las Jurisdicciones evaluadas entre 2008 y 2016, dieron lugar a un fuerte aumento de la presión fiscal por parte de Provincias, CABA y Municipios, a través de los nuevos tributos locales y del aumento de los existentes, y de los múltiples regímenes de retención y de percepción de IIBB (*con la consecuente generación de saldos a favor de los contribuyentes*). Esta fuerte presión tributaria local indirecta (trasladable a precios), agravó el problema de competitividad y de la economía en general.

#### ***ETAPA 4: ACUERDOS 2016 – LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL 2017 – LEY DE CONSENSO FISCAL 2017***

##### **a) Compromisos que surgen de los Acuerdos 2016 y de las Leyes 2017**

###### **1. Acuerdo Nación-Provincias (Mayo/2016)<sup>24</sup>:**

---

<sup>21</sup>Ley 26.530 (2009) prorrogada hasta el año 2016 por Ley N° 27.198 (Noviembre/2015): Durante los ejercicios 2009 a 2016 se excluyeron de los gastos las erogaciones que se hayan destinado a promover la actividad económica, a sostener el nivel de empleo y a dar cobertura a la emergencia sanitaria y a la asistencia social.

<sup>22</sup> Las evaluaciones de las ejecuciones presupuestarias por los años 2005 a 2017 están disponibles en <http://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/evaluaciones/>.

<sup>23</sup> El resultado negativo del 2008 se debió a... “*la aplicación de políticas públicas que sostengan las actividades productivas, preserven los niveles de empleo y financien la asistencia de los sectores sociales desprotegidos*”.

<sup>24</sup> Los Acuerdos Nación-Provincias de Mayo/2016 fueron aprobados por Ley 27.260 Arts 24 y 25.

Eliminar la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables pactada en el Pacto II de 1992 y prorrogada en 2006, en forma progresiva y escalonada durante los años 2016 a 2020 (fecha límite para su eliminación definitiva: 1/1/2021).

## **2. *Carta de Intención Nación-Provincias (Agosto/2016):***

Adoptar las medidas que fueran necesarias para impulsar la convergencia al equilibrio fiscal en cada jurisdicción en el año 2019, y fortalecer la autonomía fiscal mediante el aumento de la recaudación propia. Mejorar las estructuras tributarias a través de la reducción de los costos de los servicios de recaudación y fiscalización, de respetar el principio de equidad horizontal y la progresividad de los tributos, y de promover el avance hacia esquemas que favorezcan el crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad y el empleo. Impulsar la nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y promover el debate de un nuevo Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

## **3. *Carta de Intención Nación-Provincias (Diciembre/2016):***

Aplicar el 1,9% que las Provincias le pagan a la AFIP por la recaudación tributaria nacional, sólo sobre los impuestos que se coparticipan, de manera tal que la recaudación de los impuestos que no se coparticipan serán financiados por la Nación. La AFIP brindará a Provincias y CABA, determinados servicios de recaudación de los tributos locales, así les facilitará los soportes informáticos para tal fin. La Comisión Federal de Coordinación de Ingresos Fiscales, integrada por la AFIP y las Administraciones Tributarias de Provincias y CABA, tendrá por objeto coordinar tareas comunes y actividades conjuntas.

## **4. *Modificaciones a la Ley de Responsabilidad Fiscal (Diciembre/2017)*<sup>25</sup>**

El CFRF deberá comunicar al Congreso de la Nación antes del 30/6 de cada año, los informes anuales de evaluación de cumplimiento. El CFRF debe aprobar los parámetros e indicadores homogéneos de gestión pública que midan la eficiencia y eficacia en materia de recaudación y la eficiencia en materia de gasto público<sup>26</sup>, y su medición deberá ser publicada.

En cuanto a los Ingresos Públicos, se prevé adoptar políticas tributarias tendientes a armonizar y no aumentar la presión impositiva legal, especialmente en aquellos gravámenes aplicados sobre el

---

<sup>25</sup> Ley N° 27.428 promulgada por Decreto PEN 1116/2017

<sup>26</sup> Incorporarán el cálculo del producto bruto geográfico (PBG) con metodologías compatibles con el INDEC, hasta que este organismo disponga del cálculo actualizado.

trabajo, la producción, el sector productivo y su financiamiento, con la finalidad común de lograr el crecimiento de la economía nacional y las economías regionales, en la medida que dichas decisiones no impliquen comprometer la sostenibilidad de las finanzas públicas. A tales efectos, el CFRF publicará anualmente la presión legal impositiva por área de actividad.

Se reemplaza la evaluación del “equilibrio financiero” por parte del CFRF, por el cálculo del producto bruto geográfico (PBG) con metodologías compatibles con el INDEC<sup>27</sup>. Se prevé asimismo que las Provincias invitarán a adherir a la presente ley a sus Municipios, les propondrán la aplicación de la elaboración de información fiscal con los mismos criterios metodológicos, coordinarán su correcta difusión, e informarán sobre todo lo relativo al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

### **5. *Consenso Fiscal (2017)***<sup>28</sup>

Además del compromiso referido a la Coparticipación Federal de Impuestos, las Provincias y la CABA asumen compromisos referidos al Impuesto sobre los IIBB (limitaciones en las alícuotas y en los regímenes de retención y percepción), y al Impuesto de Sellos (No aumentar alícuotas). Con respecto a los Municipios, las Provincias acuerdan: (n) Un régimen de coparticipación de recursos provinciales, (o) Un régimen de responsabilidad fiscal, (p) Que las tasas municipales se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con su costo, (q) Una base pública de tasas municipales, y (r) Un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA.

Se establece que los compromisos asumidos deberán cumplirse antes del 31/12/2019, que los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II quedan suspendidas para quienes aprueben el Consenso, que las provincias firmantes, la CABA y el Estado Nacional aprobarán este Consenso por Ley, que modificarán sus leyes para cumplirlo, y que autorizarán a los Poderes Ejecutivos para dictar normas a tal fin.

#### **b) Resultados esperables desde 2018, con los Acuerdos 2016 y las Leyes 2017**

El Compromiso asumido por los 2255 Municipios requiere de su participación, dado que la potestad tributaria municipal surge de la Constitución Nacional (*Arts. 5º y 123*), de la Constitución Provincial, de la Ley Orgánica de Municipalidades y de sus propias Ordenanzas Tributarias

---

<sup>27</sup> Es decir que a partir del 2018 el CFRF ya no publicará en su página web la evaluación de cada Jurisdicción referida al resultado financiero anual que surge de la ejecución presupuestaria

<sup>28</sup> Ley 27.429 promulgada por Decreto 1115/2017

Municipales). Por lo tanto, es necesario que las Provincias acuerden con los Municipios el sistema único de liquidación y pago de tasas municipales (-inc r-), que se corresponda con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio (-inc p-), que sirva de base para el diseño del régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los Municipios (-inc n-), todo ello en un marco de Responsabilidad Fiscal (-inc o-).

Para cumplir con esos compromisos, debiera acordarse la sustitución de las actuales tasas municipales sobre ventas por una Tasa de Inspección Municipal (TIM), que sea única en todo el país en cuanto a la base imponible y la alícuota aplicable, y que retribuya la prestación del efectivo servicio municipal de control de la actividad económica formal y del empleo registrado<sup>29</sup>. Asimismo, la recaudación de esta nueva tasa única municipal debiera ser tomada como uno de los factores de ponderación de la distribución secundaria de los recursos federales y provinciales coparticipables<sup>30</sup>.

Con el sistema propuesto se cumplirá con el requisito de la efectiva prestación del servicio municipal de control de la evasión fiscal, se obtendrá una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes (*la actividad económica formal será controlada por la Nación, las Provincias/CABA y los Municipios*) y se obtendrá una mayor previsibilidad en la tributación municipal trasladable a los precios (*las tasas municipales no serán modificables en forma unilateral, porque su recaudación incidirá en la coparticipación*).

#### **D. EL CONSENSO FISCAL 2017 ANTE LA EXPERIENCIA OBTENIDA EN 26 AÑOS**

En este apartado se relacionan los “Mensajes” de las 4 Etapas analizadas, con la reglamentación del sistema de “Tasa Municipal Única y Coparticipación Dinámica” que se propone, la cual estará a cargo de los Organismos técnico-jurídicos federales: AFIP, BCRA, CFRF, INDEC y CFI:

##### **a) El Mensaje de la ETAPA 1 (Desde 1992-1994) – Pautas para la “nueva Coparticipación”.**

---

<sup>29</sup> Las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios, debieran acordar la aplicación de la TIM del 1% en todo el país, y delegar los aspectos reglamentarios en la AFIP y el BCRA (control de cumplimiento de la TIM), y en el CFRF, el INDEC y la CFI (factores de ponderación para la distribución secundaria de recursos). A partir de esos Acuerdos, las Provincias y la CABA debieran aprobar la reducción de IIBB y de Sellos en 1 punto, y los Municipios debieran aprobar el reemplazo de sus actuales tasas municipales, por la nueva TIM.

<sup>30</sup> Si en 2018 se acordara que la fecha límite de adhesión a la TIM fuera el 31/12/2018, la adhesión de un Municipio a la TIM después de esa fecha debiera dar lugar a que el mismo aplique la TIM desde el 1/7 del año siguiente a la adhesión. Por lo tanto, en este supuesto, la no adhesión a la TIM antes del 31/12/2018 arrojaría un menor factor de distribución del Municipio y la Provincia del año 2021 (por “Recaudación TIM = 0”). En este caso la adhesión de un Municipio en 2019 tendrá efectos en la coparticipación de 2022, y así sucesivamente.

### *1- Estabilidad en el régimen que se apruebe.*

La Constitución Nacional (1994) establece que la Ley Convenio sobre Coparticipación Federal de Impuestos “no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias” (Art 75 inc 2), y la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (1988) indica que la adhesión de cada Provincia se hará mediante una Ley por la cual “aceptan el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas, por sí y por sus Municipalidades o entes asimilables” (Art 9°).

### *2- Factores dinámicos para la distribución secundaria*

Las Provincias reciben los recursos por que surgen de distribuir el 57,36% de la masa coparticipable<sup>31</sup>, y la CABA recibe de la Nación el 3,75% del total recaudado. Los porcentajes “estáticos” que se aplican desde 1988 no reflejan la evolución de las necesidades de las Provincias, y las asignaciones directas debieran evitarse porque son discrecionales. Pero hasta el presente no fue posible el acuerdo sobre nuevos “porcentajes estáticos” para la distribución secundaria de los recursos federales (entre Provincias), ni se han podido evitar las asignaciones directas.

### *3- Mensaje de la Etapa 1 para la “nueva Coparticipación”:*

La CFI debiera proponer los coeficientes de “distribución primaria” de los recursos federales y provinciales coparticipables durante el primer año de aplicación (*Los mismos surgirán de analizar el régimen actual de distribución primaria en cada Jurisdicción, las asignaciones directas, las competencias, servicios y funciones delegadas, y lo informado por el CFRF sobre fuentes de recursos, resultados financieros y endeudamiento*).

Asimismo, la CFI debiera proponer los coeficientes para la “distribución secundaria” de los recursos federales y provinciales coparticipables el primer año de aplicación (*Los mismos surgirán de los indicadores que informe la AFIP y el CFRF sobre “eficiencia”, y que informe el INDEC sobre “necesidades” y “geografía”, al 30/6 del año anterior*<sup>32</sup>).

---

<sup>31</sup> Del diagrama de coparticipación 2018 –CFI-, surge que el 57,36 % de la masa neta destinado a las Provincias se forma por los % previstos en la Ley 23.548 (54,66 % y 2%), más la ponderación % de lo transferido por Servicios de Educación y Salud (\$ 1.284 MM), y por la Ley N° 26.075 de Financiamiento Educativo.

<sup>32</sup> Por ejemplo, a partir de la información de la AFIP, al CFRF y el INDEC al 30/6/2020, la CFI podrá determinar el coeficiente único de distribución secundaria asignando el 35% al factor “eficiencia”, el 35% al factor “necesidades” y el 30% al factor “geográfico”. El coeficiente único de distribución secundaria va a cambiar todos los años, conforme la evolución de los factores “eficiencia” y “necesidades” de cada Jurisdicción, medidos objetivamente al 30/6 del año anterior. Si se advierten inequidades con la ponderación de la CFI 35%-35%-30%, se puede aprobar una ponderación distinta para los años siguientes (Ej 30%-40%-30%, o 40%-40%-20%).

La distribución primaria y secundaria de recursos debe basarse en indicadores y factores de ponderación que no pueden ser modificados unilateralmente, pero que dan lugar a un sistema de “porcentajes dinámicos” para la distribución de recursos. Es decir, el compromiso unánime es el de preservar el método acordado, asumiendo que los porcentajes que surjan cada año del mismo, dependerán de la evolución de los indicadores de cada Jurisdicción, frente a los indicadores del resto de las Jurisdicciones.

**b) El Mensaje de la ETAPA 2 (Desde 1999-2002) – Pautas para la “nueva Coordinación”.**

*1- Coordinación entre Fiscos para la recaudación tributaria centralizada.*

La coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación tributaria de Nación, Provincias, CABA y Municipios (base CUIT), debe permitir que la AFIP controle en forma centralizada la presentación de las liquidaciones mensuales de las tasas municipales, y que los pagos se destinen directamente a las cuentas recaudadoras municipales. El sistema de cuentas tributarias de la AFIP basado en CUITs y en “Códigos de Municipios”, debe permitir el acceso de todas las Jurisdicciones a la información de la recaudación local “por Municipio” y “por Provincia/CABA”.

*2- Coordinación entre Fiscos para la fiscalización basada en la tasa municipal única.*

La coordinación y colaboración recíproca de todos los organismos de recaudación, debe permitir utilizar la liquidación mensual de la tasa municipal (1% sobre los ingresos netos de IVA menos el 1% sobre los sueldos brutos), para el control sistémico de las bases imponibles de IIBB, IVA, Ganancias y Recursos de la Seguridad Social. El intercambio de la información entre Fiscos sobre las “inconsistencias” en los cruces sistémicos entre la tasa municipal, los depósitos bancarios, y las bases imponibles de los tributos nacionales y provinciales, dará lugar a que los Municipios cuenten con elementos para el control de la actividad económica formal y del empleo registrado.

*3- Mensaje de la Etapa 2 sobre la “nueva Coordinación”*

La AFIP debiera establecer el sistema de “cuentas tributarias” para controlar el cumplimiento de la TIM, y a través de los “Códigos de Municipios”, CUITs y CBU de los contribuyentes de derecho y de los Municipios acreedores, y el BCRA debiera diseñar sistemas web de “información de cumplimiento”, que relacionen las acreditaciones bancarias con la TIM del 1% sobre ingresos que se depositan (*básicamente en los depósitos bancarios en efectivo, ya sea a través de líneas de caja, o de los sistemas de depósitos en efectivo en las terminales de auto-servicio*).

## **2- El Mensaje de la ETAPA 3 (Desde 2004) – Pautas para la “nueva Responsabilidad”.**

### *1- La necesidad de relevar los Resultados Financieros en todas las jurisdicciones.*

De la página web del CFRF surge que cuando las evaluaciones comienzan a arrojar resultados financieros negativos (desde 2008), se reforma la Ley de Responsabilidad Fiscal (en 2009), para que los gastos de emergencia en salud, educación y seguridad, no formen parte del déficit fiscal. Por lo tanto, la falta de adhesión de La Pampa, San Luis, CABA y los Municipios, sumado a la posibilidad de compensar los resultados financieros negativos con los “gastos de emergencia”, dio lugar a que las evaluaciones no sean comparables en todo el país, y a que no haya preocupación ante las ejecuciones presupuestarias que no preserven el equilibrio presupuestario.

### *2- La necesidad de incluir la Responsabilidad Fiscal en materia de Ingresos Públicos*

Entre 2005 y 2017 hubo constante aumento de la presión tributaria de Provincias, CABA y Municipios sobre la actividad económica (*aumento de la presión tributaria indirecta trasladable a precios*). Este fuerte aumento de la presión tributaria local sin un sistema de Responsabilidad Fiscal que incluya a los Municipios, y sin un sistema de control fiscal que involucre a los Municipios, produjo una mayor presión tributaria sobre los contribuyentes formales y aumentó la inequidad tributaria entre contribuyentes formales e informales.

### *3- Mensaje de la Etapa 3 sobre la “nueva Responsabilidad”*

El CFRF debiera diseñar el sistema de carga web de la información que surge de cada “Ejecución Presupuestaria”. Asimismo, para lograr que las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios brinden información anual al CFRF sobre los recursos obtenidos, el resultado financiero (positivo/negativo) y el nivel de endeudamiento, debiera acordarse que, cuando no se brinda esa información, el CFRF califica con “menos 20” cada factor no informado. Esa calificación negativa informada a la CFI, perjudicará a la Jurisdicción incumplidora en la distribución secundaria.

## **4- Mensaje de la ETAPA 4 (Desde 2016-2017) – Pautas para la “nueva Armonización”**

### *1- Los Acuerdos Locales para cumplir con el Consenso Fiscal 2017*

El compromiso asumido por las Provincias<sup>33</sup> en el Consenso Fiscal 2017 (*por sí y por sus Municipios*), de disminuir antes del 31/12/2019 los tributos locales que inciden sobre la actividad económica (Ingresos Brutos, Sellos y Tasas Municipales), requiere de la aprobación legislativa de Provincias, CABA y Municipios<sup>34</sup>. Luego que las Provincias y la CABA acuerden los lineamientos del “*sistema único de liquidación y pago de tasas municipales*” (–inc r–), cada Provincia debiera acordar con sus Municipios el reemplazo de sus actuales tasas sobre ventas por una única tasa en todo el país, en cuanto a los sujetos obligados, la base imponible y la alícuota aplicable (1%).

## 2- *Las Leyes Locales para cumplir con el Consenso Fiscal 2017*

Las Provincias que acuerdan con sus Municipios aplicar la nueva tasa del 1%, deben aprobar la disminución de 1 punto porcentual en los Impuestos sobre los IIBB y de Sellos. Asimismo, los Concejos Deliberantes de los Municipios que acuerdan con su Provincia aplicar la TIM del 1%, deben aprobar el reemplazo de las actuales tasas municipales sobre ventas, por la nueva Tasa única<sup>35</sup>.

## 3- *Mensaje de la Etapa 4 sobre la “nueva Armonización”.*

Todos los Municipios del país deben controlar los registros de ingresos y de sueldos de los contribuyentes de derecho domiciliados en su territorio<sup>36</sup>, siendo que la nueva tasa exhibida en forma discriminada en todos los comprobantes de ingresos que se emiten en el Municipio (*Facturas, Tickets, Recibos, Contratos, Escrituras, etc*), permitirá a cada Municipio difundir entre los adquirentes y consumidores que verifiquen en sus compras el “Código del Municipio” y la inclusión de la TIM<sup>37</sup>.

La aplicación de la TIM en todo el país, permitirá cumplir con el compromiso de avanzar con el régimen de Coparticipación Federal de Impuestos<sup>38</sup>, y con el compromiso de las Provincias de

---

<sup>33</sup> San Luis fue la única Provincia que no suscribió el Consenso Fiscal 2017 el 16/11/2017.

<sup>34</sup> Cuando las Provincias asumen este compromiso en el Pacto Fiscal II de 1993, no disminuyeron sus tributos locales porque alegaron que los costos de los servicios de salud y educación transferidos eran mayores que los recursos asignados en forma directa. Además, los Municipios alegaron que su potestad tributaria surge de los Arts. 5° y 123 de la Constitución Nacional, de las respectivas Constituciones Provinciales, y de las Leyes Orgánicas vigentes en cada Provincia. Sin reducción de gastos públicos, es imposible reducir los tributos.

<sup>35</sup> Sólo no se reemplazan por la TIM del 1% las Tasas municipales que recaen sobre la propiedad inmueble, tales como las tasas por el servicio de ABL urbano, y por el servicio de mantenimiento de la red vial rural.

<sup>36</sup> El servicio de inspección municipal remunerado a través de la TIM del 1%, es el de verificar que todas las registraciones de ingresos y de sueldos del país -manuales o sistémicas- contengan una columna con la TIM del 1 % sobre cada Ingreso Neto de IVA registrado, y sobre cada Sueldo Bruto registrado (conforme normas AFIP).

<sup>37</sup> De la constatación ciudadana de la TIM en las compras, dependerá la recaudación municipal directa, y la mejora en la distribución secundaria de los recursos provinciales y federales.

<sup>38</sup> El coeficiente de distribución secundaria federal y provincial estaría formado por el factor “eficiencia” (representado por la recaudación de la TIM y la responsabilidad fiscal anual), el factor “necesidades” (representado por los indicadores anuales de pobreza, de desempleo, etc), y el factor “geográfico” (representado por la población, la superficie, la distancia con la CABA, etc).

establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios<sup>39</sup>. Si la coparticipación secundaria federal y provincial está incida por la recaudación de la TIM, a todas las Provincias y Municipios les resultará conveniente adherir a la misma en forma simultánea<sup>40</sup>.

Para la nueva Armonización a través de la TIM del 1% en todo el país a partir del primer año, es necesario que a través del Acuerdo Federal Fiscal que se propone, se brinden las siguientes pautas reglamentarias a los Organismos Técnico-Jurídicos Federales AFIP, BCRA, CFRF, INDEC y CFI:

- AFIP: Debiera reglamentar los aspectos operativos tendientes a que la TIM (1%) se exhiba en forma discriminada en los comprobantes y en las registraciones de ingresos y de sueldos (en los cuales se informará el Código Municipal del INDEC), y a informar a la CFI la recaudación anual de la TIM en cada Municipio al 30/6 de cada año<sup>41</sup>.

- BCRA: Debiera reglamentar los aspectos operativos tendientes a que el depositante informe la relación de los depósitos por caja o por terminales de autoservicio, con la TIM del 1% que se vincula con esos depósitos (*sobre todo en los depósitos de efectivo en cuentas propias o de terceros*).

- CFRF: Debiera reglamentar los aspectos operativos tendientes a brindar a la CFI la información sobre la situación de cada Municipio frente a los indicadores anuales de Responsabilidad Fiscal (*fuentes de recursos, resultados financieros y endeudamiento*), los cuales serán tomados como factor de ponderación de la distribución secundaria<sup>42</sup>.

- INDEC: Debiera reglamentar los aspectos operativos tendientes a brindar a la CFI la información sobre la situación de cada uno de los 2255 Municipios frente a los indicadores anuales de Necesidades Poblacionales (*índices de pobreza, de desempleo, etc*) y frente a los indicadores geográficos (*población, superficie, distancias, etc*).

- CFI: Debiera reglamentar la ponderación en la distribución secundaria del factor “Eficiencia” (*recaudación de la TIM que informe la AFIP, e indicadores de responsabilidad fiscal que informe el CFRF*), y de los factores “Necesidades” y “Geográficos” que le informe el INDEC.

---

<sup>39</sup> El Consenso Fiscal 2017 en su Apartado VI (Implementación), indica que el mismo producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha, y que el mismo queda abierto a la adhesión por parte de las que no lo suscriben el 16/11/2017 (*Caso de San Luis*).

<sup>40</sup> Con ello no cederán recursos a otras Jurisdicciones que, por adherir a la TIM desde su vigencia, contarán con un factor de ponderación mayor a “cero” en la distribución secundaria del año siguiente.

<sup>41</sup> En caso que el primer año de vigencia de la TIM la AFIP no informe la recaudación de una Provincia o Municipio a la CFI (por no haber adherido a la TIM desde el primer año), el factor “recaudación TIM” será igual a 0 (cero) en ese año.

<sup>42</sup> La calificación del CFRF siempre será positiva y partirá de la calificación “50” para la situación de equilibrio. El CFRF calificará los resultados positivos entre “51 y 100” y los resultados financieros negativos entre “1 y 49”. La falta de información de cada parámetro solicitado por el CFRF se calificará con -20 (vente negativo).

## **E. PROPUESTA DE ACUERDO FEDERAL FISCAL 2018**

A los efectos de aplicar el presente sistema de “Tasa Municipal Única y Coparticipación Dinámica”, se propone seguidamente la “secuencia institucional 2018” (*a evaluar por las Provincias, la CABA, los Municipios*), y a continuación se propone la “secuencia técnico-jurídica 2019” (*a evaluar por los Organismos Técnico-Jurídicos federales AFIP, BCRA, CFRF, INDEC y CFI*):

### **1- Propuesta de Secuencia Institucional durante el Año 2018**

(1) ACUERDO FEDERAL FISCAL 2018 (*a suscribir por representantes de las 23 Provincias<sup>43</sup>, de la CABA, y de los Organismos Federales AFIP, BCRA, CFRF, INDEC y CFI – Se aprueba el Texto de la TIM -Anexo A-, las Pautas Reglamentarias a los Organismos Federales - Anexo B- y los Códigos de los 2255 Municipios -Anexo C-*).

(2) ACUERDO FISCAL PROVINCIAL 2018 (*a suscribir por el Gobernador de cada Provincia con los Intendentes municipales y los Jefes comunales – Se aprueba el Acuerdo Federal Fiscal 2018 y sus Anexos A, B y C*).

(3) LEY PROVINCIAL 2018 (*a ser aprobada por las legislaturas de Provincias/CABA– Se aprueba el Acuerdo Federal Fiscal 2018 y sus Anexos A, B y C, el Acuerdo Fiscal Provincial 2018, y la disminución de 1 punto porcentual de IIBB y de Sellos a partir de la vigencia de la TIM. Asimismo, se invita que los Consejos Deliberantes de los Municipios a que reemplacen sus actuales tasas municipales que recaen sobre la actividad económica, por la nueva TIM del 1%*).

(4) ORDENANZA MUNICIPAL 2018 (*a ser aprobada por los Concejos Deliberantes de todos los Municipios del País – Se aprueba el Acuerdo Federal Fiscal 2018 y sus Anexos A, B y C, el Acuerdo Fiscal Provincial 2018, y el reemplazo de las tasas municipales que recaen sobre la actividad económica -que deben enumerarse-, por la TIM del 1%*).

### **2- Propuesta de Secuencia Técnico-Jurídica durante el Año 2019**

Los Organismos Federales AFIP, BCRA, CFRF, INDEC y CFI, tomarán el listado de los 2255 “Códigos de Municipios” del INDEC (Anexo C), los cuales son la base de la unificación del sistema

---

<sup>43</sup>Cuando las 23 Provincias y la CABA suscriban el Acuerdo Federal Fiscal que se propone, San Luis podría adherir simultáneamente al Consenso Fiscal 2017 y al nuevo Acuerdo Federal Fiscal. A partir de ese Acuerdo, los organismos técnico-jurídicos federales pueden trabajar en todo el país para que se apliquen los compromisos del Consenso Fiscal 2017 referidos a los Municipios y a la Coparticipación.

de liquidación y pago de las tasas municipales, y de la distribución secundaria de los recursos provinciales y federales coparticipables a partir del año siguiente:

	PROVINCIAS / CABA	Cód TIM	Gob. Loc.
1	CABA	02	15
2	BUENOS AIRES	06	135
3	CATAMARCA	10	36
6	CÓRDOBA	14	427
7	CORRIENTES	18	68
4	CHACO	22	68
5	CHUBUT	26	47
8	ENTRE RIOS	30	271
9	FORMOSA	34	37
10	JUJUY	38	60
11	LA PAMPA	42	81
12	LA RIOJA	46	18
13	MENDOZA	50	18
14	MISIONES	54	75
15	NEUQUÉN	58	57
16	RIO NEGRO	62	75
17	SALTA	66	59
18	SAN JUAN	70	19
19	SAN LUIS	74	68
20	SANTA CRUZ	78	27
21	SANTA FE	82	362
22	SGO. DEL ESTERO	86	117
23	TUCUMAN	90	112
24	TIERRA DEL FUEGO	94	3
	<b>Total:</b>		<b>2255</b>

<b>Buenos Aires (06) - Gob Loc: 135</b>			
	Gobierno Local	Cód. TIM	
1	Adolfo Alsina	06	0007
2	Adolfo González Chaves	06	0014
3	Alberti	06	0021
4	Almirante Brown	06	0028
5	Avellaneda	06	0035

<b>Córdoba (14) - Gob Loc: 427</b>			
	Gobierno Local	Cód. TIM	
1	Embalse	14	0007
2	La Cruz	14	0014
3	Los Córdobas	14	0021
4	Río de los Sauces	14	0028
5	Sta Rosa de Calamuchita	14	0035

<b>Santa Fé (82) - Gob Loc: 362</b>			
	Gobierno Local	Cód. TIM	
1	Armstrong	82	0007
2	Las Parejas	82	0014
3	Las Rosas	82	0021
4	Casilda	82	0028
5	Frontera	82	0035

La campaña de “Difusión de la TIM” debiera basarse en el sentido de pertenencia “Ciudadano-Municipio” (*publicación de los precios ofrecidos + TIM, verificación de la TIM discriminada en los comprobantes y registraciones, relación de la TIM con la coparticipación provincial y federal, etc*) y, a partir de ello, cada Organismo Federal asume las siguientes labores durante el Año 2019:

**AFIP: Labor Técnico-Jurídica durante el Año 2019**

**Labor I.** Reglamentación del “empadronamiento web de Contribuyentes y Municipios” con la CUIT y el Código Municipal (*Servicios web “TIM-Contribuyentes de Derecho”, Listado web “TIM-Personas Jurídicas de Derecho Público”, Listado web “TIM-Municipios Beneficiarios”, etc*).

**Labor II.** Reglamentación de la “inclusión discriminada de la TIM” en los comprobantes de ingresos y en las registraciones de ingresos manuales o electrónicos, en dispositivos que exhiben precios finales a los consumidores o adquirentes, en la documentación sobre donaciones, cuotas de colegios y clubes, ventas de inmuebles, automotores, participaciones sociales, ventas de bienes y

servicios por exportadores e intermediarios, etc, y la obligación de todos los contribuyentes de llevar registros de ingresos “por Municipio” (los comprobantes se emiten y registran con “Códigos de Municipios” del emisor/cobrador, y del destinatario/pagador - sólo cuando éste último es RI en IVA).

**a) INGRESOS POR SERVICIOS EXENTOS EN EL IVA**

- CUOTAS DE COLEGIOS, CLUBES, ETC., - ALQUILERES DE INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA, ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES RURALES, ETC

<b>COLEGIO SM</b>	Rec N°123	<b>REGISTRO DE INGRESOS - MES/AÑO .../... - 06-0441 - LA PLATA</b>						
La Plata (06-0441)	Fecha .../.../...	Fecha	N°Rec	CUIL	Cta	Precio	TIM	TOTAL
Alumno:	Cuil:	.../.../...	N°123			\$ 990,10	\$ 9,90	\$ 1.000
Cuota Mes.....	\$ 990,10	.../.../...	N°124			\$ 990,10	\$ 9,90	\$ 1.000
TIM 1 %	\$ 9,90	Totales Mes:				\$183.168,32	\$1.831,68	\$185.000
Total	\$ 1.000,00							

- ENTRADAS DE CINES, TEATROS, EVENTOS CULTURALES Y DEPORTIVOS, ETC

<b>TEATRO GR</b>	TK N° 467
<b>SAN NICOLÁS (02-0001)</b>	
Fecha del Evento: .../.../....	
Precio	\$ 99,01
TIM 1 %	\$ 0,99
Precio Total	\$ 100,00

<b>ESTADIO LP</b>	TK N° 689
Fecha del Evento: .../.../....	
Precio Total	\$ 100
TIM 1 % - SAN NICOLÁS (02-0001)	

<b>REGISTRO DE INGRESOS</b>		MES/AÑO .../....	<b>02-0001 SAN NICOLÁS</b>		
Fecha VENTA	LOTES DIARIOS	Fecha EVENTO	Precio	TIM	TOTAL
.../.../...	GR De 215 a 534	.../.../...	\$ 9.900,10	\$ 99,90	\$ 10.000
.../.../...	LP De 724 a 909	.../.../...	\$ 11.880,12	\$ 119,88	\$ 12.000
Totales Mes:			\$ 217.802,20	\$ 2.178,02	\$ 219.980,22

**b) INGRESOS POR TRANSFERENCIAS PATRIMONIALES**

- TRANSFERENCIAS DE INMUEBLES –PLANILLAS NOTARIALES Y DEL REGISTRO-

<b>REGISTRO NOTARIAL DE OBTENCIÓN DE INGRESOS POR VENTA DE INMUEBLES</b>												
ESCRIBANO: CC			CUIT: 23			ESCRIBANÍA: 06 0357 MAR DEL PLATA						
Fecha Venta	Ubicación del Inmueble		Datos del Vendedor		Datos del Comprador		Datos de la Escritura		Pagos TIM Anteriores		Retención TIM	
	Domicilio	CodMun	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Precio	TIM	Fecha	TIM	Dif	Destino
.../.../...	Av Luro 2	06 0357	AA	20	BB	27	100.000	1000	.../.../...	300	700	06 0357
.../.../...	Mitre8Bal	06 0063	DD	27	EE	20	200.000	2000	.../.../...		2000	06 0063

<b>REGISTRO DE LA PROPIEDAD INMUEBLE - 06 0357 MAR DEL PLATA - CAMBIO DE TITULARIDAD</b>											
Fecha Venta	Ubicación del Inmueble		Datos del Vendedor		Datos del Comprador		Datos del Escribano		Datos de la Escritura		
	Domicilio	CodMun	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Precio	TIM	Destino TIM
.../.../...	Av Luro 2	06 0357	AA	20	BB	27	CC	23	100.000	1000	06 0357

- TRANSFERENCIAS DE AUTOMOTORES, EMBARCACIONES Y AERONAVES

<b>REGISTRO PROPIEDAD AUTOMOTOR - 06 0357 - CAMBIO DE TITULARIDAD</b>										
Fecha Venta	Radicación del Automotor		Datos del Vendedor		Datos del Comprador		Datos de la Venta			
	Domicilio	CodMun	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Precio	TIM	Destino TIM	
.../.../...	Av Luro 3	06 0357	AA	20	BB	27	40.000	400	06 0357	

REGISTRO DE EMBARCACIONES - 06 0357 - CAMBIO DE TITULARIDAD									
Fecha Venta	Radicación Embarcación		Datos del Vendedor		Datos del Comprador		Datos de la Venta		
..../..	Domicilio	CodMun	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Precio	TIM	Destino TIM
..../..	Av Luro 4	06 0357	AA	20	BB	27	50.000	500	06 0357

REGISTRO DE AERONAVES - 06 0357 - CAMBIO DE TITULARIDAD									
Fecha Venta	Radicación Aeronave		Datos del Vendedor		Datos del Comprador		Datos de la Venta		
..../..	Domicilio	CodMun	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Precio	TIM	Destino TIM
..../..	Av Luro 5	06 0357	AA	20	BB	27	60.000	600	06 0357

- TRANSFERENCIA DE PARTICIPACIONES SOCIETARIAS

REGISTRO PÚBLICO DE COMERCIO - 06 0357 - CAMBIO DE TITULARIDAD									
Fecha Venta	Domicilio Legal de la Sociedad		Datos del Vendedor		Datos del Comprador		Datos de la Venta		
..../..	Domicilio	CodMun	Nombre	CUIT	Nombre	CUIT	Precio	TIM	Destino TIM
..../..	Av Luro 6	06 0357	AA	20	BB	27	90.000	900	06 0357

c) INGRESOS PROVENIENTES DE CONSUM. FINALES - PLANILLAS DIARIAS

- CASINOS, BINGOS, HIPÓDROMOS, MÁQUINAS EXPENDEDORAS, ETC

CASINO - TIGRE (06 0805)		
PLANILLA ELECT CAJA - N° 62		
Día/Mes/Año: ..../..		
Ingreso	Total	TIM 1%
\$ 1.000,00		
\$ 2.000,00		
\$ 5.000,00		
Total	TIM 1%	Precio Vta
\$80.000,00	\$792,08	\$79.207,92

REGISTRO DE INGRESOS - MES/AÑO ..../... - 06 0805 - TIGRE				
FECHA	PL CAJA	Precio Vta	TIM	TOTAL
..../..	N° 62	\$ 79.207,92	\$ 792,08	\$ 80.000,00
..../..	N° 63	\$ 74.752,48	\$ 747,52	\$ 75.500,00
Totales Mes:		\$2.079.207,92	\$ 20.792,08	\$2.100.000,00

- FERIAS CALLEJERAS, MERCADOS DE COMPRAS MINORISTAS, KIOSCOS, ETC

CMCBA-LA MATANZA (06 0427)		
NOMBRE:..... CUIT:.....		
PLANILLA DE CAJA - N° 51		
Día/Mes/Año: ..../..		
Ingreso	Total	TIM 1%
\$ 100,00		
\$ 200,00		
\$ 50,00		
Total	TIM 1%	Precio Vta
\$ 3.500,00	\$ 34,65	\$ 3.465,35

REG. DE INGRESOS- MES/AÑO ..../... - 06 0427-LA MATANZA				
FECHA	PL CAJA	Precio Vta	TIM	TOTAL
..../..	N° 51	\$ 3.465,35	\$ 34,65	\$ 3.500,00
..../..	N° 52	\$ 4.059,41	\$ 40,59	\$ 4.100,00
Totales Mes:		\$ 73.267,33	\$ 732,67	\$ 74.000,00

- SERVICIOS RELIGIOSOS, DE ENTIDADES DE BIEN PÚBLICO, DE ONGs, ETC

ENT. RELIGIOSA-LUJAN (06 0497)		
Denominación:..... CUIT:.....		
PLANILLA de CAJA - N° 16		
Día/Mes/Año: ..../..		
Donaciones-Colecta		
Ingreso	Total	TIM1%
\$ 324,00		
\$ 814,00		
\$ 910,00		
Total	TIM1%	Ing. Prop.
\$2.048,00	\$ 20,28	\$ 2.027,72

REG. DE INGRESOS - MES/AÑO ..../... - 06 0497 - LUJAN				
FECHA	PL CAJA	Ing Propio	TIM	TOTAL
..../..	N° 16	\$ 2.027,72	\$ 20,28	\$ 2.048,00
..../..	N° 17	\$ 1.530,69	\$ 15,31	\$ 1.546,00
Totales Mes:		\$ 35.335,64	\$ 353,36	\$ 35.689,00

**d) INGRESOS POR OPERACIONES CAMBIARIAS Y FINANCIERAS-PLANILLAS DIARIAS**

- COMPRA Y VENTA DE MONEDA EXTRANJERA

PLANILLA DIARIA DE COMPRA Y VENTA DE MONEDA EXTRANJERA						
CASA DE CAMBIO.....		CUIT.....	DOMICILIO..... <b>02-0007 - FLORES</b>			
DIA/MES/AÑO .../.../... - TIM RETENIDA (COMPRA) y TIM PERCIBIDA (VENTA)						
MONEDA EXTRANJERA COMPRADA				DATOS DEL VENDEDOR		
Cant y ME	Pcio Cpra \$	TIM 1%	Total Pag	Nombre	Nac	CUIT
200 u\$s	5.200	52,00	\$ 5.148,00	FF	Arg	23
70 E	1.500	15,00	\$ 1.485,00	GG	Esp	55
MONEDA EXTRANJERA VENDIDA				DATOS DEL COMPRADOR		
Cant y ME	Pcio Vta \$	TIM 1%	Total Cob	Nombre	Nac	CUIT
100 u\$s	2.700,00	27,00	\$ 2.727,00	HH	Arg	20
50 E	1.550,00	15,50	\$ 1.565,50	II	Arg	27
TIM a pagar a <b>02-0007</b> :		556,00				

- COMPRA-VENTA DE CHEQUES DE TERCEROS, DE PAGARÉS, DE FACTURAS CONFORMADAS, ETC.

PLANILLA DIARIA DE COMPRA Y VENTA DE CHEQUES DE TERCEROS									
CIA FINANCIERA.....		CUIT .....	DOMICILIO..... <b>06-0568 - MORON</b>						
DIA/MES/AÑO .../.../... - TIM RETENIDA (COMPRA) y TIM CONTENIDA EN PRECIO (VENTA)									
CHEQUES COMPRADOS				DATOS DEL EMISOR			DATOS DEL VENDEDOR		
Imp Ch	Pcio Cpra	TIM 1%	Total Cob	Nombre	CUIT	Fecha Ch	Nombre	CUIT	Fecha Pago
\$ 1.000	\$ 900,00	9,00	\$ 891,00	JJ	30	.../.../...	LL	20	.../.../...
\$ 2.500	\$ 2.400,00	15,00	\$ 2.385,00	KK	33	.../.../...	MM	20	.../.../...
CHEQUES VENDIDOS/DEPOSITADOS				DATOS DEL EMISOR			DATOS DEL COMPRADOR		
Valor Ch	Pcio Vta \$	TIM 1%	Total Cob	Nombre	CUIT	Fecha Ch	Nombre	CUIT	Fecha Cob
\$ 1.000	\$ 940,59	9,41	\$ 950,00	JJ	30	.../.../...	NN	30	.../.../...
\$ 2.500	\$ 2.475,25	24,75	\$ 2.500,00	KK	33	.../.../...	OO	30	.../.../...
TIM a pagar a <b>06-0568</b>		343,52							

**e) INGRESOS DE MONOTRIBUTISTAS**

- COMERCIANTES Y PRESTADORES DE SERVICIOS QUE EMITEN FACTURAS MANUALES, ELECTRÓNICAS O CON CONTROLADORES FISCALES.

C	
EMISOR: YY	N° xxxx-38
COMUNA 4 ( <b>02-0004</b> )	Fecha .../.../...
CLIENTE RR - IVA RESP INSC	
AVELLANEDA ( <b>06-0035</b> )	
Precio	\$ 100
TIM 1 %	\$ 1
Precio Total	\$ 101

C	
EMISOR: YY	N° xxxx-55
LA BOCA ( <b>02-0004</b> )	Fecha .../.../...
CLIENTE: CONSUMIDOR FINAL	
Precio	\$ 99,01
TIM 1 %	\$ 0,99
Precio Total	\$ 100,00

REGISTRO DE INGRESOS			MES/AÑO: .../.../...	<b>02-0004 LA BOCA</b>		
FECHA	FC /CLIENTE	COND IVA	C.Mun-CI	Precio	TIM	TOTAL
.../.../...	N° 38 - RR	Resp Insc	<b>06-0035</b>	\$ 100,00	\$ 1,00	\$ 101,00
.../.../...	N° 55 - YY	Cons Final		\$ 99,01	\$ 0,99	\$ 100,00
Totales Mes:				\$ 22.525,09	\$ 225,25	\$ 22.750,34

**f) INGRESOS DE RESPONSABLES INSCRIPTOS EN IVA**

- COMERCIANTES Y PRESTADORES DE SERVICIOS QUE EMITEN FACTURAS MANUALES, ELECTRÓNICAS O CON CONTROLADORES FISCALES.

A	
EMISOR: XX TANDIL (06-0791)	Nº xxxx-21 Fecha .././..
CLIENTE: NN - IVA RESP INSC RAUCH (06-0672)	
Precio Neto	\$ 100
IVA	\$ 21
Subtotal	\$ 121
TIM 1 %	\$ 1
Precio Total	\$ 122

B	
EMISOR: XX TANDIL (06-0791)	Nº xxxx-29 Fecha .././..
CLIENTE: CONSUMIDOR FINAL	
Precio	\$ 121
TIM 1 %	\$ 1
Precio Total	\$ 122

XX - REGISTRO DE INGRESOS		MES/AÑO: ../....		06-0791 - TANDIL		
FECHA	FACTURAS EMITIDAS	Cod-Mun Cl	NETO	IVA	TIM	TOTAL
.././..	Fc A - Nº 21 - NN - IVA Resp Insc	06-0672	\$ 100	\$ 21	\$ 1	\$ 122
.././..	Fc B - Nº 29 - Consum. Final		\$ 100	\$ 21	\$ 1	\$ 122
Totales Mes.....						\$ 70

- *PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS Y VENTAS DE BIENES Y SERVICIOS POR INTERNET (CON DÉBITO AUTOMÁTICO -DA, TIM AL MUNICIPIO DE CONSUMO/ENTREGA)*

A	
EMISOR: EPEC CÓRDOBA (14-0077)	Nº xxxx-52 Fecha .././..
CLIENTE: DD - IVA RESP INSC COSQUIN (14-0679) - CON D.A.-	
Precio Neto	\$ 100
IVA	\$ 27
Subtotal	\$ 127
TIM 1 % COSQUIN	\$ 1
Precio Total	\$ 128

B	
EMISOR: EPEC CÓRDOBA (14-0077)	Nº xxxx-96 Fecha .././..
CLIENTE: CONSUMIDOR FINAL COSQUIN (14-0679) - SIN D.A.-	
Precio	\$ 121
TIM 1 % CÓRDOBA	\$ 1
Precio Total	\$ 122

REGISTRACIÓN DE INGRESOS		MES/AÑO .... -		14-0077 - CÓRDOBA				
FECHA	Fc A - IVA RI	C.Mun-Cl	NETO	IVA	TIM	TOTAL	D.A.	Dest TIM
.././..	A Nº 52 - DD	14-0679	\$ 100	\$ 27	\$ 1	\$ 128	Si	14-0679
.././..	A Nº 53 - EE	14-0679	\$ 200	\$ 54	\$ 2	\$ 256	No	14-0077
FECHA	Fc B - C. Final	C.Mun-Cl	NETO	IVA	TIM	TOTAL	D.A.	Dest TIM
.././..	B Nº 96	14-0679	\$ 100	\$ 21	\$ 1	\$ 122	No	14-0077
.././..	B Nº 97	14-0679	\$ 200	\$ 42	\$ 2	\$ 244	Si	14-0679

**g) INGRESOS POR CUENTA Y ORDEN DE TERCEROS QUE SE IDENTIFICAN EN LIQUIDACIÓN Y REGISTRACIÓN (TIM s/Diferencia e/ "Compra c/TIM" y "Venta").**

- *INTERMEDIARIOS Y EXPORTADORES (Incluye consignatarios, comisionistas, cooperativas, mutuales, agencias de turismo, despachantes de aduana, escribanos, administradores de consorcios, entidades de medicina prepaga, administradoras de tarjeta de crédito, inmobiliarias administradoras de alquileres, mandatarias, droguerías, y todos los sujetos que en sus "liquidaciones de venta" identifican el precio de compra y la TIM que han pagado en la compra).*

E			
EMISOR: ZZ ROSARIO (82-0210)		Nº xxxx-44 Fecha .././..	
CLIENTE: TT BRASIL			
Detalle de Compras			Pcio Vta \$ 500
Cod Mun	Pcio N	TIM	IVA exento
EE 30 0469	\$ 200	\$ 2	TIM 1% \$ 5
FF 42 0315	\$ 100		TIM Cpras \$ 2
			Dif TIM \$ 3
			Total \$ 503

A			
EMISOR: ZZ ROSARIO (82-0210)		Liquid Nº xxxx-25 Fecha .././..	
CLIENTE: VV - IVA RESP INSC PERGAMINO (06-0623)			
Detalle de Compras			Pcio Vta \$ 500
Cod Mun	Pcio N	TIM	IVA \$ 105
			TIM 1% \$ 5
			TIM Cpras \$ 5
			Dif TIM \$ 5
			Total \$ 610

REGISTRACIÓN DE INGRESOS			MES/AÑO .../... -				82-0210 - ROSARIO		
FECHA	Fc E - Expo	Vtas N	IVA	TIM	Proveedor	Cpras N	TIM	Dif TIM	Total
../..	N° 44 - Brasil	\$ 500	exento	\$ 5	EE 30 0469	\$ 200	\$ 2		
			exento		FF 42 0315	\$ 100		\$ 3	\$ 503
../..	N° 45 - España	\$ 500		\$ 5	No Informa Compras			\$ 5	\$ 505
FECHA	Liquidado Prod A	Vtas N	IVA	TIM	Proveedor	Cpras N	TIM	Dif TIM	Total
../..	N° 25 CI 06-0623	\$ 500	\$ 105	\$ 5	No Informa Compras			\$ 5	\$ 610
../..	N° 26 CI 06-0623	\$ 500	\$ 105	\$ 5	EE 30 0469	\$ 200	\$ 2		
					FF 42 0315	\$ 100		\$ 3	\$ 608

**Labor III:** Reglamentación de la “inclusión de la TIM discriminada en la registración de COMPRAS Y GASTOS por los RI en IVA” (con “Códigos del Municipio” del emisor del comprobante), de la retención de la TIM al proveedor incumplidor, de la auto-liquidación del adquirente ante la omisión del proveedor (previendo en estos casos el servicio web de alerta automática al Municipio de emisión del comprobante sin la TIM), y la obligación de todos los contribuyentes de llevar registros de compras y gastos “por Municipio”.

XX - REGISTRACIÓN DE COMPRAS Y GASTOS				MES/AÑO .../... -			06-0791 - TANDIL	
FECHA	FACT RECIB	CÓD MUN	NETO	IVA	TIM	TOTAL	RET/ING	CÓD MUN
../..	Fc A N° 72 - UU	06-0791		\$ 21	\$ 1	\$ 122		
../..	Fc C N° 38 - YY	02-0004	\$ 100		\$ 1	\$ 101		
../..	Fc A N° 65 - PP	06-0434	\$ 200	\$ 42		\$ 242	\$ 2	06-0791
../..	Fc C N° 51 - QQ	02-0007	\$ 100			\$ 100	\$ 1	06-0791
Totales Mes.....							\$ 8	

**Labor IV.** Reglamentación de la “inclusión de la deducción TIM del 1% discriminado en los recibos de sueldos y en los Libros de Sueldos”, de la forma de deducir el 1% de los sueldos en las actividades económicas con ingresos periódicos, etc, y de la obligación de los contribuyentes de llevar registros de sueldos “por Municipio” (la registración contable del gasto es por la “TIM a pagar”, pero debiera informarse en DDJJ impositivas los Ingresos y los Sueldos “por Municipio”).

XX - REGISTRO DE SUELDOS		MES/AÑO .../... -		06-0791 - TANDIL	
EMPL/UIL	DOMICILIO REAL	S. BRUTO	AP	S. NETO	DOM.EMP.
PP UIL ....	06-0791 – TANDIL	\$ 1.500	\$ 150	\$ 1.350	06-0791
QQ UIL ....	06-0672 - RAUCH	\$ 1.400	\$ 140	\$ 1.260	06-0791
<b>Subtotal Sueldos c/Aportes</b>		<b>\$ 2.900</b>			
SS (DIR-EMP)	06-0791 - TANDIL	\$ 2.200	--	\$ 2.200	--
<b>DEDUCCIÓN:</b>	1% de sólo Sueldos c/Aportes	<b>\$ 29</b>			

**Labor V.** Reglamentación del “sistema web de presentación de DDJJ y de pagos”. Servicios web “Presentación de DJ” y “Cuenta Corriente Tributaria”. Incorporar CUITs y CBU de Municipios para direccionamiento de los VEPs a la cuenta recaudadora de cada uno de los 2255 Municipios acreedores. Generar alertas automáticos a los Municipios acreedores, del incumplimiento de presentar DDJJ o de pagar la TIM, para que inicien el juicio ejecutivo de la TIM al incumplidor, y propongan a la AFIP la calificación en el sistema de perfil de riesgo –SIPER-).

<b>XX - DETERMINACIÓN DE LA TIM</b>		MES/AÑO .... /... -	<b>06-0791 - TANDIL</b>
1. TIM del 1% sobre los Ingresos devengados en el mes:			\$ 70
Más	2. TIM del 1% retenida en el mes a proveedores que no incluyeron la TIM en sus comprobantes (identificando su CUIT y Cód Mun):		\$ 2
Más	3. TIM del 1% auto-liquidada en el mes por compras a proveedores que no incluyeron la TIM (identificando su CUIT y Cód Mun):		\$ 1
			\$ 1
4. Subtotal de la TIM que integra el factor de distribución secundaria:			\$ 73
Menos	5. 1% de Sueldos Brutos c/Aportes devengados en el mes:		\$ 29
6. TIM del mes a ingresar al Municipio:			\$ 44

**Labor VI.** Reglamentación del “sistema web de información a la CFI de la “TIM Anual” (pto 4 anterior), “por Municipio” y “por Provincia/CABA”, a los efectos que esa información sea incluida como “Factor de Ponderación” para la Distribución Secundaria Provincial y Federal.

Recaudación TIM Año: 1/7/.... y 30/6/....		Coparticipación Prov/CABA		Coparticipación Federal	
		\$ Año	Coef TIM	\$ Año	Coef TIM
CABA (02) - La AFIP carga la recaudación anual de la TIM de las 15 Comunas					
02-0001	Comuna 01	\$	%		
02-0015	Comuna 15	\$	%		
Total CABA		\$	100%	\$	%
BUENOS AIRES (06) - La AFIP carga la recaudación anual de la TIM de los 135 Municipios					
Total País - Surge de cargar la recaudación TIM de los 2255 Municipios		\$		\$	100%

**BCRA: Labor Técnico-Jurídica durante el Año 2019**

**Labor I.** Reglamenta la “relación de la TIM con los Depósitos Bancarios”, lo cual implica difundir entre los Bancos el objetivo de la TIM, colocar la CUIT de los destinatarios, endosatarios y cesionarios de los cheques, dividir los usuarios de sistemas de autogestión y de cajeros automáticos en nacionales y extranjeros, prever la autorización por home banking de los DNIs de las personas que depositan y los DNIs de las personas que retiran el efectivo, implementar lectoras de Códigos de Barras de DNIs para los sistemas de auto gestión de depósitos bancarios y para los cajeros automáticos, solicitar a los Bancos que “empadronen” a los titulares de cuentas bancarias con los “Códigos de Municipios” del INDEC, etc.

**Labor II.** Reglamenta la “relación de la TIM con los pagos mediante Tarjetas de Crédito y Débito”, lo cual implica “empadronar” a los Titulares de Tarjetas de Crédito y Débito con los Códigos de Municipios de su domicilio, “empadronar” a los comercios adheridos con los Códigos de Municipios de cada punto de ventas, prever la información on line de la TIM, por parte de los comercios que solicitan autorización para el pago con tarjetas de Crédito o Débito, prever la apertura de los consumos con y sin la TIM en los resúmenes de cuenta, para proceder a debitar la TIM por la diferencia, etc.

**CFRF: Labor Técnico-Jurídica durante el Año 2019**

**Labor I.** Reglamentación de los aspectos referidos a la “presión tributaria anual” de las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios, conforme los lineamientos previstos en la Ley de Responsabilidad Fiscal-RF (2017) en sus Arts. 18 bis<sup>44</sup> y 33<sup>45</sup>, a los efectos de contar información sobre la composición de los recursos públicos que obtuvieron todas las jurisdicciones locales en el año de vigencia de la TIM. Ejemplos de informes sobre Presión Tributaria anual son los siguientes:

<b>Presión Tributaria - Municipio..... Año: ....</b>		
Tributos Percibidos	\$	%
Tasas Base Patrim (ABL-Red Vial)	880	59%
Tasas Base Activ Econ (pre TIM)	600	41%
Total Año:	1.480	100%

<b>Presión Tributaria - Provincia/CABA..... Año: ....</b>		
Tributos Percibidos	\$	%
Impuestos s/Patrim (Inmob-Patente)	880	59%
Impuestos s/Activ Econ (IIBB-Sellos)	600	41%
Total Año:	1.480	100%

**Labor II.** Reglamentación de la modalidad de información web de cada una de las referidas jurisdicciones locales de los indicadores anuales de RF (*a. fuentes de recursos, b. resultados financieros y c. endeudamiento*). A los efectos de lograr la adhesión de todas las jurisdicciones al régimen de RF, el CFRF califica todos los indicadores anuales de quienes presentan la información en positivo (de 1 al 100), y califica la falta de información de cada indicador con -20 (veinte negativo). Un Ejemplo de calificación para una Jurisdicción que brindó su información anual es el siguiente:

<b>Fuente de Recursos</b>		<b>Resultado Financiero</b>		<b>Endeudamiento</b>	
Composición	\$	Composición	\$	Composición	\$
Recursos Públicos Totales	2.000	Recursos Públicos	2.000	Disponibilidad Financiera	10
Recaudación Directa	1.480	Gastos Públicos	1.900	Deuda Pública	1.000
Por Coparticipación	520	Resultado Financiero	100	Diferencia	990
% Recaudación Directa:	74%	% Resultado Financiero:	5%	Años para el Pago:	9,9

Si fuera la jurisdicción CABA la que presentó su información financiera anual, la calificación “en positivo” del CFRF (de 1 a 100), sería la siguiente:

<b>Ej. Jurisd: CABA</b>	<b>Fuente de Recursos</b>		<b>Resultado Financiero</b>		<b>Endeudamiento</b>	
Punto de Equilibrio	Rec Dir = Resto	50	Recursos = Gtos	50	Disp = Deuda	50
Resultado Año.....	% Rec Directa	74%	% Res Financ	+ 5%	Años p/Pago	9,9
<b>Calificación 1/100</b>		<b>74</b>		<b>55</b>		<b>45</b>

<sup>44</sup> Ley de RF (2017) Art 18 Bis: La Nación, las Provincias y la CABA acordarán políticas tributarias tendientes a armonizar y no aumentar la presión impositiva legal, especialmente en aquellos gravámenes aplicados sobre el trabajo, la producción, el sector productivo y su financiamiento, con la finalidad común de lograr el crecimiento de la economía nacional y las economías regionales... El CFRF publicará anualmente la presión legal impositiva por área de actividad.

<sup>45</sup> Ley de RF (2017) Art 33: Las Provincias invitarán a adherir a la Ley a sus Municipios, les propondrán la aplicación de los principios establecidos, promoverán la elaboración de su información fiscal con criterios metodológicos, coordinarán su correcta difusión, e informarán al CFRF sobre todo lo relativo al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

Si todas las Jurisdicciones presentan su información financiera anual, el CFRF califica cada parámetro de RF de 1 a100 sobre la misma base objetiva, y determina el coeficiente de RF anual comparativo en el Supuesto 1 (en los Supuestos 2 y 3 siguientes se indica el efecto de la calificación -20 del CFRF, cuando una Jurisdicción no le informa parcial o totalmente sus parámetros de RF):

<b>Supuesto 1: Todas las Jurisdicciones informan su RF</b>							
RF Año....	Fuente de Recursos		Resultado Financiero		Endeudamiento		Coef RF
	Calif	20%	Calif	50%	Calif	30%	
<b>CABA</b>	<b>74</b>	9,46%	<b>55</b>	10,74%	<b>45</b>	7,19%	<b>9,42%</b>
Buenos Aires	53	6,78%	15	2,93%	32	5,11%	<b>4,35%</b>
Catamarca	38	4,86%	61	11,91%	42	6,71%	<b>8,94%</b>
Córdoba	65	8,31%	58	11,33%	25	3,99%	<b>8,52%</b>
Restantes	552	70,59%	323	63,09%	482	77,00%	<b>68,76%</b>
<b>Total del país</b>	<b>782</b>	100,00%	<b>512</b>	100,00%	<b>626</b>	100,00%	<b>100,00%</b>

<b>Supuesto 2: Córdoba omite informar su "endeudamiento" al CFRF</b>							
RF Año....	Fuente de Recursos		Resultado Financiero		Endeudamiento		Coef RF
	Calif	20%	Calif	50%	Calif	30%	
CABA	74	9,46%	55	10,74%	45	7,75%	<b>9,59%</b>
Buenos Aires	53	6,78%	15	2,93%	32	5,51%	<b>4,47%</b>
Catamarca	38	4,86%	61	11,91%	42	7,23%	<b>9,10%</b>
Córdoba	65	8,31%	58	11,33%	<b>-20</b>	-3,44%	<b>6,29%</b>
Otros	552	70,59%	323	63,09%	482	82,96%	<b>70,55%</b>
<b>Total del país</b>	<b>782</b>	100,00%	<b>512</b>	100,00%	<b>581</b>	100,00%	<b>100,00%</b>

<b>Supuesto 3: Partiendo del Supuesto 2, CABA no informa sus indicadores de RF</b>							
RF Año....	Fuente de Recursos		Resultado Financiero		Endeudamiento		Coef RF
	Indicador	20%	Indicador	50%	Indicador	30%	
CABA	<b>-20</b>	-2,91%	<b>-20</b>	-4,58%	<b>-20</b>	-3,88%	<b>-4,03%</b>
Buenos Aires	53	7,70%	15	3,43%	32	6,20%	<b>5,12%</b>
Catamarca	38	5,52%	61	13,96%	42	8,14%	<b>10,53%</b>
Córdoba	65	9,45%	58	13,27%	<b>-20</b>	-3,88%	<b>7,36%</b>
Otros	552	80,23%	323	73,91%	482	93,41%	<b>81,03%</b>
<b>Total del país</b>	<b>688</b>	100,00%	<b>437</b>	100,00%	<b>516</b>	100,00%	<b>100,00%</b>

### **INDEC: Labor Técnico-Jurídica durante el Año 2019**

**Labor I.** Reglamentación del acceso de la CFI a la información sobre las “necesidades poblacionales” en las 24 Provincias/CABA y en los 2255 Municipios del País al 30/6 de cada año (a los indicadores “por Municipio” de las Necesidades Básicas Insatisfechas y de la Pobreza, -conf. el Índice de Privación Material de los Hogares (IPMH), y a los Indicadores “por Municipio” de las Distribución del Ingreso y del Desempleo –conf. Encuesta Permanente de Hogares (EPH)-, entre otra información que le solicite la CFI)<sup>46</sup>.

<sup>46</sup> El INDEC debiera clasificar esa información al 30/6/2020 utilizando los Códigos de los 2255 Municipios, de manera tal que la CFI tome la información de “necesidades” en la distribución secundaria de 2021.

Necesidades 1er Sem Año....	IPMH				EPH				Cf Mun	Cf Prov
	NBI	40%	Pobr	25%	Dist Ing	15%	Desemp	20%		
CABA (02) - <i>El INDEC carga los Índices IPMH y EPH de las 15 Comunas</i>										
02-0001	Com 1		%	%		%		%	%	
02-0015	Com15		%	%		%		%	%	
Total CABA		100%		100%		100%		100%	100%	%
BUENOS AIRES (06) - <i>El INDEC carga los Índices IPMH y EPH de los 135 Municipios</i>										
Total País- <i>Surge de cargar Indices IPMH y EPH de los 2255 Municipios y Totales Pcias/CABA</i>										100%

**Labor II.** Reglamentación del acceso de la CFI a la “situación geográfica” de las 24 Provincias/CABA y de los 2255 Municipios del País (*Ej. la población de cada Municipio según el último censo, la superficie territorial, la distancia del Municipio a la capital provincial y a la capital federal, etc*)<sup>47</sup>.

Geografía Ej. 1er Sem Año 2020	Población		Superficie		Distancia de CF		Coef
	Censo 2010	70%	km2	20%	Km en RN	10%	Geog
CABA	2.890.151	7,20%	200	0,01%	-	0,00%	5,04%
Buenos Aires	15.625.084	38,95%	307.571	11,06%	59	0,23%	29,50%
Catamarca	367.828	0,92%	102.602	3,69%	1.121	4,32%	1,81%
Córdoba	3.308.876	8,25%	165.321	5,95%	689	2,66%	7,23%
Corrientes	992.595	2,47%	88.199	3,17%	939	3,62%	2,73%
Chaco	1.055.259	2,63%	99.633	3,58%	1.019	3,93%	2,95%
Chubut	509.108	1,27%	224.686	8,08%	1.372	5,29%	3,03%
Entre Ríos	1.235.994	3,08%	78.781	2,83%	469	1,81%	2,90%
Formosa	530.162	1,32%	72.066	2,59%	1.184	4,56%	1,90%
Jujuy	673.307	1,68%	53.219	1,91%	1.525	5,88%	2,15%
La Pampa	318.951	0,80%	143.440	5,16%	603	2,32%	1,82%
La Rioja	333.642	0,83%	89.680	3,23%	1.142	4,40%	1,67%
Mendoza	1.738.929	4,33%	148.827	5,35%	1.042	4,02%	4,51%
Misiones	1.101.593	2,75%	29.801	1,07%	1.005	3,87%	2,52%
Neuquén	551.266	1,37%	94.078	3,38%	1.161	4,47%	2,09%
Río Negro	638.645	1,59%	203.013	7,30%	911	3,51%	2,93%
Salta	1.214.441	3,03%	155.488	5,59%	1.497	5,77%	3,81%
San Juan	681.055	1,70%	89.651	3,22%	1.110	4,28%	2,26%
San Luis	432.310	1,08%	76.748	2,76%	791	3,05%	1,61%
Santa Cruz	273.964	0,68%	243.943	8,77%	2.504	9,65%	3,20%
Santa Fe	3.194.537	7,96%	133.007	4,78%	485	1,87%	6,72%
Sgo del Estero	874.006	2,18%	136.351	4,90%	1.039	4,00%	2,91%
Tucumán	1.448.188	3,61%	22.524	0,81%	1.193	4,60%	3,15%
T. del Fuego/Ant	127.205	0,32%	21.571	0,78%	3.090	11,91%	1,57%
<b>Total del País</b>	<b>40.117.096</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.780.400</b>	<b>100,00%</b>	<b>25.950</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
Antártida e Islas del Atlántico Sur			980.874				
<b>Total Superficie</b>			<b>3.761.274</b>				

**CFI: Labor Técnico-Jurídica durante el Año 2019**

**Labor I.** Reglamentación de la forma de determinar los porcentajes de “DISTRIBUCIÓN PRIMARIA” (entre Nación-Provincias/CABA, y entre Provincia-Municipios), teniendo en cuenta

<sup>47</sup> El INDEC también podría proponer a la CFI, otros factores de ponderación que considere adecuados para lograr una distribución de recursos equitativa y solidaria a partir del 2021 (*Por Ejemplo, factores económicos vinculados al comercio exterior o a la producción industrial, agropecuaria, pesquera, minera etc, o bien, factores geográficos relacionados a la morfología, a la hidrografía, a los tipos climáticos, etc*).

para ello la distribución de los recursos provinciales coparticipables que surgen actualmente de cada Ley provincial, las asignaciones directas actuales a proponer ratificar o rectificar, y las “competencias, servicios y funciones” que la Nación delegó en las Provincias/CABA, que cada Provincia delegó en sus Municipios. Por Ejemplo, la Coparticipación Primaria Federal del 2018 y la Coparticipación Primaria de la Provincia de Buenos Aires para el 2018, es la siguiente:

COPARTICIPACIÓN FEDERAL 2018				
PRIMARIA		SECUNDARIA		
Nación	38,14%	(1) Distribución del 57,36% e/Provincias		Coef. Ley 23.548
Pcias (1)	57,36%	\$ 1284 MM Tr Serv Ley 24.069 (1992)		Buenos Aires 19,93%
CABA	3,50%	Financ Educ Ley 26.075 (2005)		Catamarca 2,86%
ATN	1,00%	Dist Sec. a Pcias - Ley 23.548 (1988)		Córdoba 9,22%
	100,00%			Total 100,00%

COPARTICIPACIÓN PROVINCIAL 2018 (EJ. BUENOS AIRES - LEY 10.559)				
PRIMARIA		SECUNDARIA		
Provincia	83,86%	Distribución del 16,14% e/Municipios		Coeficiente 2018
Municipios	16,14%	58%	s/Población	62%
	100,00%		s/Inv cap trib "per cáp"	23%
			s/Superficie	15%
		37%	Munic. c/Establec. de Salud	A. Alsina 0,41080
		5%	Mun. c/func. Transf. en 1979	Alberti 0,14944
		100%		Alte. Brown 2,07139
				Avellaneda 1,24603
				Ayacucho 0,47800
				Total 100,00000

**Labor II.** Reglamentación de la ponderación de los factores que intervendrán en la “DISTRIBUCIÓN SECUNDARIA” de los recursos nacionales y provinciales coparticipables a partir del año siguiente al de aplicación de la TIM: a) factor “eficiencia” al 30/6 del año anterior (*conforme información de AFIP sobre recaudación de la TIM e información del CFRF sobre Responsabilidad Fiscal*), b) factor “necesidades” al 30/6 del año anterior (*conforme información del INDEC*), y c) factor “geográfico” (*conforme información del INDEC*). Un Ejemplo de “ponderación de factores”, es el siguiente:

DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE DE DISTRIBUCIÓN SECUNDARIA PROVINCIAL Y FEDERAL											
Factores:	Eficiencia (35%)				Necesidades (35%)				Geografía (30%)		
Indicadores	Recaudación TIM	Fuente de Recursos	Resultado Financiero	Endeudamiento	Nec Bás Ins - NBI	Pobreza	Dist del Ingreso	Desempleo	Población	Superficie	Distancias
Fuente	AFIP	CFRF			INDEC				INDEC		
Ponder. de c/Indicador en c/Factor	100%	20%	50%	30%	40%	25%	15%	20%	70%	20%	10%
Ponder. de c/Indic en Coef Unico	15%	4%	10%	6%	14%	9%	5%	7%	21%	6%	3%

**Labor III.** Reglamentación de la forma en que brindará información a Nación, Provincias, CABA y Municipios el 30/9 de cada año, sobre el coeficiente de distribución secundaria provincial y federal, el cual surgirá de los factores de ponderación previamente aprobados para la distribución provincial y federal. Por ejemplo, los coeficientes de distribución secundaria federal antes de contar con la Información del Censo 2020, surgirían de la siguiente planilla (*se indica solo el factor “Geografía” –participación propuesta 30%-, y se agregan los coeficientes de distribución secundaria que se aplican desde 1988 –sin los ex Distritos Federales CABA y Tierra del Fuego-:*

Coef. Unif. Año....	AFIP-CFRF		LEY FED-INDEC		INDEC		Coef Unif	Coef Actuales
	Eficiencia	35%	Necesidades	35%	Geografía	30%		
CABA					5,04%	1,51%		
Buenos Aires					29,50%	8,85%		19,93%
Catamarca					1,81%	0,54%		2,86%
Córdoba					7,23%	2,17%		9,22%
Corrientes					2,73%	0,82%		3,86%
Chaco					2,95%	0,89%		5,18%
Chubut					3,03%	0,91%		1,38%
Entre Ríos					2,90%	0,87%		5,07%
Formosa					1,90%	0,57%		3,78%
Jujuy					2,15%	0,65%		2,95%
La Pampa					1,82%	0,55%		1,95%
La Rioja					1,67%	0,50%		2,15%
Mendoza					4,51%	1,35%		4,33%
Misiones					2,52%	0,76%		3,43%
Neuquén					2,09%	0,63%		1,54%
Río Negro					2,93%	0,88%		2,62%
Salta					3,81%	1,14%		3,98%
San Juan					2,26%	0,68%		3,51%
San Luis					1,61%	0,48%		2,37%
Santa Cruz					3,20%	0,96%		1,38%
Santa Fe					6,72%	2,02%		9,28%
Sgo del Estero					2,91%	0,87%		4,29%
Tucumán					3,15%	0,95%		4,94%
T. del Fuego/Ant					1,57%	0,47%		
<b>Total del País</b>	100,00%	<b>35%</b>	100,00%	<b>35%</b>	100,00%	<b>30%</b>	100,00%	<b>100,00%</b>

El Acuerdo Federal Fiscal que se propone se basa en una TASA MUNICIPAL UNICA que tendrá un importante efecto recaudatorio en las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios del País, y resultará de suma utilidad para la AFIP (*en el combate a la evasión tributaria y previsional*), para el BCRA (*en la obtención de información sobre el origen y el destino de los fondos que se bancarizan*), para el CFRF (*en la obtención de información sobre la responsabilidad fiscal anual*), y para el INDEC (*en la obtención de información sobre las necesidades poblacionales municipales*).

A partir de la vigencia de la referida Tasa Municipal Única, la AFIP, el CFRF y el INDEC brindarán información anual a la CFI sobre la evolución de los factores “eficiencia”, “necesidades” y “geografía” de cada Municipio, a través de los cuales la CFI obtendrá los coeficientes anuales de distribución provincial y federal de recursos, que aseguren la pretendida COPARTICIPACIÓN

DINÁMICA. Se logrará así una distribución equitativa y solidaria, que de prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo en todo el territorio nacional (*Conf. CN Art. 75 inc 2*).

### III- CONCLUSIÓN

En el presente trabajo se propone que los compromisos asumidos por las Provincias y la CABA en el Consenso Fiscal 2017, referidos a (1) disminuir la presión tributaria local que afecta la competitividad empresarial, (2) unificar la liquidación y pago de las tasas municipales previendo que se relacionen con servicios prestados, y (3) avanzar con los regímenes de coparticipación federal y provinciales, se cumplan a partir de la suscripción del ACUERDO FEDERAL FISCAL sobre la aplicación de una Tasa Inspección Municipal (TIM) única del 1% en todo el país, cuya recaudación anual incida en la distribución de los recursos coparticipables<sup>48</sup>.

Las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios del país debieran acordar la aplicación de una TASA MUNICIPAL ÚNICA del 1%, en reemplazo de las actuales tasas municipales que recaen sobre la actividad económica (*con el compromiso municipal de no aplicar nuevas tasas o contribuciones sin la autorización previa de la legislatura provincial y con dictamen de la CFI*). Este reemplazo se complementa con la disminución en 1 Punto porcentual de las alícuotas de los impuestos sobre los IIBB y de Sellos vigentes al 16/11/2017 (*o una disminución mayor para que las alícuotas resultantes no superen las previstas en los inc d) -Anexo I- e inc k) del Consenso Fiscal 2017*).

Debieran quedar a cargo de la AFIP los aspectos reglamentarios de la TIM del 1% uniforme en todo el país, cuyo Municipio acreedor sea el de “emisión del comprobante”, y de la cual se deduzca el 1% de los sueldos brutos. La TIM del 1% se exhibirá en forma discriminada en todos los comprobantes y registraciones de ingresos y sueldos, llevados “por Municipio”. Ello permitirá relacionar la TIM con el Monotributo, IIBB, IVA, Ganancias y Seguridad Social. Por su parte, el BCRA reglamentará el control de la TIM a través de los Bancos, los cuales relacionarán los depósitos bancarios con los ingresos obtenidos (*Ej. ante depósitos de efectivo y cheques de terceros*).

El efectivo control municipal de los ingresos y del empleo registrado debiera dar lugar a que el cambio de conducta del contribuyente ya no sea hacia la “omisión de registrar ingresos y personal”, sino que sea salir del “registro de sueldos separado del registro de ingresos”, para adoptar la

---

<sup>48</sup> En este trabajo se propone que el método distributivo que surge del Convenio Multilateral para la distribución de bases imponibles de IIBB entre Provincias/CABA, se utilice para la distribución secundaria nacional y provincial. Para ello, se reemplazan los factores “50% ingresos” y “50% egresos” para lograr el Coeficiente de distribución unificado del CM, por 3 factores referidos a, por ejemplo, “35% eficiencia”, “35% necesidades” y 30% geografía”, para lograr el Coeficiente de distribución unificado de la coparticipación federal y provincial.

modalidad del “registro de sueldos junto con el registro de ingresos”. Ante una tasa municipal uniforme en todo el país, el estricto control del registro de los ingresos obtenidos debiera ser efectivo en todos los Municipios del país, dado que de ese control de los ingresos dependerá la participación en la coparticipación del Municipio y de la Provincia. En el ejemplo siguiente se exhibe un ejemplo de “ahorro de la TIM”, sólo con emitir las Facturas A en el Municipio donde se ocupa el personal.

**EJ. SITUACIÓN ACTUAL: REGISTRO DE SUELDOS SEPARADO DEL REGISTRO DE INGRESOS**

REGISTRACIÓN DE INGRESOS		MES/AÑO .../... -			02-0007 - FLORES	
Mes/Año	FACTURAS EMITIDAS	C.M. CL	NETO	IVA	TIM	TOTAL
.../...	Fc A - AA - Caballito	02-0006	\$ 80.000	\$ 16.800	\$ 800	\$ 97.600
.../...	Fc B -Consumidor Final		\$ 49.587	\$ 10.413	\$ 496	\$ 60.000
	TOTAL TIM 1%:				\$ 1.296	

REGISTRACIÓN DE SUELDOS - MES/AÑO .../... - 02-0007 - FLORES				
Mes/Año	LUGAR DE TRABAJO	SDO BR	APORTES	S. NETO
.../...	OFICINA y LOCAL	\$ 27.000	\$ 2.970	\$ 24.030
	Deducción de TIM - 1%:	\$ 270		

TIM 02-0007	
TIM	\$ 1.296
Ded	\$ 270
<b>Paga</b>	<b>\$ 1.026</b>

REGISTRACIÓN DE SUELDOS MES/AÑO .../... - 06-0270 - EZEIZA				
Mes/Año	LUGAR DE TRABAJO	SDO BR	APORTES	S. NETO
.../...	Planta Industrial	\$ 45.000	\$ 4.950	\$ 40.050
	Deducción de TIM - 1%:	\$ 450		

TIM 06-0270	
TIM	\$ --
Ded	\$ 450
Paga	\$ --

Total TIM **\$ 1.026**

**EJ. NUEVA SITUACIÓN: REGISTRO DE SUELDOS JUNTO CON EL REGISTRO DE INGRESOS**

REGISTRACIÓN DE INGRESOS		MES/AÑO .../... -			02-0007 - FLORES	
Mes/Año	FACTURAS EMITIDAS	C.M. CL	NETO	IVA	TIM	TOTAL
.../...	Fc B -Consumidor Final		\$ 49.587	\$ 10.413	\$ 496	\$ 60.000
	TOTAL TIM 1%:				\$ 496	

REGISTRACIÓN DE SUELDOS MES/AÑO .../... - 02-0007 - FLORES				
Mes/Año	LUGAR DE TRABAJO	SDO BR	APORTES	S. NETO
.../...	OFICINA y LOCAL	\$ 27.000	\$ 2.970	\$ 24.030
	Deducción de TIM - 1%:	\$ 270		

TIM 02-0007	
TIM	\$ 496
Ded	\$ 270
<b>Paga</b>	<b>\$ 226</b>

REGISTRACIÓN DE INGRESOS		MES/AÑO .../... -			06-0270 - EZEIZA	
Mes/Año	FACTURAS EMITIDAS	C.M. CL	NETO	IVA	TIM	TOTAL
.../...	Fc A - AA -Caballito	02-0006	\$ 80.000	\$ 16.800	\$ 800	\$ 97.600
	TOTAL TIM 1%:				\$ 800	

REGISTRACIÓN DE SUELDOS MES/AÑO .../... - 06-0270 - EZEIZA				
Mes/Año	LUGAR DE TRABAJO	SDO BR	APORTES	S. NETO
.../...	DEPÓSITO	\$ 45.000	\$ 4.950	\$ 40.050
	Deducción de TIM - 1%:	\$ 450		

TIM 06-0270	
TIM	\$ 800
Ded	\$ 450
<b>Paga</b>	<b>\$ 350</b>

Total TIM **\$ 576**

A partir de esta Tasa Única se propone un sistema de COPARTICIPACIÓN DINÁMICA, cuyos coeficientes de distribución secundaria de los recursos coparticipables sean propuestos por la CFI, luego de recibir la información anual de parte de la AFIP, el CFRF y el INDEC. La AFIP le informará

la recaudación anual de la TIM “por Municipio”, y CFRF le informará la calificación anual de la responsabilidad fiscal de las 23 Provincias, la CABA y los 2255 Municipios. A los efectos de evitar incumplimientos, debe acordarse de que la falta de información sobre responsabilidad fiscal da lugar a una calificación negativa del CFRF, que hace disminuir la coparticipación de la incumplidora.

Con la información anual que le brinden la AFIP y el CFRF, la CFI obtendrá el factor “eficiencia” de la coparticipación secundaria de los recursos provinciales y federales (participación propuesta: 35%). Por su parte, el INDEC informará anualmente a la CFI las “necesidades poblacionales” (participación propuesta 35%) y la “situación geográfica” (participación propuesta 30%) -esta última cambiará con cada censo decenal-. Con esa información sistémica anual obtenida, la CFI propondrá a la Nación y a las 23 Provincias y a la CABA, los respectivos Coeficientes Unificados a utilizar en la distribución secundaria federal y provincial el año siguiente.

A través de este sistema aumentará la recaudación fiscal de todos los niveles de gobierno, por la mayor base imponible que surgirá del combate local a la evasión fiscal y previsional. Los ciudadanos adquirentes y consumidores podrán verificar la incidencia de la TIM del 1% en las compras y gastos, y los inspectores municipales podrán constatar fácilmente el cumplimiento tributario de quienes obtienen ingresos en el ámbito municipal. Asimismo, con la TIM del 1% única para todo el país, se brinda equidad, seguridad jurídica y previsibilidad en la actividad económica, dado que la misma conlleva un “mayor control a los informales”, y una “disminución de la presión fiscal a los formales”.

La mejora en la recaudación tributaria nacional, provincial y municipal que se derivará del control local de los ingresos y del empleo a través del control municipal, debiera dar lugar a la futura eliminación de los tributos y regímenes que dificultan la bancarización de la actividad económica (*Impuesto al Cheque y SIRCREB*), y a que se cumpla el Pacto Fiscal II (1993) en cuanto al reemplazo de los tributos provinciales que afectan la competitividad (*IIBB y Sellos*) por un “Impuesto al Consumo”, el cual se aplique sólo sobre las ventas a clientes que no revistan el carácter de Responsables Inscriptos en el IVA (*solo sobre ventas a Consumidores Finales y Monotributistas*).

# **ESTRATEGIAS JURÍDICAS PARA DISMINUIR LA PRESION TRIBUTARIA**

**AREA : Tributaria**

**TEMA: Presión tributaria en la competitividad empresarial y de la economía en general.  
Propuestas para disminuir la presión tributaria.-**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS  
ECONOMICAS**

**SAN JUAN, 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

**AUTOR: Jorge Maria Dadi**

**TELEFONO: 011-1553745818**

**DOMICILIO: Fco Lacroze 1775 1 "B".C.A.B.A**

**Título**

ALGUNAS ALTERNATIVAS PARA REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL UTILIZANDO  
HERRAMIENTAS DEL DERECHO INTRAFEDERAL

**Área**

Área I: Tributaria

**Tema**

Tema 1: Presión tributaria en la competitividad empresarial y de la economía en general. Propuestas para disminuir la presión tributaria.

**Nombre del Congreso, lugar y fecha de realización**

22° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas

San Juan, Provincia de San Juan

27 y 28 de septiembre de 2018

**Nombre y apellido del autor y/o autores con el domicilio, teléfono particular y/o profesional, y dirección de correo electrónico particular y/o profesional**

Di Paolo, Horacio

San Luis 760, 2do. Piso (S2000BBH) Rosario, Provincia de Santa Fe

TE: 0341-4406932

[horaciodipaolo@arnetbiz.com.ar](mailto:horaciodipaolo@arnetbiz.com.ar)



**Título**

ALGUNAS ALTERNATIVAS PARA REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL UTILIZANDO  
HERRAMIENTAS DEL DERECHO INTRAFEDERAL

**Área**

Área III: Tributaria

**Tema**

Tema 1: Presión tributaria en la competitividad empresarial y de la economía en general. Propuestas para disminuir la presión tributaria.

**Nombre del Congreso, lugar y fecha de realización**

22° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas

San Juan, Provincia de San Juan

27 y 28 de septiembre de 2018

## **ALGUNAS ALTERNATIVAS PARA REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL UTILIZANDO HERRAMIENTAS DEL DERECHO INTRAFEDERAL**

### INDICE

1. Presión Fiscal. Concepto
2. Estimaciones acerca del índice de presión fiscal
3. Algunas medidas tomadas a lo largo de los últimos años que buscaron reducir la presión fiscal
  - 3.1. El Pacto Fiscal II
    - 3.1.1. Compromisos asumidos por las Provincias
    - 3.1.2. Compromisos asumidos por el Estado Nacional
  - 3.2. La Ley Estabilidad Fiscal y Ley Pymes
  - 3.3. El “Consenso Fiscal”
4. Análisis de los compromisos asumidos mediante la firma del Consenso Fiscal con el objetivo de reducir la presión fiscal
  - 4.1. Compromisos Comunes
  - 4.2. Compromisos asumidos por el Estado Nacional
  - 4.3. Compromisos por las provincias y la CABA
  - 4.4. El control de cumplimiento de las cláusulas comprometidas en el “Consenso Fiscal”. El decreto (PEN) 438/2018
5. ¿Qué alternativas se presentan frente al vencimiento de los plazos acordados mediante la firma del “Consenso Fiscal”?
  - 5.1. A modo de introducción
  - 5.2. Los límites establecidos en la Ley de Coparticipación 23548
  - 5.3. El tributo propuesto: “Impuesto sobre el Ausentismo Laboral”
  - 5.4. Texto del tributo propuesto
  - 5.5. La ley de Contrato de Trabajo como límite al poder tributario local
  - 5.6. La implementación del tributo a nivel provincial
6. Algunas conclusiones y propuestas

## **ALGUNAS ALTERNATIVAS PARA REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL UTILIZANDO HERRAMIENTAS DEL DERECHO INTRAFEDERAL**

### **RESUMEN**

La doctrina mayoritaria entiende por presión fiscal a la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad. El índice de presión fiscal es publicado periódicamente por el Ministerio de Economía publica su página WEB.

En el trabajo se analiza algunas medidas tomadas en el marco de la concertación entre el Gobierno Nacional y los gobiernos locales que buscaron como objetivo reducir la carga tributaria total de los contribuyentes. Así se estudiaron los siguientes instrumentos que tuvieron este objetivo: a) El Pacto Fiscal II, b) La Ley Estabilidad Fiscal y Ley Pymes, c) El “Consenso Fiscal”. En sus orígenes estas herramientas produjeron una baja de la presión fiscal. En el caso del Pacto Fiscal II entendemos que esta baja se diluyó con el tiempo por falta de instrumentación de un control de los compromisos asumidos con la firma del Acuerdo.

En materia de “Consenso Fiscal”, por medio del dictado del decreto (PEN) 438/2018, el Poder Ejecutivo Nacional se propuso el claro objetivo de establecer una suerte de control de cumplimiento de las clausuras comprometidas por las provincias con relación a sus municipios. En nuestra opinión la norma no cumple plenamente con su objetivo, debido a que no se plasmó en el texto de acuerdo una regla destinada a determinar quien o quienes tienen facultades para exigirle a la Nación el cumplimiento efectivo de los compromisos asumidos mediante la firma del “Consenso Fiscal”. Entendemos que se debió acordar que la Comisión Federal de Impuestos similar asuma tal control. Este organismo podrá convocar a Universidades Nacionales y entidades de la sociedad civil, como la F.A.C.P.C.E. con el fin de elaborar anualmente un informe acerca del cumplimiento de los compromisos asumidos. Una vez elaborado, tendrá la tarea de difundir los resultados de esta labor.

Conforme surge de los compromisos asumidos con la firma del “Consenso Fiscal”, para el año 2022, las jurisdicciones locales habrán recortado su recaudación tributaria propia (proveniente de tributos provinciales). Debemos preguntarnos si las provincias están en condiciones de crear algún tributo que no genere presión fiscal a las empresas para que estas puedan gozar de competitividad. En tal sentido se propone la creación del “Impuesto sobre el Ausentismo Laboral”,

### **PALABRAS CLAVES**

*Presión Fiscal – Pacto Fiscal II – Estabilidad Fiscal – Consenso Fiscal – Derecho Tributario Intrafederal*

## ALGUNAS ALTERNATIVAS PARA REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL UTILIZANDO HERRAMIENTAS DEL DERECHO INTRAFEDERAL

### 1. PRESIÓN FISCAL. CONCEPTO

La doctrina mayoritaria entiende por presión fiscal a la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad<sup>1</sup>.

Villegas denomina *presión fiscal individual* a la relación que surge de comparar el importe total de la deuda fiscal de una persona con su renta. La doctrina entiende por *presión fiscal sectorial* a la relación que surge de comparar el importe de la deuda de un determinado sector (por ejemplo industrial, comercial, etc.) con la renta que produce este sector. Por último, se entiende por *presión tributaria nacional*, a la relación entre el conjunto de tributos y la riqueza de la colectividad<sup>2</sup>.

El índice de medición más usual lo podemos expresar de la siguiente manera:

$$PF = \frac{T}{PBI}$$

Dónde: a) PF es la presión fiscal; b) T es la suma de todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) nacionales, provinciales y municipales; c) PBI es el producto bruto interno a precios de mercado.

Parte de la doctrina entiende que existe un concepto de *presión fiscal indirecta*, el cual debe medirse no solo por la magnitud de los tributos en su conjunto, sino teniendo en cuenta el tiempo y los esfuerzos personales y materiales que los organismos de recaudación exigen a los contribuyentes, amparados en las atribuciones de fiscalización y control de los primeros y en los deberes formales de los últimos<sup>3</sup>.

### 2. ESTIMACIONES ACERCA DEL INDICE DE PRESIÓN FISCAL

El Ministerio de Economía publica periódicamente en su página WEB los datos oficiales acerca del índice de presión fiscal<sup>4</sup>. El mismo es elaborado en base a la recaudación de tributos nacionales y provinciales. En el denominador de la fórmula se utiliza el PBI.

*Cuadro A: Presión fiscal 1994 -2003<sup>5</sup>*

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Presión neta de Impuestos Nacionales	15,58	17,93	17,90	17,70	16,71	16,14	16,90	17,14	17,27	17,67
Presión Impuestos Provinciales	2,82	3,54	3,72	3,76	3,55	3,60	3,72	3,90	3,90	3,82
Presión bruta Total	18,45	21,60	21,98	21,90	20,71	20,01	20,85	21,21	21,37	21,70

Presión Neta Total	18,40	21,46	21,62	21,46	20,26	19,74	20,62	21,03	21,17	21,49
--------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

*Cuadro B: Presión fiscal 2004 -2017<sup>6</sup>*

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Presión neta de Impuestos Nacionales	20,59	20,77	21,27	22,55	23,67	24,68	24,93	25,04	26,04	25,94	25,86	26,17	25,62	24,76
Presión Impuestos Provinciales	3,73	3,76	3,81	3,82	3,96	4,24	4,14	4,26	4,60	5,24	5,25	5,29	4,99	5,25
Presión bruta Total	24,65	24,86	25,35	26,58	27,88	29,12	29,25	29,51	30,71	31,34	31,35	31,60	30,80	30,25
Presión Neta Total	24,33	24,53	25,08	26,37	27,62	28,92	29,07	29,30	30,64	31,18	31,11	31,45	30,62	30,01

Estos cuadros servirán como base para el análisis de las medidas que han tomado el Gobierno Nacional y los gobiernos de las jurisdicciones locales, con el objetivo de reducir la presión fiscal.

### **3. ALGUNAS MEDIDAS TOMADAS A LO LARGO DE LOS ÚLTIMOS AÑOS QUE BUSCARON REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL**

Nos proponemos analizar algunas medidas tomadas en el marco de la concertación entre el Gobierno Nacional y los gobiernos locales que buscaron como objetivo reducir la carga tributaria total de los contribuyentes. En ocasiones estas medidas se canalizaron mediante la suscripción de pactos, acuerdos y/o la sanción de leyes que forman parte del “derecho tributario intrafederal”. Debemos tener presente que frente al incumplimiento de las cláusulas pactadas, las partes podrán exigir su cumplimiento ante la justicia, pudiendo en ocasiones plantear reclamos hasta llegar al Máximo Tribunal Nacional.

Vale la pena mencionar que el régimen de coparticipación federal, el convenio multilateral y los pactos fiscales forman parte del “federalismo de concertación” o del denominado “derecho tributario intrafederal”. Así ha sido definido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo recudido en “Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires”<sup>7</sup>, con relación al régimen de coparticipación<sup>8</sup>.

Esta postura fue confirmada por el Máximo Tribunal al dictar sentencia en la causa “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y Otro”<sup>9</sup>, con respecto al Pacto Fiscal. Allí señaló la Corte que “*Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos, 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización institucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo*

*específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes...*”. Es importante señalar que la Corte Suprema de la Provincia de Santa Fe también se ha enrolado en esta postura, conforme surge de la sentencia recaída en la causa “Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe s/Recurso Contencioso Administrativo de Ilegitimidad”<sup>10</sup>.

### **3.1. El Pacto Fiscal II**

El “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” fue firmado durante el transcurso del año 1993 el Gobierno Nacional y los gobiernos de 16 provincias al que con posterioridad adhirieron el resto de las jurisdicciones provinciales. El citado Pacto fue aprobado por el decreto (PEN) 1807/1993<sup>11</sup> y ratificado por el decreto (PEN) 14/1994<sup>12</sup>, de conformidad a lo previsto por el artículo 33 de la ley nacional 24307<sup>13</sup>. En general se conoce a este instrumento como Pacto Fiscal II.

A través de la firma del Pacto, las Provincias se comprometieron a derogar el Impuesto de Sellos y establecer una serie de exenciones en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos<sup>14</sup>.

#### **3.1.1. Compromisos asumidos por las Provincias**

Las jurisdicciones locales se comprometieron a:

- 1) Derogar en sus jurisdicciones el Impuesto de Sellos<sup>15</sup>.
- 2) Derogar de inmediato los Impuestos Provinciales 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 uso doméstico. Asimismo se debían derogar 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.
- 3) Derogar de inmediato los Impuestos que gravaban los Intereses de Depósitos a Plazo Fijo y en Caja de Ahorro, a los Débitos Bancarios, y gradualmente todos aquellos que gravaban la Nómina Salarial, completando la derogación antes del 30 de junio de 1995.
- 4) Modificar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación: a) Producción primaria; b) Prestaciones financieras realizadas por las entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21526; c) Compañías de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, las Administradoras de Fondos Comunes de Inversión y de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Compañías de Seguros, exclusivamente por los ingresos provenientes de su actividad específica; d) Compraventa de divisas, exclusivamente por los ingresos originados en esta actividad; e) Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector

minorista; f) Prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúan en domicilios destinados a vivienda o casa de recreo o veraneo; g) Construcción de inmuebles.

Estas exenciones podrían implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que disponga cada Provincia, pero deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995. La exención no alcanzaba a todas las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV, de la Ley N° 23.966. Para compensar la posible falta de ingresos, las Provincias eliminarán exenciones, desgravaciones y deducciones existentes a actividades no incluidas en el listado anterior y adecuarán las alícuotas aplicables a todas las actividades no exentas.

5) Modificar, a partir del 1° de enero de 1994, los Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria a fin de que: a) Las tasas medias que resulten aplicables, en ningún caso: superen el 1,20 %— para los inmuebles rurales, el 1,35 % para los suburbanos y/o subrurales y el 1,50 % para los urbanos, y; b) La base imponible no supere el 80 % del valor de mercado de los inmuebles urbanos y suburbanos y/o subrurales o del valor de la tierra libre de mejoras en el caso de los inmuebles rurales.

### **3.1.2. Compromisos asumidos por el Estado Nacional**

El Estado Nacional, correspondiendo al aporte que significa para el proceso de crecimiento de las economías nacional y regionales, lo acordado precedentemente por los Señores Gobernadores, conviene en la realización de los siguientes actos de gobierno: 1) Reformular los tributos que percibe la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en el mismo sentido y plazos en que se comprometen las Provincias. En el caso de los Impuestos sobre las Patentes de Automotores y/o similares, unificar las valuaciones y alícuotas a aplicar con las de las restantes jurisdicciones. Para las valuaciones se tomará como referencia las que publica la Dirección General Impositiva a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales No Incorporado al Proceso Económico; 2) Eliminar el Impuesto a los Activos afectados a los procesos productivos, en aquellos sectores alcanzados por las derogaciones y exenciones dispuestas por cada provincia en relación al Impuesto de Sellos; 3) Disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral.

Lo cierto es que la entrada en vigencia de este pacto sufrió numerosas prórrogas, lo que generó un estado de incertidumbre acerca de su exigibilidad en los contribuyentes. Por medio de la sanción de la ley nacional 24468<sup>16</sup> se dispuso prorrogar hasta el 1° de abril de 1996 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento relacionadas exclusivamente a materia tributaria, y cuyo vencimiento hubiera operado u operase con anterioridad a dicha fecha, que estuvieren pendientes de implementación<sup>17</sup>, entre ellas la exención plena que debían otorgar las provincias a la producción de primaria. La ley 24919<sup>18</sup> estableció la postergación de la aplicación del Convenio hasta el 31 de diciembre del 1999<sup>19</sup>. Con la

sanción de la ley 25235<sup>20</sup> se estableció una nueva prórroga de las obligaciones asumidas en el Pacto Federal por 2 años, o hasta la sanción de la nueva Ley de Coparticipación Federal, lo que sucediera primero<sup>21</sup>. Posteriormente, la ley nacional 25239<sup>22</sup> dispuso prorrogar los plazos establecidos en la ley 24699, que se cumplían al 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo dispuesto por la ley 25063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace al instituido por la ley 23548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero<sup>23</sup>. Por otro lado, la ley nacional 26078<sup>24</sup> dispuso prorrogar por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la ley 25239<sup>25</sup>. El decreto (PEN) 2054/2010<sup>26</sup> prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2015 los plazos establecidos en el artículo 17 de la ley 25239. Por último, la ley 27199<sup>27</sup> dispuso prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2017 los plazos establecidos en el artículo 17 de la ley 25239.

Si analizamos los cuadros A y B de evolución de la presión fiscal detallados *supra*, notamos que la presión fiscal se redujo a partir del año 1998. En ese año pasa de 20,26 a 19,74 en 1999. Entendemos entonces que, en sus orígenes, los efectos sobre la presión fiscal de este acuerdo fueron sumamente positivos. Con el correr del tiempo, las sucesivas prórrogas a la entrada en vigencia de este Pacto provocaron que este efecto positivo sobre la presión fiscal se diluya.

En nuestra opinión, ello se debió a que no existió ninguna norma legal que establezca beneficios a las provincias que hayan cumplido con los compromisos asumidos y sanciones para aquellas que hayan hecho caso omiso de estos compromisos. Entendemos que este control de cumplimiento de los compromisos asumidos debió revestir vital importancia a los efectos de que efectivamente se llegue el objetivo buscado por el Pacto Fiscal II de reducir la presión fiscal y generar competitividad en las empresas.

Antes del vencimiento de la última prórroga mencionada se procedió a firmar el “Consenso Fiscal”, situación que es mencionada en el séptimo párrafo de la parte introductoria (declarativa) de este acuerdo.

### **3.2. La Ley Estabilidad Fiscal y Ley Pymes**

Mediante la Ley Nacional 27264<sup>28</sup>, el Congreso de la Nación instrumentó la denominada “estabilidad fiscal”. Así, indica el artículo 16 de este cuerpo normativo que *“Las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas gozarán de estabilidad fiscal durante el plazo de vigencia establecido en el artículo anterior. Alcanza a todos los tributos, entendiéndose por tales los impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas, que tengan como sujetos pasivos a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas no podrán ver incrementada su carga tributaria total, considerada en forma separada en cada jurisdicción determinada, en los ámbitos nacional, provinciales y municipales, siempre y cuando las provincias adhieran al presente Título,*

a través del dictado de una ley en la cual deberán invitar expresamente a las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones a dictar las normas legales pertinentes en igual sentido. En nuestra opinión se trata de una medida destinada a “congelar”, o bien, a “no incrementar” la presión fiscal para el sector de la economía definido como “Micro, Pequeñas y Medianas Empresas”. La disposición utiliza dos mecanismos para intentar lograr su objetivo: a) estabilidad fiscal; b) congelamiento de la carga tributaria.

Se trata de una disposición que genera una previsibilidad de la carga tributaria. También tiene por objetivo la búsqueda de la seguridad jurídica tributaria. Los hechos impositivos que generen los sujetos alcanzados por la Estabilidad Fiscal tendrán el mismo tratamiento tributario mientras dure el beneficio.

Nótese que la norma señalada invita a las provincias a adherir. En la tabla que acompañamos a continuación se detallan las provincias que han adherido a esta disposición.

*Cuadro C: Normas locales de adhesión a la ley 27264*

Jurisdicción	Normativa
Ciudad de Buenos Aires	L. (Legislatura Ciudad Bs. As.) 5947 [BO (Ciudad Bs. As.): 17/1/2018]
Chaco	Ley (Chaco) I-2520 [BO (Chaco): 5/12/2016]
Chubut	Ley (Chubut) IX-140 [BO (Chubut): 5/12/2016]
Córdoba	Ley (Córdoba) 10396 y 10508 [BO (Córdoba): 15/12/2016 y 27/12/2017]
Entre Ríos	Ley (E. Ríos) 10546 [BO (E. Ríos):13/12/2017]
Formosa	Ley (Formosa) 1655 [BO (Formosa): 28/12/2017]
Jujuy	Ley (Jujuy) 6020 [BO (Jujuy): 9/8/2017]
Mendoza	Ley (Mendoza) 9006 [BO (Mendoza): 11/10/2017]
Misiones	D (PE Misiones)1626-2016[BO (Misiones): 14/11/2016]
Neuquén	Ley (Neuquén) 3027 [BO (Neuquén): 26/11/2016]
Río Negro	Ley (Río Negro) 5250 [BO (Río Negro): 2/11/2017]
San Juan	Ley (San Juan) 1552-J [BO (San Juan): 24/1/2017]
Santa Fe	Ley (Santa Fe) 13749 y 13750 [BO (Santa Fe): 19/2/2018 y 8/3/2018]
Tierra del Fuego	Ley (Tierra del Fuego) 1204 [BO (Tierra del Fuego): 11/1/2018]
Tucumán	Ley (Tucumán) 9093 [BO (Tucumán): 11/4/2018]

Con relación a la adhesión de las provincias a esta ley nacional debemos efectuar algunas consideraciones. En primer lugar, tal como se puede observar de la tabla, no han adherido a la ley 27264 las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Corrientes, La Pampa, Santiago del Estero y San Luis.

También debemos señalar que con relación a las jurisdicciones locales que han adherido, el alcance de la estabilidad fiscal y del congelamiento de la carga tributaria es totalmente dispar. Ello se debe a que pese a haber adherido a la norma nacional, las provincias conservan su “poder

tributario originario”. Así las cosas las provincias de Córdoba, Formosa, Mendoza y Santa Fe consagran el régimen de estabilidad fiscal para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos. A modo de ejemplo podemos citar el artículo 16 de la ley (Santa Fe) 13749. El mismo indica que *“el beneficio que se establece en la presente ley resultará de aplicación desde su publicación y comprenderá los siguientes impuestos: a) Impuesto sobre los Ingresos Brutos, b) Impuesto de Sellos”*. La provincia de Neuquén contempla el beneficio para todos los tributos provinciales.

En cambio, el régimen establecido en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires excluye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos del beneficio de la “estabilidad fiscal”. En tal sentido, señala el artículo 2° de la ley (CABA) 5947 que *“Los incrementos de carga tributaria originados por la variación de valor imponible de los bienes inmuebles y de los vehículos en general, respecto de su valor vigente al año 2016, no se encuentran alcanzados por la estabilidad fiscal establecida en el artículo 16 de la Ley Nacional 27264, sin perjuicio del mantenimiento de la alícuota del tributo directo respectivo. Asimismo la estabilidad fiscal a la que hace referencia la norma no alcanza el impuesto sobre los ingresos brutos por su carácter de tributo indirecto”*. De la lectura de esta norma surge que el beneficio fiscal alcanza únicamente al Impuesto de Sellos.

Por último, las provincias de Chaco, Jujuy y Tierra del Fuego, a pesar de haber adherido a la normativa nacional, no establecieron en su legislación local ningún tipo de beneficio impositivo.

Un tema que también resulta sumamente dispar, es la fecha tope de extinción de los beneficios tributarios, con motivo de adhesión a la ley nacional 27264, hacia los contribuyentes y/o responsables. La mayoría de las jurisdicciones que han adherido establecieron en sus legislaciones locales que los beneficios se extinguen el 31/12/2018<sup>29</sup>. Algunas provincias han establecido otras fechas de culminación de los beneficios. Tal es el caso de las provincias de Córdoba y Santa Fe. En la primera de las provincias citadas si bien los beneficios de la estabilidad fiscal vencían originalmente el 31/12/2018, la Legislatura cordobesa, por medio de la sanción de la ley (Córdoba) 10508, procedió a extender la fecha de vigencia de los mismos. Indica el artículo 36 de este cuerpo normativo: *“Extiéndese hasta el 31 de diciembre de 2020, en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, las disposiciones previstas en la ley 10396”*. En la Provincia de Santa Fe para las actividades de producción primaria, el comercio en general y las prestaciones de servicios la estabilidad fiscal consagrada en la legislación procederá hasta el 31 de diciembre de 2019. En cambio, para las actividades industriales el beneficio se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2021.

Analizando el cuadro A de evolución de la presión fiscal detallado supra podemos señalar que desde la implementación de la ley que consagra la “estabilidad fiscal” en el año 2016, la presión fiscal disminuyó de 30,66 en 2016 a 30,01. Concluimos entonces que la norma ha cumplido, en parte, su objetivo: que las empresas no podrán ver incrementada su carga tributaria total. Como

expresamos que el cumplimiento del objetivo ha sido parcial. Ello es así debido a que la presión fiscal de los tributos provinciales se ha incrementado, pasando de un 4,99 en el año 2016 a 5,25 para el año 2017. Entendemos que este ha sido uno de los motivos por los cuales el Gobierno Nacional decidió suscribir con los gobiernos locales el denominado “Consenso Fiscal”.

### 3.3. El “Consenso Fiscal”

El 16 de noviembre de 2017 el Presidente de la Nación junto a 23 gobernadores de Provincia y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires firmaron el denominado “Consenso Fiscal”. Se trata entonces de un instrumento que forma parte del denominado “derecho intrafederal”.

Entre los considerandos de este acuerdo se indica que *“El Estado Nacional viene implementando un programa de reducción de la carga tributaria, el cual lleva acumulado en los dos últimos años una disminución de la presión tributaria equivalente a dos puntos porcentuales del Producto Bruto Interno”*.

A la fecha en que estamos escribiendo estas líneas el estado de adhesión de las jurisdicciones locales al Consenso Fiscal lo podemos resumir en el siguiente cuadro:

*Cuadro D: Normas locales de adhesión al Consenso Fiscal*

Jurisdicción	Normativa
Buenos Aires	Ley (Bs. As.) 15017 [BO (Bs. As.): 24/1/2018]
Ciudad de Buenos Aires	R. (Legislatura Ciudad Bs. As.) 441/2017 [BO (Ciudad Bs. As.): 8/1/2018]
Catamarca	Ley (Catamarca) 5532 [BO (Catamarca): 29/12/2017]
Chaco	Ley (Chaco) B-2745 [BO (Chaco): 22/12/2017]
Chubut	Ley (Chubut) XXIV-79 [BO (Chubut): 9/3/2018]
Córdoba	Ley (Córdoba) 10510 [BO (Córdoba): 26/12/2017]
Corrientes	Ley (Corrientes) 6434 [BO (Corrientes): 14/2/2018]
Entre Ríos	Ley (E. Ríos) 10557 [BO (E. Ríos): 4/1/2018]
Formosa	Ley (Formosa) 1659 [BO (Formosa): 3/1/2018]
Jujuy	Ley (Jujuy) 6062 [BO (Jujuy): 26/2/2018]
La Rioja	Ley (La Rioja) 10056 [BO (La Rioja): 30/1/2018]
Mendoza	Ley (Mendoza) 9045 [BO (Mendoza): 16/2/2018]
Misiones	Ley (Misiones) XXI-67 [BO (Misiones): 20/12/2017]
Neuquén	Ley (Neuquén) 3090 [BO (Neuquén): 29/12/2017]
Río Negro	Ley (Río Negro) 5262 [BO (Río Negro): 1/1/2018]
Salta	Ley (Salta) 8064 [BO (Salta): 14/12/2017]
San Juan	Ley (San Juan) 1719-I [BO (San Juan): 9/2/2018]
Santa Cruz	Ley (Santa Cruz) 3570 [BO (Santa Cruz): 3/1/2018]
Santa Fe	Ley (Santa Fe) 13748 [BO (Santa Fe): 19/2/2018]
Santiago del Estero	Ley (Santiago del Estero) 7249 [BO (Santiago del Estero): 23/2/2018]

Tierra del Fuego	Ley (Tierra del Fuego 1195 [BO (Tierra del Fuego): 28/12/2017]
Tucumán	Ley (Tucumán) 9070 [BO (Tucumán): 26/12/2017]

#### **4. ANALISIS DE LOS COMPROMISOS ASUMIDOS MEDIANTE LA FIRMA DEL CONSENSO FISCAL CON EL OBJETIVO DE REDUCIR LA PRESIÓN FISCAL**

Con la firma de este acuerdo, tanto la Nación como las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires asumieron diversos compromisos que tienen impacto sobre distintos aspectos tributarios que tienden a bajar la presión fiscal.

Del texto del acuerdo surge que las partes suscribieron: a) compromisos comunes, b) compromisos asumidos por el Estado Nacional, c) compromisos asumidos por las provincias y la CABA.

##### **4.1. Compromisos Comunes**

Vale la pena señalar que el término “compromisos comunes” implica que la Nación y todas las provincias firmantes del acuerdo, es decir ambas partes, asumieron la obligación de aprobar y/o modificar determinadas normas.

En materia tributaria y teniendo en cuenta el sector primario, consideramos que los incisos que detallamos a continuación afectarán al mismo.

**4.1.1.** *Inciso f) Aprobar antes del 31 de diciembre de 2017 el proyecto de Ley de Revalúo Impositivo y Contable que fuera enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso de la Nación Argentina, previendo la coparticipación de lo recaudado.*

Esta disposición ya se encuentra operativa. La ley 27430<sup>30</sup> que aprobó la reforma impositiva dispuso un Revalúo Impositivo y Contable. Así lo determina su texto en los artículos 291 a 295 (revalúo impositivo) y 296 a 300 (revalúo contable). En general se trata de una medida que puede impactar positivamente a los efectos de determinar los resultados ocasionados por la futura venta de bienes frente al Impuesto a las Ganancias.

**4.1.2.** *Inciso p) Disponer de un organismo federal que cuente con la participación de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que determine 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.*

Conforme surge la redacción del texto del “Consenso” de este párrafo, se dispone la creación de un Organismo Federal. Entendemos que se trata de un nuevo organismo.

Actualmente existen órganos jurisdiccionales creados por disposiciones que forman parte del “derecho intrafederal”. Así, la Ley de Coparticipación 23548 creó la Comisión Federal de Impuestos, cuyas funciones están dispuestas en el artículo 11 de la citada disposición. Por otro lado,

las normas del Convenio Multilateral dispusieron la creación de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria. Estos dos últimos organismos tienen competencia únicamente en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos solo cuando con contribuyente resulte alcanzado por sus disposiciones.

En nuestra opinión, no resulta necesario que se creen nuevos Órganos. Sería deseable que las tareas detalladas en materia de valuación de inmuebles se encomienden a la Comisión Federal de Impuestos, previa modificación de la normativa que corresponda. Este organismo, oportunamente, ha emitido disposiciones interpretativas acerca del Pacto Fiscal II. Por tal motivo recomendamos que sea quien se encargue de esta tarea en materia del “Consenso Fiscal”, el cual tiene características similares a los Pactos Fiscales.

#### **4.2. Compromisos asumidos por el Estado Nacional**

Conforme surge del punto II, inciso q) la Nación ha sumido el compromiso de no crear nuevos impuestos nacionales sobre el patrimonio ni incrementar la alícuota del impuesto sobre los bienes personales.

Se trata de una medida, sin dudas, dirigida a no incrementar la presión fiscal de los contribuyentes y responsables.

#### **4.3. Compromisos por las provincias y la CABA**

Las medidas acordadas tendientes a reducir la presión fiscal se pueden clasificar de la siguiente manera: a) Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, b) Con relación al Impuesto de Sellos, c) Con relación a las tasas municipales. Veamos a continuación cada una de ellas.

##### **4.3.1. Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

Los compromisos asumidos por las jurisdicciones, en el punto III, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos son los siguientes:

- a) *Inciso a) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien*

Recordemos que muchas provincias, por medio de sus Poderes Legislativos, sancionaron oportunamente normas que otorgaron un tratamiento tributario más favorable para aquellos sujetos que se encuentren radicados y/o domiciliados en una Provincia, respecto de otros que no lo están. De este modo, podemos señalar que las principales diferencias que se planteaban en la legislación son las siguientes: a) exenciones tributarias para los sujetos radicados en una Provincia, las cuales no operaban para aquellos contribuyentes no radicados en ese territorio provincial; b) alícuota básica del tributo menor para los contribuyentes radicados en una Provincia, respecto de la que debían tributar otros contribuyentes no radicados; c) alícuotas promocionales y diferenciales

menores para contribuyentes radicados en una Provincia en relación a aquellos sujetos no radicados en la misma. A título de ejemplo, podemos señalar que la Provincia de Santa Fe consignó este tipo de diferenciación en su legislación para la producción primaria<sup>31</sup>. En tal sentido, para que la exención frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos resultara procedente, se requería que el sujeto se encuentre radicado en la Provincia de Santa Fe.

Luego de la sentencia recaída en las causas “Bayer SA c/ Provincia de Santa Fe”<sup>32</sup> y “Harriet & Donnelly SA c/ Provincia de Chaco”<sup>33</sup> la Corte Suprema de Justicia de la Nación determinó que “queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de ‘aduana interior’ vedada por la Constitución (Constitución Nacional, artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada”.

El texto del “Consenso Fiscal” se hace eco de esta problemática y dispone que las jurisdicciones locales deban “eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales”.

En general, se trata de una medida que claramente tuvo como objetivo reducir la presión fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

**b) Inciso d) Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso**

Señalamos *supra* que las Provincias se comprometieron a eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos generados por ciertas actividades.

El texto “Consenso Fiscal” retoma esta idea y aspira llegar a esta situación de “exención” para el ejercicio fiscal 2020 para algunas actividades, para otras se establece una alícuota máxima que resultará de aplicación sobre la base imponible determinada en los Códigos Fiscales locales.

Veamos a continuación la tabla denominada “Anexo I”, a los efectos de conocer el acuerdo al que llegaron las jurisdicciones signatarias del consenso:

Actividad (1)	Alícuotas IIBB				
	2018	2019	2020	2021	2022
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Pesca	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Explotación de Minas y Canteras	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Industria Manufacturera (2)	2,00%	1,50%	1,00%	0,50%	exento

- Industria Papelera	7,00%	6,00%	5,00%	4,00%	3,00%
<b>Electricidad gas y Agua (2)</b>	5,00%	3,75%	2,50%	1,25%	exento
<b>Construcción</b>	3,00%	2,50%	2,00%	2,00%	2,00%
<b>Comercio Mayorista. Minorista y Reparaciones</b>	sin máximo	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
<b>Hoteles y Restaurantes</b>	5,00%	4,50%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>Transporte</b>	3,00%	2,00%	1,00%	exento	exento
<b>Comunicaciones</b>	5,00%	4,00%	3,00%	3,00%	3,00%
- Telefonía Celular	7,00%	6,50%	6,00%	5,50%	5,00%
<b>Intermediación Financiera</b>	sin máximo	5,50%	5,00%	5,00%	5,00%
- Servicios Financieros (3)	sin máximo	7,00%	6,00%	5,00%	5,00%
- Créditos Hipotecarios	exento	exento	exento	exento	exento
<b>Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler</b>	6,00%	5,00%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>Servicios Sociales y de Salud</b>	5,00%	4,75%	4,50%	4,25%	4,00%
(1) No están alcanzadas por estos topes las actividades relacionadas con el juego, el tabaco y las bebidas alcohólicas, ni la venta					
No podrán incrementarse las alícuotas vigentes al 30/10/17 para las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, incluidas las actividades de refinería con expendio al público, las cuales quedarán exceptuadas del cumplimiento del cronograma de alícuotas máximas					
(2) Máximo 4% para residenciales.					
(3) Máximo 7% para consumidores finales.					

#### **4.3.2. Compromisos asumidos con relación al Impuesto de Sellos**

Las partes firmantes del acuerdo consensuaron los puntos que seguidamente veremos en materia de Impuesto de Sellos.

**a) Inciso i) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente**

Vale la pena recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia recaída en la causa: “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires”<sup>34</sup>, se expidió declarando inconstitucional el tratamiento diferencial, con relación a la aplicación de alícuotas diferenciales en razón del domicilio del contribuyente en el Impuesto de Sellos.

Este punto del “Consenso Fiscal” no hace más que obligar el acatamiento del fallo del Máximo Tribunal y exigir a las provincias que modifiquen el posible tratamiento diferencial plasmado en su legislación.

Se trata de una medida que claramente tuvo como objetivo reducir la presión fiscal.

**b) Inciso j) *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***

Una vez aprobado el texto del “Consenso Fiscal” por los poderes legislativos de cada una de las provincias y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las jurisdicciones no podrán incrementar las alícuotas que recaigan sobre los actos, contratos y operaciones debidamente instrumentados que graven: “*transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios*”. Claramente se trata de una cláusula destinada a no incrementar la presión fiscal en materia de Impuesto de Sellos.

Nótese que el texto del “Consenso Fiscal” utiliza la expresión “transferencia”, la cual resulta abarcativa de numerosas situaciones detalladas en la legislación de fondo. Nos referimos a que se encontraran alcanzados por el tributo los boletos de compraventa, las cesiones de los mismos a terceros, la transmisión del dominio fiduciario, etc.

En ocasiones las transferencias de inmuebles y rodados se materializan con operaciones de préstamos o mutuos. Entonces debemos cuestionarnos si estas últimas también resultarán alcanzadas por la obligación asumida en este acápite. La norma mantiene silencio al respecto.

Un tema que seguramente generará conflictos, será dilucidar el alcance de la expresión “servicios complementarios”. Nos preguntamos entonces cual es el alcance de estos servicios complementarios que quedan alcanzados por el Impuesto de Sellos. Veamos algunos ejemplos. Imaginemos una empresa petrolera que decide firmar un contrato para el transporte de los combustibles líquidos que produce, a los efectos de que los mismos lleguen a las estaciones de servicios. ¿Se trata este de un servicio complementario de sus actividades?

**c) Inciso k) *Establecer, para el resto de los actos y contratos, una alícuota máxima de Impuesto a los Sellos del 0,75% a partir del 1 de enero de 2019, 0,5% a partir del 1 de enero de 2020, 0,25% a partir del 1 de enero de 2021 y eliminarlo a partir del 1 de enero de 2022***

Este compromiso se debe analizar en forma conjunta con el establecido en el inciso anterior. Para los actos y contratos no detallados en el inciso j) las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberán respetar las alícuotas máximas dispuestas en este punto del “Consenso Fiscal”.

La norma prevé la eliminación del tributo para el resto de los actos y contratos no enunciados en el inciso j) a partir del 1° de enero de 2022. Es decir que a partir de esa fecha el Impuesto de Sellos en las jurisdicciones provinciales solo podrá gravar “*transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios*”. Entendemos que este compromiso asumido por las jurisdicciones locales tiene a disminuir la presión fiscal.

Un punto controvertido, y que seguramente traerá numerosos debates doctrinarios es el Impuesto de Sellos que recae sobre las operaciones “bancarias y financieras”. Recordemos que la pauta armonizadora fijada en el artículo 9, inciso b), punto 2 de la ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos indica que *“En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526”*.

Como podemos observar, la norma detallada prevé que el tributo pueda recaer sobre operaciones bancarias. El término “operaciones” es receptado de la legislación de fondo en materia de Entidades Financieras, las cuales se encuentran reguladas por la ley nacional 21526<sup>35</sup>. Vale la pena recordar que estas realizan con sus clientes dos tipos de operaciones<sup>36</sup>: a) Operaciones Activas: Básicamente constituidas por toda la actividad crediticia (prestamos) de una entidad; b) Operaciones Pasivas: Conformadas por la actividad de tomar depósitos en todas las formas autorizadas por la Autoridad de Aplicación del sistema (BCRA). Las mismas consisten en depósitos en cuentas a la vista, depósitos a plazo fijo, etc.

Con relación a este punto, debemos mencionar la redacción de la gravabilidad a las operaciones bancarias consagrada en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Indica la misma que: *“También están sujetos al impuesto, de acuerdo con las normas del Capítulo II las operaciones monetarias, registradas contablemente que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley Nacional 21526 y sus modificaciones, con asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aunque se trate de sucursales o agencias de una entidad con domicilio fuera de ella”*<sup>37</sup>.

Entendemos que a esta altura debemos repasar la jurisprudencia en materia de operaciones monetarias. Un tema que corresponde analizar es si el aspecto objetivo del hecho imponible comprende a las operaciones monetarias no regidas por la ley nacional 21526 y no instrumentadas conforme la definición de instrumento de la ley de Coparticipación. Ha indicado la Comisión Federal de Impuestos en la R. (CP) 34/1990<sup>38</sup> que *“corresponde dejar apuntado que la Ley de Coparticipación, no sólo se inspira en el principio liminar de evitar la doble o múltiple imposición, sino también en la tarea de fijar criterios marco a fin de armonizar las características a que habrán de ajustarse los tributos locales. Que partiendo de tales ideas, la Ley 23548, consagra como definición esencial del Impuesto de Sellos su carácter instrumental, agregando a su vez la posibilidad de aplicarlo ‘sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526’, de*

*lo que se colige que la ampliación del hecho imponible efectuada por la Ley 23658, artículo 37, punto 6º, que abarca a entidades no regidas por la apuntada Ley 21526, importa una desviación palmaria de los compromisos asumidos por los fiscos signatarios...”. Por tales motivos resolvió “Revocar la Resolución N° 65/89 del Comité Ejecutivo, declarando que el Impuesto incorporado por la Ley 23658, artículo 37, punto 6º, referente a operaciones financieras que devenguen intereses, efectuadas por entidades no regidas por la Ley 21526, se encuentra en pugna con el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales instituido por la Ley 23548, en su artículo 9º, inciso b), apartado 2”.*

Volviendo al texto del “Consenso Fiscal”, afirmamos que del mismo no surge que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se hayan comprometido a *eximir* del tributo a las operaciones monetarias instrumentadas por las entidades financieras con sus clientes, ni mucho menos a *eliminar* del aspecto objetivo del hecho imponible tales operaciones.

Recordemos que con la firma del Pacto Fiscal II las provincias se comprometieron a eliminar el Impuesto de Sellos sobre las operaciones bancarias, financieras y de seguros del sector agropecuario, industrial, minero y de la construcción<sup>39</sup>. Nótese entonces que si mediante la firma del Pacto Fiscal II, las Provincias asumieron compromisos vinculados a operaciones monetarias, no podemos inferir que mediante la firma del Consenso Fiscal estos hechos imponibles quedaron subsumidos en las obligaciones asumidas en el inciso k). Ello debido a que tal como surge de este inciso, el compromiso sólo abarca a “actos y contratos”. Así las cosas el tributo sobre las “operaciones monetarias” continuará teniendo vigencia con posterioridad al 01/01/2022.

No obstante el análisis efectuado en materia del Impuesto de Sellos con relación a las operaciones bancarias instrumentadas, este compromiso se trata de una medida cuyo objetivo fue reducir la presión fiscal.

#### **4.3.3. Los compromisos asumidos por las provincias con relación a sus municipios**

Del texto del “Consenso Fiscal” surge con total claridad que la Provincias asumieron determinados compromisos con relación a los municipios bajo su jurisdicción. Debemos cuestionarnos entonces si estos podrán resultar exigibles, debido a que los municipios no participaron estampando su firma en el citado “acuerdo”.

En algunas jurisdicciones esta pregunta encuentra respuesta en la legislación local. Tal es el caso de la Provincia de Santa Fe. Indica la ley (Santa Fe) 8173<sup>40</sup> en su artículo 67, que “*cuando la Provincia, suscriba convenios con otras jurisdicciones en materia tributaria, el Municipio observará las normas de los mismos que le sean aplicables*”. No todas las jurisdicciones locales contemplan normas de estas características.

Inmediatamente surge el interrogante de la constitucionalidad de las obligaciones asumidas por las Provincias en materia de municipios a la luz de la “autonomía municipal”. Entendemos que las facultades tributarias y el poder de policía de los municipios están definidos por las disposiciones que al respecto dicten las jurisdicciones locales. Ello es así pues la Constitución Nacional se limita a disponer que las provincias dictarán su propia constitución conforme a lo dispuesto en el artículo 5, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero, según prescribe el artículo 123. Aún bajo la reforma constitucional de 1994 la situación no ha cambiado, pues como se ha visto, ha reconocido la autonomía municipal con el alcance y contenido fijado por cada provincia<sup>41</sup>.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado, con relación al artículo 123 del plexo constitucional, que “(...) *La cláusula constitucional, les reconoce la autonomía en los órdenes institucional, político, administrativo, económico y financiero, e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que estas realicen la determinación de su ‘alcance y contenido’ (...)*”. A tales afirmaciones agrego que “(...) *Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que estas conservan con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el artículo 123 (...)*”<sup>42</sup>.

Como conclusión, podemos mencionar que las provincias tienen amplias facultades para suscribir este tipo de acuerdos, por medio de los cuales se comprometa a que los municipios que se encuentren bajo su jurisdicción deban asumir obligaciones que surgen del texto de los mismos.

Señalamos supra que el “Convenio Multilateral” es otro de los acuerdos que forman parte del “Derecho Tributario Intrafederal”. Este “acuerdo” ha sido suscripto por todas las jurisdicciones provinciales y tiene insertas normas que resultan de aplicación para los Municipios (entre ellas, el artículo 35). La aplicación del citado convenio resulta obligatoria por la disposición contenida en el artículo 9, inciso d). Muchos municipios han intentado no aplicar las reglas del Convenio Multilateral esgrimiendo argumentos tales como: no haber adherido al mismo por disposición municipal alguna; que resulta violatorio de la autonomía municipal consagrada en la Constitución Nacional; entre otros. En todos los casos los Órganos de Aplicación del Convenio (Comisión Arbitral y Comisión Plenaria), han dispuesto que esta herramienta del “Derecho Tributario Federal” resulta de aplicación para los municipios pese a que los mismos no han adherido expresamente, señalando además que resultan obligados por la adhesión que han efectuado las Provincias.

Las mismas conclusiones resultan de aplicación en cuanto a la exigibilidad de las cláusulas del “Consenso Fiscal” en materia de municipios.

Conforme surge del punto III del texto del “Consenso Fiscal”, las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires asumieron los siguientes axiomas respecto de sus municipios:

**a) *Inciso n) Establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios***

La mayoría de las provincias consagran en sus constituciones locales la obligación del Poder Legislativo de dictar una ley de coparticipación hacia los municipios y comunas. En tal sentido, son muy distintos los parámetros que adopten las distintas leyes locales a la hora de repartir los recursos coparticipables.

No debemos dejar de mencionar que conforme señala el artículo 9, inciso g) de la Ley de Coparticipación 23548, las provincias se han obligado a “*establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos*”.

**b) *Inciso p) 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***

Recordemos que conforme indica la Ley 23548 de Coparticipación Federal establece en su artículo 9, inciso b) que las legislaturas de las Provincias deben adherir a este régimen mediante el dictado de una ley local por medio de la cual se “*obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados*”.

El texto del “Consenso Fiscal” retoma esta regla que obliga a los municipios que las tasas municipales “*se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio*”. En nuestra opinión, este compromiso, claramente está destinado a reducir la presión fiscal en materia de tasas municipales.

Esta obligación, con similar redacción, ya figuraba en el texto del Pacto Fiscal II. En este sentido, éste expresaba en el apartado “primero”, punto 2, que “*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”.*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado en numerosas oportunidades que en la definición del hecho imponible de una tasa municipal la misma debe responder a una *concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio*. Así, ha señalado el Tribunal Címero que *“Si bien el pago de las tasas finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado, ello no implica una equivalencia estricta, sino que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio a algo (bien o acto) no menos individualizada del contribuyente; por lo que la impugnación de una tasa considerada exorbitante debe juzgarse desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio”*<sup>43</sup>. Esta doctrina ha sido receptada en posteriores fallos<sup>44</sup>.

Los máximos tribunales de justicia provinciales han receptado estos precedentes de la Corte Nacional. A modo de ejemplo podemos citar los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe. En general, cuando se plantean debates con relación a tasas municipales, ha señalado el Máximo Tribunal local que las tasas deben responder a *“la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente...”*<sup>45</sup>. Esta doctrina es seguida por las Cámaras de Apelación Contencioso Administrativas de las provincias<sup>46</sup>.

Debemos tener presente que, en ocasiones, los municipios y comunas establecen tasas por servicios que nunca se prestan. Vale la pena mencionar las tasas destinadas al mantenimiento de caminos rurales, los cuales en ocasiones se encuentran totalmente intransitables. Será tarea de los contribuyentes exigir la concreta y efectiva prestación del servicio.

No tenemos dudas en afirmar que este compromiso tiene como objetivo reducir la presión fiscal.

c) *Inciso q) Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imposables, bases imposables, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa*

Esta será una tarea de relevamiento sumamente ardua, que en principio debería estar a cargo del Ministerio de Economía, de Hacienda o de Finanzas de cada una de las provincias. Entendemos que también deberá participar el área de Municipios y Comunas de cada jurisdicción provincial<sup>47</sup>.

Si bien el texto del acuerdo no expresa nada acerca de dónde debe estar disponible para consulta de los contribuyentes la información, sería conveniente que la misma se publique en la página WEB oficial de cada provincia. No tenemos dudas en afirmar que este compromiso tiene como objetivo reducir la denominada presión fiscal indirecta.

**d) Inciso r) Impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

Entendemos que existen muchos municipios y comunas que aún no disponen de herramientas informáticas para la liquidación de los tributos bajo su jurisdicción.

Sería deseable que los municipios y comunas de cada Provincia se pongan a trabajar en con el objetivo de desarrollar un aplicativo WEB único de liquidación de tasas. Al igual que señalamos en el punto anterior este compromiso tiene como objetivo reducir la denominada presión fiscal indirecta.

#### **4.4. El control de cumplimiento de las cláusulas comprometidas en el “Consenso Fiscal”. El decreto (PEN) 438/2018**

Un tema que no había sido abordado con la firma del Pacto Fiscal II fue quien o quienes debían ejercer el control sobre los compromisos asumidos mediante la firma de este acuerdo.

Esta situación encuentra un principio de solución para los compromisos asumidos por medio del “Consenso Fiscal”. Entendemos que se trata de una solución de tipo parcial ya que como veremos el control está dirigidos a una de las partes signatarias del acuerdo: las provincias.

##### **4.4.1. Control de cumplimiento de los compromisos asumidos por las Provincias**

Por medio del dictado del decreto (PEN) 438/2018<sup>48</sup>, el Poder Ejecutivo Nacional se propuso el claro objetivo de establecer una suerte de control de cumplimiento de las cláusulas comprometidas por las provincias con relación a sus municipios, en materia de “Consenso Fiscal”.

Entre los considerandos del decreto se indica que *“la Subsecretaría de Evaluación Presupuestaria e Inversión Pública dependiente de la Jefatura de Gabinetes de Ministros, tiene como uno de sus objetivos asistir al Jefe de Gabinete de Ministros en la coordinación y supervisión del análisis, en la formulación y la evaluación de la estrategia presupuestaria, como así también en la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional y en el seguimiento de su ejecución. Que, en ese marco, se considera adecuado que las mencionadas Subsecretarías tengan una intervención previa ante medidas que puedan implicar transferencias o erogaciones en ejercicios futuros por parte del Tesoro Nacional, ya sea a través de convenios en los que se prevean*

*transacciones sin contrapartida (transferencias presupuestarias), de contrataciones de obras o servicios, o de adquisiciones de bienes. Que tanto el Consenso Fiscal, aprobado a través de la Ley 27429, como la Ley 25917 del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y sus modificaciones son pilares fundamentales de las políticas implementadas por el Estado Nacional. Que en dichas leyes se establecen pautas concretas y específicas para mejorar las cuentas públicas, para lograr una mayor coordinación de las políticas de gastos e ingresos entre el Estado Nacional y las demás jurisdicciones y para dotar de mayor transparencia a la gestión pública. Que, en ese contexto, corresponde que los referidos pilares sean tenidos en cuenta al implementar transferencias presupuestarias del Tesoro Nacional a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.*

Nótese que conforme indican los considerandos del citado decreto, el Consenso Fiscal y el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal son pilares fundamentales de las políticas implementadas por el Estado Nacional. Es de entender entonces que para las provincias y municipios que se aparten de su cumplimiento se establecerán algún tipo de sanciones o penalidades.

Indica el artículo 1° del decreto (PEN) 438/2018 que “los organismos comprendidos en el inciso a) del artículo 8° de la Ley N° 24156<sup>49</sup> de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y sus modificaciones, deben dar intervención a la Subsecretaría de Presupuesto dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda y a la Subsecretaría de Evaluación Presupuestaria e Inversión Pública dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros, en las siguientes oportunidades: a) *antes de celebrar un convenio con una provincia, con un municipio, o con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires* en el que se prevean transferencias presupuestarias en ejercicios futuros por parte del Tesoro Nacional y, b) antes de iniciar la contratación de obras o servicios o la adquisición de bienes, incluidos en el Presupuesto Nacional vigente en el marco de lo previsto en el artículo 15 de la Ley N° 24156 y sus modificaciones. Una vez celebrado el convenio al que se refiere el inciso a), o adjudicada la contratación o adquisición mencionadas en el inciso b), el organismo correspondiente informará esa circunstancia a la Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda y a la Subsecretaría de Evaluación Presupuestaria e Inversión Pública dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros”.

En primer lugar vale la pena aclarar que la citada intervención a las subsecretarías detalladas en la normativa corresponderá tanto para los actos detallados en el inciso a) como para los del inciso b). Seguidamente nos cuestionamos cual es el objetivo de estos controles.

Indica así el artículo 2° del decreto (PEN) 438/2018 que “*Las entidades y organismos del Sector Público Nacional, en los términos del artículo 8° de la Ley N° 24156 y sus modificaciones,*

*deben sujetar los acuerdos en los que se prevean transferencias presupuestarias a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a que estas últimas cumplan con los compromisos asumidos en la Ley N° 25917 del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y sus modificaciones y en el Consenso Fiscal aprobado a través de la Ley N° 27429, o en caso de no haber adherido a esa normativa, respeten sus principios y lineamientos. Ello será expresamente establecido en los convenios respectivos”.*

Nótese entonces que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires recibirán estas transferencias presupuestarias siempre y cuando cumplan con los compromisos asumidos en el Régimen de Responsabilidad Fiscal y en el Consenso Fiscal. Así las cosas resulta de suma importancia para las jurisdicciones locales dar cumplimiento efectivo a ambas normas. Debemos cuestionarnos si los municipios también deben dar cumplimiento a las citadas normas federales, ello debido a que o están expresamente citados en el artículo 2° del decreto (PEN) 438/2018. En nuestra opinión la respuesta es afirmativa: deben dar cumplimiento a tales compromisos.

Por último, el artículo 3° faculta a la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda a dictar las normas operativas, aclaratorias y complementarias que correspondan y a establecer exclusiones del procedimiento previsto en el artículo 1° con base en el monto involucrado.

#### **4.4.2. Control de cumplimiento de los compromisos asumidos por la Nación**

Debemos preguntarnos quien o quienes tienen facultades para exigirle a la Nación el cumplimiento efectivo de los compromisos asumidos mediante la firma del “Consenso Fiscal”.

No se plasmó en el texto de acuerdo una regla destinada a responder nuestro cuestionamiento. Entendemos que conforme las reglas constitucionales las Provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación (artículo 121). El problema que enfrentan es que no existe ningún organismo competente que pueda exigir este cumplimiento. Entendemos que se debió acordar que la Comisión Federal de Impuestos similar asuma tal control. Este organismo podrá convocar a Universidades Nacionales y entidades de la sociedad civil, como la F.A.C.P.C.E. con el fin de elaborar anualmente un informe acerca del cumplimiento de los compromisos asumidos. Una vez elaborado tendrá la tarea de difundir los resultados de esta labor.

Visto la problemática de la falta de previsión de un órgano que asuma el control, por ahora no queda otra solución que recurrir a la justicia a exigir el cumplimiento de los compromisos asumidos.

#### **4.4.3. El control judicial de los compromisos asumidos en el “Consenso Fiscal”**

Debemos cuestionarnos cuales son las vías con las que cuentan los contribuyentes y/o responsables frente a la falta de cumplimiento por parte de los municipios y comunas de los compromisos asumidos por las provincias mediante la firma del Consenso Fiscal.

En síntesis, nos preguntamos de qué manera pueden los contribuyentes exigir el cumplimiento efectivo al municipio de los compromisos asumidos. ¿Podrán recurrir a la justicia con el fin de exigir que los municipios cumplan con los compromisos asumidos por las provincias?

Si bien no contamos con precedentes judiciales donde se hayan ventilado tales temas, existen antecedentes vinculados con el Pacto Fiscal II que vale la pena estudiar.

#### **a) La competencia de la Justicia Local**

La justicia local se ha declarado competente para tratar causas vinculadas con el Pacto Fiscal II. Entendemos que el hecho de que las provincias hayan adherido al mismo por ley local hace nacer inmediatamente la jurisdicción local.

Veamos entonces algunas causas donde se trató el tema en sede judicial.

Una causa vinculada con el cumplimiento de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal II que no debemos dejar de mencionar es “El Marisco SA c/ Provincia de Buenos Aires – Fisco Provincial”<sup>50</sup>.

Surge de autos que la Provincia de Buenos Aires luego de adherir al Pacto Fiscal II y efectuar las modificaciones a su legislación tributaria, decidió por medio de un cambio de legislación debidamente aprobada apartarse de estos lineamientos, sin efectuar denuncia alguna del citado Pacto.

A continuación reproducimos algunas líneas de la sentencia que merecen ser destacadas:

- *“...Habida cuenta de que la Provincia de Buenos Aires mantiene la ligazón –en tanto no ha denunciado el Convenio– derivada del referido tratado o ley convenio, mal puede la accionada postular que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no la obliga. Consecuentemente, la decisión de la legislatura local de “suspender” mediante la ley 13850 la vigencia de una exención tributaria que otrora fuera dispuesta por los mencionados estamentos normativos –en cumplimiento del compromiso asumido al suscribir el Pacto– frustra sin mayor hesitación el objeto y fin del Tratado”.*
- *“En lo que aquí concierne, la Provincia de Buenos Aires cristalizó en lo normativo uno de los compromisos asumidos en el convenio federal, ya que por las leyes 11490 y 11518 eximió a la actividad desplegada por la firma actora –elaboración de pescado y afines– de la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta expresa voluntad legislativa provincial es la que desvanece el postulado que genéricamente empuña la accionada, por cuanto mal puede afirmar que –en la materia analizada– las cláusulas del Pacto no resultan operativas”.*
- *“Diversas resultan ser las razones que auspician mi parecer. En primer término –sin abrir juicio sobre la legitimidad de la Resolución N° 35/2014, pues ello resulta ajeno el objeto de este pleito– abrigo serias dudas sobre si el alcance con que se expidiera el Comité Ejecutivo*

*encuadra dentro de las atribuciones que habilitarían su obrar. Aunque cuenta con competencia que lo faculta a efectuar recomendaciones o dictar normas generales interpretativas [v. artículos 10 y 11 de la Ley 23548], lo cierto es que luce prima facie impropio que en ejercicio de esas prerrogativas “interpretativas” pudiera el Comité Ejecutivo pronunciarse, no ya sobre el alcance y contenido de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sino en lo atinente a la operatividad y/o vigencia del citado Convenio pues sobre tal tópico solo cabría reconocerle atribuciones a cada uno de los Poderes constitucionales de los Estados signatarios que intervienen en su adhesión o denuncia”.*

- *“Por otro lado, hago notar que, tal como postulara en los precedentes de este Tribunal en las causas “Giorno” y “Solimeno e Hijos S.A.”, las sucesivas leyes que prorrogaran el cumplimiento de las obligaciones asumidas por los Estados signatarios en el Pacto Federal distan de importar que se hubieran puesto en crisis la operatividad y vigencia del Convenio en aquellas parcelas de compromiso que tuvieron oportuna ejecución. Y siendo que la Provincia de Buenos Aires materializó uno de los compromisos asumidos en el Convenio federal al dictar las leyes 11490 y 11518 [eximiendo a la actividad desplegada por la firma actora de la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos], mal puede el organismo creado por la Ley 23548 desarticular, por vía de una interpretación general, el esquema intrafederal vigente y postular la posibilidad de que los Estados signatarios del Acuerdo puedan, so pretexto de la existencia de prórroga alguna en la puesta en ejecución de las obligaciones pendientes que emanan del Pacto Federal, volver sobre sus pasos y dejar sin efecto las modificaciones introducidas en cumplimiento del Convenio. Semejante “interpretación” del Pacto no es más que una encubierta abrogación [por un órgano que no representa al Gobierno de la Provincia de Buenos Aires], del compromiso asumido por los Poderes constitucionales bonaerenses [Ejecutivo y Legislativo] de participar del federalismo de concertación que importa la adhesión al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Son tales Poderes provinciales lo que deben desandar aquella convenida y meditada adhesión, asumiendo todas y cada una de las consecuencias que su salida del régimen concertado acarrearía para la Provincia de Buenos Aires”.*
- *“Quede claro que la permanencia de la Provincia de Buenos Aires dentro del esquema de concertación, mientras no medie expresa y formal denuncia respetando el paralelismo de las formas, actúa como un insalvable valladar para desandar los compromisos asumidos y cumplidos por el Gobierno provincial. 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 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 sobre situaciones pasadas alcanzadas por normas dictadas en el marco de lo pactado”.*

Realmente tenemos que aplaudir el análisis efectuado por la Cámara sobre el tema. Compartimos plenamente las conclusiones a las que se arriban en el precedente.

Lamentablemente, tenemos que mencionar que los tribunales judiciales de otras jurisdicciones mantienen la postura opuesta sobre este tema. A modo de ejemplo podemos citar la opinión de la justicia santafesina, la cual se encuentra materializada en la sentencia recaída en la causa “Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe”<sup>51</sup>.

En esta sentencia señaló la Corte que “...en primer término que si bien podría entenderse que el Pacto Federal referido conlleva generalmente un sentido de adhesión al régimen que allí se pauta, ese concepto de adhesión no puede implicar de modo simultáneo una declinación total de la facultad legislativa que es propia del Poder Legislativo y que, si bien puede considerarse una razonable limitación contractual y legal, ésta se concreta y limita al plano de relaciones de los firmantes, pero no trasunta una exigencia que pueda derivar inclusive en una imposibilidad de normal funcionamiento en el orden fiscal provincial”. Continuó expresando que “la ley 9595, cuyas disposiciones regularon la coparticipación a las Municipalidades y Comunas en el producido de la recaudación del impuesto a los ingresos brutos, fue dictada también por la Legislatura en ejercicio de facultades propias, por lo que corresponde considerarla como ley en sentido formal y, consecuentemente, no podría razonablemente sostenerse que la misma Legislatura pudiere estar inhibida de producir sus modificaciones. No se advierte que corresponda arribar a diferente conclusión, en atención a la materia a la que refiere la presente causa, ni que la adhesión al Pacto Federal, pueda implicar per se una limitación absoluta de la facultad de modificar la estructura tributaria provincial, ni tampoco puede extraerse de la letra o del espíritu del Pacto una prohibición, renuncia o declinación a introducir reformas en el sistema tributario provincial, en tanto y en cuanto, se respeten los lineamientos generales, las políticas acordadas y la finalidad perseguidos en aquél”.

#### **b) La competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Debemos cuestionarnos si existe la posibilidad de plantear la competencia originaria<sup>52</sup> de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, frente al incumplimiento de los compromisos asumidos mediante la firma del “Consenso Fiscal”.

Señalamos *supra* que en la sentencia recaída en la causa “Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional” la Corte Suprema de Justicia de la Nación indicó que los “*pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se*

*incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias”.*

Conforme estos lineamientos estamos en condiciones de señalar que se debe analizar la situación que se puede presentar frente a una Provincia o Municipio que no den cumplimiento a las cláusulas del “Consenso Fiscal”. Concretamente nos preguntamos si existe la posibilidad de recorrer el camino judicial hasta llegar al Máximo Tribunal nacional, haciendo mención al fallo citado en razón de que el “Consenso Fiscal” forma parte del derecho intrafederal. La respuesta es abierta, motivada en el hecho de las marchas y contramarchas que ha tenido la Corte Nacional en esta materia.

Recordemos que en la sentencia recaída en la causa “Frigorífico y Matadero Merlo SA”<sup>53</sup> la Corte se declaró incompetente respecto a una causa referida a la aplicación de pactos fiscales, al habersele suspendido la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos, donde colisionaba la legislación de la Provincia de Buenos Aires con el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II). En esta causa el Máximo Tribunal no reconoció jerarquía constitucional a los pactos fiscales, solo reconociendo dicha jerarquía a la Ley de Coparticipación Federal, sosteniendo que los pactos fiscales no representan los acuerdos que establece la Constitución Nacional, en los términos de su artículo 75, inciso 2°. Al respecto, la Corte sostuvo que los pactos fiscales forman parte del derecho local, y su vulneración colisiona en primera instancia con la normativa provincial, quedando excluidos de la materia exclusivamente federal. Asimismo, la Corte concluyó que los citados pactos fiscales carecen de rango constitucional.

En igual sentido, surge del fallo recaído en la causa “Cuyoplacas SA”<sup>54</sup> que la Corte no reconoció que los pactos fiscales tengan la jerarquía constitucional que se le asignaba a la Ley de Coparticipación Federal. Asimismo, sostuvo que en la causa se plantearon cuestiones de índole federal y local, al encontrarse afectadas disposiciones de la Constitución Nacional y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y es por ello que la cuestión planteada no tiene naturaleza exclusivamente federal, sino también local, más precisamente de derecho público provincial.

A similares conclusiones llegó el Tribunal Cintero en la sentencia dictada en la causa “Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones”<sup>55</sup>. Allí se planteaba la inconstitucionalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su ilegitimidad a la luz de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, por haber dictado normas la DGR de la Provincia de Misiones en supuesta violación del Convenio Multilateral ante las disposiciones del artículo 9, inciso d). La Corte sostuvo que las

leyes convenio (Ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral y Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento) forman parte del derecho público provincial, aunque admite que tienen diversa jerarquía, y en consecuencia, no abren la competencia originaria de la Corte.

## **5. ¿QUE ALTERNATIVAS SE PRESENTAN FRENTE AL VENCIMIENTO DE LOS PLAZOS ACORDADOS MEDIANTE LA FIRMA DEL “CONSENSO FISCAL”?**

### **5.1. A modo de introducción**

Debemos preguntarnos si al vencimiento de los compromisos asumidos mediante la firma del Consenso Fiscal las provincias y la CABA recuperan sus facultades de gravar las actividades hoy comprometidas a eximir. O bien, si al vencimiento de este acuerdo las jurisdicciones locales podrán aplicar alícuotas superiores a las que se comprometieron a sujetarse.

Entendemos que de ser afirmativa la respuesta a nuestro interrogante, uno de los objetivos que persiguió la firma del documento: reducir la presión fiscal, quedaría totalmente desdibujado. La presión fiscal subiría sin control de ninguna naturaleza. Así las cosas, estamos en condiciones de afirmar que, la situación tributaria de las distintas actividades consignadas para el año 2022 deberá replicarse para los años siguientes.

No obstante ello, también entendemos que para ese año, las jurisdicciones locales habrán recortado su recaudación tributaria propia (proveniente de tributos provinciales). Otra pregunta que debemos hacernos es si las provincias están en condiciones de crear algún tributo que no genere presión fiscal a las empresas para que estas puedan gozar de competitividad.

En nuestra opinión debemos analizar la aplicación de un “Impuesto sobre el Ausentismo Laboral”<sup>56</sup> que busque, entre otros, los siguientes objetivos: 1) Incorporar *recursos tributarios propios* a las arcas de la Provincia; 2) Reducir el ausentismo laboral en las empresas del sector privado y también en el sector público, por medio de medidas que persigan *disuadir* a los dependientes de ciertas conductas consideradas nocivas, entre ellas “ausentarse” de sus lugares de trabajo. Entendemos que el hecho de gravar con un tributo el “ausentismo”, mejorará notablemente la presencia de los dependientes en sus lugares de trabajo; 3) Esta mayor asistencia redundará en *mayor productividad y competitividad* para las empresas del *sector privado*. Conforme los datos recogidos de la “Encuesta de Indicadores Laborales” elaborada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación, el ausentismo es un flagelo que conspira contra las empresas<sup>57</sup>, generando mayores costos y menor productividad; 4) En el *sector público* se espera que este tributo también genere mayor asistencia, situación que se verá reflejada en una mayor calidad de los servicios que brinda el Estado. En numerosas oportunidades hemos escuchado que el Ministerio de Educación de la Provincia se queja de los docentes que no se presentan a cumplir con

sus tareas. Basta con leer los periódicos para tomar conocimiento de esta situación. Conforme señala un informe del Ministerio de Educación de la Nación, un problema que requiere la atención de los supervisores en todas las provincias y todos los niveles se relaciona con el acompañamiento a la gestión y conducción institucional, especialmente en los problemas derivados del ausentismo docente (CIPPEC, 2011) y la imposibilidad de cubrir el cargo o las horas cátedras sin intervención del Ministerio/Consejo de Educación, lo que deja muchos días a los alumnos sin clases, a tal punto que algunos supervisores mencionan que esta situación impide el cumplimiento de los 180 días de clase en el ciclo lectivo. Si bien esta situación afecta un poco más a la educación secundaria, también es de importancia en la educación inicial, primaria y permanente de jóvenes y adultos. El ausentismo docente es el mayor problema. Más en las escuelas grandes. Hay escuelas donde el docente sabe que no puede faltar, por distintos motivos que son de los más diversos, por una cuestión de representación de la escuela, por temor al director, no falta. Y esa misma persona, el mismo día, en otra escuela falta. Sí, así es, y según la cara del cliente. En escuelas más pobres se falta más que en escuelas de chicos más acomodados...”<sup>58</sup>.

Debemos tener presente que existen límites al poder tributario local que surgen de la Constitución Provincial y de otras leyes tanto nacionales como provinciales. Entre estos límites, reviste importancia analizar aquellos consagrados en la Ley de Coparticipación 23548<sup>59</sup>.

## **5.2. Los límites establecidos en la Ley de Coparticipación 23548**

Conforme indica el artículo 9, inciso b) de la Ley de Coparticipación 23548, *“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga...que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”*.

A la hora de analizar nuevos recursos tributarios destinados a formar parte de los tesoros provinciales revise importancia conocer el concepto de analogía. Y es que aquellos tributos locales que se reputen análogos a los nacionales coparticipados se encontrarán en pugna con la Ley de Coparticipación. En otra palabras, todo propuesta de tributo local nuevo debe pasar por este “test de analogía” a los efectos de el mismo resulte válido.

Debemos recordar que la Ley de Coparticipación exceptúa de este “test de analogía” a los tributos que cumplan con el denominado “test de armonización”. En tal sentido indica la norma que *“De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en*

*las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes...”.*

Ahora bien, el concepto de analogía no surge del texto de la ley, motivo por el cual es válido cuestionarse cuál es su alcance. La Corte Suprema de Justicia de la Nación el dictar sentencia en la causa “Pan American Argentina LLC Sucursal Argentina”<sup>60</sup> detalló un concepto de analogía. En el fallo el Tribunal Cintero citó al reconocido tributarista Dino Jarach cuando en relación a concepto de analogía sostuvo *“Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición”.*

### **5.3. El tributo propuesto: “Impuesto sobre el Ausentismo Laboral”**

Se propone un impuesto que grave el ausentismo laboral cuyo hecho imponible se configurará con la “ausencia laboral”. La misma puede ser definida como “la no concurrencia a trabajar” por parte del dependiente.

En tal sentido, sería apropiado que para que se verifique el hecho imponible, el dependiente debe encontrarse ausente de su lugar de trabajo una jornada laboral completa.

Surge entonces la necesidad de definir “jornada laboral”. En nuestra opinión, la misma debe ser entendida conforme las disposiciones emanadas de la legislación laboral de fondo o, en su defecto, la establecida en los convenios colectivos de trabajo que alcancen a la actividad del dependiente.

### **5.4. Texto del tributo propuesto**

A continuación detallamos el texto tentativo completo de la ley que se propone<sup>61</sup>.

#### ***Proyecto de Ley***

#### ***Impuesto sobre el Ausentismo Laboral***

#### ***Aspecto Objetivo del Hecho Imponible***

Por la ausencia laboral, definida como la no concurrencia a trabajar, se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente título. A los efectos de que se verifique el hecho imponible, el dependiente debe estar ausente de su lugar de trabajo una jornada laboral

completa. También se considera configurado el hecho imponible, cuando el dependiente se presente en su lugar de trabajo sin prestar servicios a la orden del empleador.

Entiéndase por jornada laboral la definida por las disposiciones emanadas de la legislación laboral de fondo o, en su defecto, la establecida en los convenios colectivos de trabajo que alcancen a las actividades desarrolladas por el dependiente.

Para el caso de pluriempleo, la ausencia a los lugares de trabajo se computará independientemente por cada empleador.

En el caso de docentes que presten servicios en más de un establecimiento educativo, la ausencia se computará por establecimiento educativo. Igual tratamiento tendrán los profesionales de la salud que presten servicios en más de un establecimiento médico–asistencial. Todo otro personal dependiente del Estado que preste servicios en más de una dependencia estará sometido al tratamiento señalado en este párrafo.

### ***Exclusiones***

A los efectos del tributo, no configura ausencia laboral el hecho de que el trabajador no preste servicios con motivo de feriados nacionales, provinciales o municipales establecidos por ley, ordenanzas municipales, normas reglamentarias dictadas por autoridad competente o por los convenios colectivos de trabajo.

Tampoco configuran ausencia las que se produjeran como consecuencia de la solicitud del empleado de días de licencia sin goce de remuneraciones, debidamente otorgada por el empleador.

### ***Aspecto Subjetivo del Hecho Imponible***

El tributo recaerá sobre el trabajador, entendiéndose que es aquella persona humana que realiza toda actividad lícita que se preste en favor de quien tiene la facultad de dirigirla, a cambio de una remuneración. Sus tareas deben quedar encuadradas en las normas del derecho laboral, para el caso de los trabajadores del sector privado; y en el derecho laboral y administrativo, para los trabajadores del sector público nacional, provincial y municipal.

Se encuentran comprendidos como sujetos del tributo los trabajadores de casas particulares o en el ámbito de la vida familiar.

### ***Aspecto Espacial del Hecho Imponible***

Están alcanzados por el tributo aquellos trabajadores que presten servicios en la Provincia de XXX, independientemente del lugar donde se encuentre radicado y/o domiciliado su empleador.

El hecho imponible se verificará cualquiera sea el lugar donde los empleados presten servicios: zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte de pasajeros y cargas, edificios y lugares del dominio público y privado nacional, provincial y municipal.

Cuando el trabajador preste servicios en varias provincias, a los efectos de calcular los días de ausentismo se procederá a efectuar un prorrateo entre todas las jurisdicciones conforme las normas que dictará la Administración Tributaria. Se encuentran incluidos en este apartado, entre otros, los trabajadores que revistan la calidad de viajantes de comercio, agentes de propaganda médica, comisionistas y similares.

#### ***Aspecto Temporal del Hecho Imponible***

El período fiscal será el mes calendario, independientemente de que la modalidad de contratación del trabajador sea por períodos menores.

#### ***Base Imponible***

La base imponible estará formada por el cociente que resulte de multiplicar el noventa por ciento por el siguiente cálculo: a) en el numerador se expresará el monto que corresponda deducir del recibo de sueldos al dependiente en concepto de jubilación multiplicado por cien, b) el denominador estará constituido por la alícuota jubilatoria a la que resulta alcanzada la remuneración del empleado, de acuerdo con el sistema jubilatorio al resulte obligado a aportar, conforme las normas del derecho de la seguridad social, laboral, administrativo y los convenios colectivos de trabajo.

#### ***Conceptos no gravados***

A los fines del tributo no se consideran alcanzados por el mismo la relación entre los socios de las cooperativas de trabajo y sus asociados.

#### ***Alícuotas***

La ley impositiva anual fijará la alícuota del gravamen.

#### ***Exenciones***

##### ***Exenciones Subjetivas***

Se encuentran exentos del tributo:

- a) Los empleados en relación de dependencia de los Consulados y Misiones Diplomáticas.
- b) Los empleados en relación de dependencia de la Iglesia Católica Argentina.

##### ***Exenciones Objetivas***

No se procederá a determinar el tributo cuando el ausentismo se configure con motivo de las siguientes licencias, otorgadas por el empleador al trabajador:

- a) Licencia anual de vacaciones.
- b) Licencia por maternidad y/o paternidad.
- c) Licencia por fallecimiento de familiar, cuando la misma esté prevista en las convenciones colectivas de trabajos.
- d) Licencia por matrimonio.

- e) Licencia para rendir exámenes en la enseñanza media o universitaria, dos (2) días corridos por examen, con un máximo de diez (10) días por año calendario. Cumplido el cupo de diez (10) días señalado, a partir del onceavo día de ausencia laboral se configurará el hecho imponible.

En los casos previstos en los incisos b), c), d) y e) el empleado deberá entregar al empleador las constancias que justifiquen debidamente las licencias allí señaladas, hasta el cuarto día hábil posterior después de cerrado el mes en que se produjeron las licencias. Si así no lo hiciere, se configurará el hecho imponible del tributo. Dichas constancias deberá permanecer en el legajo del dependiente y podrán ser solicitadas por la Administración Tributaria cuando lo considere necesario.

### ***Obligaciones del empleador***

El empleador tiene las siguientes obligaciones, con relación al tributo que se establece por el presente título:

- a) Dar cumplimiento a las normas de la legislación laboral que establecen la obligatoriedad de llevar un sistema de asistencia del personal dependiente.
- b) Exigir a los empleados en relación de dependencia que justifiquen las inasistencia, conforme las normas del derecho laboral y administrativo vigente.
- c) Llevar los libros exigidos por la legislación laboral, debidamente rubricados cuando así lo exija la normativa, a los efectos de que la Administración Tributaria pueda verificar la nómina de dependientes que trabajan a las órdenes del empleador. De estos registros deberá surgir con claridad el lugar donde los empleados prestan sus servicios a las órdenes del empleador. Cuando un dependiente preste servicios en más de un lugar, esta situación deberá ser consignada en los libros.

### ***Agentes de retención***

La Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención del tributo a los sujetos que revistan la calidad de empleadores, conforme las normas del derecho laboral y administrativo.

La designación podrá recaer en sujetos que tengan domicilio legal, real y/o fiscal fuera de la jurisdicción provincial, siempre que cuenten con empleados en relación de dependencia que presten sus servicios en jurisdicción de la Provincia de XXX, en establecimientos, sucursales, o locales. La designación también podrá recaer en sujetos que resulten empleadores de viajantes de comercio, agentes de propaganda médica, comisionistas y similares.

Se faculta a la Administración Tributaria a dictar toda la normativa necesaria en materia de agentes de retención vinculada a este tributo.

### ***Agentes de información***

La Administración Tributaria podrá designar como agentes de información del tributo a los sujetos que revistan la calidad de empleadores, conforme las normas del derecho laboral y administrativo.

La designación podrá recaer en sujetos que tengan domicilio legal, real y/o fiscal fuera de la jurisdicción provincial, siempre que cuenten con empleados en relación de dependencia que presten sus servicios en jurisdicción de la Provincia de XXX, en establecimientos, sucursales, o locales.

Serán considerados agentes de información los sujetos que resulten ser empleadores y sus dependientes no registren ausentismo.

### ***Retribución de las tareas de los agentes de retención e información***

Facúltese al Poder Ejecutivo Provincial a establecer una retribución a los sujetos que resulten ser agentes de retención e información del Impuesto sobre el Ausentismo Laboral.

La misma consistirá en un crédito contra el Impuesto de Sellos regulado por este Código Fiscal, por las obligaciones sujetas al gravamen en su carácter de contribuyentes directos. El importe del crédito no podrá superar los 200 MT (módulos tributarios) por mes calendario y será imputado mensualmente contra las obligaciones del Impuesto de Sellos cuyo hecho imponible nazca en el mes calendario que se genere el crédito por la retribución a los agentes de retención y/o información.

El crédito no utilizado no podrá ser trasladado a obligaciones que por el Impuesto de Sellos surjan en los meses siguientes.

En ningún caso el cómputo de este crédito generará saldo a favor en el Impuesto de Sellos.

Sólo podrán hacer uso de este crédito los contribuyentes del Impuesto de Sellos que determine sus obligaciones por el aplicativo XXX, o el que lo reemplace en el futuro.

**Artículo 2°:** Incorpórese como capítulo séptimo de la Ley Impositiva Anual el siguiente artículo:

## **CAPÍTULO SÉPTIMO**

### **IMPUESTO SOBRE EL AUSENTISMO LABORAL**

#### ***Alícuotas***

Fíjense las siguientes alícuotas para el impuesto sobre el ausentismo laboral:

- a) 1,3 % sobre la base imponible por cada día de ausentismo, en tanto no tenga otro tratamiento previsto en la ley impositiva anual.
- b) 1,15 % sobre la base imponible por cada día de ausentismo, en tanto no tenga otro tratamiento previsto en la ley impositiva anual, cuando los días en que el trabajador permanezca ausente superen los 15 en el mes, contados conforme señalan las normas del derecho laboral y los convenios colectivos de trabajo, debidamente homologados ante la autoridad laboral Nacional o Provincial.

- c) 1 % sobre la base imponible por cada día de ausentismo, cuando el trabajador permanezca ausente todos los días del mes, contados conforme señalan las normas del derecho laboral y los convenios colectivos de trabajo, debidamente homologados ante la autoridad laboral Nacional o Provincial.

### **5.5. La ley de Contrato de Trabajo como límite al poder tributario local**

Los artículos 131, 132 y 133 de la Ley de Contrato de Trabajo establecen la “intangibilidad del salario”. Este instituto del derecho laboral, en materia tributaria, opera como un límite al poder tributario del Estado<sup>62</sup>.

Señala el artículo 131 que *“No podrá deducirse, retenerse o compensarse suma alguna que rebaje el monto de las remuneraciones. Quedan comprendidos especialmente en esta prohibición los descuentos, retenciones o compensaciones por entrega de mercaderías, provisión de alimentos, vivienda o alojamiento, uso o empleo de herramientas, o cualquier otra prestación en dinero o en especie. No se podrá imponer multas al trabajador ni deducirse, retenerse o compensarse por vía de ellas el monto de las remuneraciones”*.

El artículo 132 establece excepciones a la regla consagrada en el artículo 131. Con relación a la materia tributaria resulta importante el análisis del inciso b). Expresa esta disposición que *“La prohibición que resulta del artículo 131 de esta ley no se hará efectiva cuando la deducción, retención o compensación responda a alguno de los siguientes conceptos: inciso b) Retención de aportes jubilatorios y obligaciones fiscales a cargo del trabajador”*.

Por último expresa el artículo 133 que *“...la deducción, retención o compensación no podrá insumir en conjunto más del 20 por ciento del monto total de la remuneración en dinero que tenga que percibir el trabajador en el momento en que se practique”*. El último párrafo de este artículo indica que *“La autoridad de aplicación podrá establecer, por resolución fundada, un límite porcentual distinto para las deducciones, retenciones o compensaciones cuando la situación particular lo requiera”*.

Con las alícuotas vigentes del Impuesto a las Ganancias resultaba claro que la aplicación de estas sobre la base imponible del citado tributo se perforaba el límite establecido como tope en el artículo 133. Por tal motivo el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, en su carácter de autoridad de aplicación dictó la Resolución 436/2004<sup>63</sup>. Expresa el artículo 1° de esta disposición que *“El límite porcentual máximo establecido por el primer párrafo del artículo 133 de la Ley N° 20744 podrá ser excedido al sólo efecto de hacer posible la retención dispuesta por el Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias sobre las rentas de los trabajadores en relación de dependencia aprobado por Resolución General AFIP 1261 del 16 de abril de 2002 o la que en el futuro la reemplace, sin otro límite que el que la legislación en vigencia al momento de practicarse*

*la retención establezca como tasa máxima aplicable para las personas de existencia visible y sucesiones indivisas”.*

Como conclusión debemos expresar que el Ministerio de Trabajo de cada provincia, en su carácter de autoridad de aplicación de la Ley de Contrato de Trabajo, deberá dictar una norma disponiendo que el límite porcentual máximo establecido por el primer párrafo del artículo 133 de la Ley N° 20744 podrá ser excedido al sólo efecto de hacer posible la retención dispuesta por el Régimen de Retenciones del Impuesto sobre el Ausentismo Laboral.

#### **5.6. La implementación del tributo a nivel provincial**

A los efectos de implementar el tributo a nivel provincial sugerimos que se proceda a la firma de un acuerdo entre la Nación y las provincias junto con la CABA. Entendemos que el acuerdo debe tener similares características al denominado “Consenso Fiscal”. En tal sentido el mismo debería ser suscripto por el Presidente de la Nación y los Gobernadores, para que posteriormente sea sometido al poder legislativo de cada una de las partes firmantes.

### **6. ALGUNAS CONCLUSIONES Y PROPUESTAS**

Entendemos que hoy existen dos herramientas que tienen como objetivo frenar el avance de la presión fiscal sobre los contribuyentes y responsables: la ley 27264 que creo la Estabilidad Fiscal, por un lado, y el “Consenso Fiscal”, por el otro. Esta última tiene similares características al Pacto Fiscal II, el cual también buscó reducir la presión fiscal, pero fracasó por la falta de mecanismos de control sobre las cláusulas comprometidas por las partes mediante la firma del mismo.

El éxito de los compromisos asumidos dependerá de control posterior que se efectúe sobre los mismos, caso contrario serán intenciones plasmadas en un documento que seguirán la misma suerte que las cláusulas del Pacto Fiscal II.

Luego de repasar algunas herramientas del derecho intrafederal, con el objetivo de reducir la presión fiscal, proponemos:

- 1) Instar al Congreso de la Nación a prorrogar la vigencia del artículo 16 de la ley nacional 27264 con relación a la Estabilidad Fiscal, por un plazo prudente.
- 2) El texto de la prórroga debería invitar a todas las jurisdicciones locales a que adhieran, por medio de sus poderes legislativos, al nuevo plazo de vigencia de la Estabilidad Fiscal. Las normas sancionadas por las Provincias deben invitar a que los municipios bajo su jurisdicción adhieran a la legislación nacional.
- 3) Analizar una metodología de control de cumplimiento de los compromisos asumidos mediante la firma del “Consenso Fiscal”. Entendemos que esta tarea debe recaer en la Comisión Federal de Impuestos. A tal efecto, este organismo podrá convocar a

Universidades Nacionales y entidades de la sociedad civil, como la F.A.C.P.C.E. con el fin de elaborar anualmente un informe acerca del cumplimiento de los compromisos asumidos. Una vez elaborado tendrá la tarea de difundir los resultados de esta labor.

- 4) Visto los recortes presupuestarios en materia de “recursos tributarios” que están sufriendo y sufrirán en el futuro las provincias, habida cuenta de la adhesión a las cláusulas del “Consenso Fiscal”, surge la necesidad de analizar profundamente la creación de un tributo que no afecte la presión fiscal de las empresas.

En tal sentido entendemos que el “Impuesto sobre el Ausentismo Laboral” detallado *supra* resulta una herramienta que tiene un doble rol: 1) Incorporar *recursos tributarios propios* a las arcas de la Provincia; 2) Reducir el ausentismo laboral en las empresas del sector privado y también en el sector público, por medio de medidas que persigan *disuadir* a los dependientes de ciertas conductas consideradas nocivas, entre ellas “ausentarse” de sus lugares de trabajo. Entendemos que el hecho de gravar con un tributo el “ausentismo”, mejorará notablemente la presencia de los dependientes en sus lugares de trabajo.

- 5) A los efectos de implementar el tributo a nivel provincial sugerimos que se proceda a la firma de un acuerdo entre la Nación y las provincias junto con la CABA. El acuerdo debería tener similares características al denominado “Consenso Fiscal”. En tal sentido, el mismo debería ser suscripto por el Presidente de la Nación y los Gobernadores, para que posteriormente sea sometido al poder legislativo de cada una de las partes firmantes.

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Astrea, 9º Edición, Buenos Aires, 2009.

<sup>2</sup> Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Astrea, 9º Edición, Buenos Aires, 2009.

<sup>3</sup> Ver: “De Scisciolo, Liliana c/Gobierno de la Provincia de Córdoba”, Juzgado Civil, Comercial y de Familia de la Tercera Nominación de Río Cuarto, 03/08/2015.

<sup>4</sup> <https://www.economia.gob.ar/sip/basehome/retrib.htm>

<sup>5</sup> Este cálculo está efectuado tomando como base el PBI año 1993.

<sup>6</sup> Este cálculo está efectuado tomando como base el PBI año 2004.

<sup>7</sup> “Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 20/08/1991, Fallos 314:862.

<sup>8</sup> Di Paolo, Horacio. La exigibilidad de las cláusulas impositivas del Pacto Fiscal en relación con la actividad primaria. Errepar Rural 08/2017.

<sup>9</sup> “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y Otro”, CSJN, 19/08/1999, Fallos 322:1781.

<sup>10</sup> “Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe s/Recurso Contencioso Administrativo de Ilegitimidad”, CSJ Santa Fe, 20/09/2006, A. y S., T. 216, pág. 8.

<sup>11</sup> D. (PEN) 1807/1993. (BO: 02/09/1993).

<sup>12</sup> D. (PEN) 14/1994. (BO: 25/019/1994).

<sup>13</sup> L. 24307. (BO: 30/12/1993).

<sup>14</sup> Cláusula 4ta del pacto.

<sup>15</sup> La derogación debía incluir de inmediato la eliminación del Impuesto de Sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción e ir abarcando gradualmente al resto de las operaciones y sectores de la forma que determine cada provincia, y debía completarse antes del 30 de junio de 1995. La presente derogación no alcanzaba a las tasas retributivas de servicios administrativos efectivamente prestados y que guarden relación con el costo del servicio. Tampoco alcanzaba a las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV de la Ley 23.966, ni a instrumentos que no inciden ni directa ni indirectamente en el costo de los procesos productivos.

<sup>16</sup> L. 24468. (BO: 23/03/1995).

<sup>17</sup> L. 24468, artículo 5.

<sup>18</sup> L. 24919. (BO: 31/12/1997).

<sup>19</sup> L. 24919, artículo 2°

<sup>20</sup> L. 25235. (BO: 07/01/2000)

<sup>21</sup> L. 25235, punto primero del anexo a la ley.

<sup>22</sup> L. 25239. (BO: 31/12/1999).

<sup>23</sup> L. 25239, artículo 17.

<sup>24</sup> L. 26078. (BO: 12/01/2006).

<sup>25</sup> L. 26078, artículo 76.

<sup>26</sup> D. (PEN) 2054/2010. (BO: 22/12/2010).

<sup>27</sup> L. 27199. (BO: 04/11/2015).

<sup>28</sup> L. 27264. (BO: 01/08/2016).

<sup>29</sup> Las leyes vigentes en Entre Ríos, Formosa, Neuquén, Río Negro, San Juan y Tucumán así lo prevén.

<sup>30</sup> L. 27430. (BO: 29/12/2017).

<sup>31</sup> Ver: Di Paolo, Horacio: a) El concepto de “radicación” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad primaria. Errepar PSF, 12/2012; b) Actividad primaria. Concepto de “radicación” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir del dictamen (Fiscalía de Estado) 1310/2013. Errepar PSF, 02/2014; c) Las implicancias del concepto de radicación frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Errepar PSF, 03/2014; d) Ingresos Brutos. El concepto de radicación en la actividad agropecuaria. Errepar Consultor Agropecuario Nro. 14; e) La alícuota básica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el concepto de “radicación” y el fallo de la Corte Suprema en la causa Harriet & Donnelly SA. Errepar PSF, 09/2015.

<sup>32</sup> “Bayer SA c/ Provincia de Santa Fe”, CSJN, 31/10/2017.

<sup>33</sup> “Harriet & Donnelly SA c/ Provincia de Chaco”, CSJN, 31/10/2017.

<sup>34</sup> “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa”, CSJN, 16/12/2014, Fallos 337:1464.

<sup>35</sup> L. 21526. (BO: 21/02/1977).

<sup>36</sup> Señala el artículo 20 de la ley 21526: “*Los bancos comerciales podrán realizar todas las operaciones activas, pasivas y de servicios que no les sean prohibidas por la presente Ley o por las normas que con sentido objetivo dicte el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus facultades*”.

<sup>37</sup> Código Fiscal Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2018), artículo 426.

<sup>38</sup> R.CP (CFI) 34/1990, 28/1999, “SA Alba Fábrica de Pinturas, Esmaltes, Barnices y otros”.

<sup>39</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. Provincia de Santa Fe. Impuesto de Sellos en la actividad agropecuaria. Errepar Consultor Agropecuario 02/2017.

<sup>40</sup> L. (Santa Fe) 8173. (BO: 13/01/1978).

<sup>41</sup> Cfr. R. (CFI) 424/2009, 25/11/2009.

<sup>42</sup> “Municipalidad de la Plata c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 28/05/2002, Fallos 325:1249. En el mismo sentido: “Aguas Argentinas c/ Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 25/02/2014, Fallos 337:38 y Cadegua SA c/ Municipalidad de Junín, CSJN, 04/10/2004, Fallos 327:4103.

<sup>43</sup> “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 03/10/1956.

<sup>44</sup> A modo de ejemplo citamos los siguientes fallos: a) “Compañía Química SA c/ Municipalidad de Tucumán”, CSJN, 05/09/1989; Fallos 312:1575; b) “Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba”, CSJN, 23/06/2990, Fallos: 332:1503; c) “Quilpe SA s/Inconstitucionalidad”, CSJN, 09/10/2013, Fallos 335:1987.

<sup>45</sup> Ver: a) “Terminal 6 SA”, CSJ Santa Fe, 26/12/1996, A. y S. T. 133, pág. 258; b) “Prodisa SA”, CSJ Santa Fe, 20/12/2006, A. y S. T. 217, pág. 253; c) “Sei Ingeniería SA”, CSJ Santa Fe, 20/12/2006, A. y S. T. 217, pág. 272; entre otros.

<sup>46</sup> Ver, entre muchos otros los siguientes fallos de la Provincia de Santa Fe: a) “Shell”, Cámara de Apelación Contencioso Administrativo N° 1, A. y S. T. 7, pág. 427; b) “Credifé SA”, Cámara de Apelación Contencioso Administrativo N° 1, 15/05/2008, A. y S. T. 12, pág. 317; c) Aguas Provinciales de Santa Fe SA, Cámara de Apelación Contencioso Administrativo N° 2, 21/10/2008.

<sup>47</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. La adhesión de la Provincia de Santa Fe al “Consenso Fiscal”. A propósito de la reciente sanción de la ley (Santa Fe) 13748. Errepar PSF, 03/2018.

<sup>48</sup> D. (PEN) 438/2018. (BO: 14/05/2018).

<sup>49</sup> Esta norma prescribe: “Artículo 8: *Las disposiciones de esta Ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por: a) Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social...*”.

<sup>50</sup> “El Marisco SA c/ Provincia de Buenos Aires – Fisco Provincial”, Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo, Mar del Plata, 15/09/2016.

<sup>51</sup> “Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo de Ilegitimidad”, CSJ Santa Fe, 20/09/2006, A. y S. T. 216, página 8.

<sup>52</sup> El acceso a la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina puede ser por competencia ordinaria o extraordinaria. En el primer caso interviene en la causa en forma exclusiva al igual que cualquier tribunal de primera instancia, por lo que examina hechos, produce prueba y resuelve; o como tribunal de apelación, limitando su actuación al contenido del recurso correspondiente y en relación a su concesión. En cambio, en el segundo caso, actúa en custodia de lo establecido en la Carta Magna, limitando su competencia solo al derecho aplicable y al contenido del recurso. El artículo 117 de la Constitución Nacional delimita la competencia originaria y exclusiva

---

de la Corte en forma taxativa para todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, actuando su jurisdicción por apelación en los restantes casos. La Ley 48, en su artículo 1º, reglamenta el artículo 117 de la Carta Magna. Este expresa que la Suprema Corte conocerá en primera instancia las causas que versan entre dos o más provincias y las causas civiles que versen entre una provincia y algún vecino o vecinos de otra o ciudadanos o súbditos extranjeros; las que versen entre una provincia y un Estado extranjero; las causas concernientes a embajadores u otros ministros diplomáticos extranjeros, a las personas que compongan la Legación, a los individuos de su familia, o sirvientes domésticos, del modo que una Corte de Justicia puede proceder con arreglo al derecho de gentes; y, las causas en que se versen los privilegios y exenciones de los cónsules y vicecónsules extranjeros en su carácter público.

<sup>53</sup> “Frigorífico y Matadero Merlo SA c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 27/05/2004, Fallos 327:1789.

<sup>54</sup> “Cuyoplacas SA c/ Provincia de La Pampa”, CSJN, 05/05/2009.

<sup>55</sup> “Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones”, CSJN, 05/05/2009.

<sup>56</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. III Workshop Iberoamericano de Investigación Empírica en Contabilidad. Universidad Nacional de Rosario, Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Rosario, 30 y 31/08/2017.

<sup>57</sup> Encuesta: “Principales indicadores de ausentismo”. Última encuesta disponible año 2015. Los resultados de la misma se publican como anexo a este trabajo.

<sup>58</sup> La Educación en Debate. Documentos DINIECE. Publicación Nro. 12. Ministerio de Educación. Presidencia de la Nación, Buenos Aires, 2013, página 44.

<sup>59</sup> L. 23548. (BO: 26/01/1988)

<sup>60</sup> “Pan American Argentina LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa”, CSJN, 19/06/2012, Fallos 335:996.

<sup>61</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. III Workshop Iberoamericano de Investigación Empírica en Contabilidad. Universidad Nacional de Rosario, Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Rosario, 30 y 31/08/2017

<sup>62</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. 15<sup>tas</sup>. Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe Cámara Segunda. Rosario, 28 y 29/09/2017.

<sup>63</sup> Resolución 436/2004. (BO: 25/11/2004)



**XXII**  
**CONGRESO NACIONAL**  
**DE PROFESIONALES DE**  
**CIENCIAS ECONÓMICAS**



SAN JUAN • ARGENTINA

27 y 28 de Septiembre

DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESIÓN 4.0

## **TEMAS TÉCNICOS - I. TRIBUTARIA**

### **1. PRESIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL Y EN LA ECONOMÍA EN GENERAL. PROPUESTAS PARA DISMINUIR LA PRESIÓN TRIBUTARIA.**

### **AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN 2018**

### **AUTORES**

**(MATRICULADOS EN EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES)**

**DIRECTOR DEL TRABAJO**

**DR. ANDRES ESTEBAN GONZÁLEZ RÍOS**

**COLABORADORES**

**DRA. SUSANA SILVIA VESOLOFF**

**DRA. GUADALUPE GONZÁLEZ RÍOS**

**DR. RODOLFO PEDRO BERMÚDEZ**

**DR. ADRIÁN SERGIO VIDAL**

**Estudio González Ríos y Asociados - Av. de la Reconquista 97 B8001FCA  
Bahía Blanca - Teléfono 291-4532385**

**JULIO de 2018**

# **AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN 2018**

## **Sumario**

- I. La inflación y el costo argentino**
- II. Contexto histórico de la inflación argentina**
  - 1. Las primeras décadas del siglo XX
  - 2. La década del 40
  - 3. Los años '50
  - 4. La década catastrófica de los '70
  - 5. La hiperinflación en la democracia
  - 6. La convertibilidad de los años '90
- III. Aplicación del ajuste por inflación impositivo en el 2018**
- IV. Ponencias**
- V. Citas bibliográficas**
- VI. Abreviaturas y siglas**

## **Resumen**

El presente trabajo aborda la reaparición o renacimiento del ajuste por inflación, de aplicación obligatoria a los fines de determinar el Impuesto a las Ganancias para los contribuyentes del gravamen, en los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018.

Nuestro aporte es producto de recoger una lamentable experiencia en el ejercicio asociado de la profesión durante más de 60 años.

A modo de compendio de la evolución del fenómeno inflacionario en el contexto histórico que abarca desde sus principios en los años 40 hasta la culminación del milenio anterior, en forma somera describimos sus causas y efectos en la economía y en la determinación de los impuestos a la renta y al patrimonio, las políticas públicas frustradas – hasta el presente – para su erradicación y las propuestas y enfoques doctrinarios de la profesión institucionalizada, unidos a las experiencias amalgamadas en el ejercicio cotidiano.

Hemos también considerado necesario recrear la forma cada vez más virulenta e intensa en que la inflación retornaba luego de breves lapsos de estabilidad por la emergencia de diversos factores desencadenantes: déficit fiscal y de la balanza de pagos del comercio exterior, devaluaciones de la moneda, crecimiento de la deuda externa e insuficiencia de las inversiones públicas y privadas. No han escapado a nuestra visión las políticas “remediales” – a veces inevitables – de ajustes que han generado un grave deterioro en las condiciones de vida de los sectores sociales más vulnerables y los trastornos que el fenómeno sin pausa desencadena en la conducta y comportamientos de todos nosotros. Inevitablemente, la inflación es un factor influyente para perpetuar una sociedad en crisis, con pérdida de sus valores éticos.

En 1959 tuvimos el record histórico de alcanzar los tres dígitos en su medición anual. Luego decae para iniciar en 1970 un rumbo indetenible donde la tasa anual de inflación nunca descendería de los dos dígitos, hasta llegar en los años 80 a un piso de tres dígitos. A partir del tercer trimestre de 1990 se logra la estabilidad monetaria, motivo por el cual nuestra revisión histórica de la inflación se agota al finalizar la última década del siglo, en razón de la prohibición, todavía vigente, de efectuar indexaciones en todas sus formas, prescripta por el artículo 10º de la Ley N° 23.928 B.O. 28/3/91.

Como consecuencia del resurgimiento de la inflación en el transcurso del primer semestre de 2018, medida conforme al IPIM, reaparece el mecanismo de ajuste impositivo por inflación y se abre el debate en la profesión sobre el destino inmediato del cumplimiento de las normas técnicas (RT 39 de la FACPCE, modificatorias y concordantes), aspectos dicotómicos y controversiales que ocupan nuestra ponencia conclusiva.

### **Palabras clave**

Inflación - hiperinflación - devaluación - estados contables - ajustes - impuesto a las ganancias - reexpresión - moneda constante - moneda histórica - moneda homogénea - activos monetarios - pasivos monetarios - expuestos y protegidos - normas técnicas -

## I-La inflación y el costo argentino

En tiempos de inestabilidad financiera y alta inflación – como el actual – donde abundan las patologías del sistema, es impostergable asumir el desafío de develar las incógnitas de un tema tabú: *el costo argentino*.

Durante décadas se acumularon visibles distorsiones en la estructura socioeconómica del país, generando factores de poder que resisten todo cambio del “*modelo nacional de distribución de ingresos*”.

Hay abundante consenso que el aludido costo está compuesto por la presión fiscal, el costo laboral, la deficiente infraestructura y el costo del transporte. Pero antes de analizar sus componentes más visibles, es menester precisar y resolver las causas de fondo que dieron origen a las disfunciones que engloba. No es solo un dato de la realidad a los fines de instalar paliativos temporarios como la reforma impositiva, la política monetaria o la devaluación del peso para transferir el impacto del costo de unos actores sociales a otros. Es preciso institucionalizar la extinción de privilegios, prerrogativas y regulaciones que representan el costo argentino, casi siempre financiado con tributos a cargo de los sectores de la economía formal.

Arraiga en la actualidad una visión coincidente del Gobierno y los contribuyentes sobre el imperativo de reducir la presión fiscal que hoy alcanza niveles intolerables. En esa dirección – y en plazos razonables – deberían ser eliminados los impuestos distorsivos (al Cheque, Ingresos Brutos, aportes patronales sobre los sueldos y todos los gravámenes a los servicios de electricidad, gas y combustibles) que inciden sobremano en la presión fiscal.

También hubiera sido auspicioso que inmediatamente rigiera la tasa del impuesto a las ganancias del 25% sin esperar las rebajas graduales implementadas, como contempla la reforma impositiva aprobada en diciembre del 2017.

Es indudable que el Fisco descarta el modelo predictivo de la curva Laffer, que vincula las pérdidas de los ingresos fiscales a la caída de la actividad económica y al aumento de la informalidad y evasión cuando se supera el nivel de máxima presión fiscal, como ocurre obviamente en la economía del país.

En ese trayecto, asociamos el llamado “impuesto inflacionario” al mismo género de fenómenos distorsivos que conforman «el costo argentino». El Estado lo recauda en ejercicio del monopolio de la oferta monetaria de curso legal. Esta potestad conocida como “señoreaje” tiene dos componentes. Uno, el abastecimiento de la demanda real de dinero – creación de los medios de pago estrictamente necesarios para facilitar las transacciones – conocida como “señoreaje puro”. Otra, la emisión sin respaldo de dinero “excedente” para financiar el gasto público que fogonea la inflación y determina un impuesto «que “es pagado” por todos aquellos tenedores de activos financieros denominados en esa moneda en general<sup>1</sup>».

Asimismo, en el informe citado del Licenciado Forte se estima el «impuesto inflacionario» recaudado por las entidades financieras en Argentina, durante cada uno de los últimos 10

años (2007-2017) en virtud de que al crear dinero secundario, también pasan a ser recaudadoras – en cierta medida – del tributo que supone una transferencia de recursos entre distintos sectores económicos. En definitiva, los beneficiarios del “*impuesto inflacionario*” son el Estado y un segmento particular de los sectores privado y público: el financiero.

Otra potestad exclusiva del Estado – asimétrica con la prohibición para el sector privado de efectuar, en general, “ajustes por inflación”– es la discrecionalidad de utilizar en su favor – o en casos especiales – mecanismos de indexación, actualización o repotenciación de deudas, impuestos, salarios, precios o tarifas de servicios, haciendo caso omiso de cumplir con los preceptos de la Ley N° 23.928 B.O. 28/3/91 que prohíben la indexación en todas sus formas sin distinción<sup>1</sup>.

En igual sentido, la Ley ómnibus N° 27.430 de reforma tributaria, publicada el 29/12/17, pergeña en un contexto de “veda indexatoria” – en el Título XI<sup>2</sup> – la creación de la **Unidad de Valor Tributaria** como unidad de medida de valor homogénea para cuantificar todo tipo de tributos, escalas, sanciones y accesorios, sujeta a la implementación reglamentaria.

Respecto al tratamiento del “costo argentino”, los gobiernos sucesivos han optado por políticas de parche, cuando la realidad exigía la derogación de la Ley N° 23.928 – de convertibilidad – a fin de asegurar transparencia en las relaciones contractuales entre privados y previsibilidad respecto a los precios, tarifas, tasas e impuestos a cargo del Estado en sus distintos niveles.

Ya hemos visto que el proceso inflacionario no retrocede ni se supera con la adulteración de las estadísticas para su ocultamiento ni es eficaz el impedimento legal de utilizar los indicadores representativos de la inflación con el propósito de ajustar los valores nominales en los contratos entre particulares y en los actos propios de la administración pública.

---

<sup>1</sup> CER, UVA, cláusulas gatillo para ajustar remuneraciones en las paritarias con gremios.

<sup>2</sup> Art.303.- Antes del 15 de setiembre de 2018, el Poder Ejecutivo nacional elaborará y remitirá al H. Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo anterior, los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas. A los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, se deberán contemplar, entre otros factores y para cada parámetro monetario, la fecha en la cual fue establecido su importe, los objetivos de política tributaria perseguidos y la fecha de entrada en vigencia del mecanismo dispuesto por el presente Título, pudiendo proponer parámetros a ser excluidos de este régimen. En esa oportunidad, el Poder Ejecutivo nacional propondrá la relación de conversión inicial entre UVT y pesos.

## II. Contexto histórico de la inflación argentina

Nuestra revisión histórica de la inflación abarca hasta el final del siglo XX por los motivos expuestos en nuestro resumen de presentación. La consulta a la gigantesca obra realizada bajo la dirección del destacado economista y profesor Orlando J. Ferreres<sup>II</sup> y el aporte coordinado de un equipo de ocho investigadores, nos permite acceder a más de 1.400 series estadísticas, agrupadas en diversos ejes temáticos: Internacional, Organización política, Estadísticas sociales y demografía, Cuentas Nacionales, Series de producción, precios, salarios y ocupación, Sector público, Sector financiero y Sector externo<sup>3</sup>.

La propuesta del autor, confeso admirador del historiador francés Fernand Braudel<sup>4</sup>, es explorar y reconocer pautas de comportamientos estables o repetitivos que en plazos cortos no es posible visualizar; en cambio, en el recorrido de larga duración se perciben las “tendencias básicas”.

La inflación – sintetiza Ferreres – “es el impuesto a la población con menores ingresos” que azota al país, tanto en el presente como en el pasado, desde hace 70-80 años. “La inflación se inicia en 1939, con los problemas de escasez de oferta derivados de la segunda guerra mundial y continúa hasta el presente, con algún respiro en la década del 90. La inflación se reaviva desde 2002 en adelante y se inicia una nueva etapa con un valor anual creciente cada año<sup>III</sup>”.

Resulta sumamente ilustrativa la descripción de la variación promedio anual de inflación por gobiernos o períodos gubernamentales.

**ARGENTINA: Inflación por periodos**  
*var. % equivalente promedio anual*

Período	Años	Variación % Prom. anual
Guerras de la Independencia	1810-1820	2,8%
Caudillos y Rosas	1821-1852	3,2%
La Organización Nacional	1853-1879	2,3%
La República Conservadora	1880-1915	1,6%
Reforma Electoral y Etapa Radical	1916-1930	1,4%
Golpes de Estado / Fraude Patriótico	1931-1944	0,3%
I Etapa Peronista	1945-1955	19,1%
Golpes de Estado / Gobiernos Civiles	1956-1972	28,8%
II Etapa Peronista	1973-1975	77,9%
Proceso Militar	1976-1983	191,3%
Alfonsín	1984-1989	471,3%
Menemismo	1990-1999	58,2%
De La Rúa - Duhalde	2000-2003	9,0%
Kirchnerismo	2004-2014	19,2%

Fuente: "Dos Siglos de Economía Argentina 1810-2010", F. Norte y Sur-Orlando Ferreres, y actualizaciones

Nota: a partir de 2008 estimación privada

<sup>3</sup> En un Anexo incluye una reseña de las crisis financieras mundiales desde 1618 hasta el presente, e información sobre acuerdos ambientales multilaterales.

<sup>4</sup> Partidario de la periodización de la historia económica y social, Braudel es notorio por describir los tres niveles: 1) la larga duración o nivel de las estructuras con evidencias de estabilidad; 2) la coyuntura (intermedio en que son perceptibles los cambios) y 3) el acontecimiento (espuma de la historia) que es lo más visible y menos significativo y constituye el enfoque temporal más habitual.

En lo relativo a nuestro ejercicio profesional en sí, los Contadores hemos utilizado – desde su origen en forma constante con el propósito de «calibrar»<sup>5</sup> la distorsión que produce la pérdida del poder adquisitivo de la moneda – las series históricas del índice de precios mayoristas nivel general hasta 1993 y, desde entonces, el denominado índice de precios internos al por mayor (IPIM), a los fines de determinar los coeficientes de actualización y las variaciones aplicables para practicar ajustes contables y/o impositivos entre períodos mensuales o de mayor lapso.

En el anexo 07 - Precios y salarios de la obra citada, ubicamos la serie de índices y variaciones promedios anuales (Base 1993=100) que Ferreres elabora a partir del año 1913<sup>6</sup> de precios mayoristas nivel general, con desglose en agropecuario y no agropecuario. Los primeros índices de precios mayoristas fueron calculados por el Banco de la Nación Argentina (agropecuarios 1920-27 y en el llamado nivel general, o sea el promedio ponderado de todos los sectores) desde 1926 hasta 1947. El Banco Central de la República Argentina publicó índices de precios mayoristas para el período 1939-53 (base 1939=100) y 1953-56 (base 1953=100). A partir de 1956 el cálculo de los índices oficiales de precios mayoristas es efectuado por el INDEC: 1956-83 (base 1960=100), 1981-95 (base 1981=100) y 1993 en adelante (base 1993=100). Las series presentadas por Ferreres se basan sobre información oficial, en parte inédita.

### Cuadro 1 Antecedentes del SIPM - INDEC

Base de precios	Organismo productor	Cobertura geográfica	Número de divisiones <sup>1</sup>	Número de cotizaciones
1913	Banco de la Nación Argentina	Capital Federal	8	144 <sup>2</sup>
1939	Banco Central de la R.A.	Capital Federal	18	475
1953	Banco Central de la R.A.	Capital Federal	25	474
1956	Dirección Nacional de Estadística	Total país	25	580
1981	INDEC	Total país	24	1.100 <sup>3</sup>
1993	<b>INDEC</b>	<b>Total país</b>	<b>40</b>	<b>2.800<sup>4</sup></b>

1 Corresponde a dos dígitos de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme

2 No se tiene información de cantidad de cotizaciones por lo tanto se consigna el número de artículos

3 Al momento su reemplazo por el SIPM

4 Al momento de iniciarse la publicación

#### 1. Las primeras décadas del siglo XX

Si bien en los primeros años (1913-1939) la inflación estimada en las series históricas del SIPM – elaboradas por el Dr. Ferreres – fluctúa alrededor de una tasa de variación promedio anual del 1,39%, es necesario distinguir dos subperíodos. En los años de la primera guerra mundial (1914-1918) hubo una aceleración inflacionaria debida a restricciones de oferta de los bienes importados, caída de las inversiones extranjeras y de la recaudación fiscal, con picos de variación promedio anual del 13,1% (1916), 23,7% (1917) y 10,1% (1918). Entre 1919 y 1939 se observa una deflación neta acumulada del 16,56% para las dos décadas, en la que tiene fuerte incidencia la gran depresión mundial de los años 30.

<sup>5</sup>Diccionario RAE. *Calibrar*: Fís. Ajustar, con la mayor exactitud posible, las indicaciones de un instrumento de medida con respecto a un patrón de referencia.

<sup>6</sup> El peso moneda nacional fue creado en 1881 (Ley N° 1.130 Presidencia Julio A. Roca) y emitido por la Casa de la Moneda.

Los ingresos tributarios se circunscribían entonces a los derechos aduaneros y los impuestos internos, patentes, contribución territorial, a la transmisión gratuita de bienes y de sellos. El constante déficit fiscal impulsó la creación de dos gravámenes de emergencia por tres años: el interno a las transacciones (1932-34) – transformado en el impuesto a las ventas (1935) – y el impuesto a los réditos (1932/34), junto a la reunificación en la esfera nacional de los impuestos internos (1935). Para recaudar y fiscalizar el nuevo gravamen directo y personal a las rentas fue creada la Dirección General del Impuesto a los Réditos (antecesora de la DGI), organismo nacional que, junto a los tributos transitorios, se convirtieron en permanentes.

## 2. La década del 40

“Con el desenlace de la Segunda Guerra Mundial, la economía argentina evidencia signos inflacionarios<sup>IV</sup>”. En los primeros años de la década aumentaron los precios internacionales y la liquidación de divisas (superávit comercial) convertidas a moneda nacional (emisión) induce el alza de los precios internos de los productos no transables. Reproducimos la serie histórica del SIPM – ya referida – para esos años. La tasa de variación promedio anual para el decenio es del 12,6%.

**Cuadro 2 SIPM Década del 40**

<b>INDICE PRECIOS MAYORISTAS Nivel General (Base 1993=100)</b>		
<b>Año</b>	<b>Índice</b>	<b>Variación anual</b>
<b>1940</b>	0,000000000000379	14,0%
<b>1941</b>	0,000000000000445	17,5%
<b>1942</b>	0,000000000000576	29,5%
<b>1943</b>	0,000000000000622	7,9%
<b>1944</b>	0,000000000000649	4,4%
<b>1945</b>	0,000000000000667	2,8%
<b>1946</b>	0,000000000000773	15,8%
<b>1947</b>	0,000000000000801	3,6%
<b>1948</b>	0,000000000000924	15,4%
<b>1949</b>	0,00000000000114	23,2%

**Fuente: Ferreres**

El déficit fiscal acumulado fue el motivo de la sanción por el Gobierno «de facto» del Decreto N° 18.230/43<sup>7</sup> (modif. por Decr. N° 21.702/44), que establece el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios (IBE), con efecto retroactivo al 1° de enero de 1943, al tiempo que dispone un significativo aumento en las tasas del impuesto a los réditos. El flamante impuesto alcanzaba a los beneficios originados por cualquier actividad que implicara la transformación o disposición habitual de bienes, en cuanto excedieran del 12 %<sup>8</sup> del capital y reservas libres del año de aplicación del impuesto, con una serie de excepciones basadas en el origen del beneficio y en su monto; la «empresa», no las personas físicas, era el sujeto pasivo del impuesto a los beneficios extraordinarios. El IBE formaba un

<sup>7</sup> Ratificado por Ley N° 12.922 (B.O. 27 de junio de 1947)

<sup>8</sup> Hasta llegar a un máximo del 28,5% de tasa efectiva sobre los beneficios.

apéndice de réditos y durante su vigencia experimentó sucesivas modificaciones sin perder nunca su condición de «galimatías» por su extrema complejidad<sup>9</sup>.

Integrado en una vasta reforma impositiva, el Decreto-Ley N° 14.338<sup>10</sup>, B.O. 20/5/1946, modificó el Impuesto a los Réditos, extendiendo las rentas alcanzadas por el tributo y limitando exenciones. Las sociedades pasaron a pagar el 15% sobre las utilidades no distribuidas. En oportunidad del pago de dividendos se reconocía al beneficiario un crédito por lo ya pagado sobre esa renta por la sociedad de modo tal que la imposición final efectiva para la renta societaria alcanzaba entre el 20 y el 27% de la renta total según el tipo de accionista de que se tratara.

En ese mismo año (1946) se consolida el sistema de imposición directa con la creación del impuesto a las ganancias eventuales (Decreto-Ley N° 14.342<sup>11</sup> B.O. 27/5/1946). Este gravamen recaía sobre las ganancias de capital (es decir, las que resultan de un acto no habitual de disposición de bienes realizado a título oneroso) y otros ingresos que no constituían materia gravada por el impuesto a los réditos, tales como premios de lotería y juegos de azar, de carreras de caballos, de estímulo y otros beneficios similares. Además, en los años 1945 y 1946, se crearon las Cajas de Jubilaciones para los empleados de comercio y el personal de la industria, que en los primeros momentos acumularon ingentes fondos de capital, – reservados por ley al pago de beneficios jubilatorios de sus afiliados – más tarde “expoliados” sin retorno para financiar los déficits del Estado Nacional.

De la forma enunciada se completa la trilogía de un sistema federal de imposición a la renta (Réditos 1932, Beneficios Extraordinarios 1943 y Ganancias Eventuales 1946), instalada con carácter transitorio que se convierte en definitivo<sup>12</sup>, merced a sucesivas prórrogas aprobadas de “urgencia” por el Gobierno de turno. En 1948, se elevó la alícuota del Impuesto a las Ventas (originalmente 1,25% en 1935) hasta alcanzar el 8%. Para ese entonces, la administración fiscal unificada en la DGI – por absorción de la ex Administración General de Impuestos Internos – concentraba el control de la recaudación y fiscalización de un sistema tributario paulatinamente complejo.

### *La postura de la profesión y la doctrina ante la inflación y la presión fiscal*

Sobre el final de la década se difunden trabajos técnicos en seminarios, conferencias y congresos nacionales e internacionales. Entre ellos se destaca la propuesta pionera del Dr. Jorge H. Cárdenas titulada “La Contabilidad y las fluctuaciones en el poder adquisitivo del dinero” presentada en la Primera Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en 1949 en Puerto Rico.

La mayoría de los Consejos Profesionales fueron creados en las 13 provincias existentes y en la Capital Federal a partir de la sanción del Decreto-Ley N° 5.103/45 – B.O.24/3/45 –

---

<sup>9</sup> Tanto los asesores impositivos como los agentes técnicos de la DGI dudaban, en determinados ejercicios fiscales, de su correcta aplicación.

<sup>10</sup> Ratificado por Ley N° 12.921 (B.O. 27/6/47)

<sup>11</sup> Ratificado por Ley N° 12.921 (B.O. 27/6/47)

<sup>12</sup> La Ley N° 20.628 B.O. 31/12/1973 (Tercera Presidencia del Gral. Perón), reemplaza a partir del año 1974 el Impuesto a los Réditos por el Impuesto a las Ganancias; además elimina el Impuesto a las Ganancias Eventuales e incorpora los beneficios imposables en la quinta categoría de Ganancias, más adelante suprimida. El art. 5° de la Ley N° 16.656 B.O. 30/12/64 deroga la ley del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios a partir del ejercicio fiscal 1965.

que establece la colegiación obligatoria para el ejercicio libre<sup>13</sup> de las profesiones de Contador Público, Doctor en Ciencias Económicas y Actuario.

En el estadio de la temprana institucionalidad de la profesión, los diarios capitalinos de mayor circulación publicaron opiniones de los primeros graduados matriculados, advirtiendo sobre la incidencia del proceso inflacionario en la economía nacional – cuyas tasas anuales se referencian en el Cuadro 2 – y el correlato constatado de la expansión sin pausas del volumen de medios de pago, registrado en diversos documentos y estadísticas públicas de la época. Por otra parte, la depreciación del signo monetario nacional año a año, provocaba que la trilogía de impuestos a las rentas en vigencia – en especial el IBE y el IGE – gravara cada vez más beneficios «fictos» o nominales en lugar de ganancias netas reales. Al respecto, un notorio especialista en Finanzas Públicas como el Dr. Ahumada<sup>V</sup> analizaba en esos tiempos el impacto de la inflación en los impuestos. A efectos de discriminar que parte de esos beneficios corresponden a un envilecimiento monetario y que parte es el mayor valor adquirido por el bien transferido, el autor enfatiza: «*Los efectos por la pérdida del valor de la moneda encuentran la réplica en el alza de precios. Si aparentemente existe para el beneficiario una ganancia eventual, no debe olvidarse que se trata de aumentos artificiales y nominales, y que gravarlos sin los coeficientes de disminución implica una desigual forma de trato impositiva para los sujetos alcanzados*». La doctrina tributaria pacífica – sin discrepancias entre los especialistas – propugna desde su formulación inicial erradicar la inflación asignando la mayor responsabilidad y compromiso al Gobierno de la Nación. Como paliativo transitorio, al mismo tiempo propiciaba una oportuna revaluación de activos para actualizar valores contables e impositivos hasta tanto se rescatara el régimen de moneda estable.

### 3. Los años '50

“A partir de la segunda mitad del siglo XX la inflación se tornó endémica y creciente, con una serie de intentos fallidos para revertirla<sup>VI</sup>”. Entre ellos, surge el Plan Antiinflacionario de Perón - Gómez Morales de 1952 y la creación del Consejo Nacional de Precios y Salarios. Seguidamente exhibimos la serie histórica del SIPM – ya referida – para el lapso 1950-1959.

**Cuadro 3 SIPM década del 50**

INDICE PRECIOS MAYORISTAS Nivel General (Base 1993=100)		
Año	Índice	Variación anual
<b>1950</b>	0,0000000000137	20,4%
<b>1951</b>	0,0000000000204	49,0%
<b>1952</b>	0,0000000000268	31,2%
<b>1953</b>	0,0000000000299	11,7%
<b>1954</b>	0,0000000000308	3,1%
<b>1955</b>	0,0000000000336	9,0%
<b>1956</b>	0,0000000000423	25,9%
<b>1957</b>	0,0000000000526	24,3%
<b>1958</b>	0,0000000000688	30,8%
<b>1959</b>	0,000000000161	133,9%

**Fuente: Ferreres**

<sup>13</sup> Art.2º “aquel que se realiza en forma individual, sin relación de dependencia con el dador de trabajo, consistiendo la retribución en honorarios, conforme al respectivo arancel”.

Ni el gobierno de «facto» (1955-58) ni el del Dr. Arturo Frondizi lograron equilibrar las variables macroeconómicas. Los déficits ya crónicos de la balanza de pagos del comercio exterior y del presupuesto estatal, unido a la devaluación del 60% del tipo de cambio, impulsaron una inflación desorbitada (1959) que por primera vez en la historia supera los tres dígitos. A comienzos de ese año se suscribe el primer acuerdo “Stand by” de nuestro país con el Fondo Monetario Internacional. Asimismo, en el decenio fracasan sendos planes de estabilización: el inspirado por el Dr. Raúl Prebisch en 1955 y el liderado por el Ing. Álvaro Alsogaray entre 1959 y 1961.

Con motivo de la sanción de la Ley N° 14.060<sup>14</sup> B.O. 8-10-51 se introduce en todo el territorio de la Nación la tributación sobre el patrimonio a partir de la creación del Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes (ISTGB). El nuevo tributo tenía por objetivo evitar la elusión originada en las transmisiones de acciones al portador a herederos en las sucesiones de los cedentes, al amparo de la protección que brindaba el régimen de anonimato de las acciones dispuesto por la Ley N° 13.925 (modificatoria de la Ley del Impuesto a los Réditos N° 11.682). Alcanzaba a las sociedades de capital en forma anual, a la tasa del 1% sobre el capital y reservas que correspondían al segmento representado por “acciones al portador” y era opcional respecto a los capitales representados por acciones nominativas. Paralelamente la Nación y las Provincias derogaron los gravámenes locales sobre la transmisión gratuita de las acciones gravadas con el nuevo tributo, cuya recaudación pasó a distribuirse entre los distintos fiscos sobre la base de la radicación de los bienes<sup>15</sup>.

El mismo precepto legal facultaba<sup>16</sup> al Poder Ejecutivo “*para admitir, en el balance impositivo del impuesto a los réditos, amortizaciones extraordinarias sobre rubros del activo fijo - excepto inmuebles - con fines de reposición del equipo de explotación*” (modif. Decreto N° 15.921/46, Ley N° 13.243 t.o. Ley N° 11.682).

Solapando el microsistema de amortizaciones extraordinarias, el Decreto-Ley N° 4.610/58 instala un revalúo optativo de los activos amortizables, excluido inmuebles, aceptando se apliquen coeficientes con sensible actualización a bienes y depreciaciones computables a los fines del IBE y del ISTGB. El régimen obtuvo un alto nivel de acogimiento, especialmente por los contribuyentes del IBE que pudieron moderar su percusión. La Ley N° 14.789 – B.O. 15/1/59 – amplió el revalúo fiscal de 1958 con alcance a todas las empresas. Mantenía el carácter de opcional de modo restringido y excluía los bienes inmuebles. Además de gravoso debido a la tasa de imposición del 15% sobre el saldo revaluado, pagadero en 4 años, y no deducible en el impuesto a los réditos, la falta de adhesión al régimen traía consigo la supresión de las amortizaciones extraordinarias y la imposibilidad de paliar los efectos de la desvalorización monetaria. La escasa afluencia de adhesiones y el consiguiente malogro de la recaudación fiscal, fortalecieron los cuestionamientos de la doctrina, nacional e internacional, a los revalúos acotados o parciales. “Si un revalúo – opcional u obligatorio – se aplica en una economía que continúa siendo inflacionaria, aunque con perspectivas de disminución de sus niveles, constituye una medida severamente cuestionada desde el punto de vista del principio de equidad<sup>VIIb</sup>”.

---

<sup>14</sup> Nuestro distinguido colega y miembro del primer Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia Buenos Aires constituido el 16 de junio de 1946, el Dr. Ramón Antonio Cereijo ejercía la titularidad del Ministerio de Hacienda de la Nación (1946-1952).

<sup>15</sup> Rigió hasta el año 1976 cuando también se suprimieron los impuestos locales a las herencias. En el año 2009 la Provincia de Buenos Aires reinstauró el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

<sup>16</sup> Criterio fiscalista para promover la política de industrialización sustitutiva de las importaciones a través de los fondos de reposición.

Los fundamentos de la incipiente doctrina tributaria nacional han sido magistral y exhaustivamente desarrollados en un trabajo<sup>VIII</sup> que, transcurrido más de medio siglo, aún tiene absoluta vigencia.

*Avances de la profesión en el tratamiento de la depreciación monetaria*

En la II Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en la ciudad de México en 1951, representantes de la nación anfitriona presentaron el trabajo titulado “Revaluaciones del activo como consecuencia de la revaluación monetaria” mientras un grupo de la delegación de Brasil expusieron sobre el tema “Reajuste del capital fijo en las empresas industriales”, mereciendo ambas propuestas el debate y reconocimiento de los miembros asistentes.

La III Conferencia desarrollada en San Pablo (Brasil) en 1954 cobijó más de una veintena de propuestas, informes y proyectos vinculados al tema referido, que fuera analizado en profundidad en comisiones y en el plenario del evento.

Durante la IV Conferencia reunida en Santiago de Chile (1957), representantes del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (entonces de la Capital Federal) aportaron un trabajo técnico sobre “La devaluación de la moneda y su influencia en la confección de los estados contables”.

En la revista “La Información” - Diciembre 1957, una nota de doctrina contable alude a los proyectos de revaluación de activos formulados por las entidades empresarias y la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas. Salvo algunos detalles entre ambas propuestas, la revaluación tiene por finalidad la oportuna capitalización del saldo de revalúo y, por consiguiente – en el caso de las Sociedades Anónimas – la entrega de acciones liberadas representativas de la diferencia resultante de esa rectificación de valores, que no deberá estar sujeta a gravámenes impositivos.

**Los años ‘60**

**Cuadro 4 SIPM década del 60**

<b>INDICE PRECIOS MAYORISTAS Nivel General (Base 1993=100)</b>		
<b>Año</b>	<b>Índice</b>	<b>Variación anual</b>
<b>1960</b>	0,000000000186	15,5%
<b>1961</b>	0,000000000201	8,2%
<b>1962</b>	0,000000000262	30,4%
<b>1963</b>	0,000000000338	28,8%
<b>1964</b>	0,000000000426	26,3%
<b>1965</b>	0,000000000528	23,8%
<b>1966</b>	0,000000000633	19,9%
<b>1967</b>	0,000000000796	25,7%
<b>1968</b>	0,000000000871	9,4%
<b>1969</b>	0,000000000924	6,1%

**Fuente: Ferreres**

La década estuvo caracterizada por la inestabilidad política (dos gobiernos constitucionales: Frondizi-Guido e Illía y uno “de facto” autoproclamado «Revolución Argentina») y la continuidad de los desequilibrios en las variables económicas. Producto de la puesta en marcha de los habituales planes de estabilización, se produjeron dos devaluaciones para generar un “colchón” que absorbiera el proceso inflacionario y estabilizara el tipo de cambio durante un tiempo previsible.

La primera devaluación (del 38%) tuvo lugar durante los primeros meses de 1962<sup>17</sup> y la siguiente, denominada “compensada”<sup>18</sup> ocurrió en 1969 y alcanzó el 40%, durante la presidencia del gobierno «de facto» del Gral. Onganía y la titularidad de la cartera de Economía a cargo del Dr. Krieger Vasena. En marzo de 1967 se acuerda con el FMI el segundo “Stand by” por u\$s 125 millones, con cláusulas similares al suscrito en 1959 por el presidente Frondizi.

En los últimos años de la década, la inflación<sup>19</sup> pudo contenerse con férreos ajustes de reducción del gasto público y de congelamiento de precios y sueldos que en adelante motivaron diversas protestas sociales. Por la Ley N° 18.188 B.O. 22/4/69 se creó el denominado peso Ley 18.188 que tuvo circulación legal a partir del 1/1/70 con un valor de conversión equivalente a cien pesos m/n por cada nueva unidad emitida.

En materia tributaria, a fin de compensar el mayor impacto de la imposición sobre rentas puramente “nominales”, en el trayecto decenal se restablecieron mecanismos inaugurados en los años ‘50 a fin de aliviar la constante y creciente presión fiscal:

- Las promocionadas “desgravaciones” en el Impuesto a los Réditos (Alsogaray) que consistían en deducciones fiscales excepcionales a quienes reinvirtieran sus ganancias (un mínimo en general del 30%) en máquinas y equipos necesarios para incrementar la capacidad productiva<sup>20</sup>.
- Los revalúos de bienes inmuebles y del activo fijo establecidos por las Leyes N° 15.272 B.O. 19/2/60<sup>21</sup> y N° 17.335 B.O. 10/7/67<sup>22</sup>. Ambos regímenes eran optativos y abarcaban los ejercicios iniciados en 1960, el primero, y el comienzo de los ejercicios fiscales cerrados entre el 30/6/67 y el 29/6/68, el segundo. En caso de acogimiento, ambos institutos legales tenían previsto la obligación de pagar una tasa progresiva del 3% al 10% sobre el 50% del monto revaluado, deducible en el impuesto a los réditos. El saldo de revalúo Ley N° 15.272 se amortizaba en Réditos en 10 años mientras que en la Ley N° 17.335, el saldo de revalúo de inmuebles (excluido tierra) se amortizaba en 25 años y los demás bienes en 10 años.

---

<sup>17</sup> Presidencia del Dr. José M. Guido, Ministro de Economía: Dr. Federico Pinedo (h).

<sup>18</sup> Los bancos y las casas de cambio debieron pagar al gobierno el 80% de la diferencia de cambio sobre sus stocks de moneda extranjera de manera que por cada u\$s 100 debían tributar m\$n 7.600, El dólar estadounidense que cotizaba a m\$n 255 ascendió a m\$n 350 por unidad. Además se implementaron retenciones a las exportaciones agropecuarias que se situaron entre el 16% y el 25% según el producto.

<sup>19</sup> Los indicadores (IPC - IPM NG) se aproximaron a las tasa anual media de la inflación mundial, en torno al 6%.

<sup>20</sup> Formaban parte de los Regímenes de Promoción Industrial y Agropecuaria de amplia difusión entre los años 60 y 80 que usaban el sistema impositivo con fines extrafiscales.

<sup>21</sup> Las SA y las cooperativas podían solicitar a la autoridad competente la aprobación del Revalúo Contable (primer ejercicio que se inicie en 1960), capitalizable según lo dispuesto en la ley con exención de la emisión de acciones liberadas.

<sup>22</sup> Además de las SA y las Cooperativas se incluyen a las asociaciones civiles con personería jurídica; el revalúo podía capitalizarse parcialmente y liberarse acciones exentas.

## *El surgimiento de las normas técnicas en el país*

El primer vestigio del normativismo en la Argentina emerge a mediados de los años '60 con la adopción de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados – PCGA – aprobados en la VII Conferencia de la Asociación Interamericana de Contabilidad<sup>23</sup> (Mar del Plata 1965).

La normativa contable comienza en el desarrollo de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, organizada por la FACGCE en 1969<sup>24</sup> en Avellaneda, “en la que se creó el Instituto Técnico de Contadores Públicos, organismo de investigación contable que inició la emisión de Dictámenes regulatorios y que logró cierta uniformidad en las normas”<sup>IX</sup>. La Asamblea remitió al flamante Instituto el estudio “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros”, presentado por la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, transcribiendo lo aprobado en la VII Conferencia (Mar del Plata, 1965) y formulando una recopilación de los “principios de contabilidad” vigentes en nuestro país. Consta de un postulado básico y trece principios generales. Durante la vigencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el Instituto Técnico de Contadores Públicos, sólo emitió una modificación al principio de “moneda de cuenta” sobre ajuste de estados contables por inflación.

Posteriormente, la ley 20.488 B.O. 23/5/73 [(Art. 21º, inc. f)], autoriza a los Consejos Profesionales a emitir disposiciones regulatorias del ejercicio profesional, otorgando un sesgo jurista a la emisión de normas técnicas. A partir de la creación del CECYT, en la década del '70, la FACPCE<sup>25</sup> comenzó a emitir Resoluciones Técnicas que los Consejos Profesionales adoptan y son de aplicación obligatoria, proceso que se prolonga hasta nuestros días. Por último, en el nuevo milenio comienza y se encuentra en pleno desarrollo el proceso de armonización y unificación de las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) y las NIC/NIIF adoptadas o emitidas por el IASB (organismo que sustituyó al IASC a partir del año 2002).

El principio más relevante introducido por las PCGA, vinculado con el presente trabajo, es el referente a la unidad de medida a utilizar en la contabilidad y en los informes financieros que de ella emanan.

- *Moneda de cuenta: Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un «precio» a cada unidad. Generalmente se utiliza como moneda de cuenta el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el «ente» y en este caso el «precio» está dado en unidades de dinero de curso legal.*

Cuando el «dinero de curso legal» pierde poder adquisitivo en niveles de significancia, es decir nos encontramos en un proceso de inflación, la moneda nominal no puede ser utilizada como moneda de cuenta puesto que no presenta la condición – como prescribe el principio comentado – de “reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos

<sup>23</sup> Evento al que asistiera y participara el director del presente trabajo, Dr. Andrés E. González Ríos.

<sup>24</sup> Asamblea donde participó el Director del presente trabajo Dr. Gonzalez Ríos.

<sup>25</sup> La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas fue fundada en La Plata el 10 de agosto de 1973 en base a las recomendaciones aprobadas en la XI Convención realizada en Resistencia, Chaco (octubre de 1972), bajo el lema “Nuevos horizontes de la profesión”. Con anterioridad, los Consejos Profesionales se reunían en convenciones nacionales bianuales.

fácilmente”. Y “el perjuicio no se circunscribe al terreno de las comparaciones: existen cifras que en sí mismas están distorsionadas, porque resultan de la suma algebraica de partidas no homogéneas”<sup>X</sup>.

En esta disyuntiva se pone de manifiesto con nitidez la responsabilidad del Contador Público al momento de emitir un juicio o dictamen sobre la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados del ente emisor de los estados contables. En 1968, el maestro William L. Chapman advertía – en una medular disertación (Julio de 1968 en la Universidad Nacional del Sur) – sobre las responsabilidades del Contador derivadas del cumplimiento de las PCGA. Los apuntes de un luminoso debate<sup>26</sup> con la participación de graduados de Bahía Blanca y la región, sirvieron de prelude para que el Dr. Chapman – 10 años más tarde – publicara una de sus más preciadas obras<sup>XI</sup>.

#### 4. La década catastrófica de los '70

Sin dudas la séptima década del siglo pasado se erigió en el período más caótico y turbulento de la historia reciente por la violencia y la intolerancia sin frenos que conmovieron la vida social y política durante largo tiempo, poniendo en riesgo la continuidad misma de la Nación.

Como se trata de acontecimientos transcurridos en un tiempo cercano– aún no asumidos y asimilados por la sociedad en su conjunto – preferimos aguardar el juicio inexorable de la historia antes que verter nuestra opinión u otras que, además, serían ajenas al propósito de esta presentación.

Con la recuperación y la pérdida del orden institucional, en el decenio se mantuvo incólume el ciclo de marchas y contramarchas de la economía nacional, ya entonces condenada al implacable destino de Sísifo. A los picos de expansión siguieron recesiones profundas que ubican los niveles del Producto en un valle a lo sumo igual al del ciclo anterior, sin que se vislumbre un crecimiento a largo plazo. En lapso 1948-1963 el PBI per cápita creció el 4% mientras que el promedio mundial fue del 50%.

#### Cuadro 5 SIPM década del 70

INDICE PRECIOS MAYORISTAS Nivel General (Base 1993=100)		
Año	Índice	Variación anual
1970	0,00000000105	14,1%
1971	0,00000000147	39,6%
1972	0,00000000260	76,6%
1973	0,00000000391	50,4%
1974	0,00000000469	20,0%
1975	0,0000000137	192,5%
1976	0,0000000822	499,0%
1977	0,000000205	149,4%
1978	0,000000504	146,0%
1979	0,00000126	149,3%

Fuente: Ferreres

<sup>26</sup> Moderado por el autor del presente trabajo Dr. González Ríos.

A comienzos de la década durante el gobierno «de facto» del General Lanusse, la inflación había repuntado con una mini recesión que no afectaba el modesto crecimiento del PBI mientras el déficit fiscal reanudaba su senda incremental con el mismo ritmo de comienzos de los 60.

Los gobiernos constitucionales (1973-1976) intentaron controlar el proceso con la implementación de controles de precios, salarios y el tipo de cambio por dos años<sup>27</sup>. La emisión monetaria creció en forma abrupta para financiar el creciente déficit fiscal, mientras que la recaudación fiscal se desplomaba porque los contribuyentes optaban – ante la escasez de créditos – por diferir sus pagos al Fisco.

El aumento paulatino de la recesión se hizo notable en el bienio 1974 y 1975. Para incentivar las exportaciones y desalentar las importaciones, a dos días de asumir, el Ministro de Economía Ing. Celestino Rodrigo (Presidencia de la Sra. de Perón) dispone el 4 de junio de 1975 una devaluación promedio del 100%, en razón de existir diversos “tipos de cambio” sujetos al control del Banco Central, generando el ajuste de «shock» más emblemático de la historia económica del país. Se sinceraron las tarifas de servicios públicos (electricidad 40%), mientras el gas oil tuvo un aumento del 50% y las naftas de un 172%. Tres meses después del impacto devaluatorio, el coeficiente de *pass-through* (o traslado a precios) había alcanzado un record histórico del 31,4 por ciento, aún no superado. Por presiones de la protesta gremial, el Ministro renunció el 21 de julio de 1975 pero el «Rodrigazo» alcanzaría un sitial postrero entre los sucesivos intentos frustrados de desterrar los ciclos periódicos de devaluaciones y alta inflación que aún agobian al país.

Al producirse – en marzo de 1976 – el golpe de estado de la Junta Militar que derrocó el Gobierno de María E. Martínez de Perón, la economía había alcanzado un grado de descontrol inédito. La inflación proyectada para todo el año rondaba el dos mil por ciento. Durante la gestión del Ministro de Economía Dr. José A. Martínez de Hoz (1976-1981), inicialmente se liberaron los precios, se suspendieron las paritarias y se congelaron los salarios. Se operó sobre el déficit reduciendo el gasto público y se obtuvo la asistencia financiera del FMI. En 1976 la inflación anual medida en IPM-NG alcanzó el 500% mientras el IPC reflejaba un incremento del 348%. En 1977 se sanciona la Ley de Entidades Financieras y se inaugura la cuenta Regulación Monetaria (encajes bancarios) que adiciona una nueva fuente de monetización. Se busca integrar a la Argentina – sin cautela – en el proceso de globalización financiera con una política de autorización irrestricta para la creación de nuevas entidades<sup>28</sup> y liberación del mercado financiero y de las tasas de interés, dando lugar a las crisis bancaria de 1980, de la balanza de pagos en 1981 y de la deuda externa en 1982. Las medidas fiscales permitieron reducir la inflación en términos del IPM-NG al 150% para el año 1977. Al año siguiente, como refuerzo de la política de no financiar el déficit público con recursos del BCRA, las empresas del Estado (en especial YPF) toman créditos en los mercados financieros con tasas de interés altamente positivas. A fines de 1978 se anuncia un plan antiinflacionario en línea con una amplia apertura de la economía, rebajas de aranceles de importación y libre ingreso y egreso de divisas.

---

<sup>27</sup> Plan del Sr. José B. Gelbard (Ministro de Economía 1973-74) conocido por «inflación cero».

<sup>28</sup> A fines de 1977 existían 119 bancos (34 públicos y 85 privados) y 604 entidades no bancarias; a fines del 2017 hay 62 bancos (13 públicos y 49 privados) y 15 entidades no bancarias.

La masa crítica del plan consistía en alcanzar la convergencia de los precios internos con la inflación internacional más la devaluación.<sup>29</sup> Como la tasa devaluatoria fija (tablita) fue cada mes menor a la tasa de inflación, el mecanismo fue un seguro o un subsidio al dólar y un estímulo para el ingreso de capital financiero «golondrina» que obtiene extraordinarias ganancias en colocaciones a altas tasas de interés con plazos calzados con el seguro de cambio enunciado.

La sobrevaluación de la moneda, la fragilidad del sistema financiero local y el gigantesco déficit de la balanza comercial engendraron una nueva calamidad para el desenvolvimiento futuro de la trasijada economía nacional: la deuda externa pasó de 7.000 millones de u\$s a comienzos de 1976 a 42.000 millones de dólares USA (a comienzos de los 80).

Los operadores financieros y cambiarios adquirían primacía absoluta a partir de la mitad de la década. “En 1975, la especulación era dólar vs. inmuebles o los VANA - Valores Nacionales Ajustables, que generaron la aparición de las “mesas de dinero” que captaban fondos del público y los invertían en VANA, realizando una operación de arbitraje entre la tasa que pagaban y la inflación que ajustaba el valor de los títulos”<sup>XII</sup>. Más adelante, nos refiere el colega Dr. Oscar V. Biondini que con la tablita y el dólar barato “comienza el predominio del plazo fijo; fue la época de los viajes al exterior y del “deme dos”, época que se termina cuando Adolfo Diz presidente del BCRA en febrero de 1981 produce un “ajuste” del 10% en la cotización del dólar y luego con la llegada de Lorenzo Sigaut (el que apuesta al dólar pierde) produce dos devaluaciones consecutivas que llevan el dólar de enero a diciembre de 1981 de 2.016 a 10.724”<sup>XIII</sup>.

Después del «rodrigazo» se instala en el imaginario colectivo un desinterés y resignación por el fenómeno inflacionario y una acendrada vocación por la especulación financiera como medio eficaz para superarlo y, de ser posible, obtener rentas eventuales por desajustes en las variables (aprovechar las brechas o burbujas).

28 millones de argentinos en los caóticos años 70' mutan en improvisados financistas y el efecto manada – prejuicio cognitivo – conduce a privilegiar la especulación en activos financieros<sup>30</sup> antes que la inversión en el sistema productivo. De esta manera, la sociedad en su conjunto se “inscribe” en la economía casino global, todavía de incierto futuro. En diciembre de 1976 debuta el diario “Ámbito Financiero” – de singular suceso y éxito económico – para prodigar una información de excelente calidad y brindar soporte decisonal a la gran cantidad de “especuladores” gestados por la inflación endémica. Con el correr de esos años, en las principales ciudades del país las muchedumbres deambularon frente a las pizarras de los bancos ofreciendo un inédito paisaje social con la pequeña calculadora manual entronizada como icono de la década.

### ***La reforma fiscal de los años 70***

Además de los cambios sustanciales en el procedimiento fiscal, a partir de 1974<sup>31</sup> se sustituye el impuesto a los réditos por el impuesto a las ganancias y se aumenta la progresividad de la escalas de alícuotas aplicables a los montos imposables de las personas físicas. Las sociedades de capital comienzan a tributar el 22% de las ganancias impositivas y se gravan los dividendos computando un

---

<sup>29</sup> Que consistía en fijar el tipo de cambio (valor del dólar) cada día durante 8 meses. La “tablita” preveía un 5,2% para el primer mes y un 3,8% de devaluación para el octavo final.

<sup>30</sup> Representan más de 12 veces el producto bruto mundial.

<sup>31</sup> Ley N° 20.628 op. cit. Nota 12.

crédito por el impuesto pagado por la sociedad. Los dividendos impagos o saldos no distribuidos quedaron gravados a la tasa del 29,5%. Se eliminaron exenciones y los incentivos promocionales excepto inversiones en inmuebles y en algunas actividades. Se crearon el impuesto a los capitales que gravaba con el 1% el capital de empresas y sociedades y el impuesto al patrimonio neto que alcanzaba a personas físicas por la aplicación de una tasa progresiva (0,20% y una marginal del 1,8%) sobre el patrimonio declarado por el contribuyente. En 1974<sup>32</sup> se sanciona la primera Ley de Represión Penal de incumplimientos fiscales, que fue seguida de nuevos generosos blanqueos y moratorias que tornaron inicuo el régimen condenatorio, por lo cual fue derogado en 1976.

En 1975 entra en vigencia el Impuesto al Valor Agregado que reemplaza al Impuesto a las Ventas y en su origen grava a las ventas de bienes muebles y prestaciones de servicios enumerados en la Ley. La alícuota general era del 13% con exención de un grupo de productos de la canasta familiar y una la tasa era del 21% para los consumos suntuarios. En 1976 la tasa se elevó al 16%.

### ***Las medidas defensivas contra la inflación***

El shock inflacionario conocido como el “Rodrigazo” hizo renacer la antigua teoría jurídica de la imprevisión<sup>33</sup> y determinó su existencia vegetativa desde entonces, dado que en lo sucesivo será difícil invocar la inflación como hecho imprevisible. A partir del súbito cataclismo de junio de 1975 y hasta marzo de 1991, la indexación o actualización monetaria – formal y explícita – ha sido la herramienta de uso universal en los contratos con prestaciones a plazo para asegurar la justicia conmutativa sin la pretensión de alcanzar una equivalencia absolutamente objetiva en términos económicos. También, bastante tiempo antes que la sanción de la Ley de Convertibilidad, la sociedad entronizó al dólar como moneda de pago y medida de valor en los casos de las transacciones cotidianas de mayor volumen (compra-venta, hipoteca, leasing y locación de inmuebles).

El dólar USA y la indexación con el uso de subrogantes válidos de la moneda nominal, como la actualización por índices de precios, fueron recursos cotidianos para contrarrestar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda (PAM) de curso legal. El propio Estado tuvo necesidad de reconocer esa realidad en ocasión de disponer la emisión de las series 1975-85, 1976-86 y 1977-87 de los empréstitos con cláusula de ajuste denominados “Valores Nacionales Ajustables”<sup>34</sup> a los fines de captar y asegurar la inversión de los ahorristas.

Con relación al impacto y las consecuencias de la inestabilidad monetaria en los balances, los distintos enfoques no eran coincidentes<sup>35</sup> respecto al desarrollo de las funciones y responsabilidades emergentes de los contadores y de los organismos de la profesión. En una primera instancia hubo necesidad de acudir a remedios parciales, “fundamentalmente”<sup>XIV</sup> de tres tipos:

1. Cargo acelerado de los costos históricos a resultados, como ser el método LIFO (ultimo entrado primero salido) de valuación de inventarios y la depreciación acelerada del activo fijo.

---

<sup>32</sup> Ley N° 20.658 B.O.22/4/74, derogada por Ley N° 21.344 B.O. 12/7/76. Antes las Leyes N° 20.532 B.O. 24/9/73 de regularización fiscal (blanqueo) y N° 20.537 B.O. 26/9/73 de condonación impositiva pretendieron instaurar la “última oportunidad” para evasores y morosos.

<sup>33</sup> En el lapso 1975-91, la jurisprudencia nacional ha consagrado soluciones disímiles, mayoritariamente sustentadas en el Art. 1198 del anterior Cod. Civil.

<sup>34</sup> Renta anual 7% pagadera por semestre: amortizable 12,5% anual, ajustable por el Índice de Precios Mayoristas Nivel General.

<sup>35</sup> La RT 6 fue aprobada el 30 de mayo de 1984.

2.Revalúo del activo fijo y de la correspondiente depreciación.

3.Valuación de ciertos rubros a valores de mercado”.

Lazzati evalúa que “cualquiera de dichos remedios por sí solo es insuficiente” porque no aporta una solución integral, opinión que compartimos sin reservas.

Ley 19.742 B.O. 2/8/72 y el Decreto Reglamentario 8626/72 B.O. 7/12/72 instituyeron un régimen permanente de revalúo contable de bienes amortizables, incluido inmuebles, a cuyos valores residuales se aplicaban los coeficientes de actualización previstos en el art.69, apartado 2) de la Ley del Impuesto a los Réditos. El revalúo resultaba obligatorio para la sociedades controladas por la Comisión Nacional de Valores, B.C.R.A., Superintendencia de Seguros, Caja Federal de Ahorro y Préstamo para la Vivienda y las comprendidas en el artículo 299 de la Ley N° 19.550. En cambio, era optativo para el resto de las sociedades y personas físicas, excepto que el monto total de ventas y/o servicios prestados fuera superior en el año a la suma de treinta millones de pesos (\$ 30.000.000), equivalentes a u\$s 2.700.000. El revalúo se aplicaba a los ejercicios fenecidos a partir de la vigencia de la ley, siendo optativo para los cerrados a partir del 1° de enero de 1972. Al 30 de junio de 1980 por vía reglamentaria el tope referido se modificó en la suma de tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000), equivalentes a u\$s 1.620.000, que a partir del 31/12/80 se ajustaría por el índice mencionado en el art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o.1977). El saldo de revalúo podía capitalizarse hasta el 50% sin limitaciones. La ley N° 21.525 B.O. 15/2/77 contribuyó a otorgar certeza al proceso de capitalización. El revalúo debía inscribirse ante las autoridades de contralor o de inscripción del domicilio de la persona física o jurídica.

Como habíamos referido en la Nota 25, el 10 de agosto de 1973 se funda la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Tres años después, la Junta de Gobierno federativa aprueba el 11 de diciembre de 1976 (Santa Rosa, La Pampa) la RT N° 2, norma a la que se le introducen modificaciones en la reunión del 26 de marzo de 1977 (San Miguel de Tucumán). Las normas versaban sobre Indexación de Estados Contables, obligatorias para los profesionales matriculados en los distintos Consejos Profesionales del País que intervinieran en la preparación y auditoria de EECC de entes en los ejercicios cerrados a partir del 1 de julio de 1977, cuyos ingresos por todo concepto hubieran superado los \$ Ley 100.000.000 (u\$s 362.300) valores a “diciembre 1976” ajustables en el futuro. La información indexada tenía carácter complementario<sup>36</sup> de la oficial habitual, preparada, generalmente sobre la base de cifras históricas. La RT N° 2, de carácter experimental y de limitada aplicación, fue reemplazada por la RT N° 6/84<sup>37</sup> que procuraba plasmar en su emisión tanto las demandas de los usuarios como la evolución de la propia doctrina contable.

### **Ajustes parciales previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias**

La LIG sancionada en 1974 no contempla el ajuste integral del resultado impositivo; en cambio tiene previsto “un conjunto de ajustes parciales susceptible de agruparse en tres clases.”<sup>xv</sup>

El primero comprende la valuación de las existencias de determinados bienes de cambio en base los precios de compra o de costos de fechas cercanas a la de cierre a efectos de calcular el resultado del período.

<sup>36</sup> Se presentaba en columna adicional o como nota a los EECC o en un anexo especial.

<sup>37</sup> Luego de transitar una fase experimental la RT 1 «Modelos de Presentación de EECC» y la RT 3 «Normas de auditoria» fueron reemplazadas por la RT 8 y la RT 7, respectivamente.

El segundo tipo de ajustes involucra las correcciones (basadas en un índice de precios) para estimar:

- a) las depreciaciones de bienes de uso, inmuebles e intangibles;
- b) las medidas residuales de esos bienes en el cómputo de los resultados de sus bajas y
- c) los denominados costos estimativos por “revaluación anual” de la hacienda bovina, ovina y porcina de cría previstos en el art. 53 de la ley.

Por último, podía efectuarse una corrección global – prevista en el Título VI de la LIG – Ajuste por Inflación, incorporado por la Ley N° 21.894 B.O. 1/11/78, que será objeto de un tratamiento específico en el marco de los objetivos de este trabajo.

Con anterioridad a 1971, los contribuyentes del Impuesto a los Réditos – incluso sin haberse acogido a los regímenes de revalúo impositivo – podían deducir en sus declaraciones anuales amortizaciones extraordinarias que consistían en un porcentaje fijo anual y adicional sobre las amortizaciones ordinarias. La Ley N° 19.409 B.O. 3/1/72 dispuso, sin costo impositivo, un mecanismo de actualización monetaria de las amortizaciones de bienes muebles e inmuebles y de las ganancias originadas en la enajenación de esas clases de bienes. En un principio, a los fines de los impuestos a los réditos, ganancias eventuales, ISTGB y al patrimonio neto, se utilizaron coeficientes de corrección anuales, pero a partir de 1973 fueron trimestrales respecto a la actualización de valores vinculados a incorporaciones efectuadas en los cuatro últimos ejercicios.

## **5. La hiperinflación en la democracia**

Los primeros cuatro años de la década y también los últimos de la dictadura militar (1976-83), a excepción de 1980, registran una serie ascendente de los indicadores de la inflación (Cuadro 6), mientras el PBI acusaba tasas negativas del -6,1% en 1981 y del -5,6 en 1982. La sobrevaluación de la moneda nacional motoriza un fuerte déficit en 1980 de la balanza comercial superior a los u\$s 2.500 millones triplicando la deuda externa de 1969 hasta trepar en 1981 a los u\$s 36.000 millones. La crisis bancaria de 1980 con el cierre y liquidación de grandes bancos privados como Los Andes, Oddone y BIR, que tendría continuidad hasta los primeros años de los noventa, aparejó enormes pérdidas a pequeños y medianos ahorristas que luego buscaron refugio en las inversiones bursátiles e inmobiliarias, alcanzando valores inusitados. El sector de bajos recursos se orientó masivamente a la compra de televisores y electrodomésticos.

La derrota militar en la guerra de Malvinas (abril-junio 1982) unido al dolor causado por la muerte de 649 compatriotas y las heridas sufridas por 1.082 soldados combatientes, sumió al país en designios oscuros sobre su destino. La renuncia del General Galtieri al promediar el año instaló en el Gobierno al último representante de la Junta Militar, el General Reynaldo Bignone. En la primera semana de gobierno – Julio 1982 – el nuevo ministro de Economía Dr. Dagnino Pastore dispuso una devaluación del 267%, pasando de cotizar \$ 9.500 por dólar a \$ 40.000. En los primeros 6 meses del año la devaluación alcanzó los 421%. El Ministro intentó – sin éxito – implementar un programa de control de precios compensando a los empresarios concertantes con créditos a baja tasa de interés. El plan solamente contó con la adhesión de empresas con alto endeudamiento. Por la Ley N° 22.707 B.O. 6/1/83, se creó el peso argentino (\$) sobre la paridad 10.000 pesos Ley por cada unidad de la nueva moneda, que comenzó a circular el 1° de junio de 1983, momento en que circulaba el billete de un millón de pesos ley 18.188.

Las secuelas de los últimos diez años anteriores a 1983 fueron una aguda y prolongada recesión con desempleo record y crecimiento cero del producto nacional, devaluaciones reiteradas, déficit fiscal y de la balanza de pagos y alta inflación, que dejaron como lastre una deuda externa de una magnitud que colocaba al país en situación de insolvencia crónica por la imposibilidad de atender los compromisos contraídos.

El fracaso y la quiebra económica – antes que las consecuencias de la guerra de Malvinas – obligaron al gobierno “de facto” a convocar a elecciones generales en octubre de 1983, en las que triunfaría la Unión Cívica Radical. El 10 de diciembre de 1983 se inaugura un nuevo periodo democrático con la asunción de la presidencia de la Nación por el Dr. Raúl R. Alfonsín.

### Cuadro 6 SIPM década del 80

INDICE PRECIOS MAYORISTAS Nivel General (Base 1993=100)		
Año	Índice	Variación anual
<b>1980</b>	0,00000221	75,4%
<b>1981</b>	0,00000462	109,6%
<b>1982</b>	0,0000165	256,2%
<b>1983</b>	0,0000759	360,9%
<b>1984</b>	0,000512	575,2%
<b>1985</b>	0,00391	662,9%
<b>1986</b>	0,00640	63,9%
<b>1987</b>	0,0143	122,9%
<b>1988</b>	0,0732	412,5%
<b>1989</b>	2,65	3.516,1%

Fuente: Ferreres

A comienzos de 1984 el Ministro de Economía Dr. Bernardo Grispun anuncia metas de inflación del 4% mensual con un pronóstico de crecimiento del PBI del 5% anual, la reducción del déficit fiscal al 4% del PBI y aumento promedio anual de los salarios reales en un 8%. En diciembre de 1984 se acordó con el FMI el primer convenio del tipo Financiamiento Compensatorio por Caída de Exportaciones.

Al finalizar el año, el déficit fiscal ascendió al 12,6% del PBI y la inflación del mes de diciembre medida en términos del IPC fue 19,6%, acumulando para el año 1984 un nuevo record histórico del 688% anual. Se obtiene entonces un préstamo stand by del FMI.

En febrero de 1985 el Ministro presentó su dimisión. Durante los meses de otoño la inflación aceleró su crecimiento. El nuevo equipo económico conducido por el Dr. Juan V. Sourrouille dispuso un shock de estabilización conocido como “Plan Austral”. A partir del 15 de Junio se adopta una nueva moneda denominada “Austral” equivalente a \$a 1.000 por cada Austral y se fija la paridad cambiaria en 1 u\$s igual a 0,80 australes. Previo a la vigencia del plan, se aumentaron las tarifas de los servicios públicos y los salarios según la inflación de mayo en simultáneo con una fuerte devaluación. El FMI otorgó un nuevo crédito stand by.

Entre las medidas antiinflacionarias, se destacaron:

- La aplicación del desagio (Decreto N° 1.096/85) a todas las operaciones de crédito pendientes de cancelación;
- Aumento de las tasas de impuestos e implementación del “ahorro forzoso”;
- Congelamiento total de precios;
- Tasas de interés bancario reguladas.

En abril de 1986 se devalúa el Austral en un 4% y en julio de ese año los precios comienzan con un alza sostenida alcanzando el IPC una variación anual del 82%. En 1987 no fue posible detener el rebrote inflacionario con un nuevo congelamiento de precios pese a las medidas del aumento de los aranceles a la importación, la eliminación de las tasas reguladas de interés y el desdoblamiento del mercado cambiario, surgiendo el dólar comercial y el financiero. En febrero de ese año se suscribe un nuevo acuerdo stand by con el FMI. A mediados de 1988 se lanza el Plan Primavera con retoques del Austral. Para ese entonces el gasto estatal se financiaba en su mayor parte con la colocación de títulos públicos – festival de bonos – y el Banco Central captaba los fondos de encaje de los bancos pagando tasas módicas de interés y dando lugar a lo que sería recordado como “el déficit cuasi-fiscal”. A fines de 1988, la caída estrepitosa de los activos financieros hizo imposible la renovación de los vencimientos de la deuda pública interna – inferior al 10% del PBI – lo que derivó en el pago por el Estado de altas tasas de interés con una enorme expansión monetaria. Para entonces las carteras de créditos de los bancos se habían dolarizado.

A comienzos de 1989 el Banco Mundial canceló la asistencia financiera acordada previamente. En abril se liberaron los “fondos indisponibles” de los encajes bancarios para evitar la caída del sistema financiero. El país ingresaba en una hecatombe sin precedentes: nivel de reservas insuficientes, record de déficit fiscal y externo, recesión, mora en el pago de la deuda externa y desocupación alarmante en el camino sin retorno a la rampante hiperinflación (3.879% anual medida por el IPC). De nada sirvieron cambios en los elencos ministeriales, feriados bancarios y cambiarios y la devaluación del tipo de cambio del 150% en el mes de mayo para impedir un cúmulo en el año mayor al 2.000%. La frágil situación institucional generó disturbios y conmoción social con víctimas lamentables, la declaración del estado de sitio y el cese anticipado del mandato del Dr. Alfonsín el 8 de julio de 1989. Lo sucede el Dr. Carlos S. Menem y durante el primer mes de mandato presidencial, el índice de precios seguía en completa aceleración hasta aproximarse al 200% mensual. Las reservas del Banco Central eran inferiores a los 100 millones de dólares, aunque existían 4 millones de onzas de oro no registradas como tales que representaban 1.600 millones de dólares si fueran amonedadas.

El Congreso integrado por los diputados y senadores electos en los comicios anteriores al del 14 de mayo de 1989 (elecciones nacionales), otorgó aprobación – colaborando abiertamente en la solución de la grave crisis institucional – a sendas leyes remitidas por el Poder Ejecutivo. De esa forma se sancionaron la Ley N° 23.696 B.O. 23/8/89 de emergencia administrativa, privatizaciones de empresas públicas y participación del capital privado, protección laboral, contrataciones y concesiones, suspensión temporal de juicios y plan de emergencia del empleo y la Ley “ómnibus” N° 23.697 B.O. 25/9/89 de reforma del Estado y de la Carta Orgánica del Banco Central, suspensión de los regímenes de promoción

industrial y minera, regalías petroleras y una diversidad de temas que configuraban un programa de gobierno.

El primer ministro de Economía, el Ingeniero Miguel A. Roig adoptó algunas medidas urgentes, como el aumento de sueldos (“salario” prometido en la campaña electoral) y establecer un tipo de cambio fijo. Falleció a la semana de asumir. Su sucesor, el economista y empresario Néstor M. Rapanelli ocupó la cartera durante 5 meses y puso en marcha el plan BB cuyo principal logro fue destrabar créditos externos y la asistencia del FMI sin siquiera alcanzar a moderar los desajustes de las variables macroeconómicas. Un nuevo ministro, el Contador Antonio Erman González asumió el 19 de diciembre y el último día hábil de 1989 lanzó el Plan Bonex de shock que dispuso el canje compulsivo de los depósitos a plazos fijos en australes por bonos pagaderos en dólares a 10 años. El dólar que a comienzos de año cotizaba a 24,3 Australes finalizó con un valor de 1.950 Australes. La inflación de diciembre reflató en ascenso, alcanzando un índice del 40,1% luego de atravesar indicadores de menor cuantía: agosto 37,9%, Setiembre 9,4%, Octubre 5,6% y Noviembre 6,5%.

Durante los gobiernos constitucionales de la década del 80 el aumento incesante y sostenido de la inflación determinaba que la recaudación real del Estado – debido a las demoras y los costos de la administración fiscal – disminuyera en forma considerable, surgiendo el conocido «Efecto Olivera-Tanzi». La relación entre ingresos fiscales vs. PBI se ubica en promedio anual para la década en el 10%. El primer gobierno de la democracia recuperada, ante el fracaso de sus planes antiinflacionarios, omitió fortalecer el sistema de recaudación y contralor impositivo con la aquiescencia de los contribuyentes, que postergaron el cumplimiento de sus cargas fiscales a la espera de los cíclicos blanqueos, moratorias y/o condonaciones.

Entre los cambios de mayor relevancia en materia tributaria federal cabe mencionar la elevación en 1980 de la alícuota general del IVA al 20%, permaneciendo el 5% para alimentos y medicamentos; en 1986 se redujo la tasa general al 18%. El impuesto a los débitos bancarios se inicia en una etapa experimental entre 1982/83 y se restablece temporariamente en 1988. En el decenio fueron creados impuestos – de ínfima recaudación – como el gravamen a los intereses de los plazos fijos, transferencias de títulos valores y compra-venta de divisas, posteriormente suprimidos en la siguiente década. Tuvieron despegue inicial los regímenes de promoción de actividades productivas y de regiones postergadas del país.

La reforma - instituida por la Ley 22.903 B.O. 15/9/83 del artículo 62 de la Ley de Sociedades N° 19.550 añade como último párrafo: *«Ajuste. Los estados contables correspondientes a ejercicios completos o períodos intermedios dentro un mismo ejercicio, deberán confeccionarse en moneda constante»*.

En los considerandos de la Resolución Técnica N° 6 de la FACPCE 30/5/1984<sup>38</sup> se funda la normativa denominada “Estados Contables en moneda homogénea” en lo prescripto por el artículo 62, último párrafo de la Ley N° 19.550 (t.o. 1983), de obligatoria aplicación a los estados contables – encuadrados en la norma – correspondientes a los ejercicios cerrados a partir del 23/9/83.

---

<sup>38</sup> Modificada por la RT 19 (8/12/2000), RT 27. (12/6/2009) y RT 39 (4/10/2013) y las Resoluciones JG N° 249/02 y N° 312/05.

A partir de vigencia de la RT 6, el ajuste integral por inflación en los EECC emitidos en los años 80, fue la réplica de la profesión contable con sólido respaldo técnico a los perniciosos efectos del fenómeno inflacionario sobre la calidad de la información financiera de los documentos contables.

Cristalizaron de esa manera el producto de rigurosas investigaciones de largo aliento, aportes doctrinarios e intensos debates que cobijaron publicaciones técnicas, seminarios, congresos y eventos realizados durante más de tres décadas en el país y en el exterior.

Al ajuste por inflación impositivo estático estructurado por la Ley N° 21.894 del año 1978, la Ley N° 23.260 B.O. 11/10/85 lo transforma en dinámico al permitir añadir a los saldos de determinados activos y pasivos monetarios, algunas variaciones ocurridas en el ejercicio, ajustables entre los cierres del ejercicio anterior y del corriente por el IPM, nivel general. Coincidimos con el Dr. Fowler Newton en que el ajuste de inflación está descrito y comentado con amplitud en un trabajo del Dr. Schindel<sup>XVI</sup>.

## 6. La convertibilidad de los años '90

La segunda hiperinflación tuvo lugar entre enero y marzo de 1990, año en que la tasa del IPC alcanzó el 2.314,5%. El fenómeno contribuyó a licuar “la deuda cuasi fiscal en pesos, y así “limpió el terreno” sobre el que un año más tarde el Gobierno lanzó el Plan de Convertibilidad. En verdad, toda América Latina padeció el flagelo de la hiperinflación”.<sup>XVII</sup>

**Cuadro 7 SIPM década del '90**

<b>INDICE PRECIOS MAYORISTAS Nivel General (Base 1993=100)</b>		
<b>Año</b>	<b>Índice</b>	<b>Variación anual</b>
<b>1990</b>	44,12	1.567,5%
<b>1991</b>	92,85	110,5%
<b>1992</b>	98,42	6,0%
<b>1993</b>	100,00	1,6%
<b>1994</b>	99,81	-0,2%
<b>1995</b>	106,27	6,5%
<b>1996</b>	109,63	3,2%
<b>1997</b>	109,74	0,1%
<b>1998</b>	106,23	-3,2%
<b>1999</b>	102,19	-3,8%

**Fuente: Ferreres**

El 1° de abril de 1991 comenzó a regir la Ley N° 23.928 de Convertibilidad que fijó – sin plazo alguno – la paridad cambiaria en 10.000 australes por dólar. Se prohibió la emisión de dinero no respaldada en un 100% por reservas de libre disponibilidad y de la indexación en todas sus formas. A partir del 1° de enero 1992 se adoptó el peso como nuevo signo monetario con una paridad de conversión de 10.000 australes por un peso. Se fijó el tipo de cambio en un dólar igual a un peso. “El sistema, aún vigente, procuraba que el Estado no emitiera dinero para solventar el déficit público. La creación y absorción de dinero quedan limitados al ingreso o egreso de divisas”.<sup>XVIII</sup>

En 1992 Argentina ingresa al Plan Brady para reestructurar su deuda externa.

El Gobierno del Dr. Menem (en sus dos mandatos 1989-1999) aplicó sin pausas una batería de reformas económicas (privatizaciones, apertura, desregulación) lideradas por los Ministros Cavallo (1991-96) y Roque Fernández (1996-99).

Además de las privatizaciones de empresas de servicios y bancos públicos, por medio de la Ley N° 24.241 B.O. 18/10/93 se implementó el polémico Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP) administrado por empresas privadas (AFJP).

El PBI aumentó un 50 % en 10 años superando los 288 mil millones de dólares en 1998. El plan de convertibilidad trajo estabilidad monetaria y cambiaria junto a la caída del riesgo país pero Argentina siguió siendo vulnerable a shocks externos como la crisis de México 1994, la asiática de 1997 y la de Brasil de 1999.

Se logró un precario equilibrio fiscal por mayores ingresos tributarios, derivados del crecimiento de la actividad económica y la menor evasión fiscal. El balance comercial resultó fuertemente deficitario.

La estrategia tributaria estuvo centrada en el Impuesto al Valor Agregado, cuyo alcance fue generalizado junto al aumento escalonado de alícuotas, primero al 18% y luego al 21%, como continúa en la actualidad. Con la privatización del sistema previsional se logró reducir la evasión de aportes y contribuciones.

Respecto al impuesto a las Ganancias, por la Ley 24.073 – que se analiza más adelante – se “suspende” la aplicación de Ajuste por Inflación Impositivo Título VI de la LIG hasta la oportunidad en que se cumplan las flamantes condiciones previstas en la Ley N° 27.230 de reforma tributaria sancionada a fines del 2017.

Con respecto al ajuste por inflación contable, el Decreto N° 326/95 – en línea con el marco orgánico de la Ley de Convertibilidad – prohíbe a los organismos de contralor del Estado –que acataron la citada norma – Inspección General de Justicia (Res.Gral. 8/95), Comisión Nacional de Valores (RG 272/95), Banco Central de la República Argentina (Comunicación “A” 2365), Superintendencia de Seguros de la Nación (Res. 24097/95) y Superintendencia de AFJyP (Instr.209/95) – aceptar o permitir la presentación de EECC que no observen la prohibición contenida en el artículo 10 de la Ley N° 23.928. Los entes bajo la fiscalización de los citados organismos de contralor debieron discontinuar la aplicación de métodos de reexpresión de Estados Contables a partir del 1° de setiembre de 1995.

La aplicación de las normas de la ley de convertibilidad junto a otras medidas clásicas de disciplinamiento monetario y fiscal, permitieron alcanzar el objetivo primario de la estabilidad de precios, como puede verse en la evolución del IPIM, Cuadro 7, durante la última década del milenio.

En ese contexto de inflación casi nula, La FACPCE dicta la Resolución N° 148/96, adoptada por todos los Consejos Profesionales del país, por la que establece una pauta “objetiva y orientativa” de variación anual del índice de precios del 8% (en más o en menos) como criterio alternativo para que la moneda de curso legal se utilice como moneda de cuenta a los fines de preparar los estados

contables. Si la variación (en más o menos) resultara superior a dicho porcentual, se practicará nuevamente la reexpresión a partir de la fecha en que los EECC se ajustaron por última vez (31/8/95).

Al terminar el mandato de Menem en 1999, el país estaba afectado por una profunda recesión, certificada por un índice de deflación próximo al 4% anual y con índices de desocupación del 15%. La pobreza, según datos del Banco Mundial, llegaba en octubre de 1998 al 36% de la población. La deuda externa total en junio de 1989 se aproximaba a los 150.000 millones de dólares.

El retraso cambiario y el stock de déficits gemelos sin resolver al finalizar el siglo preanunciaban el default de la deuda externa y otro cataclismo económico, social y político de graves consecuencias.

### III. Aplicación del ajuste por inflación impositivo en el 2018

Las normas del Capítulo VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias han permanecido vigentes desde su introducción en 1978 por la Ley N° 21.894 y sus modificatorias procurando – según el mensaje de elevación – *“adaptar el sistema impositivo a la inflación, sin impulsarla, tendiendo a lograr una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria”*. Con posterioridad, la Ley N° 23.260 B.O. 11/10/85 transformó el ajuste de estático en dinámico, permitiendo considerar las variaciones ocurridas entre el activo expuesto y el protegido, el pasivo y el patrimonio neto para incluir una evaluación más adecuada de los rubros expuestos a la inflación.

El artículo 39 de la Ley N° 24.073 B.O. 10/4/92 dispuso que “A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la Ley N° 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la Ley N° 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992, deberán en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus modificaciones).

En buen romance, el mecanismo técnico legal del ajuste permaneció inmutable mediante el artificio descripto de aplicar el coeficiente de actualización uno (1) a partir del 1° de abril de 1992, aunque algunos autores, como el Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge y la Dra. Susana C. Navarrine opinaron oportunamente que se trataba de una «derogación tácita». Hoy el debate ha sido superado aunque debiéramos recurrir al léxico de la Criobiología para adjudicarle al dispositivo indexatorio fiscal la condición de “vida latente”: donde algo vivo parece no tener vida pero la tiene.

Desde entonces, por obra y gracia del oxímoron jurídico de la Ley N° 24.073 han transcurrido – a los fines de la tributación fiscal – más de un cuarto siglo con el fenómeno inflacionario declarado “ausente”.

Sin embargo, el propio Gobierno Nacional autorizó por el Decreto N° 1269/02 (derogatorio del Decreto N° 326/95 B.O.22-8-95), que impedía a los organismos de control recepcionar EECC en moneda constante la presentación de Estados Contables reexpresados como consecuencia de la devaluación de la moneda ocurrida el 6 de enero 2002. La FACPCE, en cumplimiento de la RT 17, emitió la Resolución N° 241/02 estableciendo que los Estados Contables deberían ser preparados en moneda homogénea a partir del 1° de enero de 2002. Para ambas normas, las transacciones anteriores al 31 de diciembre de 2001 se consideraban expresadas en moneda de cierre de dicho mes. Más adelante el Decreto N° 664, del 8 de abril de 2003, suspende a partir de marzo/2003 la reexpresión de los estados contables siendo el de febrero/2003 el último índice aplicable, mientras que las normas profesionales disponen la discontinuidad del procedimiento a partir del 1° de octubre de 2003.

Es decir, en un lapso de 28 años donde no se admitieron los ajustes en materia impositiva, se reconoce un subperíodo de 22 meses de inflación aceptada oficialmente a los fines contables, El contraste binario de Contabilidad versus Inflación es la paráfrasis a que acude ingeniosamente nuestro estimado colega el Dr. Fowler Newton para analizar situaciones como la descripta.

La reforma tributaria de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017 prescribe que el procedimiento del Título VI de la LIG se aplicará en el ejercicio en que se verifique un porcentaje de variación IPIM acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del período que se liquida, superior al 100%, con vigencia a partir del ejercicio que se inicie el 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio (2018 y 2019), el ajuste será aplicable siempre que la variación acumulada del IPIM supere en un tercio o dos tercios el porcentaje del 100%.

Como excepción, eventualmente el ajuste puede limitarse a un año (2018) o dos (2019) si se alcanza el 33% o el 67% de incremento acumulado en el IPIM, respectivamente. Sin embargo, el tercio del 100% acumulado equivale a una tasa de “capitalización anual” o de cálculo compuesto, que se utiliza en el sistema de índices de inflación.

Usando fórmulas adecuadas de tanto por uno, al término del año tendríamos 1 (base o capital) más 1 (actualización o interés)

$$(1+r)^3 = 1 + 1 = 2$$

$$1+r = \sqrt[3]{2}$$

$$r = 1,2599 - 1 = 0,26 \text{ o } 26\%$$

El 26% acumulado en tres años es igual a 100%.

Es decir, se aplicará el ajuste en el ejercicio que se inicie en el 2018 si la inflación medida en términos de IPIM es igual o superior al **26%**, mientras que para los ejercicios que se inicien en el 2019, la variación acumulada en los 24 meses anteriores al cierre el ejercicio no debiera ser inferior al 58,74%.

La última reforma tributaria, objeto del presente trabajo, adopta iguales parámetros cuantitativos (variación acumulada trianual IPIM 100%) que la Resolución Técnica N° 39 (aprobada en Tucumán el 4/10/2013 por la JG de la FACPCE) a fin de evaluar el nivel de inflación de un contexto macroeconómico que obliga a reexpresar los EECC por cambios en el poder adquisitivo de la moneda funcional.

Profusamente se debate todavía, desde fines de 2013, si el exceso de la pauta límite del 100% trianual expresa de manera cabal un contexto de alta inflación o de hiperinflación, aunque ahora emerge una nítida convergencia por la adopción de pautas comunes por las normas contables y la ley impositiva, que nos vindica de esa polémica.

Como el IPIM acumulado a Junio, ver cuadro 9, alcanza a 30,3%, hay certeza de que en los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero, serán de **aplicación obligatoria** las normas del ajuste por inflación previsto en el Título VI, que analizaremos brevemente.

- Sujetos obligados (Art.94 LIG). Contribuyentes de la tercera categoría enumerados en el artículo 49, incisos a) a e):
  - a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.
  - b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.

c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.

e) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

- La metodología de cálculo de los ajustes estáticos y dinámicos no ha sufrido cambios sustanciales, excepto la valuación de títulos públicos, bonos y demás valores cotizables en bolsas o mercados y las monedas digitales, que se valorarán conforme a la reglamentación que se dicte [Art. 96 inciso c)]. En forma concordante, se modifica el art. 97, inc. b y el art. 98 de la LIG.

Sobre el diseño del dispositivo indexatorio del Título VI, transcribimos la autorizada opinión del Dr. Reig: «A poco de analizar el alcance y método con que se estructura este ajuste por inflación de la Ley N° 21.894, se concluye que nada tienen que ver con el ajuste integral del cual pretende ser una forma simplificada de cálculo. El método, en sustancia, es de los denominados del *capital en giro*, cuyo fundamento estriba en mantener al cierre del ejercicio un valor de éste similar al existente en su comienzo. Pero este método no es en manera alguna simplificación del de ajuste integral, sino uno distinto, mucho menos afinado en cuanto a los resultados que por él pueden obtenerse”.<sup>XIX</sup>

Debido a la naturaleza esquemática del mecanismo del Ajuste por Inflación Impositivo es posible que algunos de los sujetos obligados a practicarlo deban abonar un IG mayor del que pagarían si no tuvieran la obligación de aplicarlo. La Ganancia o Pérdida por el ajuste queda subordinada a la composición patrimonial (Activos y Pasivos) de cada empresa.

En algunas notas periodísticas se señala como óbice que un número importante de matriculados desconoce el procedimiento del ajuste impositivo en virtud de que actualmente en las Universidades no es estudiado. Desde ya que no compartimos esa apreciación porque – en rigor – estamos ante un procedimiento que, precisamente, por su estructura simple y el uso disponible de recursos de la tecnología digital, requiere una mínima solvencia técnica. En razón de esa cuestionable simplicidad, el ajuste por inflación afecta el principio de equidad en las cargas tributarias, que es uno de los objetivos de nuestra ponencia.

Omitimos desarrollar el análisis del Revalúo Técnico y Contable previsto en el Capítulo 2 del Título X de la Ley N° 27.430 por tratarse de un mecanismo optativo y por única vez que cada empresa deberá evaluar y decidir sobre su adopción ante la perspectiva cierta de quedar obligada a practicar el ajuste impositivo del Título VI al cierre de su ejercicio financiero.

Por último, nos permitimos agregar algunas digresiones sobre el índice que se emplea tanto para los ajustes impositivos como para la reexpresión de los estados contables en moneda homogénea. El índice de precios internos al por mayor (IPIM) que se utiliza, mide la evolución promedio de los precios mayoristas de los productos de origen nacional e importado ofrecidos en el mercado interno; el ítem “Energía eléctrica” corresponde al fluido mayorista que comercializa Cammesa. El índice no abarca los márgenes comerciales de los minoristas en sus productos ni el costo de los fletes pero incluye el IVA, los impuestos internos y a los combustibles, netos de los subsidios explícitos. Por tratarse de bienes destinados al mercado doméstico, se excluye el valor de las exportaciones en el cálculo del peso

relativo de cada actividad. Se sustenta en una canasta fija tipo Laspeyres del año 1993. El panel de informantes apenas excede las 1.000 empresas en todo el país y se relevan alrededor de 2.800 precios en conjunto para los tres indicadores del sistema “mayorista”.

Los otros índices que integran el sistema mayorista, el IPIB y el IPP no incluyen el efecto impositivo. El índice de precios internos básicos (IPIB) al por mayor tiene la misma cobertura que el IPIM pero sin impuestos. El índice de precios al productor (IPP) mide la variación promedio de los precios percibidos por el productor local; por lo tanto, se excluyen los bienes importados y, en la ponderación de cada actividad, se incluyen las exportaciones.

### **Cuadro 8 Canasta Laspeyres Índices de precios mayoristas**

<i><b>Síntesis de ponderaciones del IPIM, IPIB e IPP Base 1993</b></i>			
	<b>IPIM</b>	<b>IPIB</b>	<b>IPP</b>
NIVEL GENERAL	100	100	100
Índice de precios nacionales	<u>92,71</u>	<u>92,52</u>	<u>100</u>
<b>Productos primarios</b>	<b>19,36</b>	<b>19,98</b>	<b>21,68</b>
Productos agropecuarios	13,55	13,98	15,41
Productos pesqueros	0,68	0,70	0,68
Productos de minas y canteras	5,13	5,30	5,59
<b>Productos manufacturados y energía eléctrica</b>	<b>73,35</b>	<b>72,54</b>	<b>78,32</b>
Productos manufacturados	71,49	70,78	76,63
Energía eléctrica	1,86	1,76	1,69
Índice de productos importados	<u>7,29</u>	<u>7,48</u>	<u>////</u>

Hay opiniones coincidentes en que la composición de la Canasta Base de 1993 ofrece actualmente un sistema de ponderaciones obsoleto con una antigüedad de 25 años, motivo por el cual no representa los cambios operados en la producción los bienes por la evolución de la tecnología y de las demandas preferentes de la sociedad. La anterior canasta base, vigente a partir el año 1981, fue reemplazada a los 12 años. El INDEC desarrolla actualmente un gradual proceso de normalización. Un jalón positivo ha sido la evolución transparente del IPC mensual elaborado con la metodología recomendada por el OIT. En Julio de 2017 se difundió el primer informe técnico del IPC con cobertura nacional. «Este nuevo indicador se nutre de la información recabada en las 24 jurisdicciones argentinas y se publicará con el resultado agregado a nivel nacional y los correspondientes a las seis grandes

*regiones estadísticas del país: Región Gran Buenos Aires, Región Pampeana, Región Noreste, Región Noroeste, Región Cuyo y Región Patagónica. No se elaborará información desagregada por provincia”.*

Ahora se aguarda la implementación de una nueva metodología a fin de mejorar la representatividad del sistema de precios mayoristas. Mientras tanto, encontrándose el IPC en una fase experimental y el IPIM representado por una canasta base obsoleta, opinamos, al unísono con los especialistas más destacados de la doctrina contable, que no existe un indicador representativo y confiable para medir la inflación. Tal vez encontrarlo es una utopía. No obstante, dado que la evolución del IPIM ha seguido una variación similar a la experimentada por las cotizaciones indiciarias del dólar en la década del 2010, el índice previsto en las normas técnicas para reexpresar los EECC en moneda homogénea se aproxima más a la “sensación térmica” de la inflación que el indicador que mide el costo de vida.

## IV. PONENCIA

### 1. Ajuste impositivo por inflación

El ajuste por inflación impositivo será obligatorio a partir del primer ejercicio que se inicie el 1° de enero de 2018 porque las variaciones acumuladas del IPIM en el período Enero-Junio de 2018 alcanzan al 30,3%, superior (antes de diciembre de 2018) al piso requerido del 26% equivalente al tercio de la exigencia trianual del 100% de inflación medida por dicho índice.

Podemos conjeturar que, en oportunidad de la sanción de la Ley N° 27.430, a fines del año 2017– cuando recalibraron las “nuevas metas de inflación” proyectando la tasa anual para los tres próximos años: 15% para 2018, 10% para 2019 y 5% para 2020 – las autoridades económicas no tenían previsto el desborde inflacionario de abril-junio 2018 derivado de la reciente devaluación cambiaria.

Con la variación registrada del 3,7% para el mes de Junio, el acumulado del IPC para el primer semestre del año alcanza el 16%, mientras que la variación para igual mes del IPIM fue del 6,5%,

#### Cuadro 9 - Sistema de Índices de Precios Mayoristas (SIPM)

Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) 2018							
NIVEL GENERAL	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Total 1° semestre
Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM)	4,6	4,8	1,9	1,8	7,5	6,5	30,3
Índice de Precios Internos Básicos al por Mayor (IPIB)	4,9	5,2	2,4	1,9	8,4	6,5	33,0
Índice de precios Internos del Productor (IPP)	5,0	5,6	2,4	2,0	8,4	6,1	33,3

Los casos en que el ajuste final resulte positivo o arroje ganancia impositiva (pasivos monetarios mayores a los activos monetarios) provocarán situaciones de extrema inequidad que la calificada doctrina tributaria ha objetado desde el origen del régimen de ajuste impositivo por entender que se privilegian razones de recaudación antes que los derechos constitucionales de los ciudadanos de contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva real. “Entendemos que la ley 21.894, con la apariencia de una liberalidad fiscal, tuvo neto propósito fiscalista para lograr mayor recaudación. Ha sido vehículo de aumento del tributo para muchas actividades empresarias y particularmente para las que requieren fuertes inversiones de capital, o sea, el campo y la industria, y cuando más tecnificada ésta, tanto peor para ella”.<sup>XX</sup>

En la génesis de los ajustes puramente estáticos – en un artículo s/n – la propia Ley N° 21.894 reconocía en su origen: “Cuando de conformidad con las normas de este título se obtenga un ajuste que incremente la ganancia del ejercicio, dicho ajuste deberá imputarse íntegramente a dicho ejercicio o, a opción del contribuyente, en partes iguales hasta en tres (3) períodos fiscales consecutivos, incluyendo el que se liquida”. La norma establecía reglas de compensación en casos de existir quebrantos del ejercicio o anteriores, estando los importes cuya imputación se difiera, sujetos a actualización. Para

optar por el diferimiento, los contribuyentes no podían efectuar distribuciones o retiros de utilidades en efectivo o en especie, debiendo ajustarse a lo prescrito en la normativa. En 1985 fue suprimido el diferimiento opcional comentado.

Tampoco debemos soslayar que el régimen indexatorio es precario en su concepción. “El mecanismo de ajuste adoptado procura ser fácil para el contribuyente y para los agentes fiscales que deban verificar su aplicación, pero todo ello es en desmedro de la exactitud que pudo haberse alcanzado sobre la base de métodos más elaborados, como es el ajuste integral fundado en índices.”<sup>XXI</sup>

A su vez, el Dr. Fowler Newton opina que “el impuesto por pagar debería calcularse dando plena consideración a los efectos de la inflación, para lo cual debe emplearse el método de ajuste integral”.<sup>XXII</sup> Adherimos plenamente a los posturas de los distinguidos colegas precitados.

Con el propósito de atemperar o si fuera posible evitar la incidencia gravosa e inequitativa del ajuste impositivo por inflación, que deberá aplicarse en el primer ejercicio con cierre en Diciembre de 2018, en especial cuando se obtenga un ajuste que incremente la ganancia imponible del ejercicio, proponemos:

- La implantación de observatorios a cargo de los organismos técnicos de la FACPCE y de los Consejos Profesionales con el objeto, en una primera fase, de reunir información de EECC proyectados en base a ejercicios iniciados en el 2018, de empresas de diversas actividades y dimensiones operativas obligadas efectuar el ajuste por inflación. El objeto de los observatorios será recopilar una muestra representativa de la información financiera proyectada a los fines de extraer conclusiones sobre la incidencia real del ajuste en el impuesto a las ganancias.
- Efectuar presentaciones ante las autoridades fiscales, en base a las investigaciones de los observatorios a los fines de procurar la restitución de la vigencia del criterio de equidad y justicia tributaria, especialmente en los casos de ajustes impositivos por inflación que afectan – a priori – a empresas endeudadas por las restricciones actuales de acceso al financiamiento crediticio a tasas de interés razonables.

## **2. Reexpresión de los estados contables**

Como hemos analizado, la reexpresión de los estados contable fue discontinuada a partir de los ejercicios cerrados con posterioridad al 1/10/2003, sumiendo a la profesión en un debate superfluo sobre los parámetros cuantitativos mínimos para reconocer la pérdida de poder adquisitivo de la moneda doméstica en la información financiera de las empresas.

Excluyendo distintas formas diferenciadas de presentación de EECC, obligatorias u optativas, previstas por normas técnicas emitidas desde el año 2012 en base a las NIIF, ni tampoco considerando los requisitos para confeccionar los EECC en moneda funcional, como es el dólar, debemos admitir que el sistema de las RT – en general – exige el cumplimiento de pautas cuali y cuantitativas a los fines de la reexpresión contable. Nos interesa sobremanera observar si la inflación supera o no la acumulación del 100% en el trienio para justificar la actualización de las partidas contables.

En la Ciclos de Actualización Contable del CPCECABA en los años 2017 y 2018, los colegas expositores Dres. Hernán Casinelli y Martin Kerner opinaron que no se deben ajustar por la inflación los EECC de los ejercicios cerrados en 2017 y 2018, debiéndose aclarar en las Notas a dichos estados «que no es posible calcular la tasa trienal de inflación en tanto el INDEC ha discontinuado la aplicación del IPIM en octubre del 2015 y desde el 2016 se presentan únicamente las variaciones mensuales, no contando con una serie oficial completa del mismo». El mismo arbitrio han adoptado desde el año 2016, además del capitalino, entre otros, los Consejos Profesionales de las Provincias de Buenos Aires y Córdoba.

Suponemos que los Consejos todavía no se han expedido sobre la aplicación de un índice IPIM ad-hoc que ha elaborado la FACPCE mediante la Resolución JG N° 517 emitida en Paraná el 16/10/2016, que además establece:

- La sección 3.1 (Expresión en moneda homogénea) de la RT 17 se aplicará a los estados contables correspondientes a los períodos cerrados a partir del 31.03.17 ( prorrogado por Resolución JG N° 527/17: léase “antes del 1/12/17”). La Mesa Directiva del órgano federativo ha dispuesto por Resolución N° 913/18, invocando el artículo 23, inciso i) del Estatuto, que las normas de expresión en moneda homogénea no serán aplicables a los ejercicios cerrados entre el 1° de febrero y 30 de setiembre de 2018, a la vez que encomienda al CENCyA estudiar la interacción entre las RT N° 17 y N° 41 con la RT N° 48 de “remediación de activos” y a los períodos intermedios posteriores a dicho ejercicio.
- En consecuencia los estados contables anteriores al 31.03.17 no se reexpresarán. En Nota se deberá informar que en virtud de la existencia de esta Resolución no se reexpresan los EECC en moneda homogénea y que, a partir del siguiente período anual, podría ser necesario realizar la correspondiente reexpresión. Adicionalmente, el ente informará cuáles serán los principales impactos cualitativos que producirá el procedimiento aludido.
- A los fines de la RT 6 y el Anexo de la RT 41, para suplir los índices omitidos producto del apagón estadístico del INDEC (noviembre y diciembre 2015) se considerará el IPC de la CABA publicado para dichos meses.
- La FACPCE publicará las tablas de índices “ad-hoc”, producto de empalmar las series IPIM del INDEC con las del IPC (noviembre y diciembre de 2015) del Gobierno de la CABA.

Paradójicamente, el ajuste impositivo por inflación se aplicará en el 2018 como consecuencia de que legislador adopta en la Ley N° 27.430, a los fines de su reimplantación, las pautas cuantitativas contempladas en las normas técnicas para determinar la reexpresión o no de los estados contables en moneda homogénea

Mientras tanto, el ajuste a los fines contables continúa prohibido por la Ley 23.928, art. 10 y por la imposibilidad de presentación de EECC en moneda homogénea ante los organismos de contralor.

En el cuadro 10, podemos observar una tabla elaborada y utilizada en nuestro Estudio con los índices del IPIM recalculados a partir de octubre de 2015 considerando una variación nula (Cero) en los meses faltantes de noviembre y diciembre de 2015.

Con las estrepitosas alzas del IPIM en los meses de Mayo y Junio de 2018, como se observa en el Cuadro 9, es posible apreciar en la tabla “de índices recalculados” del Cuadro 10 que a partir de esos mismos meses, la variación trianual es del 108,6% y del 119,3%, respectivamente, por lo que se cumpliría la condición de la pauta cuantitativa regulada por las normas profesionales. Esto supone un enfoque más conservador que si se calculara la variación trianual del IPIM incluyendo en el cálculo los índices ad-hoc del IPC-CABA con variaciones mensuales del 2% y del 3,9% para los meses de noviembre y diciembre de 2015, respectivamente, como ha dispuesto la Federación en la Res. JG 517/16.

**Cuadro 10. Sistema de Índice de Precios Mayoristas – IPIM  
Variación porcentual trianual**

<i>Meses</i>	<i>Índices y Variación porcentual</i>		
	<i>Índice Año 2015</i>	<i>Índice Año 2018*</i>	<i>Acumulado trianual</i>
<i>Enero</i>	<b>843,35</b>	<b>1.558,12</b>	<b>84,8</b>
<i>Febrero</i>	<b>845,45</b>	<b>1.632,92</b>	<b>93,1</b>
<i>Marzo</i>	<b>853,74</b>	<b>1.663,94</b>	<b>94,9</b>
<i>Abril</i>	<b>860,10</b>	<b>1.693,89</b>	<b>96,9</b>
<i>Mayo</i>	<b>872,85</b>	<b>1820,93</b>	<b>108,6</b>
<i>Junio</i>	<b>884,33</b>	<b>1939,29</b>	<b>119,3</b>

\*Reelaborados considerando nulas (Cero) las variaciones mensuales de los meses de noviembre y diciembre de 2015

El argumento de condicionar el proceso de reexpresión contable a la publicación por el INDEC de la serie completa de los índices mensuales del IPIM, discontinuada en octubre de 2015 por el faltante de las mediciones de los meses de noviembre y diciembre de 2015, se tornará insostenible a breve plazo ante la constatación indubitable de un contexto inflacionario.

Tampoco el Gobierno podrá mantener la prohibición de indexar los estados contables y no admitir la presentación de EECC en moneda homogénea ante sus propias reparticiones cuando por una Ley de carácter fiscal introduce un mecanismo indexatorio de ajuste objetable por sus imprevisibles efectos.

Con seguridad, los estados contables confeccionados conforme a la metodología del ajuste en forma integral pondrían en evidencia la confiscatoriedad e inequidad emergentes de la aplicación del “añoso” mecanismo indexatorio reflatado por la última reforma tributaria.

En este caso, nuestra Ponencia se limita a convocar un debate profundo sobre la vigencia y el destino del método de ajuste integral por inflación que ha concitado nuestros desvelos y proporcionado una valiosa herramienta – concebida con sólidos fundamentos doctrinarios – para desarrollar nuestra profesión bajo los estándares de calidad que la misma exige.

Hay un grupo de profesionales – tan respetables como nosotros – que preconizan el abandono del método integral por «no ser conveniente» en la actualidad aun cuando fuera una excelente respuesta de la profesión contable al contexto hiperinflacionario de los 80 y principios de los 90.

En un artículo periodístico<sup>39</sup>, los colegas Santiago Mignone e Ignacio González García opinan que *«el tema de la indexación por índices no seguros puede reemplazarse en la reconstrucción patrimonial por un **revalúo de dichos bienes** sobre la base de su valor de reposición o de reconstrucción, o en base a índices específicos confiables. Las empresas que aplican las NIIF han utilizado, en la medida en que lo consideraron pertinente, el valor de mercado como costo atribuido a la fecha de transición al sistema de valuación. Bajo normas contables locales, dicha posibilidad se encuentra habilitada por la resolución técnica N° 31 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, del método de revaluación del activo fijo, que recientemente también recogió la Inspección General de Justicia en sus resoluciones».*

Coincidimos en exhortar a una solución consensuada, pero consideramos que hoy la propuesta comentada está afectada por la irrupción del ajuste impositivo, que conforma un nuevo escenario donde debemos replantear algunas hipótesis para encontrar la salida a esta encrucijada. El revalúo técnico a los fines impositivos (con costos) o contables es optativo y por esa misma razón no constituye una alternativa del mismo rango que el ajuste integral.

Mientras tanto permanecemos aferrados a la confiabilidad y a los atributos de calidad técnica del método de ajuste integral que ha recogido la excelente doctrina desarrollada por maestros, entre otros, como Reig, Lazatti, Fowler Newton y Schindel y la adhesión de los profesionales que lo hemos aplicado en nuestras tareas cotidianas para beneplácito de nuestros clientes.

---

<sup>39</sup> “Ajuste por inflación: una solución consensuada” Diario LA NACION, 4 de setiembre de 2016.

## V. CITAS BIBLIOGRAFICAS

- I. Forte, Federico D. ¿Cuánto impuesto inflacionario recaudaron las entidades financieras en Argentina durante los últimos 10 años?, Blog B.C.R.A. 5 de febrero de 2018.
- II. Ferreres Orlando J. “Dos siglos de Economía Argentina 1810-2010” (Edición Bicentenario), Fundación Norte y Sur, Buenos Aires, noviembre de 2010.
- III. Ferreres, Osvaldo J. La inflación en cada presidencia”, en LA NACION, 24/6/2015.
- IV. Centro Regional de Estudios Económicos de Bahía Blanca “Doscientos años en la historia de los precios”, Estudios Especiales IAE 110, Mayo 2010 en [www.creeba.org.ar](http://www.creeba.org.ar)
- V. Ahumada, Guillermo Tratado de Finanzas Públicas Tomo II - Edición UNC, Córdoba 1948, pág. 652.
- VI. CREEBA op. cit. Nota IV
- VII. Schindel, Ángel «La historia se vuelve a repetir. Proyecto de ley sobre revaluación opcional de inmuebles y bienes de uso y reimplantación del ajuste por inflación», Revista “Impuestos” Práctica Profesional N° 16, TYR Buenos Aires Noviembre/2017,
- VIII. Reig, Enrique J., "Ajustes con fines impositivos a los beneficios en períodos de inflación", comunicación técnica presentada en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata, 1965, p. 195.
- IX. García Adolfo José “Pasado, presente y futuro de la profesión contable” Repro-Digital C.P.C.E. Prov. de Bs. As N° 100, Diciembre 2017.
- X. Lazzati, Santiago “Contabilidad e Inflación - Herramienta para la gestión” - Granica, Bs.As. 2014, pág.33.
- XI. Chapman, William L. “Responsabilidad del profesional en ciencias económicas”, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1979
- XII. Biondini, Oscar Vicente “Una vieja rivalidad” - Diario La Nueva Provincia, 12 de julio de 2015, Bahía Blanca.
- XIII. Biondini op. citado Nota XII
- XIV. Lazzati, Santiago, op. cit .Nota X, página 43
- XV. Fowler Newton, Enrique “Contabilidad versus Impuestos”, 1ª ed. Buenos Aires 2012 “La Ley”, pág.136
- XVI. Schindel, Ángel “El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura. La Ley 2003, pag.53-73 - citado por Fowler Newton op. Cit. Nota 51, pág 136.
- XVII. Rapoport, Mario “Una revisión histórica de la inflación argentina y sus causas”. PDF en [www.mariorapoport.com.ar](http://www.mariorapoport.com.ar)
- XVIII. Rapoport, Mario El plan de convertibilidad y la economía argentina 1991-99. PDF en [www.mariorapoport.com.ar](http://www.mariorapoport.com.ar)
- XIX. Reig, Enrique J. “Impuesto a las Ganancias”, Ediciones Macchi, 10ª edición actualizada 2001, pág. 624.
- XX. Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, “El impuesto a las ganancias”, Editorial De Palma, Tercera Edición revisada y ampliado, 2000, pág. 699
- XXI. Reig, Enrique J. op. cit. Nota XIX pág. 624.
- XXII. Fowler Newton, Enrique, op.cit. Nota XV, pág. 416.

## VI. ABREVIATURAS Y SIGLAS

<b>AFIP</b>	Administración Federal de Ingresos Públicos
<b>AFJP</b>	Administradora de fondos de jubilaciones y pensiones
<b>BB</b>	Bunge y Born
<b>BIR</b>	Banco de Intercambio Regional
<b>BCRA</b>	Banco Central de la República Argentina
<b>BO</b>	Boletín Oficial
<b>BONEX</b>	Bonos externos
<b>CECyT</b>	Centro de Estudios Científicos y Técnicos
<b>CER</b>	Coefficiente de estabilización de referencia
<b>CPCECABA</b>	Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
<b>CREEBA</b>	Centro Regional de Estudios Económicos de Bahía Blanca
<b>DGI</b>	Dirección General Impositiva
<b>EECC</b>	Estados contables
<b>FACGCE</b>	Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas
<b>FACPCE</b>	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
<b>FMI</b>	Fondo Monetario Internacional
<b>IASB</b>	Junta de normas internacionales de contabilidad
<b>IASC</b>	Comité de normas internacionales de contabilidad
<b>IBE</b>	Impuesto a los beneficios extraordinarios
<b>IG</b>	Impuesto a las Ganancias
<b>IGE</b>	Impuesto a las Ganancias Eventuales
<b>IGMP</b>	Impuesto a las Ganancia Mínima Presunta
<b>IIB</b>	Impuestos a los Ingresos Brutos
<b>INDEC</b>	Instituto Nacional de Estadística y Censos
<b>IPC</b>	Índice de precios al consumidor
<b>IPIB</b>	Índice de precios internos básicos al por mayor
<b>IPIM</b>	Índice de precios internos al por mayor
<b>IPM NV</b>	Índice de precios mayoristas - Nivel general
<b>IPP</b>	Índice de precios básicos del productor
<b>ISTGB</b>	Impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado
<b>JG</b>	Junta de Gobierno
<b>LIG</b>	Ley de Impuesto a las Ganancias
<b>NCPA</b>	Normas contables profesionales argentinas
<b>NIC</b>	Norma internacional de contabilidad
<b>NIIF</b>	Norma internacional de información extranjera
<b>PAM</b>	Poder adquisitivo de la moneda
<b>PBI</b>	Producto Bruto Interno
<b>PCGA</b>	Principios de contabilidad generalmente aceptados
<b>RAE</b>	Real Academia Española
<b>RG</b>	Resolución General
<b>RT</b>	Resolución Técnica
<b>SA</b>	Sociedad anónima
<b>SIPM</b>	Sistema de índices de precios mayoristas

<b>SIJP</b>	Sistema integrado de jubilaciones y pensiones
<b>USA</b>	Estados Unidos de América del Norte
<b>UVA</b>	Unidad de valor adquisitivo
<b>UVT</b>	Unidad de valor tributario
<b>VANA</b>	Valores Nacionales Ajustables
<b>YPF</b>	Yacimientos petrolíferos fiscales

**“ALGUNOS ASPECTOS DE LA REFORMA IMPOSITIVA QUE AFECTAN AL  
SECTOR AGROPECUARIO”**

**AREA I: TRIBUTARIA**

**Tema 1: Presión tributaria en la competitividad empresarial y de la economía en  
general. Propuestas para disminuir la presión tributaria.**

**22° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**27 y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018, SAN JUAN. ARGENTINA**

**AUTOR: GOYTIA, Marisa Daniela  
Pueyrredón 1054. Rosario. Argentina  
Teléfono: 0341-2973489  
Email: mgoytia@fcecon.unr.edu.ar**

**“ALGUNOS ASPECTOS DE LA REFORMA IMPOSITIVA QUE AFECTAN AL  
SECTOR AGROPECUARIO”**

**AREA I: TRIBUTARIA**

**Tema 1: Presión tributaria en la competitividad empresarial y de la economía en  
general. Propuestas para disminuir la presión tributaria.**

**22° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**27 y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018, SAN JUAN. ARGENTINA**

## **INDICE**

<b>1.</b>	<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>PRESIÓN TRIBUTARIA</b>	<b>5</b>
<b>3.</b>	<b>TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL</b>	<b>7</b>
	<b>3.1. El sector agropecuario</b>	<b>7</b>
	<b>3.2. Modificaciones al artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias</b>	<b>7</b>
<b>4.</b>	<b>IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES</b>	<b>9</b>
	<b>4.1. Normativa</b>	<b>9</b>
	<b>4.2. Situaciones asimilables a dividendos. Disposición de fondos</b>	<b>12</b>
<b>5.</b>	<b>DISMINUCIÓN DE LA ALÍCUOTA DEL IVA EN LOS PORCINOS</b>	<b>13</b>
<b>6.</b>	<b>CONCLUSIONES</b>	<b>14</b>
<b>7.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>15</b>

## **RESUMEN**

El sistema tributario argentino se caracteriza por estar sometido a constantes modificaciones, que se van adaptando a los cambios coyunturales, económicos y políticos por los que atraviesa nuestro país, propiciando un marco fiscal de inestabilidad, que le quita todo grado de certeza, previsibilidad, haciendo imposible la planificación fiscal de nuestras empresas.

El gobierno nacional hace frente a sus gastos, fundamentalmente con ingresos tributarios; conformados por los impuestos al consumo, al ingreso y al patrimonio; siendo su característica fundamental ser un sistema regresivo sustentado en los impuestos al consumo.

El reclamo permanente de un sistema impositivo más eficiente, equitativo, que elimine las distorsiones existentes, y basado en un sistema progresivo y de coordinación federal; es el disparador de la ley N° 27.430, publicada en el boletín oficial el 29 de diciembre de 2017.

Esta ley establece modificaciones al Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural, y al Monotributo, así como también a la Ley de Procedimiento Fiscal, a la Ley Penal Tributaria, al Código Aduanero y a normas vinculadas con la Seguridad Social.

Por otra parte el Sector agropecuario es fundamental para la economía nacional, no sólo por la renta que produce y el respectivo ingreso de divisas, sino que motoriza la economía a través de la generación de empleo y la conformación de una cadena de valor con importantes eslabonamientos hacia adelante y hacia atrás; como por ejemplo el acondicionamiento, almacenamiento, transporte, adquisición de insumos y servicios, maquinarias; se vincula a su vez con el sector financiero local, el sector agroindustrial y con la concreción de nuevas obras públicas, a través del desarrollo de nuevos caminos, puertos y rutas. Es por ello que el sector se encuentra siempre bajo la mirada de los distintos gobiernos, quienes intentan redistribuir a la sociedad dichos ingresos.

El presente trabajo se divide en dos etapas, una primera en la que se analiza en base a datos estadísticos, la presión tributaria a través de los años y una segunda etapa en la que se revisan algunos aspectos de la Reforma Impositiva prevista por la ley N° 27.430, publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017; que afectan en forma directa al sector agropecuario; delimitando la investigación a la tributación de las sociedades de capital y su distribución de dividendos en el impuesto a las ganancias y la disminución en la alícuota del impuesto al valor agregado (IVA) en los porcinos. Dos temas que a simple vista, pareciera que favorecen la disminución de la carga tributaria de las empresas agropecuarias.

En Argentina entre 1995 y el 2017, la presión tributaria pasó del 18,7% al 30,8%, presentando un incremento de 12,10 puntos sobre el Producto Bruto Interno en 23 años. En el año 2015 se observa su pico máximo con el 32%, siendo su mínimo en el año 2002 con el 18,4%. Asimismo entre el 2015 y el 2017 se registra una disminución de 1,2 puntos porcentuales.

Estos aumentos en la presión tributaria se explican por la creación de nuevos impuestos, el incremento de alícuotas en los tributos ya existentes, la recuperación en algunos períodos de la actividad económica, el aumento de precios internacionales, el sinceramiento fiscal, entre otras causales.

La Ley presenta una serie de modificaciones que según sus objetivos implicarán una reducción en la presión tributaria nacional. Al mismo tiempo, sumado a otras medidas que serán impulsadas por el Gobierno Nacional, permitirá un crecimiento sostenido de la economía y una reducción sustancial del nivel de evasión fiscal.

Es imposible determinar el grado de cumplimiento de los objetivos antes mencionados, teniendo en cuenta que luego de siete meses, sigue la ley sin tener su reglamentación, lo que genera más incertidumbre y facilita la evasión y elusión fiscal.

El diseño de la estructura tributaria, incide en las decisiones de inversión, y teniendo en cuenta que nuestro país tiene una tasa societaria del Impuesto a las Ganancias, que se encuentra por encima del promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ubicándose entre las más altas del mundo; su disminución a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018, en principio tendría que ser buena, como la disminución de la alícuota de IVA en la producción y comercialización de carne porcina.

Es imprescindible y urgente, que en el corto plazo se sancione el respectivo Decreto Reglamentario.

**PALABRAS CLAVES:**

Reforma Tributaria, Impuesto a las Ganancias, Impuesto Corporativo, Distribución de Dividendos, Impuesto al Valor Agregado

## 1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario argentino se caracteriza por estar sometido a constantes modificaciones, que van de la mano con los cambios coyunturales, económicos y políticos por los que atraviesa nuestro país, esto propicia un marco fiscal inestable, que le quita todo grado de certeza, previsibilidad y hace imposible la planificación fiscal de las empresas.

Rivas Coronado, N., et al (2000, 9) entiende que *“la planificación tributaria es un proceso constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio del que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla”*<sup>i</sup>. Es decir, la posibilidad de planificar para disminuir la carga impositiva, sin que esto implique estar asociada a conductas elusivas o evasivas, y se convierta en una estrategia de competitividad para la empresa.

El gobierno nacional hace frente a sus gastos, fundamentalmente con ingresos tributarios conformados por los impuestos al consumo, al ingreso y al patrimonio. En su conjunto los ingresos fiscales representan aproximadamente el 80 % del total que recauda el estado. La composición de este porcentaje según datos provisorios del año 2017, suministrados por el Ministerio de Hacienda de la Nación, es: Impuestos sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital 21,35%, internos sobre bienes y servicios (al consumo) 43,21%, contribuciones sociales el 28% y otros 7,44%; calculados sobre el total de la recaudación neta de impuestos nacionales. Estos porcentajes muestran claramente que estamos en presencia de un sistema regresivo, sustentado en los impuestos al consumo.

El reclamo permanente de un sistema impositivo más eficiente, equitativo, que elimine las distorsiones existentes, y basado en un sistema progresivo y de coordinación federal; es lo que impulsa la nueva Reforma Impositiva. La actual ley N° 27.430 publicada en el boletín oficial el 29 de diciembre de 2017, es una ley ómnibus. Según el diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio (2014, 10), es la ley *“que regula materias que, por su contenido, deberían estar en leyes separadas o que, referentes aun mismo contenido, tienen como finalidad ratificar decretos-leyes separadamente publicados”*<sup>ii</sup>.

Esta ley establece modificaciones al Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural, y al Monotributo, así como también a la Ley de Procedimiento Fiscal, la Ley Penal Tributaria, al Código Aduanero y a normas vinculadas con la Seguridad Social.

Por su parte, el Sector agropecuario es fundamental para la economía nacional, no solo por la renta que produce, el respectivo ingreso de divisas y la generación de empleo, sino por la conformación de una cadena de valor con importantes eslabonamientos hacia adelante y hacia atrás; como por ejemplo acondicionamiento, almacenamiento, transporte, adquisición de insumos, servicios y maquinarias; se vincula a su vez con el sector financiero local, el sector

agroindustrial y con la concreción de nuevas obras públicas, a través de la concreción de nuevos caminos, puertos y rutas. Es por ello que el sector siempre se encuentra bajo la mirada de los distintos gobiernos, que intentan redistribuir en la sociedad dichos ingresos. Manifiesta Saenz Valiente, S. (2015, 70) que, *“a través de estudios profundos de entidades como la IERAL, podemos afirmar que el agro en la pampa húmeda, tiene una presión fiscal promedio de más de cuatro veces que el resto de la economía argentina. Esta comparación fue realizada en 2012 en 28 millones de hectáreas con cultivos de trigo, maíz, girasol y soja, que representan 87 millones de toneladas”*<sup>iii</sup>.

Esta mayor carga no sólo se evidencia a nivel de impuestos, contribuciones y tasas, sino también en la cantidad de regímenes de información del que es objeto el sector.

El presente trabajo se divide en dos etapas, una primera en la que se analiza en base a datos estadísticos, la presión tributaria a través de los años y una segunda etapa en la que se hace un análisis, de algunos aspectos de la Reforma Impositiva prevista por la ley N° 27.430, publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017; que afectan en forma directa al sector agropecuario; delimitando la investigación a la tributación de las sociedades de capital y su distribución de dividendos en el impuesto a las ganancias, y la disminución en la alícuota del impuesto al valor agregado (IVA) en los porcinos. Dos temas que a simple vista, pareciera que favorecen la disminución de la carga tributaria sobre las empresas agropecuarias.

## **2. PRESIÓN TRIBUTARIA**

Cuando se analiza la presión tributaria de un país, es necesario tener en cuenta todo el sistema tributario, incluyendo los tributos nacionales, provinciales y municipales vigentes y en un momento determinado.

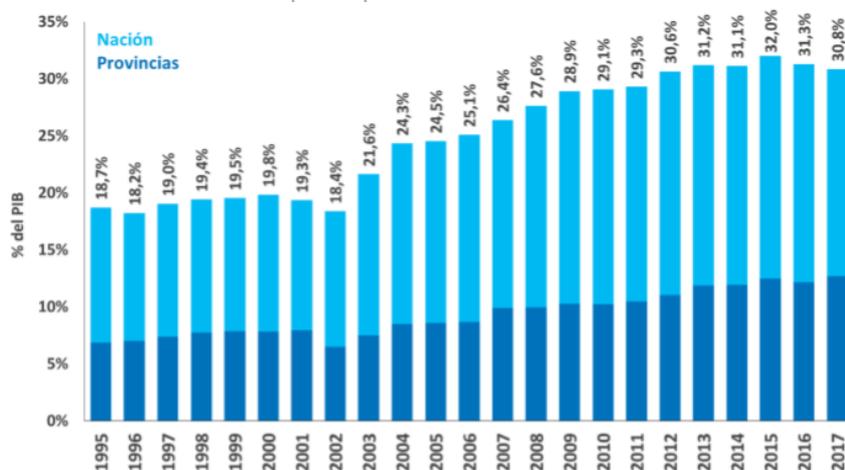
Según Riboldi, J. (2011, 46), se define *“a la presión tributaria, como la relación existente entre la exacción fiscal soportada por la colectividad y la renta que dispone dicha colectividad, siendo la PT nacional la que surge del conjunto de tributos y la riqueza de la colectividad. Su forma de medición moderna es:  $PT=T/PBI$ ”*<sup>iv</sup>.

En el Gráfico N° 1, se realiza un análisis temporal de la presión tributaria en Argentina desde el año 1995 hasta el año 2017. Dicho estudio incluye impuestos nacionales y provinciales; sin embargo se aclara en cuanto a los nacionales, que no están incluidos los que no cobra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). A partir de los datos obtenidos, se observa que entre 1995 y el 2017, la presión tributaria pasó del 18,7% al 30,8%, presentando un incremento de 12,10 puntos sobre el Producto Bruto Interno en 23 años. En el año 2015 se observa su pico máximo con el 32%, siendo su mínimo en el año 2002 con el 18,4%. En el lapso comprendido entre el 2015 y el 2017 se registra una disminución de 1,2 puntos porcentuales.

Estos aumentos en la presión tributaria se vinculan con la creación de nuevos impuestos, el incremento de alícuotas en los tributos ya existentes, la recuperación en algunos períodos de la actividad económica, el aumento de precios internacionales, el sinceramiento fiscal, entre otras causales.

Se puede observar que la participación relativa de los impuestos provinciales es constante hasta el año 2006, a partir de dicho momento y hasta el año 2017, se verifica un incremento paulatino pero firme.

Gráfico N° 1: Presión Tributaria período 1995-2017



Nota: Presión tributaria neta (de reintegro a exportadores) presentada por nivel de gobierno receptor final de los fondos recaudados. No incluye impuestos nacionales que no son recaudados por AFIP (el Fondo Especial del Tabaco, los fondos de energía eléctrica, el Impuesto sobre Pasajes Aéreos).  
Fuente: Ministerio de Hacienda.

Si se comparan los ingresos tributarios como proporción del Producto Bruto Interno Argentino, con los de otros países de América Latina, se advierte según información proporcionada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través de estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe para el año 2015; que el promedio para América Latina es del 22,8% y el de los países que componen la OCDE es del 34,3%. Se puede decir que Argentina se encuentra más cerca de los países desarrollados, aunque el ingreso per cápita de éstos dista mucho del de Argentina.

Sin embargo este incremento constante de la presión tributaria va en detrimento de la inversión productiva, el empleo, la competitividad de las empresas y fomenta la evasión y elusión fiscal.

A partir del reconocimiento de la presión tributaria y siendo uno de los objetivos expresados en la nota de elevación al Honorable Congreso de la Nación el 15 de noviembre de 2017, que la Reforma, impacte en “una reducción en la presión tributaria nacional que se estima en el orden de 1,5 puntos del PIB al cabo del quinto año, lo que se sumará a la reducción de 2 puntos del PIB que tuvo lugar desde 2016 y a la baja del impuesto inflacionario. El nuevo régimen fiscal que se propone, sumado a las restantes medidas que serán impulsadas por el Gobierno Nacional, permitirá un crecimiento sostenido de la economía y una reducción sustancial del

*nivel de evasión fiscal... ”*. Una vez analizada la presión tributaria, se pasará a estudiar la segunda etapa de la presente investigación.

### **3. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL**

#### **3.1. El sector agropecuario.**

Es necesario introducir a esta altura del trabajo, algunos conceptos y características particulares de las empresas agropecuarias, actividad sobre la que se focalizará la segunda parte de este trabajo.

La actividad agropecuaria presenta características propias y distintivas al momento de analizarlas económica o financieramente. Regina Durán (2009), destaca la dependencia de este sector a variables como el clima, el suelo como factor de producción, el crecimiento vegetativo, la inmovilización de capital y la dificultad o imposibilidad de almacenamiento por tiempo prolongado, entre otras. Si a todo esto le incorporamos la múltiple imposición de la que es objeto y los constantes regímenes de información que está obligado a presentar; se deduce la gran importancia que el sector representa para la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad que ejerce un control y seguimiento permanente de la actividad.

Asimismo es importante aclarar que a partir de la R.G. N° 4248 publicada en el boletín oficial del 23/05/2018, en la que se crea el Sistema de Información Simplificada Agrícola “SISA”, se realiza un intento de unificar los distintos regímenes existentes.

Otro aspecto relevante a considerar con relación a la actividad, es que la misma se lleva a cabo por Micro, Pequeñas o Medianas Empresas. Para el análisis del primer punto de la Reforma Tributaria, objeto de nuestro trabajo: el impuesto a las ganancias corporativo, se debe tener en cuenta que las mismas se encuentren jurídicamente constituidas como sociedades de capital o siendo del artículo 49 b) la empresa opte por tributar como una del artículo 69 a).

#### **3.2. Modificaciones al artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.**

La Ley N° 27.430, plantea una serie de modificaciones al artículo 69 de la ley de impuesto a las Ganancias. Es importante aclarar que al momento de presentar este trabajo todavía no se ha dictado la reglamentación correspondiente.

Una de las novedades más importantes en cuanto a la determinación del Impuesto a las Ganancias corporativas es la disminución en las alícuotas. Se determina que la alícuota aplicable a los ejercicios que se inicien con fecha 01 de enero de 2018, tributarán al 30% en los años 2018 y 2019; y que la misma se verá disminuida en otros 5 puntos llegando al 25%, para los ejercicios 2020 al 2022. Cabe mencionar que en el año 2018 existirán empresas que tributarán todavía al 35%, que son aquellas sociedades cuyo cierre haya operado hasta el 30 de noviembre de 2017 y otras que tributarán ya a la alícuota reducida del 30%, coexistiendo ambas tasas.

En Argentina la tasa corporativa actual del impuesto a las ganancias, se encuentra por encima del promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Según datos de dicho organismo, las utilidades no distribuidas está en el 24,18%, siendo desde ya más elevada para para los países de América Latina, que se encuentra en el 27,98%.

La evolución de la alícuota aplicable al Impuesto a las Ganancias de las sociedades, ha variado a lo largo de los años, de acuerdo a lo que se expresa en el Cuadro I.

Cuadro I: Evolución de la alícuota del Impuesto a las Ganancias Sociedades

Período	Alícuota
Hasta el 01/01/1990	33%
Hasta el 31/03/1992	20%
Hasta el 27/09/1996	30%
Hasta el 30/12/1998	33%
Desde el 31/12/1998	35%

Fuente: Elaboración propia, en base a la Ley Impuesto a las Ganancias.

La cantidad de variaciones que ha sufrido el Impuesto corporativo, dista mucho de ser previsible y facilitar la atracción de inversiones.

Otra modificación a tener en cuenta al artículo 69 es que se incluyen dentro del inc. 1) las Sociedades Anónimas Unipersonales (SAU) y las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS), constituidas en el país. Las Sociedades Anónimas Unipersonales no había dudas de que estaban incluidas dentro del presente artículo, pero la consideración o no de las Sociedades por Acciones Simplificadas incluidas dentro del Título III de la ley N° 27.349, suscitaba algunos interrogantes, al no estar en la ley 19550 (sus normas se utilizan supletoriamente, en cuanto se concilien con la ley N° 27.349) y que al estar ahora incorporadas explícitamente en el inc. 1), se subsana.

Por otro lado, se incorporan en el inc. 3) las cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país y aclara que en tanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo. Claramente el legislador incorporó dichas entidades para el caso en particular que tuviesen que tributar el impuesto y no le sea aplicable la exención del artículo 20.

Se incorpora el inciso 8) *“Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de cinco (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción”<sup>vi</sup>*.

Si la empresa agropecuaria se encuentra constituida como una sociedad del artículo 49 inciso b), o sea toda aquella, que estando en el país no se encuentre incluida en el artículo 69 (sociedades

de capital), tendrá la opción de tributar a la alícuota proporcional, en función del ejercicio fiscal de que se trate.

En caso de que la empresa agropecuaria piense reinvertir, capitalizar los resultados en varios períodos fiscales, probablemente sea una decisión acertada ejercer la opción ya que probablemente con la disminución de alícuotas propuesta por la Reforma Tributaria, tribute menos que si distribuye el resultado a sus socios, no habiendo una rebaja en las alícuotas de la persona humana. Más adelante se profundizará sobre el tema cuando se revise el impuesto a la distribución de dividendos. Se podrá aplicar la opción siempre y cuando la sociedad confeccione balances comerciales y mantenga la decisión por un lapso de cinco períodos fiscales. Se aclara, que dichos sujetos quedan comprendidos en el inciso a) del artículo 69, desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la misma.

Aquí se presenta una duda, con respecto a la expresión “desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la misma”; si la empresa inicia ejercicio el 01 de enero de 2018 y cierra el ejercicio el 31 de diciembre de 2018; la alícuota a aplicar debe ser la del 30% sobre sus ganancias netas imponibles, ¿a partir del 2018 o del 2019?. La reglamentación debería aclarar dicho aspecto.

#### **4. IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES**

##### **4.1. Normativa**

La distribución de Dividendos o de Utilidades, no es un tema menor para el sector agropecuario, y fundamentalmente cuando se trata de empresas de familia. Según el Ingeniero Agrónomo Carlos Callaci, del INTA Rafaela, se considera empresa de familia y se da preponderantemente en el sector agropecuario, cuando la propiedad/capital de la empresa se encuentra en manos de una o más familias; otra característica importante es que los integrantes de dicha sociedad son los directivos, administrativos y también los que realizan todas las actividades en el campo. O sea, es una empresa de la que subsisten varias familias. Teniendo en cuenta esto, considerar que la misma no distribuirá utilidades, se presenta al menos como una utopía.

En línea con la tributación del Impuesto a las Ganancias societario, se establece un impuesto adicional al momento de la distribución de dividendos o utilidades. Esta situación lleva a que muchos autores sostengan que existe doble imposición. Se considera que existe doble imposición, cuando una misma renta es incidida por más de un tributo; en este caso queda claro que no se trata de una misma renta, ya que la primera surge de aplicar al resultado contable de la empresa ajustes que aumentan o disminuyen las ganancias, de acuerdo a lo que establece el artículo 69 de su Decreto Reglamentario; mientras que el tributo sobre la distribución de dividendos se calcula sobre el resultado contable. A su vez son dos sujetos diferentes: el primero, sujeto empresa y el otro sujeto, persona humana.

La distribución de dividendos ha tenido a lo largo de los años en Argentina, distintos tratamientos, han sido considerados no computables para evitar la doble imposición y en otro momento, gravados. En el año 2013 se elimina la no computariedad de los dividendos a través de la ley N° 26.893 que gravó la distribución de los mismos con un 10%, para la puesta a disposición que hubiese sido aprobada por asamblea a partir del 23 de setiembre de dicho año. Posteriormente la ley N° 27.260 los vuelve a exceptuar, a partir del 23 de julio del 2016. Más adelante la ley N° 27.430 los grava nuevamente con el 7% y 13% respectivamente, de acuerdo al período que se esté haciendo referencia. En el Cuadro N° 2 se muestra cómo interactúan las alícuotas de los dos impuestos, el societario y el de la persona humana.

Para los ejercicios iniciados en el 2017 o en períodos anteriores, la alícuota a aplicar correspondiente al impuesto societario será del 35%, siendo no computable la distribución de dividendos en cabeza de los socios y debiéndose aplicar el Impuesto de Igualación. Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019 inclusive, el porcentaje del impuesto a las ganancias será del 30%, quedando gravada la distribución de dividendos y utilidades al 7%. Desde el 2020 y en futuros ejercicios fiscales se gravarán al 25% y el 13 % respectivamente, no aplicándose a los ejercicios iniciados desde el 01 de enero de 2018 el impuesto de igualación.

Cuadro N° 2. Alícuotas del impuesto societario y el de distribución de dividendos

<b>Impuesto a las Ganancias – Tercera Categoría</b>			
<b>Alícuota del Impuesto</b>			
	<b>Ejercicio iniciado en:</b>		
	<b>2017 y anteriores</b>	<b>2018 Y 2019</b>	<b>2020 y siguientes</b>
<b>Alícuota Impuesto</b>	35%	30%	25%
<b>Retención Dividendo</b>	NO	7% Sobre distribución de renta generada 2018 y 2019	13% Sobre distribución de renta generada 2020 en adelante
<b>Impuesto de igualación</b>	35%	NO	NO

Fuente: Coto, Alberto P.- Actualización Tributaria, marzo 2018<sup>vii</sup>.

Se tendrá que tener bien en claro que dividendos están distribuidos y cuáles no, y para ello será necesario implementar una cuenta corriente que permita distinguir a que períodos pertenecen. Es decir, si por ejemplo se considera un sujeto empresa del artículo 69, con utilidades contables

del ejercicio 2016 de \$ 300.000, utilidades contables del ejercicio 2017, de \$ 500.000 (ambas gravadas al 35%) y utilidades del 2018 (gravadas al 30%) de \$ 700.000 (todas sin distribuir) y se distribuyeran \$ 950.000 en el año 2019, el tratamiento a dispensarle será: \$800.000 de los años 2016 y 2017, a los cuales les corresponde el tratamiento de no computables y a los \$ 150.000 restantes se les aplicará la retención del 7%.

Se habla de retención con carácter de pago único y definitivo solo para aquellos que no reúnan la calidad de inscriptos y los que no sean residentes. El decreto deberá atender el vacío legal, que se presenta para el caso del sujeto residente que se encuentre inscripto.

Un aspecto importante a resaltar, es que a partir de la Reforma Impositiva, se modifica el criterio de imputación de los dividendos. El artículo 18 establece “*se imputarán en el ejercicio en el que hayan sido; (I) puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero; o (II) capitalizados, siempre que los valores prevean pagos de intereses o rendimiento, en plazos de hasta un año*”<sup>viii</sup>. En el (II) se entiende, cuando se capitalicen.

La Reforma plantea en síntesis, un sistema de integración parcial entre el impuesto corporativo y las personas humanas; disminuye la alícuota a las sociedades y grava la distribución de dividendos. En el Cuadro N° 3 se ilustran algunos ejemplos elaborados por el Ministerio de Hacienda. En éste se trabaja con la tasa efectiva, y se simulan distintas distribuciones de dividendos en los ejercicios 2017, 2018 y 2020.

Cuadro N° 3: Simulación de determinación del impuesto a las Ganancias de Sociedades y dividendos

Ejercicio Fiscal	Caso I: distribución total de utilidades			Caso II: distribución del 50% de utilidades			Caso III: reinversión total de utilidades		
	2017	2018	2020	2017	2018	2020	2017	2018	2020
Resultado impositivo de la sociedad	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Impuesto de la sociedad	35%	30%	25%	35%	30%	25%	35%	30%	25%
I - Impuesto determinado de la sociedad	350	300	250	350	300	250	350	300	250
Reinversión	0	0	0	325	350	375	650	700	750
Dividendo distribuido	650	700	750	325	350	375	0	0	0
Alícuota sobre dividendos	0%	7,67%	13,33%	0%	7,67%	13,33%	0%	7,67%	13,33%
II - Impuesto sobre accionista	0	53,7	100,0	0	26,8	50,0	0	0,0	0,0
Impuesto Total (I + II)	350	353,7	350,0	350	326,8	300,0	350	300,0	250,0
<b>Alícuota efectiva</b>	<b>35%</b>	<b>35%</b>	<b>35%</b>	<b>35%</b>	<b>33%</b>	<b>30%</b>	<b>35%</b>	<b>30%</b>	<b>25%</b>

Fuente: Ministerio de Hacienda-Secretaría de Política Económica<sup>ix</sup>.

El caso I presenta un distribución del 100% de las utilidades, el caso II el 50% y en el caso III, la empresa realiza una reinversión total de las utilidades. A medida que se reinvierten las utilidades la alícuota efectiva va disminuyendo. El caso III ejemplifica la propuesta indicada para la opción de tributar siendo una empresa del artículo 49 b) con el impuesto proporcional y siempre que se mantenga por un período de 5 ejercicios.

#### **4.2. Situaciones asimilables a dividendos. Disposición de fondos**

Según el artículo 46.1, se presume que se configuró la puesta a disposición de dividendos o utilidades de acuerdo a lo que establece el artículo 18, cuando se den algunas de las situaciones que se presentan a continuación, realizadas por titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos enunciados en el artículo 69:

- a) Retiros de fondos, por el importe de los mismos.
- b) Uso o goce de bienes de la entidad.
- c) Cualquier bien de la entidad, que esté afectado a la garantía de obligaciones y se ejecute.
- d) La venta de bienes a socios, propietarios, accionistas, etc, subvaluados.
- e) La compra de bienes a socios, propietarios, accionistas, etc. sobrevaluados.
- f) Gastos que no se correspondan con el interés de la empresa.
- g) Pago de sueldos, honorarios, u otras remuneraciones, en tanto no pueda probarse la efectiva prestación del servicio.

Su segundo párrafo establece que *“en todos los casos, con relación a los importes que se determinen por aplicación de las situaciones previstas en los incisos del primer párrafo de este artículo, la presunción establecida en él tendrá como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior a la fecha en que se verifique alguna de las situaciones previstas en los apartados anteriores por la proporción que posea cada titular, propietario, socio, accionista, cuotapartista, fiduciante o beneficiario. Sobre los importes excedentes resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 73.*

*También se considerará que existe la puesta a disposición de dividendos o utilidades asimilables cuando se verifiquen los supuestos referidos respecto del cónyuge o conviviente de los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 o sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad”<sup>x</sup>.*

Se deben analizar los dos artículos en forma conjunta, el artículo 46.1 y el artículo 73. Éste último se refiere a la disposición de fondos o bienes a disposición de terceros, presunción de ganancia gravada. *“Toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 49, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada que será determinada conforme los siguientes parámetros:*

- a) En el caso de disposición de fondos, se presumirá un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo, de moneda.*
- b) Respecto de las disposiciones de bienes, se presumirá una ganancia equivalente al ocho por ciento (8%) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles y al veinte por ciento (20%) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.*

*Si se realizaran pagos durante el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, los importes pagados podrán ser descontados a los efectos de esta presunción. Las disposiciones precedentes no se aplicarán en los casos en donde tales sujetos efectúen disposiciones de bienes a terceros en condiciones de mercado, conforme lo disponga la reglamentación.*

*Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 o en el primer artículo agregado a continuación del artículo 46<sup>xxi</sup>.*

Entonces ¿cuándo se consideran dividendo y cuándo disposición de fondos? Dependerá de la existencia de utilidades al cierre del ejercicio anterior. Si los montos que corresponden a los incisos a) a g) no son superiores a las utilidades acumuladas al cierre del ejercicio anterior, en el porcentaje que corresponde al titular, socio, accionista, etc., serán considerados dividendos; si los supera, hasta la utilidad acumulada será dividendo y el excedente será disposición de fondos.

## **5. DISMINUCIÓN DE LA ALÍCUOTA DEL IVA EN LOS PORCINOS**

La incorporación de los porcinos a la alícuota reducida del 10,5%, es un tema dentro de la Reforma Impositiva, que claramente afecta al sector agropecuario. Se pretende equiparar la carga tributaria en las carnes de consumo masivo en la República Argentina, bovina, ovina y porcina; también se incorpora la carne avícola y la de conejos. Hasta aquí el impuesto al valor agregado aplicable a los porcinos era el 21% quedando ahora las tres al 10,5%. Dicha modificación surte efectos a partir de los hechos imposables que se perfeccionen a partir del 1 de febrero de 2018. Ya se tiene experiencia en el descalce de alícuotas en el sector agropecuario, siempre ha sido perjudicial para aquellas producciones que tienen un alto grado de inversión. La incógnita ahora será llegar a determinar si se repite la historia y ésta actividad presenta la misma problemática que la carne bovina y ovina, es decir la generación de saldos técnicos sin recuperar durante varios meses provenientes de compras e insumos generalmente gravados al 21% y sus ventas al 10,5%. Esta situación empeora si se considera que estos saldos a favor sólo se pueden compensar contra futuros débitos fiscales del mismo impuesto.

El objetivo de la Reforma es que al disminuir los saldos técnicos a pagar por el productor, el precio de la carne de cerdo disminuya en la góndola y a su vez el de la carne vacuna tenga que competir con los mejores precios de las otras carnes; por lo tanto se producirá también el acomodamiento de dicho valor. Sin embargo esa disminución no se dio en el mismo porcentaje de la reducción del IVA.

La Asociación de Productores Porcinos de la Provincia de Santa Fe, en un comunicado de la Mesa Nacional de Producción Porcina presentado en julio de 2018, menciona que el sector posee saldos técnicos irrecuperables en el día a día y saldos de IVA provenientes de inversiones que incrementan en un 20% los costos.

Hasta el momento claramente el vaticinio de la disminución del precio de la carne de cerdo no se estaría cumpliendo y evidenciando en las góndolas de los supermercados, así como tampoco la rebaja en la carne vacuna. Sería necesario además establecer mecanismos de devolución dinámicos y simples de los saldos técnicos, así como reglamentar la devolución del IVA Inversiones.

## 6. CONCLUSIONES

La Reforma Impositiva, Ley N° 27.430 publicada en el boletín oficial el 29 de diciembre de 2017, tendría que satisfacer al menos en parte, el reclamo permanente por un sistema impositivo más eficiente y equitativo, que elimine las distorsiones existentes, y que esté basado en un sistema progresivo y de coordinación federal.

La Ley presenta una serie de modificaciones que según sus objetivos implicarían una reducción en la presión tributaria nacional. Asimismo sumado a otras medidas que serán impulsadas por el Gobierno Nacional, permitiría un crecimiento sostenido de la economía y una reducción sustancial del nivel de evasión fiscal. Es imposible determinar el grado de cumplimiento de los objetivos de baja de la presión tributaria y crecimiento sostenido de la economía, teniendo en cuenta que luego de siete meses sigue la ley sin tener su reglamentación, lo que genera más incertidumbre y facilita la evasión y elusión fiscal.

El diseño de la estructura tributaria incide en las decisiones de inversión, y teniendo en cuenta que nuestro país tiene una tasa societaria que se encuentra por encima del promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ubicada entre las más altas del mundo, y que la misma ha variado en forma constante en los últimos treinta años; no sólo le quita todo marco de previsibilidad, sino que está lejos de facilitar la atracción de inversiones. La baja en la alícuota corporativa a partir de los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2018, se presenta como positivo, pero se gravan las utilidades que se distribuyen. El fisco sigue recaudando lo mismo, como lo vimos en el cuadro N° 3; sólo se verifica una disminución en el caso de reinversión total de las utilidades o distribución parcial de las mismas. En opinión de Olego, P. (2018, 2), *“el objetivo, indiscutiblemente, es bueno. Pero muy alejado de la realidad de las PYMEs, cuyos socios viven absolutamente de las utilidades de esa empresa. No son inversores. Sobre todo en las pequeñas y medianas empresas agropecuarias, con sus particularidades, en muchos casos, empresas de familia. No tienen otra forma de sustento que esa explotación. ¿Cómo van a vivir sino retiran? El productor agropecuario, cuando la situación para el sector es buena, invierte. Está en su idiosincrasia. Entonces, ¿por qué prometerle algo que por razones climáticas, de mercado, puede no concretarse?”*<sup>xxii</sup>.

La misma observación se aplica para la opción que manifiesta el artículo 69 inciso 8), para la empresa agropecuaria, que sólo sería viable en tanto no distribuyese utilidades en dicho período.

Por último, se percibe como favorable la incorporación de los porcinos a la alícuota reducida del 10,5% en el Impuesto al Valor Agregado en un intento de equiparar las carnes de consumo masivo bovina, ovina y porcina (también se agrega la carne aviar y los conejos). El objetivo principal de esta decisión fue que la disminución de la alícuota se viera reflejado en una rebaja del precio tanto de la carne de cerdo como la vacuna; situación que hasta el momento no se estaría dando en las góndolas de los supermercados, para ninguna de ellas.

Esta disminución de la alícuota produjo saldos técnicos a favor, provenientes del descalce de alícuotas, sin poder recuperarlos durante varios meses. Esto hace necesario que se establezcan mecanismos de devolución dinámicos y simples de los saldos técnicos, así como la reglamentación de la devolución del IVA Inversiones.

Es imprescindible y urgente, que en el corto plazo se sancione el respectivo Decreto Reglamentario.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

1. Coto, A. (2018): “Ley 27.430-Reforma Tributaria. Aspectos relevantes”. Actualización Tributaria. Estudio Diez Consultores impositivos.
2. Durán, R., Scoponi, L. y Otros (2009): “El gerenciamiento Agropecuario en el Siglo XXI”, Ediciones Osmar D. Buyatti, Buenos Aires.
3. Fernández, L. (2008): “Relación entre el impuesto personal y el impuesto societario a la renta”. XII Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Buenos Aires.
4. Fernández Felices, D., Guardarucci, I., Puig, J. (2016): “Incidencia distributiva del sistema tributario argentino”. Estudios Económicos. Vol. XXXIII (N.S.), N° 67, pág. (23-45).
5. Garzón, J.; Rossetti, V. (2017): “¿Puede generar problemas la baja del IVA en las granjas de cerdo?”. Revista IERAL. Monitor de Actividad Pecuaria N° 4. Año 23. Edición N° 168-26 de diciembre de 2017
6. Ley 27.430. Argentina. Publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017.
7. Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Argentina.
8. Ley de Impuesto al Valor Agregado. Argentina.
9. Olego, P. (2018): “La Reforma Tributaria, el impuesto a las Ganancias y los verdaderos efectos en las empresas agropecuarias, mitos y realidades”. Revista Consultor Agropecuario, Mayo.
10. Proyecto de Ley de Reforma Tributaria. Nota Número: MEN-2017-126-APN-PTE. Honorable Congreso de la Nación. Miércoles 15 de noviembre de 2017, Buenos Aires-Argentina.

11. Riboldi, J. (2011): “Sistema Tributario Argentino: algunas consideraciones”. Revista OIKOMOMOS. Año 1. Vol. 2. La Rioja (Argentina).
12. Rivas Coronado, N., Vergara Hernández, S. (2000): “Planificación tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar”. Santiago de Chile, 1era. Edición. Editorial Magril Ltda.
13. Saenz Valiente, S. (2015): “Los impuestos del campo en criollo”. Librería Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires.
14. <https://argentina.leyderecho.org>. Ley omnibus. Retrieved 07, 2018, from <https://argentina.leyderecho.org/ley-omnibus/>
15. <https://www.economia.gob.ar/sip/basehome/retrib.htm>. Ministerio de Hacienda. Presidencia de la Nación. Recuperado el 13 de julio de 2018.
16. <https://www.argentina.gob.ar/hacienda/politicaeconomica/reformatributaria2017>. La Reforma Tributaria Argentina de 2017. Secretaría de Política Económica. Ministerio de Hacienda, junio 2018. Recuperado el 14 de julio de 2018.
17. [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III). OECD Tax Database, 2017. Recuperado el 05 de junio de 2018.
18. <https://www.cronista.com/columnistas/Los-vaivenes-en-el-tratamiento-impositivo-de-la-distribucion-de-dividendos-20180607-0078.html>. Vaivenes en el tratamiento impositivo de la distribución de dividendos. Recuperado el 13 de julio de 2018.
19. <https://files.taxfoundation.org/20170907092820/Tax-Foundation-FF559.pdf>. Tax Rates Online KPMG, 2017. Recuperado el 05 de junio de 2018.
20. [https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/rev\\_lat\\_car-2017-en-fr.pdf?expires=1531610444&id=id&accname=guest&checksum=5A8091E44F9C0FD82068987EED8E74FD](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/rev_lat_car-2017-en-fr.pdf?expires=1531610444&id=id&accname=guest&checksum=5A8091E44F9C0FD82068987EED8E74FD). Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe. (1990-2015). OECD 2017. Recuperado el 30 de mayo de 2018.

---

<sup>i</sup> Rivas Coronado, N., Vergara Hernández, S. (2000): “Planificación tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar”. Santiago de Chile, 1era. Edición. Editorial Magril Ltda.

<sup>ii</sup> <https://argentina.leyderecho.org>. Ley omnibus. Retrieved 07, 2018, from: <https://argentina.leyderecho.org/ley-omnibus/>

<sup>iii</sup> Saenz Valiente, S. (2015): “Los impuestos del campo en criollo”. Librería Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires.

<sup>iv</sup> Riboldi, J. (2011): “Sistema Tributario Argentino: algunas consideraciones”. Revista OIKOMOMOS. Año 1. Vol. 2. La Rioja (Argentina).

<sup>v</sup> Proyecto de Ley de Reforma Tributaria. Nota Número: MEN-2017-126-APN PTE. Honorable Congreso de la Nación. Miércoles 15 de noviembre de 2017, Buenos Aires- Argentina.

<sup>vi</sup> Art. 69 inc. 8). Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Argentina.

<sup>vii</sup> Coto, A. (2018): “Ley 27.430-Reforma Tributaria. Aspectos relevantes”. Actualización Tributaria. Estudio Diez Consultores impositivos.

---

<sup>viii</sup> Art. 18. Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Argentina.

<sup>ix</sup> <https://www.argentina.gob.ar/hacienda/politicaeconomica/reformatributaria2017>. La Reforma Tributaria Argentina de 2017. Secretaría de Política Económica. Ministerio de Hacienda, junio 2018. Recuperado el 14 de julio de 2018.

<sup>x</sup> Art. 46.1. Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Argentina.

<sup>xi</sup> Art. 73. Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Argentina.

<sup>xii</sup> Olego, P. (2018): “La Reforma Tributaria, el impuesto a las Ganancias y los verdaderos efectos en las empresas agropecuarias, mitos y realidades”. Revista Consultor Agropecuario, Mayo.

**HERRAMIENTAS PARA DISMINUIR LA PRESION TRIBUTARIA  
SU TRATAMIENTO EN LA ARGENTINA Y EN LA PROVINCIA DE JUJUY**

**AREA I: PRESION TRIBUTARIA EN LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL Y DE  
LA ECONOMIA EN GENERAL. PROPUESTAS PARA DISMINUIR LA PRESION  
TRIBUTARIA.**

**TEMA I: TRIBUTARIA**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS  
SAN JUAN-ARGENTINA  
27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

**C.P. NICOLAS ALEJANDRO FERNANDEZ MIRANDA**

CORONEL PUCH 495 10 A

CEL: 0388 154878284

NFERNANDEZMIRANDA@GMAIL.COM

**C.P. FACUNDO MIGUEL OVALLE**

BALCARCE 152

CEL: 0388 154759715

FACUOV@GMAIL.COM

**TRABAJO REALIZADO POR JOVENES PROFESIONALES, PARA SER EVALUADOS  
PARA EL PREMIO DEL CONGRESO, Y PARA EL PREMIO DE JOVEN  
PROFESIONAL**

**HERRAMIENTAS PARA DISMINUIR LA PRESION TRIBUTARIA  
SU TRATAMIENTO EN LA ARGENTINA Y EN LA PROVINCIA DE JUJUY**

**AREA I: PRESION TRIBUTARIA EN LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL Y DE  
LA ECONOMIA EN GENERAL. PROPUESTAS PARA DISMINUIR LA PRESION  
TRIBUTARIA.**

**TEMA I: TRIBUTARIA**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS  
SAN JUAN-ARGENTINA  
27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018**

**TRABAJO REALIZADO POR JOVENES PROFESIONALES, PARA SER EVALUADOS  
PARA EL PREMIO DEL CONGRESO, Y PARA EL PREMIO DE JOVEN  
PROFESIONAL**

## **INDICE**

1. Resumen
2. Introducción
3. Beneficios fiscales, definición.
4. Beneficios fiscales para MIPYMES
  - 4.1 Clasificación de MIPYME
  - 4.2 Como acreditarse como MIPYME
  - 4.3 Beneficios para MIPYMES
    - 4.3.1. Eliminación del impuesto a la ganancia mínima presunta.
    - 4.3.2. Computo del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios en el impuesto a las ganancias.
    - 4.3.3. Pago del iva trimestral.
    - 4.3.4 Régimen de fomento a las inversiones productivas.
5. Beneficios para empresas, sin importar su condición de pyme
  - 5.1. Beneficios tributarios para socios protectores de sociedades de garantía recíproca
  - 5.2 Régimen de crédito fiscal
  - 5.3 Beneficios impositivos para contratar a personas con discapacidad
  - 5.4 Beneficios fiscales provinciales: ley provincial n° 5922 de promoción de inversiones y el empleo
6. Conclusión
7. Notas bibliográficas

## **1. RESUMEN**

El presente trabajo tiene como objetivo específico indagar sobre cuáles son las principales herramientas para disminuir la presión fiscal en la Argentina, y en la provincia de Jujuy. Para cumplir con los mencionados objetivos, se realizaron tanto revisiones bibliográficas de la materia, como encuestas en la provincia de Jujuy para investigar sobre el grado de conocimiento y aplicación de las herramientas mencionadas.

Como conclusión se podrá observar que existen distintos tipos de herramientas para disminuir la presión fiscal, y que el grado de conocimiento y aplicación de las mismas por parte de los profesionales en ciencias económicas no es muy elevado.

## 2. INTRODUCCIÓN

Hace más de una década y con sucesivos intentos de reactivar distintos sectores de la economía, se fueron aplicando diferentes medidas que en mayor o menor impacto sirvieron para tratar de recuperar y fortalecer la actividad empresarial.

Una de las variables más sensibles que genera un impacto social y económico son los tributos, siendo estos los costos exógenos más criticados que toda pyme debe afrontar, y que muchas veces lleva a definir el rumbo de las decisiones tomadas por los empresarios.

Es por ello, que, en el 2012, por la resolución 481/2002 del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad social, nació el programa de recuperación productiva, cuyo objetivo fue brindar una ayuda económica a los sectores privados en crisis.

Luego, en Julio del año 2016, a través de la ley 27.264, se instituyó con carácter permanente el programa de recuperación productiva.

Es dable destacar, porque el estado nacional, y algunos estados provinciales como se verá más adelante, desean que el sector de la micro, pequeña y mediana empresa no decaiga, y para ello podemos encontrar las siguientes razones.

1. El 98% de las empresas en la Argentina son PYMES, generando el 70% del empleo formal.
2. Según datos oficiales, en su conjunto generan el 40% del valor agregado de la producción, y el 50% de las ventas totales en la Argentina.
3. 4.2 millones de personas son empleadas en PYMES, sin considerar el efecto derrame que ello genera.
4. Tienen un gran efecto socio económico, ya que reducen las relaciones sociales a términos personales estrechos entre el empleador y el empleado, favoreciendo las conexiones laborales, aumentando el empleo.

Con el trabajo se pretende (desde el punto de vista fiscal y financiero) dar a conocer los beneficios generales y en muchos casos pocos conocidos a los que pueden acceder las empresas en Argentina y las condiciones que deben cumplir para aplicarlos, como así también un análisis resumido de la promoción a las inversiones y el empleo en la provincia de Jujuy.

La hipótesis “poco conocidos” es sustentada por una encuesta realizada en la provincia de Jujuy, que ayuda a entender la necesidad y la importancia del tema.

### 3. BENEFICIOS FISCALES, DEFINICIÓN.

Beneficio fiscal o deducción fiscal es un concepto que incluye la exención fiscal, las bonificaciones y las deducciones tributarias.

En la actualidad existe una serie de beneficios fiscales a nivel nacional para aquellos contribuyentes que cumplan con una serie de requerimientos, el objetivo de estos es reducir la carga tributaria de las empresas fomentando la competitividad de las mismas.

### 4. BENEFICIOS FISCALES PARA MIPYMES

#### 4.1 Clasificación de mipyme

Antes de embarcarnos en el tema de cuáles son las herramientas que tiene una MIPyME para reducir su carga tributaria, debemos definir que entendemos por una MIPyME

En la resolución 340- (SEyPYME), según el boletín oficial del 15 de agosto del 2017, se redefinió de manera objetiva y precisa las características que las empresas deben poseer para ser consideradas micro, pequeñas y medianas (MIPyME), según de las leyes 24.457 y 25.300.

Luego, a través de la resolución 154/2018 publicada en el Boletín oficial, la secretaría de Emprendedores y PyMEs del Ministerio de Producción publicó la nueva clasificación para determinar qué empresas se encuadran dentro de la categoría PyME.

Esta resolución también incorpora como índice de categorización la variable de cantidad de empleados, además, reduce el porcentaje de exportaciones a considerar para la categorización PyME, el cual era de un 50%, pasando a ser de un 25%. Por lo tanto, los valores actuales a considerar para ser clasificados como MIPyME, son

CATEGORIA	ACTIVIDAD				
	Construccion	Servicios	Comercio	Industria y Mine	Agropecuario
Micro	5.900.000,00	4.600.000,00	15.800.000,00	13.400.000,00	3.800.000,00
Pequeña	37.700.000,00	27.600.000,00	9.500.000,00	81.400.000,00	23.900.000,00
Mediana tramo 1	301.900.000,00	230.300.000,00	798.200.000,00	661.200.000,00	182.400.000,00
Mediana tramo 2	452.800.000,00	328.900.000,00	1.140.300.000,00	966.300.000,00	289.300.000,00

Así también, dicha norma incorpora como variable de medición el personal empleado de manera concurrente con las ventas, en vistas de lograr un encuadre más preciso.

Para las empresas que realicen actividades de comisión o consignación, se tomara solo la variable empleo, lo cual permite encuadrarse dentro de la categoría que más se ajuste a su tamaño real.

CATEGORIA	ACTIVIDAD				
	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y Mine	Agropecuario
Micro	12	7	7	15	5
Pequeña	45	30	35	60	10
Mediana tramo 1	200	165	125	235	50
Mediana tramo 2	590	535	345	655	215

## 4.2 Como acreditarse como mipyme

Para gozar de los beneficios que trataremos más adelante, es necesario primero acreditarse como MIPyME a través de la página web de AFIP. Los requisitos para hacerlo, son los siguientes

- Tener CUIT con estado administrativo “Activo. Sin limitaciones”
- Tener Clave Fiscal
- Declarar y mantener actualizado el domicilio fiscal, así como los domicilios de los locales y establecimientos
- Tener declaradas correctamente las actividades económicas - de acuerdo al nomenclador vigente F. 883
- En caso de corresponder, tener presentadas las declaraciones juradas de IVA de los últimos 3 períodos fiscales cerrados.
- Tener declarado tu correo electrónico. Tener declarado ante esta Administración Federal el “Domicilio Fiscal Electrónico”.

Una vez que estemos encuadrados e inscriptos como MIPyME, podremos gozar de los beneficios que se detallan a continuación.

## 4.3 Beneficios para MIPyMES

### 4.3.1. Eliminación del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Se excluye a las MIPyME del impuesto a la ganancia mínima presunta, con efecto a partir de los ejercicios fiscales comenzados el de enero del año 2017.

Cabe aclarar, que este beneficio no solo trae aparejado la reducción de la carga impositiva por el no pago del impuesto en sí, sino también la eliminación de los anticipos correspondientes.

Para gozar de este beneficio, las empresas deberán encontrarse inscriptas en el Registro de Empresas MYPyMES, el cual fue creado por la resolución 38-E/2017, y tener vigente el Certificado MIPyME.

Quienes quedan excluidos de este beneficio.

1. Los sujetos imputados penalmente por incumplimiento de sus obligaciones impositivas, es decir por los delitos previstos en las leyes 22.415, 23.771 o 24.479.
2. Quienes se encuentren en concurso preventivo o quiebra.

#### 4.3.2. Computo del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios en el impuesto a las ganancias.

En consideración al impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operaciones establecidas en el art 1° de la ley de competitividad 25.413, que hubiese sido efectivamente ingresado, podrá ser computado al 100% como pago a cuenta del impuesto a las ganancias de las empresas consideradas MIPyMES, y en un 50% por las industrias manufactureras consideradas medianas tramo 1, para lo cual nos remitimos al cuadro de clasificación de MIPyMES.

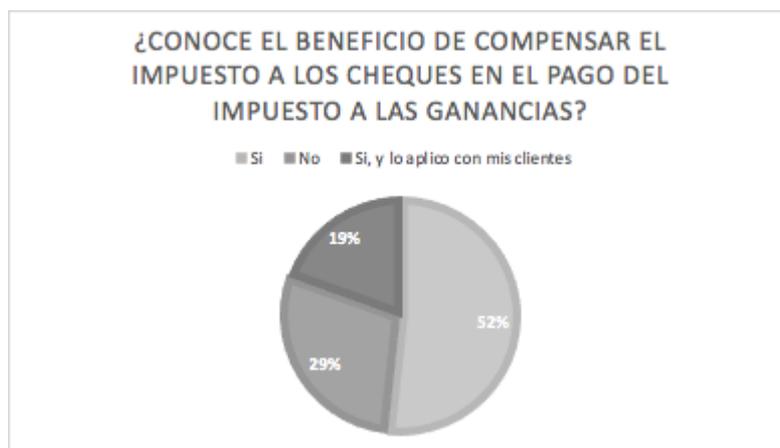
Es notable aclarar, que en relación a este tributo ya existía un beneficio, el cual era el de considerar como pago a cuenta el 34% del impuesto a los créditos bancarios.

Este cómputo puede ser tomado tanto para el saldo final de la declaración jurada, como para sus anticipos, y a su vez, el remanente no compensado no puede ser trasladado a otro ejercicio, ni compensado con otro impuesto.

Podría analizarse aquí, el caso de empresas que trabajen con clientes que retienen la mayoría de sus operaciones, que esta situación le dará un saldo de libre disponibilidad proveniente de dichas retenciones, el cual, si podrá ser transferido a otros ejercicios y a otros impuestos, excepto los relacionados con la seguridad social.

También es notable aclarar, que, para la consideración y cálculo de los anticipos del impuesto a las ganancias del periodo fiscal siguiente, no se tendrá en cuenta lo deducido por este beneficio.

Para conocer la difusión que tiene este beneficio entre los profesionales de ciencias económicas de Jujuy, se realizó una encuesta en el año 2017, en la cual se consultó si se conocían los beneficios de compensar el impuesto a los cheques en el pago del impuesto a las ganancias, y dicha encuesta arrojó el siguiente resultado



Por lo tanto, podemos ver que más del 80% no aplica dicho beneficio con sus clientes, por lo cual surge el siguiente interrogante digno de ser investigado, si no se lo hace porque los clientes no están en condiciones de gozar del beneficio, o si es por negligencia profesional.

#### 4.3.3. Pago del IVA Trimestral.

Este beneficio les brinda a las empresas categorizadas como MIPyMes la posibilidad de pagar las liquidaciones del impuesto al valor agregado en el segundo mes inmediato siguiente, es decir a los 60 días, al de su vencimiento original.

Esto no quiere decir, como se consideraba previamente, que se realizara una liquidación trimestral del IVA, sino que este beneficio solo se aplica al pago del impuesto. A modo de ejemplo, si una DDJJ de IVA periodo 02/2018 vencía el 17/03/2018, su nuevo vencimiento es el del 17/05/2018, lo cual le da la ventaja al empresario de disponer de esos fondos a tasa 0 por un plazo de aproximadamente 90 días.

El saldo que surja de estas declaraciones juradas, no puede ser incluido en el plan de financiación permanente de la RG AFIP 3827.

Quienes se encuentran excluidos de este beneficio

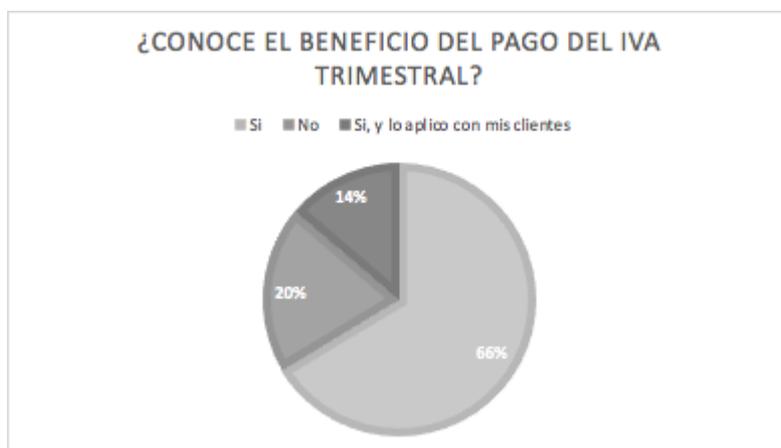
No podrán gozar de este beneficio, los sujetos imputados por los delitos previstos en las leyes 22.415, 27.771, o 24.769, o por delitos que tengan relación al cumplimiento de sus obligaciones impositivas y de la seguridad social. Tal como en el beneficio del impuesto sobre los débitos y créditos, tampoco podrán gozar de este beneficio, los sujetos que se encuentren en concurso preventivo o quiebra.

Decaimiento del beneficio

Aun si el contribuyente ya se encontrare inscripto en el beneficio correspondiente, este decaerá de pleno derecho, cuando se encuentre en las siguientes situaciones.

1. Baja de la inscripción al registro MIPyMES.
2. Falta de presentación de 3 declaraciones juradas mensuales del impuesto al valor agregado, correspondientes a un mismo año calendario.
3. Incumplimiento del pago del impuesto, de acuerdo con el beneficio del pago a los 60 días.

Siguiendo la línea de la presente investigación, se consultó a los profesionales matriculados en el CPCE de Jujuy, si conocían y aplicaban el beneficio de pago del IVA trimestral, y los resultados fueron los siguientes



#### 4.3.4 Régimen de fomento a las inversiones productivas.

Se creó el régimen de fomento de inversiones para las MIPyMES, el cual crea beneficios para las empresas que realicen inversiones productivas en sus emprendimientos, entendiéndose como tal a los bienes de capital, u obras de infraestructura, en las condiciones que establezca la reglamentación. Las MIPyMEs que realicen inversiones productivas, podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, entre el 10% y el 2%, de las inversiones productivas del periodo fiscal anterior, que se realicen entre el 1 de Julio de 2016 y el 31 de diciembre de 2018.

Este beneficio tiene los siguientes parámetros:

No podrá computarse como pago a cuenta más del 2% del promedio de ingresos obtenidos por ventas en el periodo fiscal anterior. En el caso de las empresas manufactureras, este límite asciende al 3%.

## **5. BENEFICIOS PARA EMPRESAS, SIN IMPORTAR SU CONDICIÓN DE PYME**

### **5.1 Beneficios tributarios para socios protectores de sociedades de garantía recíproca**

#### **Sujetos**

Socios protectores de las SGR

#### **Beneficios**

El régimen consiste en que los socios protectores de una SGR, que realicen aportes de dinero a la misma antes del cierre del ejercicio fiscal, y mantiene dichos aportes por dos años sin retirarlo, podrá reducir un importe equivalente al monto aportado, de la base imponible del impuesto a las ganancias.

Así lo establece el art 79 de la ley 24.467, cuando relata que ‘los aportes de capital y los aportes al fondo de riesgo de los socios protectores y participes serán deducibles del resultado impositivo para la determinación del impuesto a las ganancias.

Se optimiza la cadena de valor, por ejemplo, si una pyme vinculada a un socio protector obtiene financiamiento y asesoramiento para mejorar su productividad, hará que crezca y ofrezca un mejor servicio al socio protector.

#### **Ejemplo:**

Si se estima que en el ejercicio 2017 la empresa ‘La decisión S.A.’ tendrá una ganancia imponible será de \$500.000, se puede realizar una inversión de \$500.000 en una SGR, transformando la ganancia imponible en \$0, no pagando impuesto a las ganancias, y abriéndose la posibilidad de utilizar las posibles retenciones para ser aplicadas al pago de otros impuestos (por ejemplo, ganancia mínima presunta).

Por lo tanto, en nuestro caso, debemos elegir entre las siguientes opciones, comparando:

1) VAN que surge de no pagar el 35% de \$500.000 (\$175.000), y disponer \$500.000 para ser aplicados en el giro habitual de la empresa.

2) VAN que surge de no pagar impuestos, y colocar los \$500.000 en una SGR a dos años a una tasa de rentabilidad ofrecida por la SGR, a lo que se suma la ventaja financiera que produce el hecho de que el aporte a la SGR reduce el valor de los anticipos del año siguiente.

#### **Condiciones**

Los aportes deben permanecer en el fondo de la SGR durante un mínimo de dos años.

Las garantías del fondo de riesgo de la SGR, deben acceder al 80% del mismo.

### **Otras cuestiones**

Debe analizarse también la situación fiscal del contribuyente al aportar a una sociedad de garantía recíproca, ante otros impuestos.

En el impuesto a la ganancia mínima presunta, los socios protectores están obligados a incluir en su base imponible los valores aportados al fondo de riesgo. Cabe tener en cuenta, que, si el socio aportó a una SGR para no pagar ganancias, probablemente tendrá anticipos o retenciones a favor las cuales puede imputar contra este impuesto.

En el impuesto a los bienes personales se sigue el mismo tratamiento, constituyendo para el contribuyente un crédito grabado pero la SGR debe ingresar el impuesto como responsable sustituto.

## **5.2 Régimen de crédito fiscal**

### **Objetivo**

El Régimen de crédito fiscal, tiene por objeto el fortalecimiento de las competencias laborales de trabajadores ocupados y las condiciones de empleabilidad de trabajadores desocupados, contribuyendo a la productividad y competitividad de empresas y cooperativas de trabajo, mediante el reintegro de hasta el 100% de los gastos efectivamente pagados con un bono fiscal que podrá ser utilizado para el pago de impuestos nacionales

### **Sujetos**

Podrán ser beneficiarios del Régimen de Crédito Fiscal aquellas empresas que califiquen como “MIPYMES” según la Resolución SEPyme N° 24/01 y sus modificatorias, excepto las que desarrollen actividades excluidas en el Artículo 3° de la misma.

### **Exclusiones**

Quedan excluidas de este beneficio aquellas PYMES que realicen actividades de intermediación financiera y de seguros; servicios inmobiliarios; servicios de hogares privados que contratan servicio doméstico; servicios de organizaciones y organismos extraterritoriales; Administración pública nacional y servicios relacionados con juegos de azar y apuestas.

En ningún caso estarán habilitadas a presentar proyectos las empresas solicitantes que 1. Registren deudas fiscales nacionales y/o previsionales exigibles por este organismo; 2. Incluidas en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL); 3. Se encuadren en situación de riesgo crediticio superior a la escala TRES (3) en la Central de Deudores del Sistema Financiero; 4. Hayan incurrido en despidos colectivos dentro de los DOCE (12) meses anteriores a la presentación de la propuesta o incurran en despidos colectivos durante cualquier etapa de ejecución de una propuesta.

### **Funcionamiento**

Las capacitaciones solo estarán destinadas a aquellas personas que sean empleados y/o dueños que trabajen en la empresa, y que mantengan tales condiciones durante la capacitación. Específicamente empleados en relación de dependencia / Socios Gerente / Presidente y Vicepresidente de la Pyme.

Los proyectos elegibles, son aquellos que contengan actividades de capacitación tendientes a la mejora de la productividad de las MIPYMES encuadrados en alguna de las siguientes modalidades:

Capacitaciones cerradas o “dentro de la empresa” (Modalidad 2): serán aquellas capacitaciones que se realicen exclusivamente para una empresa en particular, dirigidas a un mínimo de 3 empleados.

Capacitaciones abiertas (Modalidad 2): serán aquellas capacitaciones ofrecidas por Universidades públicas, privadas y demás Instituciones acreditadas.

Capacitaciones para empresas dentro de la cadena de valor (Modalidad 1): Empresas MIPYMES o no MIPYMES podrán ceder su cupo de Crédito Fiscal para que empresas MIPYMES dentro de su cadena de valor realicen capacitaciones abiertas. Las capacitaciones deben ser recibidas por empleados en relación de dependencia de la “MIPYME” beneficiaria, presidente/vicepresidente o socios gerentes, de acuerdo al tipo societario que corresponda, siempre que mantengan esta condición durante todo el período de la capacitación, bajo apercibimiento de perder el derecho al beneficio proporcional a la baja operada. En los casos que el proyecto contemple la capacitación del presidente, vicepresidente o socio gerente, deberá asimismo comprender al menos a un empleado en relación de dependencia de la empresa.

Las empresas podrán presentar un solo proyecto al año, no estando limitada la cantidad de actividades de capacitación que contenga.

No serán elegibles en la presente convocatoria capacitaciones fuera de la República Argentina.

### **Reintegros**

Se reintegrará por medio del Régimen hasta el 100 % de los gastos de capacitación efectivamente pagados, a través de un Certificado de Crédito Fiscal (bono electrónico), con la limitación de monto a reintegrar considerando la clasificación en donde se encuadre la PYME.

Capacitación PYME: Monto máximo a reintegrar

Capacitación PYME: Monto máximo a reintegrar				
Concepto	Micro	Pequeña	Mediana tramo 1	Mediana tramo 2
Sector industria y minería	Sin límite	Sin límite	\$ 600.000,00	\$ 150.000,00
Sector servicios	Sin límite	Sin límite	\$ 550.000,00	\$ 125.000,00
Sector comercio	Sin límite	Sin límite	\$ 300.000,00	\$ 100.000,00
Sector Construcción	Sin límite	Sin límite	\$ 300.000,00	\$ 100.000,00
Sector Agropecuario	Sin límite	Sin límite	\$ 300.000,00	\$ 100.000,00

O hasta el 8 % de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto, para la realización de proyectos de capacitación, el monto que sea menor de ambos.

Las MIPYMES podrán ceder hasta el 8 % de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto, para la realización de proyectos de capacitación, o hasta la suma de \$ 4.000.000 el monto que sea menor de ambos.

Con el monto aprobado, bono fiscal, se podrán cancelar Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Valor Agregado (IVA) y/o impuestos internos, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la AFIP. Se excluyen expresamente los impuestos o gravámenes destinados a la Seguridad Social.

Las empresas o cooperativas de trabajo podrán obtener un certificado de Crédito Fiscal sobre los gastos previstos en propuestas aprobadas, que sean ejecutados, supervisados y rendidos. Para ello, deberán rendir cuentas de las actividades ejecutadas y de los gastos realizados dentro de los 60 días de finalizadas las actividades comprometidas en la propuesta aprobada. Con la rendición de gastos aprobada por la secretaría de empleo, se emitirá el certificado de Crédito Fiscal.

Los certificados de Crédito Fiscal serán emitidos por el Ministerio de Trabajo que llevará registro donde se asentarán la identidad del beneficiario; la fecha de emisión, el monto y el ejercicio al que se imputa el certificado, y la transferencia de titularidad cuando correspondiere. Los mismos podrán ser transferidos una única vez.

### **Limites**

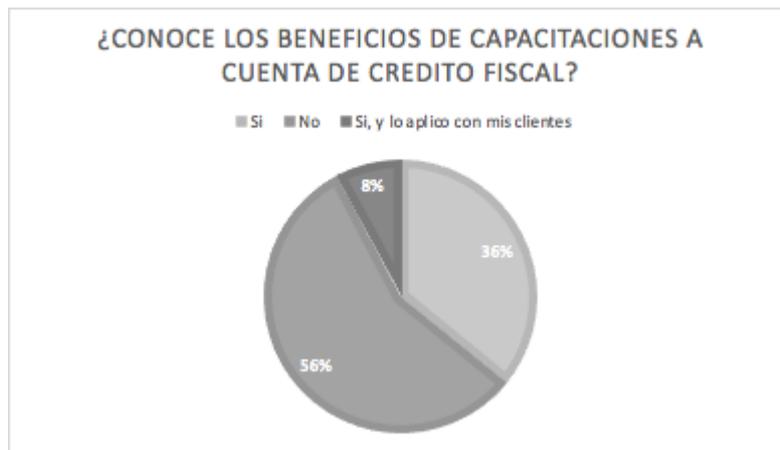
Empresas Micro y Pequeñas: El límite es el 8% de la masa salarial bruta acumulada de los 12 meses anteriores a la presentación de la actividad. (Formulario de la AFIP F -931 “Suma de Rem. Imp”). Aproximadamente lo que paga la Pyme por un mes de sueldo.

Empresas Medianas Tramo 1: Sector Comercio y Agropecuario, el límite es el 8% de la masa salarial bruta acumulada de los 12 meses anteriores a la presentación de la actividad o \$500.000 (pesos quinientos mil), lo que sea menor. (Formularies de la AFIP F -931 “Suma de Rem. Imp”).

Sector Industria y Minería, Servicios y Construcción, el límite es el 8% de la masa salarial bruta acumulada de los 12 meses anteriores a la presentación de la actividad o \$600.000 (pesos seiscientos mil), lo que sea menor. (Formulario de la AFIP F -931 “Suma de Rem. Imp”).

Medianas Tramo 2 y Grandes el límite es el 0.8% de la masa salarial bruta acumulada de los 12 meses anteriores a la presentación de la actividad. (Formulario de la AFIP F -931 “Suma de Rem. Imp”).

Para conocer el grado de aplicación que tiene el régimen de capacitación con crédito fiscal, se realizó una encuesta, la cual arrojó los siguientes resultados:



Se puede observar que, un 56% no conoce los beneficios del régimen de capacitaciones a cuenta de crédito fiscal, contra un 8% que lo conoce y lo aplica con sus clientes.

### **5.3 Beneficios impositivos para contratar a personas con discapacidad**

#### **Sujetos Alcanzados**

Estos beneficios alcanzan a todos los empleadores que decidan la contratación de personal con discapacidad.

#### **Beneficios**

Uno de los beneficios se encuentra enmarcado en la Ley N° 22.431, en su artículo 23, modificado por la Ley N° 23.021, establece lo siguiente:

Los empleadores que concedan empleo a personas discapacitadas tendrán derecho al cómputo de una deducción especial en el impuesto a las ganancias, equivalente al setenta por ciento (70 %) de las retribuciones correspondientes al personal discapacitado en cada período fiscal.

El cómputo del porcentaje antes mencionado deberá hacerse al cierre de cada período.

Se tendrán en cuenta las personas discapacitadas que realicen trabajo a domicilio.

Además del mencionado anteriormente, la Ley N° 24.013, en su artículo 87, establece que los empleadores que contraten por tiempo indeterminado personas con discapacidad, gozarán de una exención consistente en el 50% de las contribuciones patronales, por el período de un año, con independencia de los beneficios obtenidos por las leyes 22.431 y 23.021. Esta engloba a las contribuciones patronales jubilatoria, al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJyP), al sistema de asignaciones familiares y al Fondo Nacional de Empleo.

#### **Requisitos**

El principal requisito para poder gozar de este beneficio consiste en la entrega por parte del trabajador de la constancia que certifique su discapacidad, pudiendo ser el Certificado Único de Discapacidad, el cual tiene validez nacional.

A los fines de esta investigación, se realizó la siguiente encuesta:



Como puede observarse en el gráfico, el 59% de los profesionales no conocen los beneficios tributarios de contratar personal con discapacidad, y solo un 4% lo conoce y lo aplica

#### **5.4 Beneficios fiscales provinciales: ley provincial n° 5922 de promoción de inversiones y el empleo**

La provincia de Jujuy se sumó por medio de distintas disposiciones, a los intentos por reactivar los diferentes sectores productivos con sus más de 6000 Pymes de las cuales solamente un 14 % se encuentran registradas, como la Ley N° 6020 sancionada en agosto del año 2017 referida a la adhesión al Capítulo I del Título III de la Ley Nacional N° 27264 de Fomento de Inversiones para PYMES buscando garantizar la estabilidad fiscal provincial por dos años y previsibilidad a las empresas. Con esta la Ley provincial se busca otorgar herramientas complementarias a la Ley provincial N° 5922 de Promoción de Inversiones y el Empleo sancionada en Mayo de 2016 con el objetivo de impulsar la radicación de nuevos emprendimientos productivo, diversificación económica, aprovechamiento sustentable de los recursos naturales, crear nuevos empleos y fortalecer las Pymes existentes en Jujuy.

Centrándonos en el objetivo de este trabajo se describirán los aspectos más relevantes de esta ley.

##### **Sujetos alcanzados**

Las personas humanas o jurídicas, privadas o públicas o mixtas constituidas regularmente con domicilio fiscal en la Provincia.

Por el contrario, No podrán ser beneficiarios aquellos sujetos que:

- Hubieran sido condenadas, con pena privativa de libertad o inhabilitación mientras dure la pena o inhabilitación
- Los que No posean Cedula Fiscal y Constancia de Regularización Fiscal expedida por la Dirección Provincial de Rentas al momento de la solicitud.
- Quienes posean créditos provinciales o nacionales u otras obligaciones con el fisco en estado de mora.

##### **Condiciones**

Los sujetos alcanzados además de otros requisitos deben cumplir una condición sine que non para ser beneficiarios: mantener o ampliar los puestos de trabajo existentes a la fecha de la solicitud.

También deberán cumplir uno de los siguientes patrones:

- Empresas Existentes: ampliar su capacidad productiva, manufacturera o de servicios y/o relocalización en agrupamientos industriales y de servicios creados o por crearse según Ley N° 5670 o se relocalicen dentro de zonas francas de Jujuy.
- Nuevas Empresas: producir bienes y servicios nuevos, no producidos en el mercado local.
- Nuevas Empresas: producir bienes y servicios existentes ya generados en el mercado local, pero gozaran de hasta un 50% de los diferentes beneficios previstos en la Ley.

## **Beneficios Promocionales Fiscales**

- Exención de tributos provinciales: la ley solo hace referencia a los existentes, que en el caso de la provincia de Jujuy son: Impuestos a los Ingresos Brutos, Impuestos a los Sellos e Impuesto Inmobiliario. Este beneficio sería hasta diez años o reducción de un porcentaje de la tasa específica de la actividad. También se exime del pago del impuesto a los Ingresos Brutos sobre los intereses bancarios de los créditos que acceda el beneficiario para financiar el proyecto.
- Reintegro de Contribuciones a la Seguridad Social: hasta el 50% de las sumas efectivamente abonadas durante el primer año por la contratación de nuevo personal a tiempo indeterminado. Podrá extenderse el beneficio para el segundo año con reintegros de hasta un 25%.
- Reintegro del importe abonado en Impuesto a las Ganancias: hasta un 80%, cuando como mínimo el 60% de las utilidades que originaron dicho impuesto se destine a la reinversión verificable en activos fijos o bienes de capital. Se extenderá por un plazo de hasta tres periodos consecutivos.
- Reducción Contribución Única: por uso del espacio público, en el empleo del servicio de energía eléctrica, gas, agua y otros de jurisdicción municipal, cuando los sujetos se radiquen en Agrupamientos Industriales y/o de Servicios en los Municipios que adhieran a la ley.

## **6. CONCLUSIÓN**

Luego de realizar las investigaciones pertinentes, puede observarse que existen variados tipos de herramientas para disminuir la presión fiscal tanto en la Argentina como en la provincia de Jujuy, independientemente del tipo de empresa de la cual se trate (MIPyME o no).

A lo largo del trabajo pudo observarse también, que el grado de aplicación de dichos beneficios es muy bajo, lo cual lleva al interrogante si las condiciones para su aplicación son escasas, o si existe una deficiencia en la formación de los profesionales asesores en la materia.

Es por ello, que para mejorar la aplicación de los beneficios tratados en este apartado, debería incluirse su estudio en planes de estudio de carreras universitarias, y brindarse capacitaciones en los consejos profesionales de ciencias económicas de cada provincia, como así también revisarse cuales son las condiciones de adhesión a dichos beneficios, dado que la ley brinda los beneficios mencionados, pero los mismos son muy exigentes para el contribuyente, lo cual produce que muy pocos sean los que pueden acceder a los mismos.

## **7. NOTAS BIBLIOGRAFICAS**

1. Ley 27.264 – Programa de Recuperación Productiva. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 17 de Octubre del 2016.
2. Ley 25.300 – Ley de Fomento para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación. 4 de Septiembre del 2000.
3. Resolución S.E. y PyME 38/2017. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 16 de Febrero del 2017.
4. Ley 20.628 – Ley de Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 31 de Diciembre de 1973.
5. Resolución 24/2001. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación. Buenos Aires. 15 de Febrero del 2001.
6. Resolución General AFIP N° 4010/2017. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 9 de Marzo del 2017.
7. Resolución General AFIP N° 3293/2012. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 26 de Marzo del 2012.
8. Ley 24.522 – Ley de Concursos y Quiebras. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación. Buenos Aires. 7 de Agosto de 1995.
9. Ley 26.684 – Ley Modificatoria de Ley 24.522. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 30 de Junio del 2011.
10. Ley 24.769 – Régimen Penal Tributario. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 15 de Enero de 1997.
11. Ley 26.735 – Ley Modificatoria de Ley 24.769. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 28 de Diciembre del 2011.
12. Ley 25.413 – Ley de Competitividad. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 26 de Marzo del 2001.
13. Decreto 380/2001. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 29 de Marzo del 2001.
14. Ley 11.683 – Procedimiento Fiscal. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación. Buenos Aires. 12 de Enero de 1933.
15. Ley 23.349 - Ley de Impuesto al Valor Agregado. Biblioteca Electrónica AFIP - Boletín Oficial, Buenos Aires. 7 de Agosto de 1986.

16. Decreto 280/1997 - Biblioteca Electrónica AFIP - Boletín Oficial, Buenos Aires. 15 de Abril de 1997.
17. Ley 25.300 - Ley de Fomento a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 12 de Enero de 1933.
18. Resolución 24/2001. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 12 de Febrero de 2001.
19. Ley 22.415 - Código Aduanero. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 23 de Marzo de 1981.
20. Ley 23.771 - Régimen Penal Tributario. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 27 de Febrero de 1990.
21. Resolución General 1745/2004 - Administración Federal de Ingresos Públicos. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 28 de Septiembre del 2004.
22. Decreto 814/2001 - Contribuciones Patronales. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 1 de Julio de 2001.
23. Ley 24.467 - Marco Regulatorio Pequeña y Mediana Empresa. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 28 de Marzo de 1995.
24. Resolución 24/2001. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 18 de Marzo del 2016.
25. Ley N° 22.431 - Sistema de Protección Integral de Discapacitados. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 20 de Marzo de 1981.
26. Ley N° 23.021 - Ley Modificatoria de Ley 22.431. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. Diciembre de 1983.
27. Ley N° 24.013 - Ley de Empleo. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 17 de Diciembre de 1991.
28. Ley 23.966 - Ley de Impuestos - Previsión Social. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 20 de Agosto de 1991.

29. Resolución General 115/1998 - Impuesto a las Ganancias - Actividad Agropecuaria, Minera y Pesca Marítima. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 6 de Abril de 1998.
30. Resolución General 481/2002 - Programa de Recuperación Productiva. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 15 de Julio de 2002.
31. Ley 27.264 – Programa de Recuperación Productiva. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 17 de Octubre del 2016.
32. Ley 24.467 - Marco Regulatorio Pequeña y Mediana Empresa. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 28 de Marzo de 1995.
33. Ley 25.300 – Ley de Fomento para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación. 4 de Septiembre del 2000.
34. Ley 22.415 - Código Aduanero. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 23 de Marzo de 1981.
35. Ley 23.771 - Régimen Penal Tributario. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 27 de Febrero de 1990.
36. Ley 25.413 – Ley de Competitividad. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 26 de Marzo del 2001.
37. Resolución General AFIP N° 3827/2016. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 10 de Febrero de 2016.
38. Ley 23.771 - Régimen Penal Tributario. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 27 de Febrero de 1990.
39. Ley 24.769 – Régimen Penal Tributario. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires. 15 de Enero de 1997.
40. Resolución General 154/2018 - Ministerio de Producción. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 9 de Mayo de 2018.
41. Resolución 24/2001. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación. Buenos Aires. 15 de Febrero del 2001.

42. Ley N° 22.431 - Sistema de Protección Integral de Discapacitados. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 20 de Marzo de 1981.
43. Ley N° 23.021 - Ley Modificatoria de Ley 22.431. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. Diciembre de 1983.
43. Ley N° 24.013 - Ley de Empleo. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 17 de Diciembre de 1991.
44. Ley N° 6.020 - ADHESION AL CAPITULO I DE LA LEY NACIONAL N° 27.264 FOMENTO DE INVERSIONES PARA MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS EN EL PROGRAMA DE RECUPERACION PRODUCTIVA. Boletín Oficial de la Provincia de Jujuy. 9 de Agosto de 2017.
45. Ley provincial N° 5.922 - LEY PROVINCIAL DE PROMOCION DE INVERSIONES Y EL EMPLEO. Boletín Oficial de la Provincia de Jujuy. 22 de Julio de 2016.
46. TRISTÁN, Héctor (28/08/2017). Cómo determinar si una firma es Pyme. La Nación. URL: <https://www.lanacion.com.ar/2057169-como-determinar-si-una-firma-es-pyme>
47. (9/05/2018). Fijan nuevos topes de facturación para calificar como pyme (incluye variable de empleo). Ámbito. URL: <http://www.ambito.com/920713-fijan-nuevos-topes-de-facturacion-para-calificar-como-pyme-incluye-variable-de-empleo>.
48. Resolución General AFIP N° 3537/2013. Biblioteca Electrónica AFIP - Boletín Oficial, Buenos Aires. 1 de noviembre del 2013.
49. (22/09/2010). "Las PyMEs desempeñan un papel fundamental en la economía del país". Ámbito. URL: <http://www.ambito.com/544309-las-pymes-desempenan-un-papel-fundamental-en-la-economia-del-pais>
50. Ley 25.063 - Impuestos - Reforma Tributaria. Información Legislativa – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación - Boletín Oficial, Buenos Aires. 30 de Diciembre de 1998.
51. Sirena, J.L. 'Beneficios para PYMES Regimen de fomento y fortalecimiento, beneficios fiscales, financieros y de la seguridad social' Ed, Errepar año 2017.





**PLANIFICACION FISCAL:**  
**Un mecanismo eficiente para la gestión empresarial**

**Área: TRIBUTARIA**

**Tema: PLANIFICACION FISCAL**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**Pcia. San Juan, Argentina, 27 y 28 Septiembre de 2018**

**Dra. C.P. Yanina V. Beade (T° 381 F°178)**

Herrera 572- 4 D- (CABA)

Cel.: 11-5570-6233

yaninabeade@gmail.com

**PLANIFICACION FISCAL:**

**Un mecanismo eficiente para la gestión empresarial**

**Área: TRIBUTARIA**

**Tema: PLANIFICACION FISCAL**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**Pcia. San Juan, Argentina, 27 y 28 Septiembre de 2018**

## **ÍNDICE:**

1. Introducción.
2. Concepto de Planificación.
3. Definición de Planificación Fiscal
4. Elementos de la planificación tributaria
5. Clasificación de la Planificación tributaria
6. Objetivos de la Planificación Fiscal.
7. Principios que rigen la Planificación Fiscal.
8. Metodología para la Planificación Fiscal.
9. Ventajas y desventajas de aplicar una Planificación Fiscal.
10. Diferencias entre Planificación Fiscal, Elusión Fiscal y Evasión Fiscal.
11. Conociendo el sistema tributario argentino
12. Aspectos jurídicos y societarios.
13. Herramientas de Planificación Fiscal en la Argentina
14. Las Pymes frente a una Planificación Fiscal.
15. Conclusión

## 16. Propuestas

## 17. Bibliografía

### **RESUMEN:**

En un mundo globalizado donde la carga tributaria es cada vez mayor, necesitamos organizarnos de forma óptima a los fines de cumplir con los pagos fiscales, sin desatender el resto de los compromisos comerciales. Sin embargo; vemos a diario que esto no es posible de llevarlo a la práctica y en consecuencia las empresas terminan incrementando sus costos, al abonar por ejemplo intereses por pago fuera de término o multas impuestas por los organismos de Recaudación Gubernamental.

Es por ello que debemos observar cómo lograr beneficios tanto para el Estado como para los entes económicos, para el primero porque su principal objetivo es la recaudación y por ende, a través de beneficios fiscales lograr captar la mayor cantidad de contribuyentes cumplidores posibles. Por el lado empresarial se busca de manera inminente una modernización para ser más competitivos y ante una oportunidad de incrementar los beneficios se logra mejorar la productividad.

Debemos destacar que las grandes empresas, independientemente de su actividad, ejercen planificación fiscal según los recursos con que cuentan. No obstante, no podemos afirmar lo mismo en las MiPymes puesto que directamente no la tienen en cuenta por considerarla costosa e innecesaria para el desarrollo productivo.

El presente trabajo tiene como finalidad demostrar que la planificación tributaria constituye un instrumento lícito y técnico que las organizaciones (o bien las personas humanas) pueden utilizar para alcanzar altos niveles de eficiencia desde el punto de vista fiscal, así como en la gestión integral de la misma, siempre que el marco legal y doctrinario sea relacionado con la planificación tributaria.

### **PALABRAS CLAVES:**

**Planificación Fiscal –Elusión – Evasión – Pymes- Herramientas de planificación fiscal**

## 1. INTRODUCCIÓN.

Para abordar el desarrollo de este trabajo, quiero remontarme a mi etapa de estudiante; donde al cursar la materia Sistemas Administrativos el profesor haciendo un paralelismo con la carrera de medicina nos dijo por aquella entonces casi de manera graciosa que “*Ellos curan personas y nosotros curamos organizaciones*”.

Luego de recibida y ejerciendo esta maravillosa profesión, escucho a los clientes que a diario me repiten: “ayúdame a pagar menos impuestos”, y es por ello que uniendo ambos conceptos pensé qué forma tendría como Contadora cumplirles ese objetivo; dentro de la normativa legal.

Fue así como hace un tiempo, vengo leyendo que muy pocos colegas se dedican a hacer Planificación Fiscal; quizás por el tiempo que ella pueda demandar o simplemente por no conocer que es un nicho de mercado dentro de nuestras incumbencias y que puede resultar de gran interés a los contribuyentes y un ingreso extra a los Profesionales en Ciencias Económicas como asesores.

Comenzaremos con el concepto de Planificación, pasando por los elementos que la componen, las clases que existen y sus objetivos. Continuaremos con una breve descripción de los principios que la avalan, su metodología de trabajo, conoceremos además sus ventajas y desventajas.

Seguiremos el desarrollo, planteando una diferencia entre la Planificación Fiscal y 2 conceptos que la mayoría de la gente utiliza de forma indistinta; a pesar de la abismal diferencia que existe entre ellas.

Haremos un repaso por todo el Sistema Tributario Argentino, sin descuidar los aspectos jurídicos y societarios que debemos considerar para un correcto asesoramiento a nuestros clientes.

Ya de forma práctica, estudiaremos las herramientas de Planificación que a la fecha existen en Argentina y haremos un especial énfasis en la repercusión que pueden llegar a tener sobre las PYMES.

Finalmente arribaremos a la conclusión y las propuestas pertinentes referidas a este tema; esperando que sea de interés a quien pueda leer este documento.

## **2. CONCEPTO DE PLANIFICACION.**

Para definir este término, recurriremos a Mintzberg, quien la describe como las acciones llevadas a cabo para realizar planes y proyectos de diferente índole.

No obstante, primero deben seguirse una serie de pasos de manera metódica, ordenada y estructurada, con el fin de obtener un objetivo determinado.

## **3. DEFINICIÓN DE PLANIFICACION FISCAL**

La Planificación Fiscal es la optimización de un conjunto de acciones empresariales, orientadas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la menor carga fiscal posible, o bien mediante el diferimiento del impuesto dentro de la normativa legal.

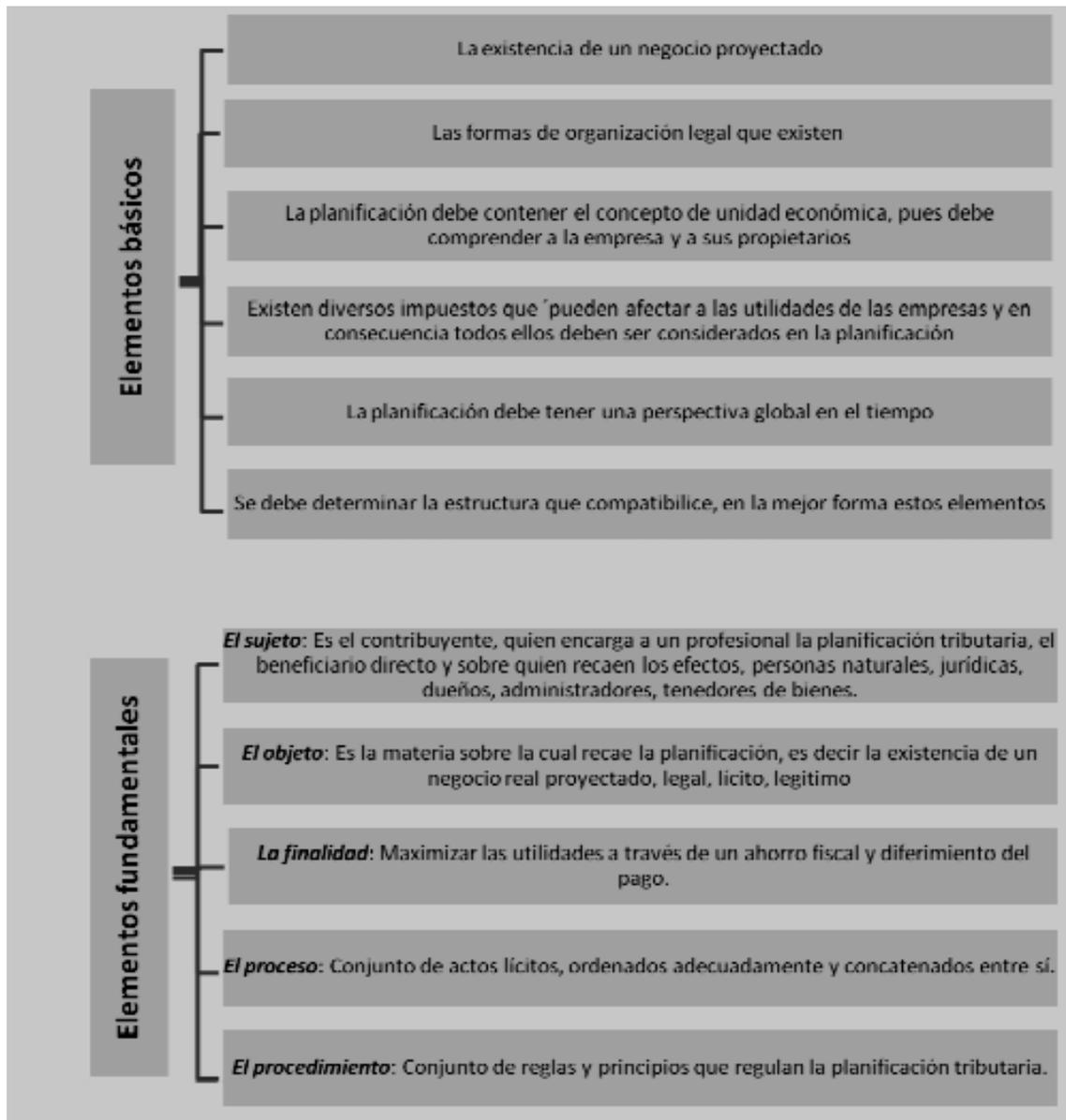
Pueden aplicarse también opciones alternativas (o más conocidas como economía de opción) para el cumplimiento de ley, donde Héctor Villegas las define como: *“La utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima, las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses”*.

Debemos aclarar, que la elección de figuras jurídicas que proporcionan mayores ventajas fiscales a los contribuyentes, no debe llevar a la conclusión que se hace daño al fisco o se transgreden las leyes tributarias de un país donde se aplica la Planificación Fiscal, ya que esta elección está regulada y por lo tanto permitida incluso, por el mismo sistema tributario.

La Planificación Fiscal ha cobrado mayor importancia en estos tiempos donde las normas fiscales que ponen las reglas del juego, han sido modificadas constantemente tanto en el ámbito nacional como internacional. Así mismo debe tenerse un minucioso cuidado para no caer en ningún tipo de irregularidad que provoque riesgos económicos o penales para la entidad y los responsables en el cumplimiento del pago de los tributos.

## **4. ELEMENTOS DE LA PLANIFICACION TRIBUTARIA**

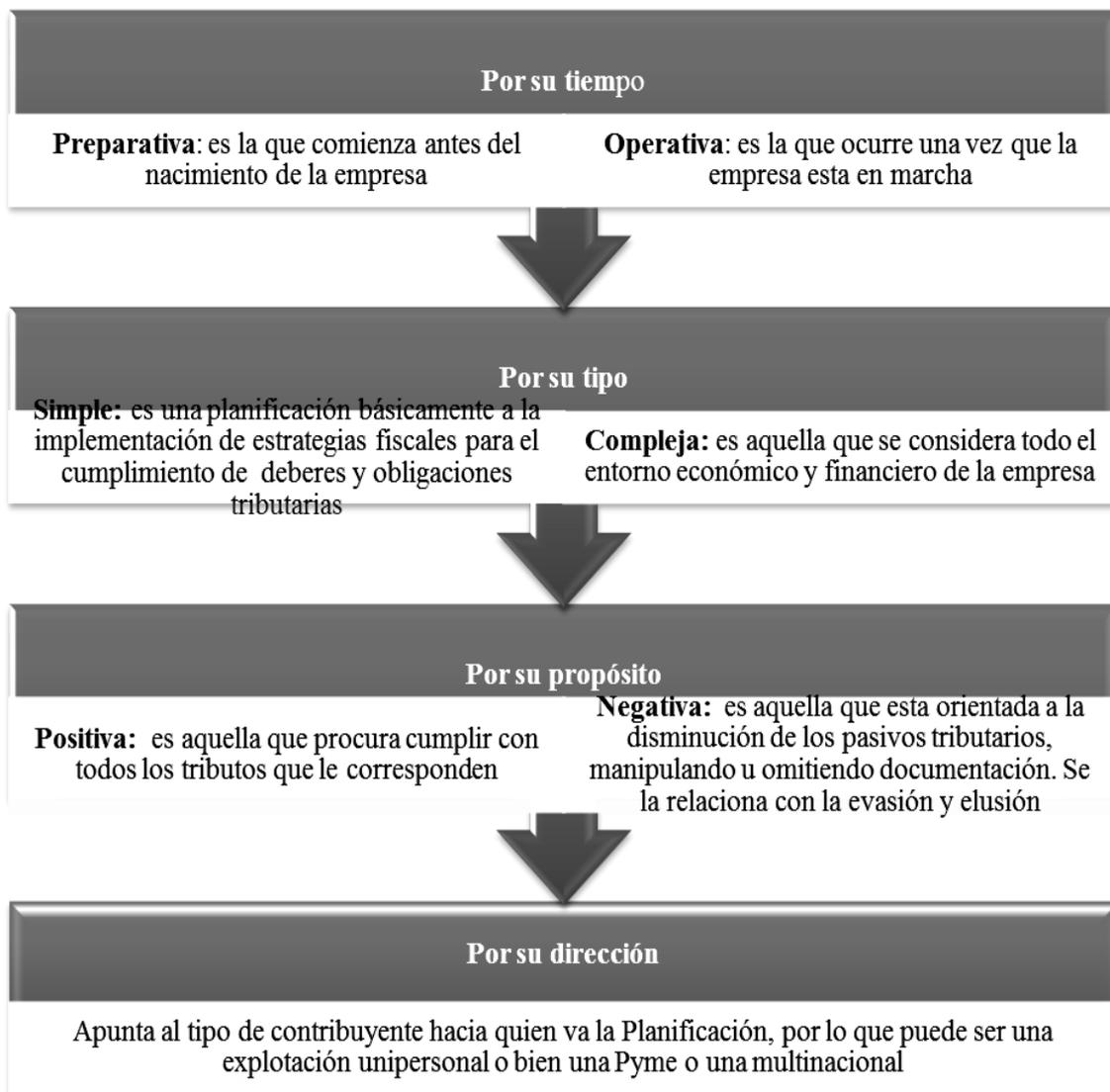
A los fines de una mejor comprensión, separaremos los elementos en: Básicos y Fundamentales:



## 5. CLASIFICACION DE LA PLANIFICACION TRIBUTARIA

Según el autor Alfredo Galarraga, la Planificación se puede clasificar según los siguientes criterios y todos deberán ser previamente analizados; pues varía para cada organización, o bien dentro de un mismo.

Aclararemos que solo a los fines prácticos de este trabajo, nos limitaremos al ámbito nacional; pues si la estructura de la organización lo permite, incluso se puede pensar a nivel internacional.



## 6. OBJETIVOS DE UNA PLANIFICACION FISCAL.

Los objetivos que motivan la ejecución de una planificación tributaria pueden plantearse desde varias ópticas, dependiendo de lo que se quiera lograr: **a) objetivo administrativo o de gestión**, si lo que se persigue es controlar los tributos, desde su origen, sus responsables, sus procesos, sus evidencias y su afectación en la gestión empresarial; **b) objetivo económico-financiero**, cuando lo que se pretende es lograr un ahorro fiscal, difiriendo los pagos, y maximizando las rentas, analizando las operaciones a la luz de los beneficios de la normativa vigente o, si la intención es mantener los niveles de liquidez apropiados para cumplir con las obligaciones tributarias, generar flujos de efectivo y determinar indicadores que midan la eficiencia y, **c) objetivo tributario**, cuando el fin es planificar para cumplir oportunamente con las obligaciones, para evitar las sanciones y multas o para garantizar un desenvolvimiento seguro de la empresa en un régimen impositivo determinado,

instrumentando políticas tributarias y bajo los preceptos señalados por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs).

Cuando se realiza una Planificación Fiscal o Tax Planning dentro de una organización se debe considerar únicamente a las actividades lícitas y todos los sujetos que participan del giro comercial, como así también los organismos gubernamentales, accionistas y terceros intervinientes; y para ello debemos:

- ✓ Permanecer informado constantemente sobre las oportunidades fiscales que se le presentan a la empresa en post del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ✓ Liquidar correctamente el pago de impuestos dentro de los plazos señalados, es decir en tiempo y forma.
- ✓ Presentar información fiscal y financiera de manera que facilite la creación de análisis y políticas de control contable, con el fin de tener a la mano información confiable, veraz y oportuna.
- ✓ Diseñar planes para hacer frente a las responsabilidades tributarias, de todos los impuestos que está obligada la empresa a presentar.
- ✓ Evitar y disminuir el exceso de carga fiscal innecesaria, por medio de una buena administración fiscal, este sería el caso de evitar abonar siempre con intereses por pago fuera de término.
- ✓ Ser coherentes al momento de planificar, como por ejemplo no puedo pensar como multinacional siendo Pyme.

## **7. PRINCIPIOS QUE RIGEN LA PLANIFICACION FISCAL**

Existen varios principios entre los que podemos encontrar:

- **LEGALIDAD:** Debe ajustarse estrictamente al ordenamiento jurídico vigente. Al momento de planificar se debe optar por aquella alternativa legalmente admitida que no lleve a confundirla con elusión ni evasión fiscal. Ej. Para comprar la maquinaria nueva se pueden analizar los beneficios e incentivos fiscales establecidos en la legislación.
- **NECESARIEDAD:** Se dice que la planificación tributaria es necesaria cuando obedece al deseo por parte del contribuyente de minimizar la carga de impuestos, en un negocio proyectado real. De esta forma, el trabajo de la planificación tributaria sólo se puede realizar adecuadamente cuando existe una necesidad real en el contribuyente de realizarla, caso contrario podría resultar infructuoso y poco conveniente. Para

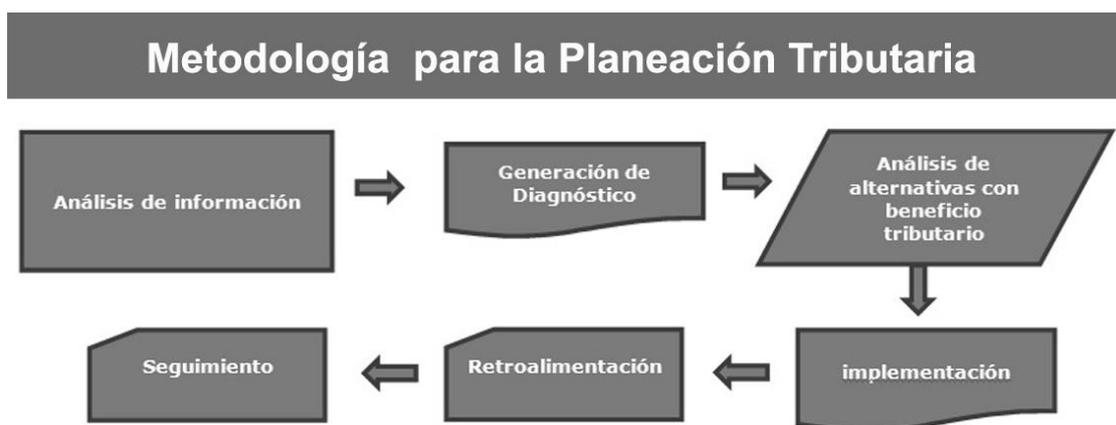
determinar una necesidad real de planificar, hay que agotar todas o algunas de las etapas previas a la elección del plan a seguir. Y de la misma manera, el análisis minucioso de la legislación tributaria, permitirá determinar si hay o no la necesidad de realizar la planificación.

- OPORTUNIDAD: Significa que la planificación debe realizarse en un tiempo y lugar convenientes a la realidad de la empresa. El tiempo para la planificación debe ser anterior a los hechos o anterior al ejercicio económico, pues de otra manera, sería un control o verificación.
- GLOBALIDAD: Se refiere a que en una planificación tributaria se debe considerar todos los impuestos que afecten o pueden afectar al contribuyente para quien se realiza.
- UTILIDAD: El resultado de la planificación debe ser óptimo para el contribuyente, esto es, que los beneficios sean superiores a los costos y no existen riesgos o contingencias tributarias a éstos o son mínimos. Éticamente, el profesional que realiza la planificación tributaria no debe poner su interés personal por encima del interés del contribuyente, sino que deberá buscar el beneficio del segundo de manera seria y profesional.
- REALIDAD: De acuerdo a este principio, la planificación debe basarse en un negocio proyectado real. En tal virtud, las opciones que se evalúen y elijan como convenientes, serán siempre opciones reales con un sentido de negocios. Los negocios simulados o indirectos que tengan como finalidad eludir impuestos no estarán comprendidos en la planificación tributaria.
- MATERIALIDAD: Significa que los beneficios deben exceder a los costos en forma importante, que no basta solamente en que sea superior sino que debe tratarse de una cantidad realmente importante para la empresa.
- SINGULARIDAD: Significa que cada planificación que se realice va a tener sus propias particularidades y que no es posible admitir que una planificación anterior siempre se puede tomar como base para otra. Cada trabajo de planificación debe realizarse basándose en las propias necesidades de la empresa.
- SEGURIDAD: Hace referencia al análisis y consideración de los riesgos propios de la planificación tributaria, con el fin de evitar que la Administración Tributaria la califique de elusión o, lo que es más grave de evasión.
- INTEGRIDAD: Durante el proceso de planificación se debe considerar tanto los impuestos que afectan a la empresa, como los que gravan al empresario o propietario. El

fenómeno impositivo debe considerarse en su integridad, es decir, en forma conjunta y no aisladamente.

- **INTERDISCIPLINARIEDAD:** En el ámbito empresarial no es únicamente importante el análisis que se realiza a partir de una variable tributaria, sino que además, se debe tomar en consideración otras variables como la Contabilidad, Finanzas, Derecho, de las cuales se desprenden instrumentos muy importantes para el proceso de planificación tributaria.
- **TEMPORALIDAD:** La planificación tributaria siempre se realiza dentro de un horizonte temporal en el cual se desarrolla el negocio, el mismo que puede ser más o menos extenso, dependiendo del tipo de negocio

## 8. METODOLOGÍA DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL.



En el capítulo 2 de este trabajo, mencionamos dentro del concepto de Planificación, que primero deben seguirse una serie de pasos de manera metódica, ordenada y estructurada, con el fin de obtener un objetivo determinado.

Pues bien, a continuación evaluemos de manera minuciosa cada uno de ellos:

### 8.1. Análisis de la información:

Para comenzar una Planificación Tributaria, necesitamos responder a 2 preguntas fundamentales:

- *Pararse hoy y preguntarse dónde estamos hoy?*
- *¿Cómo estamos organizado el negocio?*

La forma de la sociedad actual del negocio o la explotación comercial, no será lo mismo si es unipersonal o si es sociedad.

Parra agrega que debe conocerse: “*Cual es la estructura de financiamiento mas aconsejable?, Que controles existen en materia de precios de transferencia de bienes tangibles e intangibles, ver si existen tratados para evitar doble imposición, la existencia de restricciones fiscales o cambiarias a la repatriación de capitales y/o utilidades; la existencia de restricciones con relación a los pagos por asesoramiento técnico prestado desde el exterior, y cuál es el costo fiscal?*”.

Siguiendo la línea de un cuestionario, podríamos mencionar también:

- ☐ *¿Cuál es el tratamiento fiscal para los regímenes de promoción y diferimiento de impuestos?*
- ☐ *¿Cuáles son los criterios de amortización de los bienes de capital de la empresa?*

Recordemos que los bienes de capital son adquiridos por las sociedades con el fin de generar riqueza, pueden ser considerados tangibles y se usan para producir otros bienes o servicios durante un cierto período de tiempo.

Ejemplo de bienes de capital pueden ser: Maquinarias, herramientas, inmuebles, ordenadores, u otro tipo de equipamiento que esté destinado a la producción de otros productos o servicios para vender representan el término bien de capital.

No debemos pasar por alto, que del estado de dichos bienes, dependerá la ventaja tributaria que obtenga y el registro contable de la pérdida de su valor.

- ☐ *¿Cómo se llevan los inventarios de mercaderías?*

Existen 3 métodos:

- ***Primeras entradas primeras salidas (PEPS) (en inglés FIFO):*** los primeros artículos en entrar al inventario son los primeros en ser vendidos (costo de ventas) o consumidos (costo de producción). El inventario final está formado por los últimos artículos que entraron a formar parte de los inventarios.
- ***Últimas entradas primeras salidas (UEPS) (en inglés LIFO):*** El método UEPS para calcular el costo del inventario es el opuesto del método PEPS. Los últimos artículos que entraron a formar parte del inventario son los primeros en venderse o consumirse. En este método no debe costearse un material a un precio diferente sino hasta que la partida más reciente de artículos se haya agotado y así sucesivamente. Si se recibe en

almacén una nueva partida, automáticamente el costo de esa partida se vuelve el que se utiliza en las nuevas salidas.

- **Costo Promedio:** Este es el método más utilizado por las empresas y consiste en calcular el costo promedio unitario de los artículos. El primer paso para poder crear una valuación de inventarios utilizando costo promedio es sacar el costo unitario del inventario final. Este se calcula a través del total de costos acumulados -costos totales menos el inventario final- entre el total de unidades equivalentes.

Dentro de los costos están: los de productos en proceso, inventario inicial, de materiales, mano de obra, gastos de producción, e indirectos.

Ese costo unitario se desglosa en una cédula de aplicación del costo, y el costo final del inventario debe de ser igual al número total de unidades equivalentes por el costo promedio de cada unidad. Cada vez que se efectúe una compra nueva se debe re calcular el costo unitario promedio. Este nuevo costo surge de dividir el saldo monetario entre las unidades existentes, por lo cual las salidas del almacén que se realicen después de esta nueva compra se valorarán al nuevo costo y así sucesivamente.

Estudiados estos sistemas de costo y tras una comparación entre los 3 sistemas, el impacto de la valuación de los inventarios a partir del uso de diferentes fórmulas de medición, considerando el incremento o reducción de los precios el impacto que tiene en los estados financieros, también afecta a los indicadores que derivan de ellos. Algunas personas consideran mejor el método de últimas entradas, primeras salidas (UEPS) para el análisis de rendimiento, ya que presenta una mejor medida de la utilidad. Mientras que, para analizar los activos y la posición financiera, el método de primeras entradas primeras salidas (PEPS) es el utilizado.

La aplicación de diferentes técnicas para determinar el costo del inventario tiene un impacto directo en el importe reconocido como impuesto a las ganancias durante un periodo contable.

En períodos donde los precios se incrementan, el método de primera entrada, primera salida (PEPS), ocasiona que el ingreso del periodo sea mayor, por lo tanto, el impuesto también lo será, en comparación con el método de inventario promedio ponderado. Bajo la aplicación de la técnica identificación específica, el importe de impuestos durante un periodo dependerá de los inventarios que hayan sido dados de baja en ese periodo.

Para los individuos de una entidad que tienen la responsabilidad de ejercer como gerentes, normalmente les conviene reportar ingresos elevados cada periodo, ya que es común que ellos reciban beneficios a partir de este indicador. Utilizando la técnica de identificación específica, el ingreso puede ser manipulado, para reportar ingresos elevados cada periodo. Al contrario, el

método de primera entrada, primera salida (PEPS) y el de costo promedio ponderado no ofrecen esta libertad, causan impactos diferentes en la utilidad del período

Las ganancias por el mantenimiento del inventario en la entidad durante periodos algunas veces prolongados es eliminada a través de la implementación del método de última entrada, primera salida (UEPS).

El método utilizado incide en el valor que tiene el inventario, lo cual es clave en el cálculo de sus impuestos.

□ ¿Cuáles son los ciclos comerciales y fines fiscales?

La pregunta se refiere a la relación entre las fechas de cierre de ejercicio y estacionalidades, pues existen periodos en los que sólo se generan gastos, por lo que será necesario distribuir la carga impositiva de cada ejercicio.

## **8.2. Generación de diagnóstico**

Analizada toda la información de la empresa, pasaremos a *identificar el problema*..

Se trata principalmente de la realización de un análisis de los problemas existentes, realizando un énfasis inicial profundo de las necesidades desde la raíz, en pocas palabras se trata de hacer un conteo de lo que hay, lo que no hay y los factores que influyen, teniendo en cuenta los intereses de las personas y los organismos gubernamentales.

Esto puede darse mediante el empleo de:

- entrevistas y reuniones con empresarios, cámaras de comercio
- Observación del contexto político - económico,
- Evaluación de la documentación histórica, por ejemplo si tiene tendencia a abonar impuestos y con qué frecuencia; si es que utiliza facilidades de pago con frecuencia.

## **8.3. Análisis de alternativas con beneficios fiscales**

Una vez que conocemos el problema, debemos pensar en todas la posibles soluciones, un mayor número de soluciones posibles dará más posibilidades de resolverlo de la forma más efectiva.

En esta fase de la planeación, se deberá hacer un análisis exhaustivo para poder presentar un informe a los accionistas de la empresa, y luego determinar cuál es la mejor alternativa, el método a seguir y los tiempos para su implementación.

Prácticamente se realiza la evaluación de las distintas opciones, enfocándolas a los siguientes aspectos:

- **Aspectos Jurídicos:** analizando toda la normativa
- **El Costo Administrativo.** Esto implica cuantificar el monto de los gastos que originaría la aplicación de cada opción.
- **La Disminución o Diferimiento de los impuestos.** Es la determinación de la cantidad que representa, reducir el pago de impuestos mediante la aplicación de cada una de las opciones estudiadas; cabe señalar que el importe de esta disminución, debe ser considerablemente superior al costo administrativo de la opción elegida, para que en la realidad sea efectiva su aplicación.

*Elegir la alternativa más adecuada: Consiste en la acción de toma de decisiones, analizando las opciones para determinar el aspecto final del proyecto, corregido en todos sus segmentos.*

Como se decía en el paso anterior, un mayor número de posibles soluciones, hará que sea más fácil elegir la más adecuada a nuestras necesidades, y teniendo en cuenta los recursos y los medios de los que disponemos.

#### **8.4. Implementación**

Esta es, sin duda, la parte más importante de la planificación, o mejor dicho, la planificación propiamente dicha, ejecutar el plan de acción para resolver el problema de la forma más eficiente posible, con un sistema metódico y bien planificado.

#### **8.5. Retroalimentación**

En esta etapa deberemos estar preparados a posibles cambios de normativa o nuevas disposiciones en materia fiscal.

#### **8.6. Seguimiento**

Tras la retroalimentación, debemos estar de forma permanente, viendo el funcionamiento de la Planificación, puesto a que por diversos factores podría verse afectada y deba ser cambiada de acuerdo a la necesidad de la empresa.

## **9. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE APLICAR PLANIFICACION FISCAL**

### **9.1 Ventajas:**

Las principales ventajas de una adecuada planificación fiscal, pueden resumirse en las siguientes:

- Pago adecuado de impuestos según se determinan en la propia ley o bien utilizar los tratamientos preferenciales que se establecen en la misma como podrían ser las exenciones.
- Diferimiento en el pago de los impuestos, lo cual genera un incremento en el efectivo de la empresa, siendo una autofinanciación.
- Evitar multas, sanciones o pago de intereses, al cumplir con las disposiciones fiscales.
- Evitar que sobre los gastos reales de la empresa se tenga que pagar un impuesto al considerarlo como gasto no deducible.
- Lograr una empresa, que asegure los intereses tanto de sus accionistas como de terceros; sin perder de vista el aspecto tributario.

### **9.2 Desventajas**

- Si no hay planificación fiscal, existe el riesgo de caer en sanciones de tipo económico y legal por parte de la Administración Tributaria.
- No diferir el pago de los impuestos, produce una baja del efectivo de la empresa.
- Provocar que la empresa adolezca de contingencias fiscales, que ponga en riesgo los intereses tanto de sus accionistas como de terceros.

## **10. DIFERENCIAS ENTRE PLANIFICACIÓN FISCAL, ELUSIÓN FISCAL Y EVASIÓN FISCAL.**

En el mundo de los impuestos existen dos términos (Elusión y Evasión) que son utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de impuestos para describir la decisión de los contribuyentes de no pagar impuestos.

## 10.1 Elusión

La Elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta.

La elusión no es estrictamente ilegal debido a que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando una interpretación de forma caprichosa, en situaciones donde se produce un vacío o la ley es ambigua.

Sus principales características son:

- Aparente legalidad.
- Utilización de una norma atípica.
- No aplicación de la norma defraudada.
- Abuso de derechos.
- Violación del principio de la Buena Fe.
- Distribución de dividendos o retiros de utilidades encubiertas.
- Retiros excesivos.
- Gastos innecesarios.

## 10.2 Evasión

En lo referente a la evasión fiscal, es importante resaltar criterios como el de Héctor Villegas que sostiene: “[...] *la evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario, producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omitidas violatorias de disposiciones legales.*”

Y como el de Romeo Carpio R. quien manifiesta: “*Existe una gama muy variada de definiciones sobre la planificación tributaria, la elusión y la evasión. Parecería ser que la mayoría coincide en que únicamente las dos primeras son lícitas. A pesar de que existe una línea muy tenue entre la planificación y la elusión la manera más adecuada de enmarcar una*

*acción dentro de estas definiciones estaría basada en el reconocimiento social que pueda tener”.*

En pocas palabras podemos decir que la Evasión es una conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la disminución o falta del pago de una obligación tributaria. Se caracteriza por la ocultación de la realidad económica a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y por ende un perjuicio al Estado y el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.

## **11. CONOCIENDO EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO**

El sistema tributario es el conjunto de tributos establecidos en un país que responde a principios económicos y políticos en un contexto económico-social determinado y que contribuye a conseguir el óptimo bienestar social de la población.

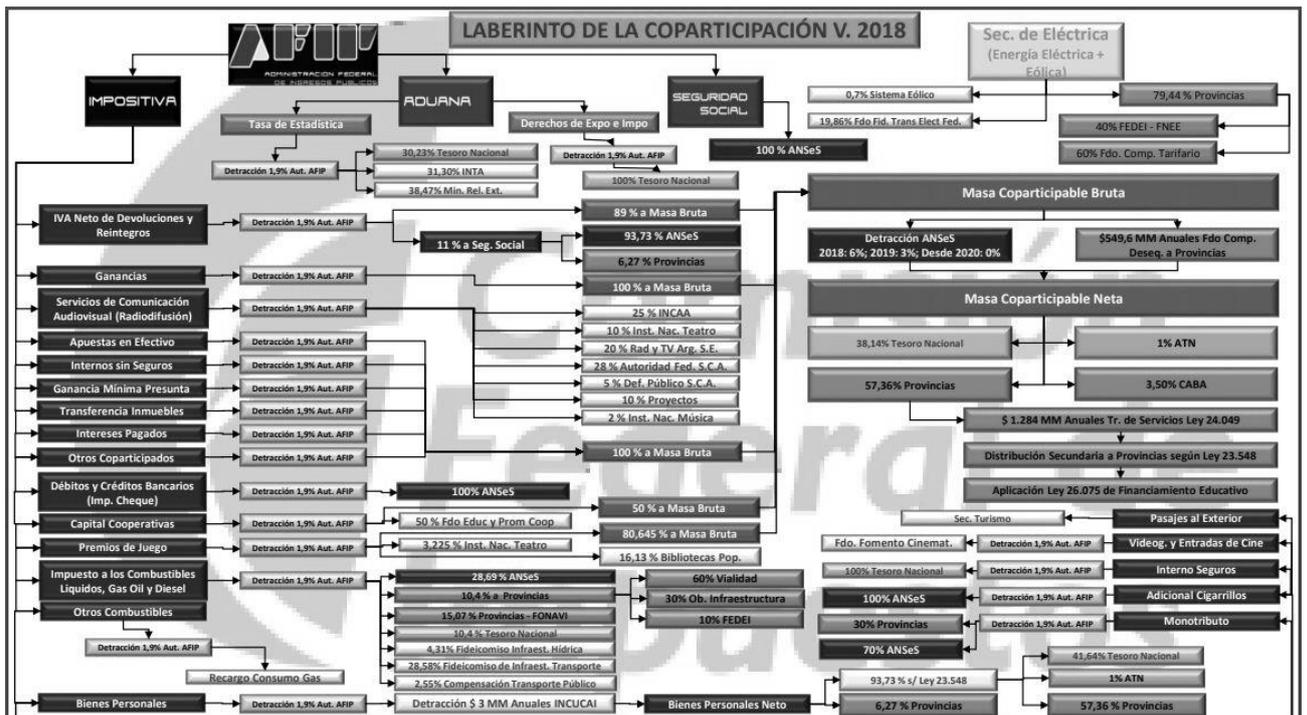
11.1. Según nuestra Constitución Nacional en el país existen tres niveles de gobierno: Nacional, Provincial y Municipal; donde cada nivel posee la facultad jurídica de exigir contribuciones respecto a las personas o bienes que se hayan en su jurisdicción.

### 11.1.1. Tributos Nacionales

A nivel nacional los principales impuestos son:

- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuesto sobre los Bienes Personales
- Derechos de Importación
- Derechos de Exportación
- Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Impuesto a los Activos)
- Impuestos Internos

Debemos destacar que son coparticipables:



Fuente: Comisión Federal de Impuestos

### 11.1.2. Tributos Provinciales

A nivel provincial encontramos los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- Impuesto de Sellos
- Impuesto Inmobiliario
- Impuesto sobre los Automotores

### 11.1.3. Tributos Municipales

A nivel municipal los tributos que se aplican son tasas por prestación de servicio que los fiscos municipales establecen.

## 6.2 Clasificación de los Impuestos

La Real Academia Española dice que un impuesto es un “Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.” Estos son reclamados por el Estado, con base en una ley, y surgen en función de un hecho generador. Los mismos pueden ser demandados aunque no exista una actividad estatal directamente vinculada al obligado al pago, como sucede

con las tasas y contribuciones. En estas últimas el estado realiza una acción concreta por la que los individuos se ven beneficiados.

Existen varias maneras de clasificar los impuestos, dos de las principales son:

a) **En función de criterios administrativos:**

**Impuestos directos:** gravan las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio. Es decir, manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva.

**Impuestos indirectos:** Son los que gravan el consumo o el gasto. Estos son cobrados a través del contribuyente a los usuarios o consumidores finales de los bienes.

b) **En función de la carga económica:** Atiende a las manifestaciones de tipo económicas.

**Impuestos regresivos:** Son impuestos en los que la alícuota que se paga no tiene relación con la riqueza o nivel de ganancia que se posee o incluso la relación es inversa. Eso significa que afectan a los que menos tienen (muchas veces son impuestos indirectos).

**Impuestos progresivos:** En este caso si se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto, y por ello los que mayor riqueza posean pagan más tributos (suelen ser los directos, pero no siempre). La cantidad que se debe pagar va en función de capacidad contributiva del sujeto.

## **12. ASPECTOS JURÍDICOS Y SOCIETARIOS A CONSIDERAR.**

Para poder organizar una empresa y planificarla correctamente, no podemos pasar por alto la modificación que surge a partir del 1 de agosto de 2015, la ley 26994 (promulgada el 7/10/2014). La misma determina la unificación de los antiguos Códigos Civil y Comercial en un Código Único que genera grandes cambios en la vida civil de los argentinos; y dentro de ellos llega la modificación a la ley 19550, antes denominada “ley de sociedades comerciales”, que subsiste como ley especial y se denomina “ley general de sociedades”.

Solo a los fines prácticos de este trabajo, analizaremos los tipos mas usados y aquellas nuevas opciones:

<i>Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL)</i>	<i>Sociedad Anónima (SA)</i>	<i>Sociedad Anónima Unipersonal (SAU)</i>
Acto constitutivo contrato plurilateral de la organización	Acto constitutivo contrato plurilateral de organización	Acto constitutivo declaración unilateral de voluntad
Constitución por instrumento público o privada con firma certificada	Constitución por instrumento público	Constitución por instrumento público
Nº máximo de socios: 50	Sin límites a la cantidad de socios/accionistas	1 solo accionista
Capital se divide en cuotas	Capital se divide en acciones	El único socio posee la totalidad del capital
Cuotas tienen igual valor, que será de diez pesos o sus múltiplos	Acciones tienen igual valor	El único socio posee la totalidad del capital/acciones
Socios limitan su responsabilidad a la integración de las cuotas que suscriban, sin perjuicio de que garantizan solidaria e ilimitadamente a los 3ros la integración de los aportes	Socios limitan su responsabilidad a la integración de las acciones suscriptas	El socio limita su responsabilidad a la integración del capital suscripto
Utiliza denominación social (nombre de fantasía o de 1 o más socios + ‘sociedad de resp limitada’)	Utiliza denominación social (nombre de fantasía o de 1 o más socios + ‘sociedad anónima’)	Utiliza denominación social
NO hay capital mínimo obligatorio para constituirla	Capital mínimo: \$100 000 pesos (el Poder Ejecutivo actualiza este monto)	Capital mínimo: \$100 000
Capital debe <b>suscribirse</b> íntegramente	Capital debe <b>suscribirse</b> totalmente	Capital debe <b>suscribirse</b> totalmente

en el acto de constitución de la sociedad	en el acto constitutivo de la sociedad	en el acto constitutivo del ente
<b>Integración mínima</b> en dinero: 25% del capital suscrito (para cada socio) al inscribir el contrato en RP	<b>Integración mínima</b> en dinero: 25% del capital suscrito (para cada socio) al inscribir el contrato en RP	Capital debe <b>integrarse</b> totalmente en el acto constitutivo
Aportes no-dinerarios deben integrarse totalmente al constituir la sociedad y ser bienes susceptibles de ejec forzada	Aportes no-dinerarios deben integrarse totalmente al constituir la sociedad y ser bienes susceptibles de ejec forzada	Aportes no-dinerarios deben integrarse totalmente al constituir el ente y ser bienes susceptibles de ejec forzada
Transmisión de las cuotas es libre, salvo disposición contraria del contrato, el cual puede limitarla pero NO prohibirla. Posibilidad de establecer cláusulas que requieran unanimidad de los socios o confieran derecho de preferencia a los socios para adquirir cuotas	Transmisión de las acciones es libre. El contrato puede limitarla pero NO prohibirla	Carácter de socio es libremente transmisible
Transmisión de las cuotas tiene efecto frente a la sociedad cuando cedente/adquirente entrega a la gerencia una copia del título de la transferencia	Transmisión de las acciones debe notificarse por escrito a la sociedad	Transmisión de las acciones debe notificarse por escrito a la sociedad

Transmisión de las cuotas es oponible a 3ros desde su inscripción en el Registro Público	La transmisión de las acciones se inscribe solamente en el Registro de Acciones y es a partir de este acto que surge efectos contra la sociedad y contra 3ros	La transmisión de las acciones se inscribe solamente en el Registro de Acciones y es a partir de este acto que surge efectos contra la sociedad y contra 3ros
Administración y Representación de la sociedad en cabeza de la Gerencia	Administración en cabeza del Directorio; Representación en cabeza del Presidente del Directorio	Administración en cabeza del Directorio (basta con un solo director);  Representación en cabeza del único miembro del Directorio
Gerentes pueden o no ser socios de la sociedad	Directores pueden o no ser socios de la sociedad	Director puede o no ser miembro de la sociedad
Órgano de fiscalización optativo (Sindicatura o Consejo de Vigilancia), salvo que la sociedad tenga un capital mayor a diez millones de pesos Si NO se establece órgano para esto, se aplica el art 55 LGS (contralor individual de los socios)	Mientras la sociedad NO esté comprendida en algún supuesto del art 299 de la LGS, podrá prescindir de la Sindicatura; el contrato podrá organizar un Consejo de Vigilancia formado por 3 a 15 accionistas designados por la Asamblea  Si no se establece ninguno de estos dos órganos, se aplica el art 55 LGS (contralor individual de los socios)	Sujeta a fiscalización estatal permanente (art 299 LGS)  Sindicatura obligatoria, que podrá ser de un solo miembro

Órgano de gobierno: reunión de socios	Órgano de gobierno: asamblea	Un solo socio-decisiones de voluntad unilateral
Deber de publicar por 1 día en el diario de publicaciones legales correspondiente, los datos exigidos por el art 10 LGS	Deber de publicar por 1 día en el diario de publicaciones legales correspondiente, los datos exigidos por el art 10 LGS	Deber de publicar por 1 día... (igual que en la SA tradicional)
Para modificar el contrato, la mayoría debe representar, al menos, más de la mitad del capital social	Modificación del contrato mediante asamblea extraordinaria y requiere mayoría absoluta de los votos presentes	Un solo socio-decisiones de voluntad unilateral
El contrato dispondrá sobre la forma de deliberar y tomar acuerdos sociales	En asamblea ordinaria, las resoluciones se toman por mayoría absoluta de los votos presentes	Un solo socio-decisiones de voluntad unilateral

### 13. HERRAMIENTAS DE PLANIFICACION FISCAL EN LA ARGENTINA

El sistema tributario argentino otorga ciertos beneficios fiscales que deberían ser aprovechados llevando a cabo una correcta planificación fiscal, dentro de los cuales podemos destacar:

- ***Distintos criterios de imputación de ingresos y gastos para el tratamiento fiscal de las operaciones***, aplicados por la Ley de Impuestos a la Ganancia, a saber:

Art. 18 de la LIG DEVENGADO “cuando corresponda la imputación de las rentas de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos (excepto los producidos por los valores mobiliarios), alquileres y otros de características similares.”. Ejemplo de esto serán las Rentas de Primera (también llamadas Rentas del Suelo) y la Tercera Categoría (participación societaria)

Art.18 LIG: PERCIBIDO: “Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o

abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma”. Está compuesta por las rentas de Segunda categoría (o rentas financieras) y las de Cuarta categoría (rentas al trabajo personal)

DEVENGADO EXIGIBLE: Art. 18 LIG, inc. a), 4° párrafo “(podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando:

- las ganancias se originen en la venta de mercaderías
- con plazos de financiación superiores a diez (10) meses
- la opción deberá mantenerse por el término de cinco (5) años Su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación. El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario.

Por su parte el Art. 23 DR LIG, continúa diciendo que podrá optarse por efectuar la imputación de las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad, cuando las mismas sean originadas por las siguientes operaciones:

- A) ventas de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a diez (10) meses, computados desde la entrega del bien o acto equivalente (emisión de la factura o documento que cumpla igual finalidad);
- B) enajenación de bienes no comprendidos en a), cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal;
- C) la construcción de obras públicas cuyo plazo de ejecución abarque más de un (1) período fiscal y en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de cinco (5) períodos fiscales.

- ***Distintas alternativas de amortización de los bienes afectados a la actividad***

Los bienes de uso sufren un desgaste que, sin duda alguna disminuye su valor. En consecuencia esta merma año tras año es cada vez mayor y debe registrarse contablemente.

Ese desgaste se conoce con el nombre de "amortización", "depreciación" o "desvalorización", que comienza a partir del alta del bien en nuestro patrimonio, es decir desde el momento en que se adquiere o compra.

El porcentaje de amortización dependerá de la cantidad de años de vida útil que tenga el "Bien de Uso". Los porcentajes máximos de Amortización anual son establecidos por la AFIP (Administradora Federal de Ingresos Públicos), los más frecuentes son:

Bienes	Vida útil	Cálculo	% de amortización
Inmuebles	50 años	100% : 50 años	2% anual
Muebles y Útiles	10 años	100% : 10 años	10% anual
Instalaciones	10 años	100% : 10 años	10% anual
Maquinaria	10 años	100% : 10 años	10% anual
Equipos de Computación	5 años	100% : 5 años	20% anual
Rodados	5 años	100% : 5 años	20% anual

En los inmuebles se amortiza el valor edificado únicamente, el terreno no se amortiza porque no sufre desgaste por el uso y el paso del tiempo.

- ***Distintas políticas de retribuciones a los socios o titulares de las empresas***

La reforma tributaria (Ley 27430) impuso un sistema de integración parcial del tipo cedular, donde el impuesto recae sobre los accionistas con una alícuota del 13% siempre que haya distribución de utilidades. La medida busca la reinversión de utilidades, ya que en cabeza de la

sociedad se tributará el 25% y solo cuando distribuyan dividendos a los accionistas deberán retener el 13%, alcanzando de esta manera la alícuota máxima del impuesto a las ganancias para personas humanas del 35%. Cabe mencionar que la reducción de alícuotas será gradual, siendo aplicable estos porcentajes a partir del 2020. Para los períodos fiscales 2018 y 2019 las alícuotas serán del 30% y del 7%, respectivamente.

A fin de evitar maniobras abusivas se incorporó a continuación del artículo 46 un listado de situaciones que se presumen son distribución de dividendos o utilidades: retiro de fondos de los accionistas, uso o goce de bienes de la sociedad, constitución de garantías a favor del accionista sobre activos de la sociedad, operaciones entre sociedad y accionista en condiciones diferentes a las del mercado, gastos de la sociedad a favor del accionista no vinculados al giro de la empresa, sueldos u honorarios sin que se pueda comprobar la prestación del servicio y/o no sean razonables de acuerdo al tipo de servicio prestado.

Otros aspectos a considerar son que se mantiene la no computabilidad para los accionistas que son sociedades del país, se derogó el impuesto de igualación y los accionistas residentes del exterior tendrán el mismo tratamiento que los residentes del país, ya que los dividendos que perciban estarán sujetos a retención.

### Ejemplo práctico

	Antes de la reforma	Después de la reforma		
		2018	2019	2020
Resultado impositivo de la sociedad	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Alícuota IG de la sociedad	35%	30%	30%	25%
Impuesto de la sociedad	35.000,00	30.000,00	30.000,00	25.000,00
Resultado después del impuesto	65.000,00	70.000,00	70.000,00	75.000,00
Alícuota ganancias s/dividendos	0%	7%	7%	13%
Impuesto del accionista	\$ -	\$ 4.900,00	\$ 4.900,00	9.750,00
Nivel de impuesto total	35%	30%	30%	35%
Ingreso total al fisco	35.000,00	34.900,00	34.900,00	34.750,00

- *La posibilidad de traslación de quebrantos*
- *La existencia de distintos regímenes de promoción industrial*
- *La posibilidad de la creación de provisiones y provisiones*
- **PROVISIONES:** Son también obligaciones ciertas y determinables, aunque la diferencia sustancial con las DEUDAS es de carácter formal (en las obligaciones los

importes están establecidos por documentos, facturas, etc., mientras que en las provisiones no).

Las provisiones podrían utilizarse como estrategia para tributar menos el Impuesto a las Ganancias razón por la cual sólo debe deducirse los gastos vinculados con provisiones ciertas en cuanto a su congruencia con los gastos reales que han de ocasionar esas obligaciones, caso contrario se incurre en futuros ajustes fiscal.

- **PREVISIONES:** Son obligaciones contingentes (hay una gran probabilidad de que ocurran a futuro y no tenemos certeza exacta de cuál será el monto a pagar), no liquidadas pero si estimables.

En cuanto a su tratamiento fiscal, las provisiones no se pueden deducir de la base de imposición salvo la previsión fiscal de deudores incobrables y siempre y cuando que cumpla con las pautas que marca la ley y su decreto reglamentario

La importancia que tiene para la empresa el uso de provisiones y provisiones radica en saber mes a mes los resultados (pérdidas y ganancias) que tuvo la empresa y las obligaciones que asume.

- ***La posibilidad de formalizar distintos procesos de reorganización empresaria***

A los efectos fiscales, y de acuerdo al art.77 LIG menciona que se entiende por reorganización:

- a) la fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas;
- b) la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera;
- c) las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico.

Para que la reorganización tenga los efectos impositivos el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a 2 (dos) años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo a lo que, para cada caso, establezca la reglamentación.

El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a 2 (dos) años contados desde la fecha de la reorganización.

También debe tenerse en cuenta evitar los saldos a favor en los distintos gravámenes que generan una inmovilización de capital. En este sentido se debe realizar las compensaciones respectivas.

- ***Venta y reemplazo:*** Surge como una alternativa opcional de diferir la ganancia por la venta de un bien de uso contra la amortización prevista del bien nuevo adquirido. Esto es aplicable tanto para el caso de los bienes muebles amortizables como para los bienes inmuebles, siempre que estos últimos tuvieran como mínimo una antigüedad de 2 años en el patrimonio al momento de la enajenación.

Debe cumplirse una serie de requisitos formales para su aplicación y en caso de incumplimiento se abonará la totalidad del impuesto a las Ganancias: Entre la compra y venta del bien no debe transcurrir más de 1 año calendario. Cabe aclarar que la venta y la compra pueden suceder en momentos diferentes o anteriores, ya que no es requisito un orden cronológico. A) Para el caso de los inmuebles, además del año entre la compra y la venta que no deben ser necesariamente simultáneas, se puede adquirir un bien no amortizable como un terreno para construcción, pero siempre que se inicie la obra dentro del año de adquisición y que la construcción no exceda los 4 años. B) Se puede ejercer la opción de venta y reemplazo hasta el momento del vencimiento de la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias. C) Se deben seguir los requisitos establecidos en la resolución general (AFIP) 2140 a través del aplicativo “Certificado de Transferencia de Inmuebles”, al cual se accede mediante clave fiscal. El no cumplimiento de esta formalidad implica no poder acceder al beneficio (autos “Gena SA” - TFN - Sala B - 28/3/2006 y “Perfecto López y Cía. SA” - TFN - Sala B 4/5/2006). D) Las constancias y/o certificados, según el caso, deben emitirse como máximo antes de la fecha de presentación de la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias.

- ***Elección de automóviles o utilitarios:*** Las limitaciones para el cómputo del IVA y para la registración de gastos se refieren a automóviles pero no a utilitarios, los cuales pueden ser usados en el desarrollo de la actividad. De acuerdo con el criterio oficial,

cuando el monto de compra del automóvil sea superior al límite de \$ 20.000 (tope legal) y encontrándose el bien afectado parcialmente a la actividad gravada, corresponderá que el crédito de \$ 4.200, correspondiente a los \$ 20.000, se impute en la DDJJ en la proporción en que este se encuentre afectado a la actividad alcanzada por el impuesto. Cuando no existe afectación alguna, no nace el crédito computable; es decir, primero debe analizarse la posibilidad de su cómputo y recién allí ver la aplicación del tope (total o parcial, de acuerdo con el grado de vinculación entre créditos y débitos es).

Otro tema a destacar son las *exenciones impositivas y deducciones que admiten los distintos gravámenes*.

Al momento de formar una empresa, hay que poner especial atención al momento de la *elección del tipo societario* y las consecuencias que ello implica a nivel impositivo, y en particular el diferente tratamiento que les da el impuesto a las ganancias a las personas físicas y a las sociedades de capital, este tema fue desarrollado en el Capítulo 12.

#### **14. LAS PYMES FRENTE A UNA PLANIFICACIÓN FISCAL.**

Una PYME es una micro, pequeña o mediana empresa que realiza sus actividades en el país, en alguno de estos sectores: servicios, comercial, industrial, agropecuario, construcción o minero.

Puede estar integrada por una o varias personas y su categoría se establece de acuerdo a la actividad declarada, a los montos de las ventas totales anuales y a su cantidad de empleados.

A la fecha estas categorías están dadas por:

## ► CATEGORIZACIÓN SEGÚN MONTO DE FACTURACIÓN

		ACTIVIDAD				
		CONSTRUCCIÓN	SERVICIOS	COMERCIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	AGROPECUARIO
CATEGORÍA	MICRO	\$5.900.000	\$4.600.000	\$15.800.000	\$13.400.000	\$3.800.000
	PEQUEÑA	\$37.700.000	\$27.600.000	\$95.000.000	\$81.400.000	\$23.900.000
	MEDIANA Tramo 1	\$301.900.000	\$230.300.000	\$798.200.000	\$661.200.000	\$182.400.000
	MEDIANA Tramo 2	\$452.800.000	\$328.900.000	\$1.140.300.000	\$966.300.000	\$289.300.000

Promedio de los tres últimos estados contables (sin IVA, impuestos internos y descontando el 75% del monto de las exportaciones)

## ► CATEGORIZACIÓN SEGÚN CANTIDAD DE EMPLEADOS

		ACTIVIDAD				
		CONSTRUCCIÓN	SERVICIOS	COMERCIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	AGROPECUARIO
CATEGORÍA	MICRO	12	7	7	15	5
	PEQUEÑA	45	30	35	60	10
	MEDIANA Tramo 1	200	165	125	235	50
	MEDIANA Tramo 2	590	535	345	655	215

Desde la Secretaria de Emprendedores y Pymes ofrecen la opción de registrarse como MIPYME ante el Ministerio de Producción con el afán de obtener algunos beneficios a saber:

- IVA Pago Diferido a 90 días.
- Impuesto a los débitos y créditos como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias (100% para micro y pequeñas; y 50% para medianas sector industria manufacturera del tramo 1)
- Exención de Ganancia Mínima Presunta.
- Menor cantidad de requisitos para la solicitud del Certificado de No Retención de IVA.
- Exclusión en los Regímenes de retención del Impuesto a las Ganancias vigentes para las empresas micro del sector Comercio.
- Para las empresas que invirtieron en Bienes de Capital ( Pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias de hasta el 10% de las inversiones y Devolución del IVA de las inversiones vía bono de crédito fiscal

En sus artículos 16 y 55, la Ley 27.264 insta a las provincias a Evitar el Incremento de la Carga Fiscal Pyme hasta el 31 de diciembre de 2018(ingresos brutos, impuesto a los sellos, etc.).

Sin embargo, es requisito la expresa adhesión de cada provincia mediante una ley provincial que exhorte a los municipios a dictar normas pertinentes (a la fecha falta San Luis).

Por otro lado la **ley 27430 de reforma tributaria** modificó el decreto 814/2001, al unificar en un 19,5% las alícuotas de las cargas sociales que los empleadores ingresan a la AFIP en concepto de contribuciones patronales con destino a los subsistemas del Sistema Único de Seguridad Social.

Esta modificación en el régimen de contribuciones patronales tiene efectos a partir del mes devengado febrero/18, con vencimiento opera en el mes de marzo de 2018.

La unificación de la alícuota se implementa de manera gradual, arrancando según el siguiente cronograma:

CONCEPTO	NORMA LEGAL	D. 814/2001 MODIF. POR L. 27430			
		ART. 2, INC. A)		ART. 2, INC. B)	
		HASTA 01/2018	DESDE 02/2018	HASTA 01/2018	DESDE 02/2018
RÉGIMEN NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL		(en %)		(en %)	
- Sistema Integrado Previsional Argentino	L. 24241 (art. 11)	12,71	12,53	10,17	10,47
- Asignaciones familiares	L. 24714 (art. 5)	5,56	5,48	4,44	4,57
- Fondo Nacional de Empleo	L. 24013 [art. 145, inc. a) y art. 146]	1,11	1,09	0,89	0,92
- INSSJP	L. 19032 (arts. 1 y 9)	1,62	1,60	1,50	1,54
<b>Total</b>		<b>21,00</b>	<b>20,70</b>	<b>17,00</b>	<b>17,50</b>

Otros ítems utilizados con el afán de abonar menos carga tributaria son:

- **Programas especiales de financiamiento para pymes.** La SEPYPME, y Ministerio de Industria tienen líneas de financiamiento con tasas atractivas. También los bancos ofrecen líneas para pymes.
- **Crédito fiscal para capacitación del personal (Ministerio de Industria).** Permite a las pymes obtener reintegros por sobre la inversión que realicen en la capacitación de personal, ya sea en actividades abiertas, dictadas en instituciones públicas o privadas; o

cerradas, como cursos a medida de la empresa. El beneficio se hace efectivo a través de la emisión de un certificado de Crédito Fiscal.

Otro programa casi desconocido por es las empresas es que cuentan con beneficios económicos e impositivos a la hora de *contratar personal con algún tipo de discapacidad*.

Por ejemplo a nivel nacional podemos mencionar:

- Deducción del 70% del impuesto a las ganancias o sobre los capitales.
- Los empleadores que contraten trabajadores con discapacidad por tiempo indeterminado gozarán de la exención del 50% de las contribuciones patronales por el período de un año.
- Descuento del 50% en contribuciones patronales por la contratación de grupos laborales protegidos.
- Exención del 33% en contribuciones a la seguridad social, por el término de 12 meses, siendo efectiva cuando dicha incorporación de personal produzca un incremento neto en la planta de una empresa que emplee hasta 80 trabajadores. En caso de que se trate un beneficiario del programa Jefe o Jefa de Hogar, la exención será del 50%.

Sin embargo no debemos olvidar, que muchas veces las Pymes no están dispuestas a realizar una planificación fiscal; por considerarla un gasto o meramente por desconocimiento por parte de sus propietarios.

## 15. CONCLUSIÓN

Luego de un exhaustivo estudio del tema y como dice el título “Planificación Fiscal: Un mecanismo eficiente para la gestión empresarial” de este trabajo, podemos afirmar que:

- a) La Planificación tributaria es una estrategia administrativa- financiera utilizada por contribuyentes con plena conciencia tributaria que buscan cumplir de manera legal y transparente.
- b) Se confirma que la Planificación Fiscal es un mecanismo para lograr la eficiencia económica, donde se presenta al contribuyente diversos escenarios para que aproveche oportunidades y asegure el cumplimiento de sus compromisos de pagos comerciales y tributarios.
- c) Depende de la capacidad que tengan los asesores tributarios para lograr una reducción o diferimiento de la carga fiscal con el mínimo de riesgo y error, utilizando todos los beneficios e incentivos fiscales contemplados en nuestra legislación.

d) El resultado de una Planificación Tributaria puede verse en los distintos sectores de la empresa:

- Incrementando las ventas de bienes y servicios como resultado de la inversión en capacitación, en tecnología, etc.
- Incremento del patrimonio empresarial, debido a que pueden incorporarse más accionistas luego del incremento de utilidades.
- Disminución de la carga tributaria como consecuencia de las rebajas tributarias que se enmarcan en el ordenamiento jurídico de nuestro país.
- Incremento de fuentes de empleo por la creación de nuevas plazas de trabajo.

e) El proceso de planificación tributaria puede ser usado por todos los contribuyentes que tengan la necesidad de realizar una nueva inversión, mejorarla o incrementarla buscando los escenarios más favorables en materia fiscal, asegurando más beneficios a costos más bajos.

f) Debemos de considerar, que en Argentina los cambios son casi de manera diaria, por lo que muchas veces como asesores no llegamos a estar 100% informados, o bien que lo que se planea a la mañana, a la tarde ya es obsoleto.

## **16. PROPUESTAS**

Como profesionales en Ciencias Económicas, debemos acompañar y asesorar a nuestro cliente de forma continua y por ello se sugiere informarlos que a través de una Planificación Fiscal, se obtienen muchos beneficios económicos – financieros. Sin embargo y como consecuencia de la volatilidad del país; estas Planificaciones no son posibles de cumplir o bien no repercuten en el contribuyente con los efectos por los cuales se generaron.

Es por ello que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, debería de buscar un consenso con los Agentes de Contralor (AFIP, ARBA, Fiscos Provinciales, entre otros.) para poder mantener una posición fidedigna; que podría ser ajustada por ejemplo cada 3 meses según un índice ( lo ideal sería continuar la línea del RIPTTE).

Buscar junto a los colegas de todo el país, una mecánica de Planificación Fiscal Standard que pueda ser ampliado según el tamaño del ente y a su vez que sea aceptada por el Fisco, a los fines de asegurarse el ingreso de la Recaudación.

Por parte de los Consejos de cada Provincia, hacer hincapié que este nicho de mercado sea explotado exclusivamente por profesionales matriculados en ellos; donde se aplique severas sanciones a quienes no cumplan.

## 17. BIBLIOGRAFÍA.

- Fraga, L. “La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas” ILADT, Ed. Tributarias Latinoamericanas, Año 2000, Pág. 47.
- Galarraga, A. “Fundamentos de Planificación Tributaria” Ed. HP.
- Giullani Fonrouge, C., “Diccionario Derecho Tributario”, Quito, Corporación de estudios y Publicaciones /CEP, 2012.
- Mintzberg, H. “La estructuración de la organización” Ed. Ariel, Año 2005, Pág. 76
- Rivas Coronado N. – Vergara Hernández S., “Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar”, Santiago de Chile, 1ª. Edición ., Ed. Magril Ltda., Año 2000, Pág. 11-20
- Romeo Carpio, “La planificación tributaria internacional”, en: Revista Retos, Año 2012, Núm. 3, Quito: Ed. AbyaYala, Pág.. 53-67.
- Uribe, Juan P. “ la opción de venta y reemplazo en el impuesto a las ganancias”, Publicación: Práctica y actualidad tributaria (pat) tomo/boletín: xxii página: - mes: julio Año: 2016
- Villegas, H., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 4ta. Edición actualizada, tomo I. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, Año 1987, 995 páginas.

### Legislación utilizada:

- Ley N° 19.550 (Ley General de Sociedades)
- Ley N° 22.431 (Sistema de protección a la persona con discapacidad modificada por ley N° 23.021, artículo 23):
- Ley N° 23.349(IVA)
- Ley N° 24.031 artículo 87. Conf. Nota 408/04, Dirección de Asesoría Legal y Técnica, AFIP.
- Ley N° 24.147 artículo 34.
- Ley N° 26994 (Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Argentina)

- Ley N° 27.264 (PYMES)
- Ley N° 27.430 (Reforma Tributaria)
- Ley N°20.628 (Ganancias)

**Páginas Web consultadas:**

<https://www.argentina.gob.ar/trabajo/discapacidad/promover>

<http://www.cfi.gov.ar/>

<https://www.produccion.gob.ar/pymes>

<https://pymes.afip.gob.ar/estiloAFIP/PYMES/default.asp>

<https://www.wikipedia.org/>