

## 19º Congreso Tributario

10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1

“Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

#### AUTORIDADES

##### Comité Ejecutivo

Presidenta Dra. C.P. y L.A. Gabriela V. Russo T317 F248 / T47 F56

Vicepresidente Dr. C.P. Gustavo E. Diez T145 F137

Vocal Dr. C.P. y L.A. Oscar Fernández T110 F88 / T57 F119  
 Dr. C.P. Ernesto C. Celdeiro T63 F202

##### Comité Científico

Presidente Dr. C.P. César R. Litvin T102 F178

Vicepresidenta Dra. C.P. Patricia Lange T214 F182

Vocales: Dr. C.P. Sebastián M. Dominguez T247 F76 Dra. C.P. Gabriela Rigoni T252 F80

Dr. C.P. Alberto F. Mastandrea T230 F17 Dr. C.P. Ricardo R. Vegas T135 F220

Dra. C.P. Marina I. Parera T141 F152

Dra. C.P. Adriana E. Piano T193 F195

##### Comisión Tema Nº 1

Presidente Dr. C.P. Sebastián M. Dominguez T247 F76

Secretario Dr. C.P. Matías Capula T385 F157

Relatora Dra. C.P. Yesica L. Baigorri T389 F173

#### ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	2
<b>ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS</b> .....	2
<b>SUPERPOSICIÓN DE TRIBUTOS</b> .....	10
<b>EFFECTOS ECONÓMICOS</b> .....	17
<b>SALDOS A FAVOR</b> .....	24
<b>INCIDENCIA RECAUDATORIA</b> .....	34
<b>IMPUESTOS AL CONSUMO EN LA ECONOMÍA DIGITAL. LEGISLACIÓN COMPARADA</b> .....	37

#### INTRODUCCIÓN

Una vez más y en su versión decimonovena, las autoridades del Congreso Tributario, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, convocan a profesionales en la materia tributaria a participar de dos jornadas en donde el objetivo principal es estudiar, debatir y concluir sobre distintos temas de suma relevancia y actualidad.

Siguiendo el legado de las ediciones anteriores que demostraron el alto nivel de calidad y gran aporte que se obtiene en estas jornadas, este año, la Comisión del Tema Nº1 abordará la problemática generada por la superposición de tributos en el ámbito de los impuestos a los consumos, y sus efectos económicos.

Los impuestos al consumo son en general de naturaleza indirecta, definidos tradicionalmente por destacada doctrina<sup>1</sup> como aquellos que gravan manifestaciones indirectas o mediatas de la capacidad contributiva, sin tener en cuenta las características personales del sujeto, sino del producto o servicio consumido.

Toda vez que terminan siendo soportados por el consumidor final, es que debe prestarse especial atención a los potenciales efectos derivados de su aplicación, como ser:

- (i) El impacto regresivo –por impactar más proporcionalmente en sujetos de menores recursos que consumen toda su renta–.
- (ii) La presión sobre el nivel de precios a raíz de la aplicación de estos impuestos que encarece los bienes y servicios consumidos localmente.
- (iii) El efecto sobre las decisiones de consumo de ciertos productos y servicios.

Los impuestos al consumo en Argentina son los más relevantes en la recaudación tributaria, principalmente por abarcar una amplia base imponible de productos y servicios en general y resultar de mayor facilidad de administración y recaudación, en comparación con los impuestos directos.

En este contexto es que resultó imprescindible estudiar, analizar y debatir sobre la incidencia de los impuestos al consumo en relación con los tópicos que se desarrollan seguidamente.

#### ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS

La Argentina a través de su Constitución Nacional adoptó para su gobierno la forma representativa, republicana y federal<sup>2</sup>, en la que las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno nacional.

Este sistema federal que implica la división de gobierno en al menos dos niveles (nación y provincia, pudiéndose considerar también a las municipalidades), derivó en la necesidad de implementar un sistema

---

<sup>1</sup> Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral, Rubén A. Marchevsky, Ed. Errepar. Primera Ed. Año 2006. Pág. 28.

<sup>2</sup> Artículo 1 Constitución Nacional.

de recursos para financiar los gastos de cada uno, cuya distribución explícita quedó plasmada en los Art. 4 y 75 de la Constitución Nacional, que definen que la Nación recaudará:

- Exclusivamente el producido de derechos de importación y exportación, venta o locación de tierras de propiedad nacional, y renta de correos.
- Concurrentemente con las provincias, demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso Nacional a la población, y empréstitos.

En lo que hace a las contribuciones, entonces le corresponde al Congreso Nacional imponer, con facultad concurrente con las provincias, contribuciones indirectas y directas<sup>3</sup>, en este último caso por tiempo determinado y en circunstancias de excepción, ambas coparticipables con las provincias –con excepción de la parte que tenga asignación específica–.

En otros términos, la distribución explícita realizada por la Constitución en lo que hace a la materia tributaria supone que mientras que la Nación debe aplicar exclusivamente los derechos aduaneros de importación y exportación, y concurrentemente con las provincias los impuestos indirectos y directos – estos últimos bajo ciertos requisitos–, las provincias cuentan con recursos tributarios provenientes de la coparticipación de los impuestos directos e indirectos recaudados por la Nación y la aplicación de sus propios impuestos directos e indirectos.

En lo que hace al poder tributario local, es importante destacar que además de todos aquellos poderes delegados por las provincias a la Nación de manera explícita, también de la propia Constitución surgen otros aspectos, que, si bien no corresponden a la materia tributaria en sí, limitan sus facultades.

Así las cosas, si bien las provincias tienen potestades<sup>4</sup> para dictar sus propias constituciones que aseguren su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria, con propio uso y goce de sus instituciones, se encuentran imposibilitadas<sup>5</sup> de celebrar tratados parciales de carácter político, expedir leyes sobre comercio o navegación interior o exterior, establecer aduanas provinciales, acuñar moneda ni establecer bancos con facultades de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal, dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado, establecer derechos de tonelaje, ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación, dando cuenta al Gobierno Federal, nombrar o recibir agentes extranjeros, declarar ni hacer la guerra a otra provincia.

---

<sup>3</sup> Cabe destacar que a lo largo de los años la diferenciación entre los impuestos directos y los indirectos ha sido cuestión de amplio debate, para lo cual la jurisprudencia se ha inclinado a analizar el efecto económico de traslación para definir su naturaleza (Aerolíneas Argentinas. Soc. del Estado c. Provincia de Buenos Aires, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 13/11/1986).

<sup>4</sup> Artículo 5 Constitución Nacional.

<sup>5</sup> Artículos 126 y 127 Constitución Nacional.

De estas prohibiciones y delegaciones efectuadas al gobierno federal es que surgen cláusulas de contenido tributario implícito que limitan a las facultades locales en los impuestos que las provincias pudieran establecer, y que se formulan a continuación:

a. Cláusula del comercio: la Constitución Nacional sostiene a través de sus artículos 9 a 12 la necesidad de un solo comercio para todo el país, por lo cual establece que: no habrá más aduanas que las nacionales; la circulación de las mercancías de todas clases despachadas en las aduanas exteriores es libre de derechos en el interior de la República; los artículos de producción nacional o extranjera que pasen por el territorio de una provincia a la otra serán libres de derechos de tránsito; y, que los buques destinados de una provincia a otra no deberán pagar derechos de tránsito, sin que pueda concederse preferencias a un puerto respecto de otro.

Adicionalmente, en el artículo 75 inciso 13 se dispuso que es facultad del Congreso reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí, quedando entonces prohibido a las provincias –esto también incorporado en el artículo 126– expedir leyes sobre comercio, navegación interior o exterior, ni establecer aduanas provinciales.

En tales circunstancias, esta cláusula resulta de contenido tributario implícito ya que la facultad tributaria local podría interferir con el comercio y por lo tanto resultar inconstitucional<sup>6</sup>.

b. Cláusula de los Códigos: con el objetivo de regular el derecho de fondo de manera uniforme para todo el país, es que la Constitución Nacional en su artículo 75 inciso 12 le otorga al Congreso la facultad de dictar los Códigos Civil, Comercial y Penal.

Ello también resulta en una limitación al poder tributario de las provincias porque si bien el derecho tributario local es autónomo y proviene de un poder no delegado a la Nación, debiera el mismo tomar como base la legislación común proveniente de los Códigos Civil, Comercial y Penal, que constituye los principios del ordenamiento jurídico.

Numerosas han sido y continúan siendo las discusiones sobre el condicionamiento de las facultades tributarias de las provincias, sobre temas como ser prescripción, solidaridad y sujetos pasivos, donde en general la Corte mantiene la posición que una ley local no puede derogar las leyes sustantivas dictadas por el Congreso porque ello importa un avance sobre facultades exclusivas de la Nación<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> “Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” y “Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 31/10/2017; Hidroeléctrica El Chocón S.A. c. Buenos Aires, Provincia de y otro s. acción declarativa, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 01/07/1997; Transportes Vidal, S.A. c. Provincia de Mendoza, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 31/05/1984; Red Star SAIC c. Entre Ríos s. repetición, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 21/07/1971; entre otros.

<sup>7</sup> Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 30/09/2003; Roth de Von Pannwitz, Catalina c/ Prov. de Bs. Aires, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 1939; Diehl de Miguens, María c/ Prov. de Bs. Aires, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 1936; Martínez y Esquivel Dora

Con la modificación del Código Civil y Comercial promulgado el 7/10/2014, se presentaron nuevos interrogantes respecto de la facultad de las provincias de regular los plazos de prescripción de los tributos, que hasta la fecha no han sido abordados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Sin embargo, la Corte sí se ha expedido en la Causa “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo –medida cautelar” el 7 de marzo de 2023 sosteniendo que las infracciones tributarias tienen carácter Penal –y no tributario– y que por lo tanto deben atenerse al Código Penal en lo que hace a los plazos, forma de cómputo y causales de suspensión e interrupción de su prescripción.

c. Cláusula del Progreso: a través de la Constitución Nacional se dispuso que el Congreso debe proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, a través de leyes protectoras de estos fines y concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo sobre la educación, promoción de industria, inmigración, construcción de ferrocarriles y canales navegables, colonización de tierras de propiedad nacional, introducción y establecimiento de nuevas industrias, importación de capitales extranjeros y exploración de ríos interiores.

Si bien el fin último de estas disposiciones es augurar el crecimiento y progreso del país, también establecen limitaciones a las soberanías provinciales a través de la posibilidad de introducción por parte de la Nación de exenciones, exclusiones de objeto o liberaciones sobre los tributos locales con el objetivo del “bien común”<sup>8</sup>.

Este poder específico de la Nación debe ser justificado y razonable, ya que de otro modo no tendría sustento constitucional por ser ejercido sobre facultades propias de las provincias. Así lo ha analizado la Corte Suprema de Justicia en diversos antecedentes como ser “FF. CC. Central Argentino c/ Santa Fe” (03/07/1887), “NSS S.A. c/GCBA s/ proceso de conocimiento” (15/7/2014) y “Compañía de Transportes de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c. Provincia de Neuquén s. acción declarativa” (16/02/2002), entre otros, con distintas conclusiones según el caso particular.

d. Establecimientos de utilidad nacional: siguiendo el principio de unión nacional consagrado en las cláusulas desarrolladas precedentemente, la Constitución Nacional a través del inciso 30 del artículo 75 le otorgó al Congreso la facultad de dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República, agregando que las

---

R. y otros c/ Provincia de La Pampa, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 1967; Casa Casmma S.R.L. s/conc. prev. s/inc. de verif. tardía prom. por: Municipalidad de La Matanza, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 26/03/2009; Municipalidad de Resistencia c. Lubricom S.R.L., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 08/09/2009.

<sup>8</sup> BULIT GOÑI, Enrique G.: —Acerca de la cláusula del desarrollo en la Constitución, septiembre 1991, t. LXVI, La Información, p. 503.

provincias y municipios conservan su poder de policía e imposición sobre estos establecimientos, en la medida que no interfieran con el cumplimiento de aquellos fines.

Los establecimientos de utilidad nacional son aquellos destinados al ejercicio de las competencias del gobierno federal –por ejemplo: puertos, penitenciarias, aeropuertos internacionales, escuelas nacionales, yacimientos hidrocarburíferos, parques nacionales, universidades nacionales, agencias federales de impuestos, etc.–, con asiento en cada una de las provincias, razón por la cual en base al mandato constitucional es la Nación la encargada de legislar sobre las materias necesarias para el funcionamiento y consecución de los fines de los mismos, y ninguna norma provincial debiera interferir con ello.

Esta limitación al poder de policía provincial también ha sido estudiada por la Corte en diferentes antecedentes<sup>9</sup> a lo largo del tiempo.

En conclusión, si bien las provincias conservan sus facultades tributarias –que les permiten escoger los objetos y determinar el impuesto con el alcance que les resulte más conveniente–, tales atribuciones encuentran su límite en los principios consagrados en la Constitución Nacional, tanto explícita como implícitamente.

De lo expuesto hasta aquí surge que el sistema de coordinación fiscal que adoptó Argentina incluye separación de fuentes para los recursos exclusivos de la Nación, concurrencia de fuentes para las contribuciones directas e indirectas<sup>10</sup>, y coparticipación de los tributos recaudados por la Nación hacia las provincias.

Respecto de la coparticipación, si bien en 1988 se promulgó la Ley 23.548, actualmente vigente y sobre la cual se profundizará en el punto siguiente la superposición de tributos, fue la reforma constitucional de 1994 la que incorporó al régimen de coparticipación federal como el sistema de distribución de la recaudación impositiva entre la Nación y las provincias. Según lo dispuesto por la propia Constitución, este régimen debiera, a través de una ley convenio entre la Nación y las provincias, determinar la distribución en base a *“las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”*<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Hidroeléctrica El Chocón S.A. c. Buenos Aires, Provincia de y otro s. acción declarativa, 01/07/1997; Administración de Parques Nacionales c/ Provincia de Neuquén s/ Amparo, 09/03/2004; entre otros.

<sup>10</sup> Tal como también lo había sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo 149:260- “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos”, 28/09/1927.

<sup>11</sup> Artículo 75 inciso 2, Constitución Nacional.

Sin embargo y como es de conocimiento, a la fecha no se ha cumplido con este mandato constitucional respecto al nuevo régimen de coparticipación, que supone acordar de manera unánime entre la Nación y las provincias la distribución de la recaudación impositiva, lo que resulta, al menos, complejo.

Habiendo transcurrido aproximadamente 30 años desde la reforma constitucional y al no existir avances claros ni firmes sobre el nuevo régimen de coparticipación, uno de los objetivos planteados fue analizar la problemática del régimen actual de coparticipación y cuáles podrían ser las alternativas para el sistema tributario argentino frente a su eliminación, considerando la dificultad que representaría arribar a un consenso para su modificación, máxime teniendo en cuenta el último antecedente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires frente a la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>12</sup>.

Así las cosas, el conflicto histórico para obtener un régimen adecuado de distribución de recursos tributarios podría entenderse que versó en el avasallamiento del centralismo fiscal -Nación- por sobre las provincias, lo cual dificultó de sobre manera el desarrollo del federalismo, dispuesto por la propia Constitución Nacional.

Si bien existieron normas anteriores (ley 20.221) que pretendieron ser más equitativas y tener en cuenta situaciones objetivas para la determinación del reparto, en la ley 23.548 sancionada en 1988 se optó por un criterio de distribución en base a porcentajes fijos, lo que tornó al régimen menos racional. Esto tuvo como motivo que al momento de su definición, la reforma fue pensada como “transitoria”, con el objetivo de evitar un vacío legal -ya que régimen anterior había caducado en 1984- y poder profundizar en una reforma más profunda y duradera. Sin embargo, ante el temor de no contar con una nueva ley en lo inmediato y por lo tanto generarse un nuevo vacío legal, se introdujo una cláusula de prórroga automática si el Congreso nacional no sancionaba una nueva ley, vigente hasta la actualidad.

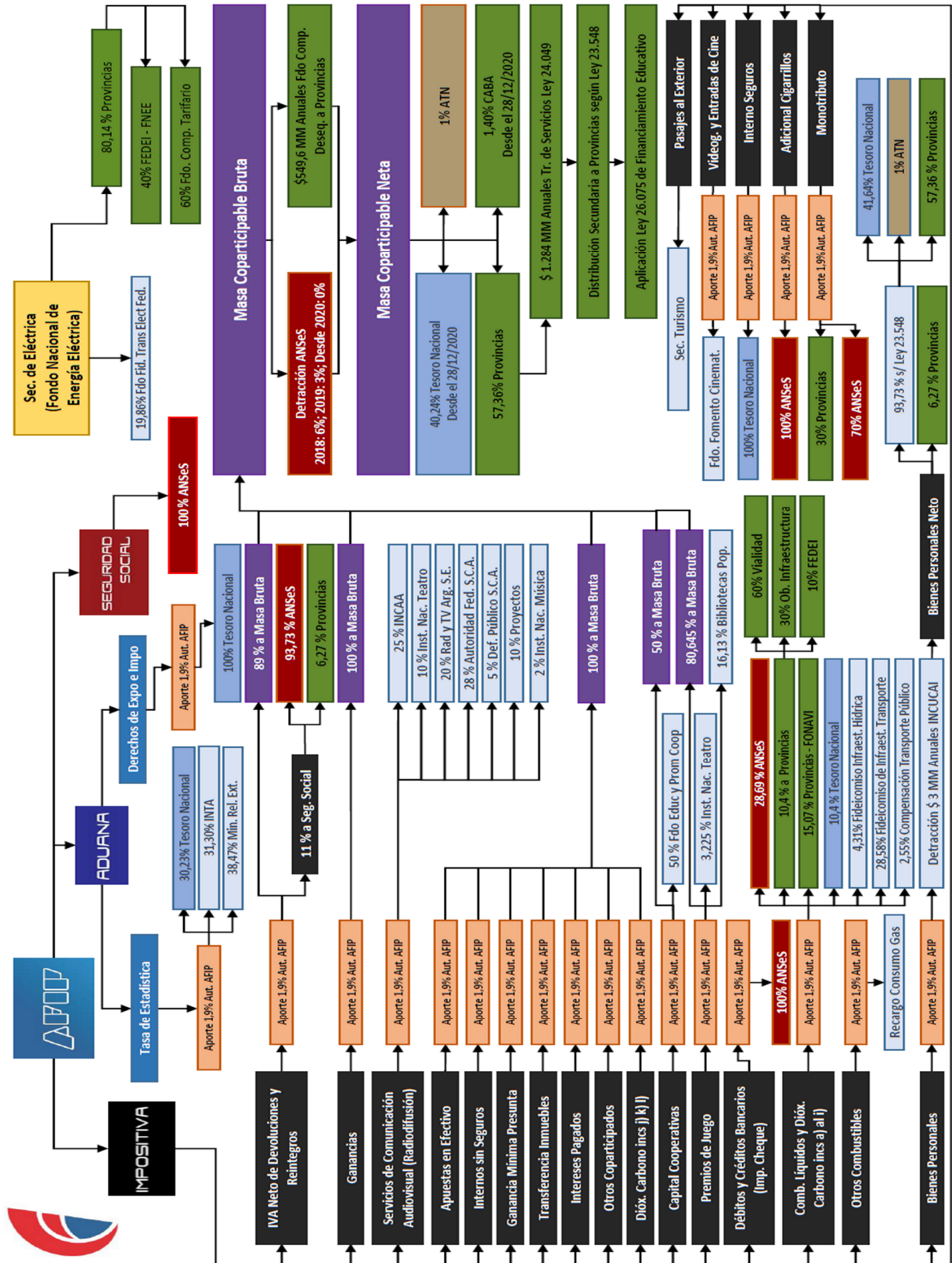
El hecho de continuar con estos porcentajes fijos, tanto de distribución primaria -entre Nación y provincias- como secundaria -entre las provincias-, genera que algunas provincias se vean beneficiadas y otras perjudicadas respecto de lo que sería un criterio objetivo de distribución, lo que deja en evidencia la causa de la dificultad en lograr un consenso unánime respecto de la modificación del régimen, tal como lo plantea la Constitución Nacional.

Según una publicación realizada por la Comisión Federal de Impuestos (<http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/Laberinto.aspx>), el laberinto de la coparticipación actual sería el siguiente<sup>13</sup>:

<sup>12</sup> A raíz de la disminución del porcentaje coparticipable en 2020 por la Nación para la creación de un Fondo asignable a Provincia de Buenos Aires.

<sup>13</sup> Elaborado por el Lic. Vicente Alberto POLLOLA, para la Comisión Federal de Impuestos en su carácter de Asesor Económico Financiero. CABA 16 de Marzo de 2021.







Tal como se puede observar de la figura anterior, otros problemas que podrían citarse respecto del régimen de coparticipación actual son, la poca transparencia -posibilidad de múltiples transferencias y asignaciones de fondos-, y la baja previsibilidad para planeamiento presupuestario en las provincias.

Ahora bien, ¿cuáles son las posibilidades que podrían plantearse respecto de la coparticipación en este escenario?

1. Búsqueda de un consenso y modificación del régimen de coparticipación bajo el lema de fortalecimiento del federalismo<sup>14</sup> otorgando prioridad al desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. En este escenario, por ejemplo, la distribución podría efectuarse en base a un criterio objetivo en relación con las competencias, servicios y funciones a cargo de cada nivel de gobierno -incluyendo mecanismos de coordinación del gasto público y endeudamiento-, y, además, contemplando transitoriamente parámetros que aseguren un reparto equitativo y solidario, bajo la forma de asignaciones especiales gestionadas por órganos regionales.

Esta alternativa sería la que obedezca al mandato constitucional de obtener una nueva ley convenio, necesidad que fue receptada por la Corte Suprema de la Nación en el antecedente “Santa Fe, Provincia c/ Estado Nacional (24/11/2015)” en donde exhortó a todas las unidades políticas del país (Nación, provincias y CABA) a cumplir con el mandato constitucional y superar las tensiones que han imposibilitado concluir un acuerdo.

2. Eliminación del régimen de coparticipación, para lo cual en primer lugar debiera abrogarse la ley actual 23.548 y además efectuar una modificación constitucional respecto (i) del mandato de la coparticipación dispuesto en el Art. 75 inciso 2 y (ii) redistribución de las potestades tributarias, de manera tal que existan impuestos nacionales que financien a la Nación e impuestos provinciales que financien a las provincias. En este caso, se debiera transitoriamente financiar a las provincias desfavorecidas hasta tanto logren su adecuado financiamiento, acompañado de un desarrollo y crecimiento económico.

En cualquier caso, el planteo hacia el futuro del federalismo fiscal debiera comprender varias reformas: (i) sistema tributario, (ii) gasto público, y (iii) coordinación vertical entre niveles de gobierno.

---

<sup>14</sup> Tal como sostuvo Dino Jarach, “*el problema de la coparticipación federal... es parte de un problema más amplio, el de la coordinación de las finanzas nacionales, provinciales y municipales*” – “Coparticipación provincial en impuestos Nacionales”, T.2, Consejo Federal de Inversiones, 1966.

### SUPERPOSICIÓN DE TRIBUTOS

La Constitución Nacional no prohíbe la doble imposición en materia de impuestos, lo cual de hecho resulta posible bajo el sistema de concurrencia establecido entre Nación y Provincias para “las demás contribuciones”. Esto ha sido incluso reafirmado por la Corte Suprema de Justicia cuando ha invocado *“que los actos de la legislatura de una provincia no pueden ser invalidados, sino en aquellos casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional en términos expresos un exclusivo poder, o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas, fuera de cuyos casos, es incuestionable que las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso<sup>15</sup>”*.

Siguiendo lo antes mencionado es que en el mismo caso la Corte ha mencionado que *“Para que resulte incompatible el ejercicio de los dos poderes, el nacional y el provincial, no es bastante, se agrega en aquel fallo, que el uno sea el de crear o proteger, y el otro sea el de imponer o destruir, según la terminología jurídica de los tratadistas americanos, sino que es menester que haya «repugnancia» efectiva entre esas facultades al ejercitarse, en cuyo caso, y siempre que la atribución se haya ejercido por autoridad nacional dentro de la Constitución, prevalecerá el precepto federal, por su carácter de ley suprema; pero, siendo tan indiscutible la facultad constitucional exclusiva del Congreso para sancionar el impuesto de protección, como innegable la atribución constitucional de la provincia para establecer gravámenes impositivos sobre los productos de sus industrias locales, no cabe dudar que estas atribuciones o Poderes han sido creados para que se ejerciten y desenvuelvan en su respectiva esfera de acción, propendiendo armónicamente a la consecución de los fines de interés público que los originan y fundamentan, sin que nada obste a la convivencia legal y material de los dos principios, rigiendo en sus respectivos campos de acción, sin roces ni conflictos irreparables, que no los hay posibles dentro de la Constitución, como quiera que no se han instituido en ella poderes discrepantes y facultades en discordia, sino al contrario, entidades legales armonizadas en la afinidad suprema de la organización social y del bien público, principio y fin de las instituciones políticas que nos rigen: Fallos, tomo 137, pág. 212).”*

Así, es que a través de la sanción de la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales en enero de 1988 lo que se buscó fue, además de consensuar “transitoriamente” la forma de distribución de recursos tributarios entre Nación y provincias, mitigar la doble imposición generada por la aplicación de impuestos provinciales, lo cual se resolvió a través de la prohibición de establecer impuestos locales que resulten análogos a los coparticipables por la Nación.

Qué se entiende por analogía ha sido discutido y analizado por doctrinarios y la propia Justicia con el paso del tiempo, habiendo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Pan American Energy<sup>16</sup>

<sup>15</sup> “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos”, 28/09/1927.

<sup>16</sup> Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y Otro (Estado Nacional) Y Otros s/Acción

abordado el alcance del concepto mencionando que *“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 imponible o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponible de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponible, 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 imponible o bases de medición”*.

Este cotejo de analogía es el que debe efectuarse de manera tal de asegurar que no resulten gravados con impuestos locales materias imponible sujetas a los impuestos nacionales coparticipables. Sin embargo, como esta exclusión resultó amplia e implicaba que prácticamente no pudieran existir impuestos provinciales, por encontrarse la mayoría de las manifestaciones de capacidad contributiva bajo el ámbito de los impuestos nacionales coparticipables, en la misma norma se terminaron excluyendo de esta prohibición a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados e 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, en la medida que los mismos cumplieran con ciertas características –o pautas uniformadoras- establecidas en la misma ley.

Entre estas excepciones al cotejo de analogía, se analizarán a continuación dos cuestiones interesantes:

1. Si las tasas redistributivas de servicios establecidas por los municipios, que representan el recurso tributario más significativo para las municipalidades, quedarían sujetas al cotejo de analogía con los impuestos nacionales coparticipables para definir su constitucionalidad cuando no existe una efectiva contraprestación.

La Corte Suprema de Justicia a lo largo de los años ha analizado la naturaleza de las tasas sosteniendo<sup>17</sup> que, si bien las mismas poseen una estructura análoga al impuesto, su diferencia radica en que debe existir una actividad estatal que afecta al obligado al pago con un interés general superior, razón por la cual desde que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusarse al pago, aun cuando no lo use.

En lo que hace a la actividad llevada a cabo por el municipio, la Corte también ha sostenido -a diferencia de numerosas sentencias de los tribunales superiores locales- que debe corresponderse a una concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Asimismo, y respecto de la cuantía de la tasa, aunque no es menester que exista una

---

Declarativa, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 19/06/2012.

<sup>17</sup> “S.A. Frigorífica Cía. Swift de La Plata c. Nación Argentina”, “Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba”, “Berkley International ART c/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”, “Selcro S.A. c/ Jefatura Gabinete Mos. deci. 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/ amparo ley 16986”, entre otros.

equivalencia estricta con el costo del servicio, la relación debe ser razonable y no desproporcionada o disociada de los costos que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio<sup>18</sup>.

Por lo tanto, la aplicación de una tasa que no implique una efectiva prestación de un servicio por parte del municipio al contribuyente, como recurrentemente sucede en la actualidad por una necesidad meramente recaudatoria, debiera considerarse a la misma:

- No excluida de la obligación de no gravar por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos.
- Recalificada a un “impuesto” local sujeto al cotejo de analogía con impuestos nacionales coparticipables para determinar su procedencia.
- Si se prueba que la presunta tasa -recalificada a impuesto- es análoga al IVA, por ejemplo, entonces la misma sería contraria a la Ley de Coparticipación, y por lo tanto no correspondería su aplicación.

Ello toda vez que, aunque la autonomía de los municipios respecto a su poder tributario no estaría en pugna<sup>19</sup> en base a la reforma constitucional de 1994, la misma es de segundo grado, lo cual significa que está supeditada a la regulación provincial. Por lo tanto, las limitaciones de la ley de coparticipación deben ser cumplidas por las provincias y sus municipios, lo que refuerza que no pueden cobrar impuestos análogos a los nacionales coparticipables, debiendo las provincias asumir esta obligación también en nombre de sus municipalidades.

Por lo tanto, en estos casos y tal como lo ha señalado el Dr. Oscar Berteá, es la provincia la que tiene el deber de instar la derogación o modificación del tributo municipal declarado en pugna con la ley de coparticipación, bajo pena de proceder a suspender todo tipo de financiamiento y retención de recursos coparticipables, sean de origen nacional o provincial.

---

<sup>18</sup> “Eso c/ Municipalidad de Quilmes - 02/09/2021”, “Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda – 07/10/2021”.

<sup>19</sup> Cabe destacar que existen posiciones doctrinarias que sostienen que la facultad de crear impuestos está reservada a las provincias y que no ha existido delegación provincial a favor de los municipios. *“La pretensión de imposición por parte de un Municipio sobre un mismo hecho imponible (actividad económica) y una base imponible sustancialmente análoga a la establecida por la Provincia para la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos denota, en forma manifiesta, la colisión que se observa entre la Tasa así determinada, con el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la CN, precepto este que determina la distribución de las potestades tributarias en la Argentina. Por mandato constitucional, un impuesto indirecto como lo es el impuesto sobre los ingresos brutos solo pueden establecerlo las provincias en forma concurrente con la Nación. A mayor abundamiento, los municipios no están facultados para establecer impuestos análogos a los provinciales pues no puede admitirse “concurrencia de facultades delegadas”* (LOS TRIBUTOS MUNICIPALES INDIRECTOS. SU INCONSTITUCIONALIDAD. POTESTAD TRIBUTARIA, Soler, Osvaldo H., Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLI-1111, octubre 2020).

**Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1**  
**“Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”**

Los municipios cuentan desde hace años con un desfinanciamiento estructural, y aunque ello no es justificativo alguno de los excesos tributarios que realizan en sus Ordenanzas Tributarias y Tarifarias, cualquier solución debiera partir de un nuevo acuerdo político respecto del federalismo argentino en el cual se dote a las comunas de herramientas de financiamiento suficientes para cumplir con las funciones que tienen a su cargo.

2. Si se cumplen en la actualidad las pautas uniformadoras con relación al impuesto sobre los ingresos brutos.

Tal como lo establece la Ley de Coparticipación en su artículo 9, los impuestos sobre los ingresos brutos que establezcan las provincias deben, entre otros requisitos, recaer sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

Esto significa que el impuesto requiere para su existencia el ejercicio habitual de actividad a título oneroso dentro del territorio provincial<sup>20</sup>, y es donde se presentan, al menos, dos conflictos:

- a) ¿Se debe considerar cumplido el requisito de territorialidad para el caso de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes a través del concepto de “presencia digital significativa” o bien por la producción de efectos económicos en la jurisdicción? En caso de no cumplirse con el requisito de territorialidad, ¿podría argumentarse que el impuesto que recae sobre estas actividades no es el impuesto sobre los ingresos brutos y que por lo tanto debiera recurrirse al cotejo de analogía con los impuestos nacionales coparticipables para definir si el mismo cumple o no con los preceptos de la Ley de Coparticipación?

Si bien sobre el tema de los impuestos al consumo sobre la economía digital se profundizará el análisis en un punto separado más adelante, respecto de las obligaciones asumidas en torno a la ley de coparticipación es que cabe analizar en esta oportunidad el tema del nexo de territorialidad.

Así las cosas, tradicionalmente el nexo territorial se consideraba cumplido a través de la presencia física en una determinada jurisdicción. Sin embargo, en un contexto en el cual el mercado y la economía se encuentran ampliamente digitalizados, trascendiendo fronteras de manera cuasi automática, cabe preguntarse si entonces no debiera superarse la definición de nexo territorial como meramente presencia física.

---

<sup>20</sup> Según Bulit Goñi, el sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que se configure la actividad –o sea para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo–, debe haber ejercicio efectivo, física, tangible en el territorio de que se trate (Bulit Goñi, Enrique (1997). Impuestos sobre los Ingreso Brutos, 2da edición actualizada y ampliada. Buenos Aires. Depalma.)

Sobre este tema, que no es únicamente de índole nacional, sino que además tiene una gran significación internacional, la OCDE ha incluido como recomendación en su Plan de Acción BEPS - Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Pilar I- el concepto de “presencia digital significativa”, el que implica evaluar la presencia digital de una compañía en un país distinto al de su origen, para definir si pudiera configurarse un “establecimiento permanente” sujeto a tributación en la jurisdicción donde se encuentra entonces localizado su mercado y consumidores.

Los parámetros de análisis incluyen el tiempo de interacción digital entre la empresa prestadora y los consumidores del otro país, el volumen de tráfico web generado, la cantidad de usuarios o suscripciones en determinado país, la cantidad de contratos celebrados por servicios digitales con residentes del otro país, los servicios de internet involucrados, etc.

A raíz del avance internacional sobre la tributación de servicios digitales<sup>21</sup> es que, en Argentina, las provincias han optado por considerar cumplido este nexo territorial y ampliar el alcance del impuesto sobre los ingresos brutos sobre los servicios digitales, ya sea a través del concepto de presencia digital significativa o bien por la jurisdicción donde se verifique el domicilio del usuario de los servicios digitales.

Respecto de la presencia digital significativa, se utilizan parámetros que superen ciertos límites en relación a: ingresos brutos del prestador del servicio digital dentro de un lapso de tiempo, cantidad de usuarios domiciliados en la jurisdicción, cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios, utilización o contratación de proveedores en la provincia, adquisición de punto de conexión y/o transmisión en la jurisdicción, dominio de internet “.ar” o plataforma digital para sujetos de la jurisdicción o su acceso se efectúa desde una IP dentro de la provincia.

En relación con el domicilio del usuario, se consideran indicadores como dirección de IP del dispositivo del usuario, código provincial de la tarjeta SIM, domicilio del comprador, domicilio registrado en la institución financiera a través de la cual se realiza el pago, etc.

En materia de distribución de base imponible para la determinación del impuesto sobre los ingresos brutos, la Comisión Arbitral en el año 2021 a través de la Resolución General 5/2021 ha manifestado que en el caso de comercialización de bienes y/o servicios a través de medios

---

<sup>21</sup> Un antecedente importante internacional fue el fallo emitido el 21/06/2018 por la Corte Suprema de los Estados Unidos, en el caso *Dakota del Sur vs. Wayfair Inc.*, donde se admitió que el estado de Dakota del Sur podía cobrar el Impuesto a las ventas de las empresas Wayfair Inc. y Overstock.com, para la venta online de muebles y artículos para el hogar, y Newegg. Inc, para la venta en línea de artículos electrónicos; incluso si no tienen un establecimiento, empleados, representantes y/o cualquier presencia física en esa jurisdicción.

electrónicos, plataformas digitales y/o similares, el sustento territorial del vendedor se configura en la jurisdicción del domicilio del adquirente, cuando exista presencia digital<sup>22</sup> en la misma.

Adicionalmente, en el Consenso Fiscal 2021 firmado entre el Gobierno Nacional y las provincias se introdujo el concepto de nexo jurisdiccional en reemplazo del de sustento territorial o presencia física para el caso de “servicios digitales”.

En base a lo anteriormente analizado es que, si bien no se encuentra resuelto al día de hoy el tema del alcance del nexo territorial necesario para la procedencia del impuesto sobre los ingresos brutos, hace sentido que el mismo exceda el límite “físico o presencial” frente al avance de la economía tradicional tal como la conocíamos y sobre la cual se encontraban estipuladas las normas tributarias.

Si bien resulta fundamental una correcta adecuación y armonización de las normas de manera tal que se defina claramente el cumplimiento del nexo territorial para darse por satisfecho uno de los requisitos esenciales para el nacimiento del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos -en concordancia con las disposiciones de la Ley de Coparticipación-, el hecho de no alcanzar por impuestos a los servicios digitales conllevaría un costo importante no solo en materia recaudatoria, sino también de competencia desleal con los sectores tradicionales.

De no definirse claramente estas cuestiones, el interrogante que se plantearía es si al haberse extendido el punto de vinculación del nexo territorial tradicionalmente definido bajo el “sustento territorial”, no se estaría frente a otro impuesto distinto al impuesto sobre los ingresos brutos, análogo al IVA, y por lo tanto improcedente a la luz de las disposiciones vigentes de la Ley de Coparticipación.

- b) Según la Ley de Coparticipación, las actividades alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos debieran tener fin de lucro. Sin embargo, los Códigos Fiscales locales al definir el hecho imponible del impuesto han restringido este concepto a “actividades onerosas”, lo que implicaría gravar por el impuesto sobre los ingresos brutos a actividades que requieren de una contraprestación (onerosas), aunque su propósito no fuera obtener un beneficio (fin de lucro).

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad” con fecha

---

<sup>22</sup> Aunque la norma no resulta precisa en el alcance de sus definiciones, presume cumplida la presencia digital cuando el vendedor efectúe operaciones en la jurisdicción del comprador; utilice o contrate servicios para la comercialización en la jurisdicción del adquirente -publicidad, marketing, comunicaciones, procesadora de transacciones, etc.-; se efectúe ofrecimiento del producto dentro de la jurisdicción del adquirente -incluye autorizaciones de consumos de tarjetas de sujetos domiciliados en la jurisdicción-; se requiera de un punto de conexión y/o transmisión que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.



02/03/2017 ha declarado como inconstitucional la parte del Código Fiscal local que pretende gravar actividades que no son onerosas.

No obstante este antecedente, en el Consenso Fiscal 2021 aprobado por la Ley 27.687 el 4/10/2022, las provincias se comprometen con relación al impuesto sobre los ingresos brutos a *“determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso -lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independiente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice [...]. El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate”*.

Por lo tanto, es claro que los códigos fiscales que hacen referencia únicamente al requisito de onerosidad respecto del desarrollo de las actividades, sin respetar el fin de lucro, vulneran el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, el cual tiene una jerarquía superior a la Ley 27.687 de Consenso Fiscal, y que ha sido así confirmado por la propia Corte Suprema.

De hecho, antecedentes posteriores de tribunales inferiores también han sostenido que gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a actividades desarrolladas sin fin de lucro, por ejemplo, a través de cooperativas, vulnera el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley de Coparticipación, y que por lo tanto resulta inconstitucional.

Por esta razón, se entiende que las provincias deben adecuar sus Códigos Fiscales de manera tal que el impuesto sobre los ingresos brutos recaiga sobre actividades lucrativas, bajo pena de recalificarse el impuesto local pretendido como sujeto al cotejo de analogía con los impuestos nacionales coparticipables, y, por lo tanto, improcedente. El hecho de no efectuar las modificaciones necesarias para cumplir con el mandato de la Ley de Coparticipación 23.548 debiera ser susceptible de retención de recursos de la coparticipación, ya que de lo contrario la provincia no tendría incentivos suficientes para llevar a cabo la reforma correspondiente, toda vez que continuará cobrando el impuesto a todos los sujetos que no efectúen reclamo judicial -lo cual también conlleva sus costos-, y hasta tanto exista para cada particular una sentencia firme.

Esta situación claramente vulnera la seguridad jurídica y es por ello por lo que, la recepción por parte de las provincias de los preceptos de la ley de coparticipación debiera tomar especial relevancia bajo el objetivo de armonización y fortaleza federal por la cual el país en su conjunto debe trabajar. En caso contrario, en vistas a la obtención de una nueva ley acuerdo de coparticipación federal, se debiera modificar en la misma el alcance del impuesto sobre los

ingresos brutos a “actividades empresarias, civiles o comerciales onerosas” en reemplazo de “con fin de lucro”<sup>23</sup>.

#### **EFFECTOS ECONÓMICOS**

El sistema tributario representa una fuente de recursos para el Estado y es por ello que, desde un punto de vista económico, se deben estudiar distintos factores o efectos que ya no se vinculan estrictamente con la facultad de los distintos niveles de gobierno para establecer los tributos ni del contenido de cada uno de ellos, sino que surgen como respuesta al sistema tributario que se adopte.

A continuación, se analizan en particular los efectos económicos que producen los impuestos que recaen sobre el consumo:

##### i. Eficiencia

La introducción de impuestos al consumo implica necesariamente el aumento del precio del bien o servicio que enfrentan los consumidores, que no es compensado con lo que recibe el vendedor, productor o prestador del servicio, con motivo de transferirse estos recursos al gobierno.

Esta situación genera una distorsión y una potencial pérdida de eficiencia en las transacciones<sup>24</sup>, cuyo impacto dependerá de la elasticidad de la demanda, y que además tendrá incidencia en la propia recaudación cuando exista una disminución de las ventas (caída de la actividad) y por lo tanto también de los impuestos recaudados.

Por lo tanto, para determinar el nivel de imposición deben necesariamente analizarse los posibles efectos sobre la oferta y demanda de bienes y servicios ya que incluso podría generarse un efecto negativo en la recaudación frente a una respuesta de contracción de las operaciones producto de un aumento del impuesto.

Así lo ha estudiado el economista Arthur Laffer, quien argumentó que existe un momento a partir del cual el impuesto se considera tan alto que dejará de pagarse -por resultar más rentable la sustitución en el consumo, el fraude o el ocio- y por lo tanto, con un gravamen del 100% no se conseguiría recaudación alguna.

Según el economista, si los impuestos disminuyeran, la inversión, el empleo y el consumo debieran aumentar, y, por lo tanto, el Estado recaudar más. No obstante, encontrar la tasa imponible óptima que

---

<sup>23</sup> Tal como sostiene el Dr. Oscar Berteá en la Parte III denominada “coordinación fiscal” del libro “Lineamientos y propuestas para la reforma fiscal argentina”, en homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la República en el bicentenario de su independencia.

<sup>24</sup> Excepto en casos extremos de demanda y oferta perfectamente inelásticas, en donde el impuesto no cambia la cantidad vendida ni comprada.

maximiza la recaudación es un gran desafío ya que ello resulta dinámico dependiendo de cada país, cultura y momento.

Ahora bien, fue Frank P. Ramsey quien avanzó significativamente con este análisis y desarrolló una teoría para imposiciones óptimas sobre el consumo en su artículo "Una contribución a la teoría de la imposición". Partiendo del problema de cómo maximizar las tasas de impuestos sobre el consumo minimizando la pérdida de utilidad y eficiencia, es que propuso una solución teórica que consiste en sostener que la magnitud de la tasa impositiva del impuesto al consumo debe ser inversa a la elasticidad precio de la demanda para el bien.

Es decir, deben gravarse más los bienes cuya demanda es más inelástica. Dicho principio maximiza la eficiencia de un sistema impositivo basado en impuestos al consumo, pero atenta contra la equidad de este.

ii. Incidencia

En materia de impuestos a los consumos, el sujeto incidido es quien termina soportando la carga tributaria una vez operada la traslación, o sea, el consumidor final. Sin embargo, el sujeto legalmente obligado al ingreso del impuesto es el sujeto denominado percutido -vendedor, locador o prestador de servicios-, quien a través de la traslación en el precio termina transfiriendo el impuesto al consumidor final. Dicho de otra manera, no existe coincidencia entre quien exterioriza a través del consumo la capacidad contributiva, y aquel obligado por el poder de imperio del Estado como deudor de la obligación tributaria.

Si bien se puede afirmar entonces que los impuestos al consumo utilizan como indicador de capacidad contributiva al gasto del consumidor, no es posible asegurar de igual manera que un impuesto al consumo es un impuesto al consumidor hasta tanto no se verifique la traslación. Es por ello que, analizar cuestiones como la competencia de mercado, costos de los factores percutidos, elasticidad de la oferta y la demanda, el ciclo de la economía y su política monetaria, entre otras circunstancias, es fundamental para verificar si es posible o no llevar a cabo la traslación y por lo tanto sostener la naturaleza indirecta del impuesto<sup>25</sup>.

iii. Equidad

La equidad, como un principio básico constitucional relacionado con la justicia e igualdad, no debe considerarse únicamente como base de la política tributaria en relación con la capacidad contributiva,

---

<sup>25</sup> “La Corte se ha encargado de señalar esta conexión al expresar que, si bien la traslación impositiva es un fenómeno recogido por leyes de la economía, existen casos en los cuales es necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías constitucionales y con el ordenamiento jurídico vigente (CSJN, Fallos, 297:500)”, Héctor Belisario Villegas (Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 9º edición, Astrea).

sino que también como una decisión social en lo que hace a la redistribución del ingreso e igualdad de oportunidades.

Mientras que la equidad horizontal implica aplicar el principio de igualdad ante la ley mediante el cual individuos con similar condición -o capacidad contributiva- debieran ser objeto de similar tratamiento impositivo (dos sujetos que ganen lo mismo paguen el mismo impuesto), la equidad vertical aboga por que existan tratamientos diferentes para distintos contribuyentes (el sujeto que más gane, proporcionalmente más impuesto debiera pagar).

Los impuestos a los consumos generales, por definición, gravan manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva y es por ello que tienden a ser regresivos teniendo un impacto negativo más que proporcional en los sectores de menores recursos.

Un desafío sobre este tipo de impuestos, y particularmente sobre el IVA, podría ser buscar las posibilidades de atenuación de los efectos económicos que producen sobre los sectores más desprotegidos, disminuyendo la regresividad actual que representan.

Es sabido que el IVA, al encontrarse estructurado de forma indirecta y generalizada, incide sobre el consumidor sin tomar en consideración sus condiciones personales, lo cual genera una merma de la capacidad de consumo de los sectores económicamente más vulnerables. ¿Podría entonces plantearse alguna alternativa que permita eliminar los efectos indeseados dándole cierta progresividad al impuesto sin modificar exenciones o alícuotas reducidas, que disminuirían la recaudación y complicarían la administración tributaria?

Tal como lo ha expuesto Rubén A. Marchevsky en su artículo denominado “El IVA del siglo XXI: un impuesto progresivo” publicado en la sección de Doctrina Tributaria de Errepar XXXV<sup>26</sup>, en una estructura federal como la de Argentina, el análisis de la regresividad y progresividad debe efectuarse no solo considerando el modo de recaudación, sino también las zonas, la coparticipación, redistribución regional y la política de gasto social.

En este contexto, una forma de tornar al IVA más progresivo podría ser a través de devoluciones directas en donde se tengan en cuenta ciertas condiciones personales de los consumidores que puedan conocerse a través de la utilización de las herramientas informáticas disponibles. Sin embargo, este tipo de medidas, ¿implicarían una política tributaria con incidencias en la recaudación del IVA o en realidad debieran considerarse políticas sociales redistributivas a cargo del Estado Nacional?

Esta definición es la que resulta sumamente importante para entender cómo estas medidas podrían afectar al sistema tributario y los recursos obtenidos.

---

<sup>26</sup> De fecha abril 2014.

## 19º Congreso Tributario 10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1 “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

Con la sanción de la ley 27.467, con aplicación a partir del 13/12/2018, se facultó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a establecer un régimen de reintegros *“para personas humanas que revistan la condición de consumidores finales, destinado a estimular comportamientos vinculados con la formalización de la economía y el cumplimiento tributario”*. El alcance del reintegro fue ampliado a partir del 29/12/2019 a pequeños contribuyentes que realizaran actividades comerciales o de prestación de servicios con consumidores finales.

La Resolución General (AFIP) 4676 es la que establece el régimen de reintegro a sectores vulnerados -siguiendo lo facultado por la ley 27.467, por una proporción de las compras de bienes muebles realizadas en comercios minoristas y/o mayoristas por determinados sujetos que cumplan ciertos requisitos en su carácter de consumidores finales.

A partir del 16/9/2023 esta Resolución fue ampliada a través de la Resolución General (AFIP) 5418 a sujetos que perciban:

- a) Jubilaciones, pensiones por fallecimiento y pensiones no contributivas nacionales, por un importe que no exceda 6 haberes mínimos garantizados (según el artículo 125 de la ley 24.241).
- b) Asignaciones universales por hijo para protección social, en un monto mensual que no exceda 6 haberes mínimos garantizados.
- c) Asignaciones por embarazo para protección social.
- d) Remuneración por servicios prestados en relación de dependencia, en la actividad privada o pública, siempre que el ingreso mensual no supere 6 veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil.
- e) Remuneraciones correspondientes al Régimen Especial de Contrato de Trabajo para el Personal de Casas Particulares previsto en la Ley N° 26.844.
- f) Ingresos por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes encuadrados en alguna de las Categorías previstas en el artículo 8° del Anexo de la Ley N° 24.977, excepto que obtengan ingresos provenientes de conceptos comprendidos en el último párrafo del artículo 11 del mencionado Anexo.

No deberán considerarse incluidos en el beneficio de reintegro aquellos sujetos que, si bien cumpliendo las condiciones anteriormente detalladas, se encuentren obligados a tributar el impuesto sobre los bienes personales -excepto que esta obligación provenga exclusivamente de la tenencia de un inmueble destinado a casa habitación-, o bien se encuentren inscriptos en el Sistema Integral Previsional Argentino (SIPA) como trabajadores autónomos.

El reintegro se fijó como el 21% del monto de las operaciones de compra realizadas en comercios que se encuentren inscriptos en las actividades de venta de productos de la canasta básica incluidos en el Anexo de la propia Resolución 4676, con un límite mensual de \$18.800.- por beneficiario.

Ahora bien, aunque este régimen fue socialmente denominado “Compra sin IVA”, de la misma ley 27.467 surge que no se trata de una devolución directa de IVA, más allá que la proporción del reintegro fue fijada en un 21%. De hecho, el reintegro del 21% surge a partir del total de la compra -que tiene incluido el IVA- y podrían existir bienes alcanzados por la tasa reducida del 10,5%, o bien exentos, por cuyas compras operaría igualmente el reintegro de la proporción del 21%.

Como se puede observar, esta herramienta instrumentada por el Gobierno Nacional no impacta en la recaudación ni incidencia del IVA, sino que es una mera política social financiada por el Tesoro Nacional, razón por la cual no tiene efecto alguno en la coparticipación del impuesto recaudado.

La alternativa que se propone de devoluciones directas del IVA para otorgarle al impuesto una mayor proporcionalidad debe ser analizada desde la óptica del propio impuesto, su recaudación y coparticipación a las provincias, y no sólo desde una perspectiva de política social que no tenga vinculación con el sistema tributario, tal como sucede actualmente. Ello, sumado a la posibilidad que la devolución directa que se efectúe permita a los consumidores finales incurrir en mayores consumos y por ende lograr cierto equilibrio recaudatorio.

Cabe destacar que en el proyecto de Ley del Programa “Compra sin IVA”, que obtuvo el 4/10/2023 dictamen de mayoría en Diputados, lo que se pretende incorporar es un programa de reintegro “en concepto del impuesto al valor agregado” contenido en el monto de las operaciones de compra de productos de la canasta básica en comercios que se encuentren inscriptos en las actividades de venta de estos productos. En este contexto, se invita a las provincias a adherir, ya que el costo fiscal no sería absorbido únicamente por el Tesoro Nacional, sino de la siguiente manera, según el informe publicado por la oficina de presupuesto del Congreso<sup>27</sup> respecto del Proyecto de Ley 0018-PE-2023 Programa “Compre sin IVA”:

---

<sup>27</sup> <https://www.opc.gob.ar/impacto-proyectos-de-ley/impacto-fiscal-del-proyecto-de-ley-0018-pe-2023-programa-compra-sin-iva/>

## Cuadro 2. Distribución del costo fiscal en 2024

En % del PIB

Destino de la recaudación	% del PIB
AFIP	-0,02%
Seguridad Social (A+B)	-0,11%
A) Provincias con cajas no transferidas	-0,01%
B) ANSES	-0,10%
Tesoro	-0,32%
Poder Judicial	-0,03%
Fondo ATNs	-0,01%
Provincias	-0,52%
<b>TOTAL</b>	<b>-1,01%</b>

FUENTE: OPC en base a proyecto de Ley

El reintegro previsto en este proyecto de Ley no podría superar el 21% del valor de la Canasta Básica Alimentaria para un hogar tipo 2, vigente en cada mes.

Si bien este proyecto pareciera ir en línea con lo propuesto y analizado anteriormente para otorgarle al IVA una mayor progresividad, se deberá analizar cómo la reglamentación considerará la distinción de los productos que debieran encontrarse alcanzados por este beneficio, y además si es justa la medida respecto de la población alcanzada por estos beneficios, de manera tal de evitar un impacto de traslación de ingresos de sujetos de menores recursos a aquellos de mayores. Para ello, debiera existir un control eficiente en base al conocimiento de los ingresos y situación de cada sujeto, identificado por CUIL.

#### iv. Costos de administración y cumplimiento

El Estado debe considerar no solo la recaudación del impuesto sino también el costo de administración por parte de los organismos fiscales, y el costo de cumplimiento de los contribuyentes.

Los impuestos a los consumos son eficientes respecto de estos costos y es por ello que resultan tan significativos en el sistema tributario actual.



v. Evasión y elusión

El diseño del sistema tributario en su conjunto debe tener en cuenta el impacto que la evasión y elusión de impuestos pueden representar tanto en la recaudación, generándose una diferencia entre las tasas de impuesto legisladas y las efectivas, como en los costos de cumplimiento y la distribución de la carga impositiva.

Recordemos que la introducción de un impuesto afecta indefectiblemente el comportamiento de los actores, a partir de lo cual surgen otras posibilidades que van más allá de dejar de consumir el bien gravado, como ser no cumplir con la ley y no abonar el impuesto -evasión-, o bien abonar menos impuestos aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la legislación -elusión-, en ambos casos sin modificar las decisiones de consumo y producción de bienes y servicios.

Cuanto mayor sea la tasa impositiva, mayor será también el incentivo para dejar de pagar el impuesto. Lo mismo sucede con los incentivos, que cuanto mayores son, más herramientas de posible elusión se presentan por la complejidad de control de todas las situaciones. Es por ello que, el principio de imposición óptima busca la combinación de bases imponibles amplias y tasas impositivas bajas.

La aversión de la sociedad a estos mecanismos dependerá de distintos factores que la política fiscal deberá constantemente analizar, como ser: probabilidad de ser inspeccionado y nivel de sanciones impuestas, relación de intercambio entre las prestaciones públicas y los impuestos que se deben afrontar, desigualdad en el sistema tributario, imposibilidad de desarrollar la actividad con la presión tributaria existente, creencias morales culturales, etc.

En particular sobre los impuestos a los consumos, la regresividad que caracteriza a los mismos y la inequidad que genera sobre los sujetos de menores recursos pareciera promover la informalidad de la economía, con el fin último de reducir el costo de bienes y servicios comercializados.

Como contraparte a las obligaciones del contribuyente referidas al cumplimiento fiscal, debemos tener un Estado que cumpla adecuadamente el orden normativo, ocupándose de crear las bases necesarias para lograr un clima de paz social o seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento de las obligaciones del contribuyente despojándose de dudas e incertidumbres.

El fenómeno de la evasión en Argentina es importante y representa una significativa pérdida de recursos, motivada principalmente por: alto nivel de imposición y presión tributaria, falencias en procesos de fiscalizaciones, existencia de manera recurrente en los últimos años de “blanqueos” y/o planes de facilidades de pago con mayores beneficios para la regularización de obligaciones, y corrupción institucional.

Ahora bien, no solo estas situaciones son las conducen a la evasión, sino que también y principalmente, la falta de educación y cultura fiscal de la sociedad en su conjunto. Bajo este problema, el hecho que los

consumidores finales no conozcan cuánto del monto total que pagan por sus compras corresponde a impuestos, debiera ser una de las cuestiones a modificar de manera tal de crear conciencia fiscal.

En la actualidad, y tal como se fue analizando a través del presente informe, en el precio de un producto se incluyen diversos impuestos de distintos niveles de Gobierno que soporta el consumidor<sup>28</sup>: principalmente, IVA, impuesto sobre los ingresos brutos y tasas municipales de seguridad e higiene o similares.

Por lo tanto, contar con transparencia fiscal -de manera tal que los ciudadanos conozcan los impuestos que recauda el Estado- en materia de impuestos al consumo, es una de las sugerencias que se presentan para comenzar con el camino de reducción de la evasión fiscal a través de un sistema tributario que permita combatirla permitiendo el desarrollo de la responsabilidad fiscal y el cumplimiento de nuestra organización constitucional como representativa, republicana y federal.

vi. Política económica

En la búsqueda de un sistema tributario eficiente no puede desconocerse el contexto político y las posibles respuestas de los grupos sociales.

**SALDOS A FAVOR**

Como se ha mencionado en el punto anterior, los sujetos obligados al ingreso del impuesto a los consumos son los vendedores, productores de bienes o prestadores de servicios, que trasladan el mismo vía precio a los consumidores finales.

Si bien el hecho imponible, las exenciones y la cuantía del impuesto se encuentran respaldadas por el principio de legalidad y por lo tanto la configuración del impuesto surge de su respectiva ley, la facultad de recaudación se encuentra delegada a los organismos fiscales, quienes además cuentan con la potestad de establecer regímenes de recaudación que anticipen la misma, siempre que se apliquen de modo razonable y sin ir más allá del propio impuesto.

Es importante mencionar que los regímenes de retención, percepción y pagos deben respetar los principios constitucionales de legalidad, razonabilidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

En caso de generarse algún saldo a favor, los organismos deben poner a disposición del contribuyente herramientas efectivas que permitan reducir el mismo, como ser: compensación con otras obligaciones

---

<sup>28</sup> Con una carga fiscal aproximada del 50% según lo menciona Santiago Saenz Valiente en su artículo titulado “Los contribuyentes son héroes”: el abecé de la evasión fiscal en la Argentina y su lugar en América Latina” ([https://www.lanacion.com.ar/economia/campo/los-contribuyentes-son-heroes-el-abece-de-la-evasion-fiscal-en-la-argentina-y-su-lugar-en-america-nid11092023/?gclid=CjwKCAjw4P6oBhBsEiwAKYVvkq4EgBPQZSOw2uek5DA9\\_xX4m5DacEW7go\\_vrEKA2TjcTb9ZL-6bGeRoC8PgQAvD\\_BwE](https://www.lanacion.com.ar/economia/campo/los-contribuyentes-son-heroes-el-abece-de-la-evasion-fiscal-en-la-argentina-y-su-lugar-en-america-nid11092023/?gclid=CjwKCAjw4P6oBhBsEiwAKYVvkq4EgBPQZSOw2uek5DA9_xX4m5DacEW7go_vrEKA2TjcTb9ZL-6bGeRoC8PgQAvD_BwE))

tributarias, certificados de exclusión de retenciones y percepciones, mecanismos de devolución de saldos a favor, etc.

En los últimos años se han incrementado considerablemente los regímenes de recaudación, por una parte, asegurando flujos de fondos estables para el Estado, y como contraposición, en muchos casos generando saldos a favor para el contribuyente a raíz de superar los ingresos directos anticipados el monto de la obligación fiscal.

El inconveniente de esta situación para los contribuyentes viene dado principalmente por una pérdida financiera y económica en el contexto inflacionario de la economía actual a raíz de la imposibilidad de actualización de los saldos a favor de un mes a otro, y la dificultad en la obtención -e ineficiencia- de las herramientas disponibles para morigerar los saldos a favor, lo cual en la práctica termina por generar una mayor carga tributaria que no cumple con el principio de legalidad.

Seguidamente se analizará esta cuestión en el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre los ingresos brutos:

- *Impuesto al valor agregado*

En el caso del impuesto al valor agregado (IVA), la estructura de la liquidación del impuesto fue diseñado sobre la base del impuesto contra impuesto y de integración financiera, que utiliza el mecanismo de sustracción de débitos fiscales generados por las ventas de cosas muebles y prestaciones de servicios menos créditos fiscales provenientes de las adquisiciones de bienes o servicios, siempre vinculados con la actividad gravada del contribuyente.

En caso de que, de la diferencia entre ambos exista un excedente de créditos fiscales por sobre los débitos fiscales, se generará un saldo a favor técnico del contribuyente -o denominado “del primer párrafo”<sup>29</sup>-, que debe diferenciarse del saldo a favor de libre disponibilidad o “del segundo párrafo”, que tiene su origen en ingresos directos.

Mientras que el saldo a favor técnico sólo podrá aplicarse a débitos fiscales que se generen en los períodos fiscales siguientes, y por lo tanto su destino es restringido, el saldo a favor proveniente del exceso de retenciones, percepciones y pagos a cuenta sufridos tiene el carácter de libre disponibilidad, y por lo tanto puede utilizarse en los períodos siguientes o bien compensarse con otras obligaciones tributarias<sup>30</sup>.

Respecto del saldo a favor del primer párrafo, cabe destacar que la propia ley de IVA entiende que un crédito fiscal sólo resulta computable en la medida que se encuentre vinculado con la actividad gravada y

<sup>29</sup> Según lo dispuesto por el Art. 24 de la ley de IVA.

<sup>30</sup> “Dota SA de Transporte Automotor y otro c/EN - AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva”, CSJN 31/5/2011.

que por lo tanto debieran ser excepcionales las situaciones en las que los créditos superen a los débitos fiscales.

Sin embargo, en la práctica estas situaciones de generación de saldo a favor técnico suelen suceder por diferencias de alícuotas de IVA aplicables a las ventas y a las compras, decisiones de inversión en bienes de capital y/o en stock de mercaderías que incrementan considerablemente los créditos fiscales computables, entre otras razones.

Existen sólo algunas situaciones en las que la ley del impuesto al valor agregado permite la devolución del saldo técnico<sup>31</sup>.

La ley 27.430<sup>32</sup> incorporó las siguientes, siempre que se cumplan con determinados requisitos:

- a) Devolución de créditos fiscales por compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de uso, excepto automóviles.

El objetivo del legislador en este caso fue el de promover las inversiones en bienes de capital financiando de cierta manera el saldo a favor inmovilizado producto del impuesto que recae sobre las adquisiciones de bienes de uso, en la medida que ello aumente la actividad del contribuyente y por lo tanto se logre en el término de 5 años generar mayores débitos fiscales -equivalentes al menos al importe de los créditos originados en las inversiones realizadas-.

La norma admite la devolución de los créditos fiscales originados en la adquisición de bienes de uso, en la medida que:

- Se trate de bienes de uso susceptibles de amortización para el impuesto a las ganancias.
- Hubieran transcurrido seis períodos mensuales contados a partir del momento de cómputo del crédito fiscal y aún formen parte del saldo a favor del primer párrafo, por no haber sido absorbidos por débitos fiscales. Cabe destacar que los créditos originados en la compra de los bienes de uso se imputarán contra los débitos fiscales en último orden,

---

<sup>31</sup> Además de lo establecido en el Art. 43 de la ley de IVA que dispone que los créditos fiscales que se encuentren vinculados con operaciones de exportación y excedan al saldo a ingresar de IVA están sujetos al mecanismo de recuperación a través de su solicitud de devolución, acreditación como saldo a favor de libre disponibilidad o transferencia. También la solicitud de recuperación resulta aplicable a operaciones asimilables definidas en los artículos 7 inciso h) puntos 13, 14, y 26 (entre las que se encuentran el transporte internacional, locaciones a casco desnudo y fletamento a tiempo, trabajos sobre aeronaves y embarcaciones matriculadas en el exterior), y 28 cuarto párrafo incisos e) y l). Respecto de los créditos fiscales que aún vinculados con la exención del Art. 7 inciso a) -impresión y/o producción editorial de libros, folletos e impresos similares, o de diarios, revistas y publicaciones periódicas, así como de ediciones periódicas digitales de información en línea y sus distribuidores-, resulten computables por lo dispuesto por el Art. 50, también existe la posibilidad de solicitar su devolución o recuperación.

<sup>32</sup> Con vigencia para los saldos a favor que se acumulen a partir del 1/1/2018.

**Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1**  
**“Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”**

o sea, luego de computados el resto de los créditos fiscales vinculados con la actividad gravada.

- Los bienes de uso que originaron el cómputo de los créditos fiscales sujetos a este régimen de devolución deben formar parte del patrimonio del contribuyente al momento de interponer la solicitud de devolución, excepto que no lo integren por caso fortuito o fuerza mayor.
- Se genere, en los 60 períodos fiscales siguientes al de la devolución, un saldo de primer párrafo a favor de AFIP<sup>33</sup> por un importe al menos equivalente a los créditos fiscales devueltos. De no cumplirse con este requisito, la diferencia entre los créditos fiscales originalmente devueltos y el impuesto generado deberá ser restituida a la AFIP con más intereses y multas.
- Exista cupo fiscal según la asignación que determine el Ministerio de Economía de acuerdo con lo previsto por la ley de presupuesto de gastos y recursos de la Administración Nacional.

La solicitud de devolución podrá realizarse una sola vez al año<sup>34</sup>, en el mes de diciembre y hasta el 31/12, y deberá incluir un informe especial extendido por contador público independiente respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los créditos fiscales y bienes de uso incluidos en la solicitud.

- b) Solicitud de recupero de créditos fiscales de IVA vinculados con el desarrollo de actividades de servicios públicos cuya tarifa se vea reducida por el otorgamiento de subsidios, compensación tarifaria y/o fondos por asistencia económica, efectuados por parte del Estado Nacional.

Los contribuyentes que cumplan con estos requisitos podrán solicitar el recupero del saldo a favor técnico generado como consecuencia del cómputo de créditos fiscales que se facturen por la compra, fabricación, elaboración, o importación definitiva de bienes -excepto automóviles-, y por las locaciones de obras y/o servicios que se hayan destinado efectivamente a operaciones perfeccionadas en el desarrollo de su actividad y por la que se reciben subsidios, compensaciones tarifarias y/o fondos de asistencia económica.

El límite de la solicitud de recupero -que podrá tener como destino la devolución de los fondos, la acreditación para cancelación de impuestos propios, o transferencia a terceros- estará dado por: (i) la diferencia entre el saldo a favor técnico efectivamente generado y aquel que se hubiera originado si el importe percibido por subsidios, compensaciones y/o fondos de asistencia hubiera

<sup>33</sup> Medido como débito menos crédito fiscal.

<sup>34</sup> Resolución General (AFIP) 4581.

**Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1**  
**“Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”**

estado alcanzado por la alícuota de IVA correspondiente a la tarifa, y (ii) el cupo fiscal determinado en base a la ley de presupuesto y el mecanismo de asignación en base a la antigüedad de los saldos acumulados según el período fiscal en el que se hubieran originado.

Cabe destacar además que únicamente podrá presentarse una solicitud por año calendario<sup>35</sup>, durante el mes de julio del año siguiente al año que corresponda.

De lo expuesto hasta aquí, surge que los requisitos que plantean al contribuyente estos regímenes de recupero de saldo a favor técnico -como ser la acumulación de saldo a favor por un período de al menos 6 meses y su devolución una sola vez al año, sin actualización alguna en el contexto inflacionario actual, la obligación de restituir la devolución si no se generan débitos fiscales suficientes en los 60 períodos fiscales siguientes y el límite de cupo fiscal-, debieran ser modificados teniendo en cuenta las siguientes cuestiones<sup>36</sup>, en vistas a que el sujeto obligado al ingreso de la obligación tributaria no termine siendo incidido por el impuesto:

- Eliminación del requisito de restitución de los importes devueltos cuando no se hubiera podido generar el equivalente débito fiscal en el término de 5 años. Aunque en el contexto actual de inflación el importe a devolver transcurridos 5 años pudiera resultar poco significativo respecto del crédito fiscal originalmente devuelto, la devolución de los créditos fiscales a raíz de haberse generado saldo a favor técnico no debiera tener condicionamientos. La Administración cuenta con facultades de fiscalización en caso que considere apropiado analizar si existe alguna irregularidad respecto del negocio desarrollado, que puede llevar adelante a través del uso de sus recursos informáticos, sin perjudicar por anticipado al contribuyente por trabas que se le pudieran imponer para la obtención de beneficios fiscales.
- Actualización del cupo anual para esta devolución: el mismo se ha establecido en \$15.000.000.000.- desde el año 2019, no habiéndose incluido actualización alguna en el Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio Fiscal del año 2024<sup>37</sup>. Sin embargo, el mismo debiera ser actualizado, por ejemplo, a través de la aplicación de la variación del índice IPC desde 2019 si el objetivo es el incentivo en inversiones de bienes de uso.
- Modificación de la periodicidad de la posibilidad de solicitud de devolución: actualmente, la reglamentación permite efectuar la solicitud de devolución en una única oportunidad en el año, lo cual genera en el contexto inflacionario actual una importante inmovilización del saldo a favor en el tiempo -y su correspondiente pérdida de poder adquisitivo-. Se

<sup>35</sup> Resolución General (AFIP) 4530.

<sup>36</sup> Incluidas en la ponencia del Dr. Sebastián M. Dominguez en el 18º Congreso Tributario del CPCECABA.

<sup>37</sup> Que en su artículo 30 mantiene el importe del cupo en \$15.000.000.000.-.

## 19º Congreso Tributario

10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1

#### “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

sugiere prever la posibilidad de efectuar la solicitud de devolución en cualquier momento del año, una vez generado el saldo a favor.

Por otro lado, se considera que también se debería aplicar el régimen especial del art. 43 de la Ley en todos los casos donde el saldo a favor técnico se genere por la gravabilidad de las operaciones realizadas a alícuotas inferiores a la general, de forma tal de mantener la neutralidad.

En relación con el saldo a favor del segundo párrafo o de libre disponibilidad, en los últimos años han proliferado los regímenes de recaudación -con sustento en la propia ley de procedimiento fiscal N°11.683 y Decreto 618/97-, sin resultar efectiva en todos los casos la interposición de los certificados de exclusión de retenciones y percepciones<sup>38</sup>, al mismo tiempo que se han verificado demoras excesivas en las resoluciones de solicitudes de devolución<sup>39</sup> de saldos a favor producto de los procesos de fiscalización llevados a cabo, lo cual encuentra su motivo en los déficits fiscales imperantes y la necesidad de recaudación por parte del Estado -incluso en aquellos sectores económicos en los que por su grado de informalidad no resulta posible recaudar el impuesto sino a través de estos regímenes-.

A modo de ejemplo, se destacan los siguientes regímenes de recaudación anticipada del impuesto al valor agregado que muestran el avance de la recaudación sobre la mayoría de las operaciones económicas:

Régimen de recaudación		Normativa
Régimen general de retención		Resolución General (AFIP) 2854
Régimen general de percepción		Resolución General (AFIP) 2408
Régimen de percepción por operaciones de importación definitivas de bienes		Resolución General (AFIP) 2937
Regímenes especiales de retención	Pagaré, cheque de pago diferido, letra de cambio	Resolución General (AFIP) 2426
	Comercializadores de materiales a reciclar	Resolución General (AFIP) 2849
	Empresas de limpieza de edificios, investigación y/o seguridad y de recolección de residuos domiciliarios	Resolución General (AFIP) 3164
	Billeteras electrónicas	Resolución General (AFIP) 4622
Regímenes especiales de percepción	Comercialización de granos no destinados a la siembra y legumbres secas	Resolución General (AFIP) 2459

<sup>38</sup> Resolución General (AFIP) 2226.

<sup>39</sup> Resolución General (DGI) 2224 – Resolución General (AFIP) 1466 (transferencias a terceros de saldos a favor de libre disponibilidad de IVA).



## 19º Congreso Tributario

10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1

#### “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

Régimen de recaudación	Normativa
Venta de productos alimenticios para consumo humano, bebidas, artículos de higiene personal y limpieza	Resolución General (AFIP) 5329
Venta de cosas muebles no registrables nuevas y/o usadas, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios, concertadas y/o perfeccionadas electrónicamente a través de “plataformas digitales”	Resolución General (AFIP) 5319

En la medida que la recaudación anticipada no sea razonable<sup>40</sup> y por lo tanto no pueda ser absorbida por la cuantía de la obligación tributaria de los contribuyentes -y los mecanismos de atenuación de los regímenes de recaudación, así como de devolución del saldo a favor no resulten eficientes-, entonces podría entenderse que el Estado estaría afectando derechos y garantías constitucionales al vulnerar los principios de legalidad de los impuestos, por convertirse los ingresos directos en impuestos sin ley de sustento, y el de propiedad, al generarse saldos a favor de manera permanente.

Sobre este punto en particular, se verificó que existe una alteración de la naturaleza sustancial propia de la relación jurídico-tributaria en las siguientes cuestiones:

i. Resolución General (AFIP) 5339

Con fecha 29/03/2023 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución General 5339 que suspendió la validez de los certificados de exclusión de percepciones de IVA expedidos en base a la Resolución General (AFIP) 2226 para las operaciones de importación definitiva de bienes, hasta el 31/12/2023<sup>41</sup>.

Dicho en otras palabras, aquellos sujetos que contaran con saldo a favor de libre disponibilidad en el IVA y que por esa razón hubieran obtenido un certificado de exclusión de retenciones y percepciones, de manera tal de evitar la acumulación excesiva de saldo a favor, serían igualmente pasibles del régimen de

<sup>40</sup> La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido que las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo sean delegadas en órganos administrativos que funcionan dentro de su esfera, siempre que las normas que en definitiva se impartan respeten el postulado de razonabilidad (Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral, Rubén A. Marchevsky, Ed. Errepar. Primera Ed. Año 2006. Pág. 1293).

<sup>41</sup> Excepto para importaciones para consumo efectuadas por Micro y Pequeñas empresas que tengan un certificado “MiPyME” vigente al momento de la importación, importaciones para consumo que se realicen por cuenta y orden del Estado Nacional, e importaciones para consumo eximidas de impuestos nacionales por la Ley Nº 27.701 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2023.

percepción instaurado por la Resolución General 2937 en ocasión de importar bienes de manera definitiva, hasta el 31/12/2023.

En la misma norma también se dispuso para aquellos sujetos que contaran con certificado de exclusión vigente<sup>42</sup>, la imposibilidad de computar las percepciones aduaneras de IVA sufridas sino hasta después del noveno período fiscal posterior a la fecha del despacho de importación.

Lo que está sucediendo en este escenario es que los contribuyentes que cuentan con certificado de exclusión vigente, ingresan anticipadamente el impuesto pero no pueden considerar el pago efectuado a cuenta de la obligación tributaria sino hasta después de transcurridos 9 meses, lo cual: (i) disminuye considerablemente el valor real del pago a cuenta realizado si se tiene en cuenta la inflación actual y la falta de actualización de los créditos fiscales trasladables, y (ii) obliga, en el caso de haberse consumido completamente el saldo a favor, a realizar el ingreso del saldo del impuesto cuando el mismo ya fue efectuado a través de las percepciones aduaneras de IVA.

Cabe mencionar que, con fecha 25/08/2023 se publicó la Resolución General (AFIP) 5407/2023 que transitoriamente hasta el 31/10/2023 excluye de la inoponibilidad del certificado de exclusión de percepciones de IVA -y su consecuente diferimiento en el cómputo como ingreso directo- a las operaciones de importación definitiva correspondientes a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) comunicadas por la Secretaría de Energía.

Adicionalmente, la Resolución General (AFIP) 5414 publicada en el Boletín Oficial el 04/09/2023 incorporó transitoriamente, también hasta el 31/10/2023, la posibilidad de excluir la inoponibilidad del certificado de exclusión de percepciones de IVA -y su consecuente diferimiento en el cómputo como ingreso directo- a las operaciones de importación definitiva correspondientes a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) comunicadas por la Secretaría de Comercio dependiente del Ministerio de Economía, siempre que sean efectuadas por contribuyentes que hubieran suscripto acuerdos de precios en el marco del Decreto N° 433 del 25 de agosto de 2023.

Tal como se desprende de lo antes mencionado, se puede concluir que esta norma podría ser considerada inconstitucional, convirtiendo a esta situación en un empréstito forzoso instaurado por una resolución general sin tasa alguna de interés a favor del contribuyente, toda vez que:

- Restringe el derecho a computar en el saldo a favor de libre disponibilidad las percepciones de IVA aduaneras efectivamente practicadas con las importaciones, contrariando una resolución general un derecho previsto en una Ley emanada del Congreso.
- Podría entenderse que está creando un nuevo impuesto -a raíz de la acumulación de saldo a favor y la imposibilidad de computar las percepciones de IVA aduaneras por 9 meses, las cuales

---

<sup>42</sup> Lo cual no surge claramente de la letra de la Resolución, sino que debió ser aclarado por la AFIP.

posteriormente serán computables sin preverse actualización alguna-, sin una Ley que así lo disponga, lo cual violaría el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

Lamentablemente, esta normativa fue dictada en un contexto económico complejo y pareciera que sin tener en cuenta los principios básicos de la tributación. Estas alteraciones conllevan consecuencias de pérdida de credibilidad y seguridad jurídica, principios que debieran ser sumamente cuidados por las autoridades y legisladores.

No solo el contribuyente debe tener obligaciones fiscales que cumplir, sino que también el Estado debiera cumplir adecuadamente el orden normativo, ocupándose de crear las bases para un clima de paz social o seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento por parte de los contribuyentes, sin incertidumbres.

Se espera, entonces, que tanto la AFIP como la justicia -a pedido del contribuyente- puedan contribuir a adecuar las medidas implementadas a los límites constitucionales de nuestro sistema tributario.

Si el organismo fiscal insistiera en continuar implementando este tipo de medidas, los contribuyentes no debieran tolerar los excesos y por lo tanto iniciar el proceso judicial correspondiente para que sean los jueces los encargados de reparar la situación, haciendo valer los preceptos consagrados en la Constitución Nacional.

- ii. Imposibilidad de compensación de saldos de libre disponibilidad con deudas generadas por obligaciones como responsables por deuda ajena

La AFIP ha manifestado mediante la Resolución General (AFIP) 3175 que los responsables por deuda ajena no pueden solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales, determinadas y exigibles, con saldos a su favor de libre disponibilidad que posean, pues considera que no existe coincidencia de sujetos en estos casos. Según la interpretación del organismo fiscal, la compensación procederá siempre y cuando los saldos deudores y acreedores que pretendan ser compensados pertenezcan a la vez a un mismo sujeto.

No obstante, existen dos antecedentes judiciales que tienen relación directa con este tema y contradicen la opinión de la AFIP. El primero es del año 2012 (Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: Rectificaciones Rivadavia S.A.), en donde se sostuvo que el saldo deudor del impuesto sobre los bienes personales acciones y participaciones le pertenece a la sociedad, verificando la identidad requerida y por ende siendo procedente la compensación. El segundo antecedente data del año 2018 (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal: IRSA Inversiones y Representación S.A.), donde se ratificó que resulta procedente la compensación de este impuesto, argumentando que se trata de un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de una deuda y titular activo de un crédito; y que una Resolución General -en este caso la 3175- no puede negar lo que la ley no impida.

A la fecha, existe una imposibilidad fáctica de efectuar la compensación en el ámbito administrativo, requiriéndose de una acción judicial para lograr su procedencia.

Sin embargo, se sugiere que la Administración Federal adapte los sistemas de manera tal que los saldos a favor de libre disponibilidad que se generen puedan ser utilizados para cancelar todas las obligaciones tributarias de los contribuyentes -en su carácter de responsables por deuda propia o ajena- para que el costo de su inmovilización no se traslade a los precios.

- *Impuesto sobre los ingresos brutos*

Al igual que ha sido expuesto para el impuesto al valor agregado, pero con mayor relevancia en la generación de saldos a favor, los regímenes de recaudación provinciales han avanzado considerablemente como herramienta de recaudación local.

La dificultad que representan estos regímenes para los contribuyentes viene dada no tan solo por su voracidad, sino también por la complejidad del contenido de las normas locales y la falta de homogeneidad en las definiciones y tratamientos otorgados por las diferentes provincias.

Si bien existen algunos regímenes especiales de recaudación en los cuales las jurisdicciones han acordado adherir a una norma en común impulsada por la Comisión Arbitral con el objetivo de armonizar y evitar la multiplicidad de regímenes -como lo son el SIRCREB, SIRTAC, SIRPEI y SIRCUPA-, cada provincia mantiene sus regímenes generales de retención y percepción, cuyas particularidades suelen diferir de una jurisdicción a otra.

Adicionalmente, los mecanismos locales para solicitar la exclusión o atenuación de los regímenes de retención y percepción no suelen ser de rápida resolución, al mismo tiempo que en la mayoría de los casos no se permite la compensación de los saldos a favor con las obligaciones emergentes de la actuación como agente de recaudación, por lo que la única alternativa que se les presenta a los contribuyentes es efectuar un reclamo ante la justicia, probando que el saldo a favor con el que cuentan no logra ser consumido, sin obtener soluciones a esta situación fiscal de acumulación de saldo a favor a través de la legislación vigente.

Así de hecho, lo ha entendido la Cámara de Apelaciones, Sala II, en la causa “Gasoleo S.A. contra GCBA sobre otras demandas” donde ha confirmado dejar sin efecto los regímenes de retención y percepción hasta tanto se hubiera aplicado, repetido o agotado la totalidad del saldo a favor que detentaba en el impuesto sobre los ingresos brutos. Asimismo, se sostuvo que no contar con procedimientos claros y eficaces respecto de la obtención de certificados de retención o percepción resulta “violatorio de los derechos de propiedad, principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria”.

A raíz del análisis de las diferentes normas vigentes, se ha vislumbrado que existen múltiples regímenes de recaudación que no solo repercuten sobre una misma operación, sino que también aceleran la

**Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1**  
**“Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”**

generación de saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos en las diferentes provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Las propuestas<sup>43</sup> que se plantean respecto de este inconveniente son:

- Hacer hincapié en continuar con la armonización de los regímenes de retención y percepción con el objetivo que los mismos sean razonables como herramienta de recaudación, siguiendo los compromisos asumidos en materia de administración tributaria por las provincias en la ley 27.687 de Consenso Fiscal:

*“e. Las jurisdicciones asumen el compromiso de continuar profundizando la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor de los o las contribuyentes. Las provincias respetarán las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de retención, percepción, recaudación e información.”*

- Incorporar mecanismos automáticos de devolución de los saldos a favor, también en línea con compromisos asumidos en materia de administración tributaria por las provincias en la ley 27.687 de Consenso Fiscal:

*f. Se procurarán las medidas necesarias en los procedimientos vigentes en cada jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de devolución automática o, compensación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos o aquellas contribuyentes (locales o de Convenio Multilateral) que tengan saldos a favor generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión.”*

- Permitir la compensación de los saldos a favor con deudas anteriores del mismo impuesto o bien de obligaciones provenientes como agentes de recaudación u otros tributos de origen provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como ser impuesto inmobiliario, automotor, entre otros.

#### **INCIDENCIA RECAUDATORIA**

Los impuestos a los consumos han representado históricamente en la Argentina la mayor fuente de recaudación tributaria.

Si se consideran los datos publicados por la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía de la Nación para los últimos 10 años, se vislumbra que la recaudación tributaria se encuentra liderada por los impuestos internos sobre bienes y servicios (donde el IVA es el impuesto de mayor recaudación

---

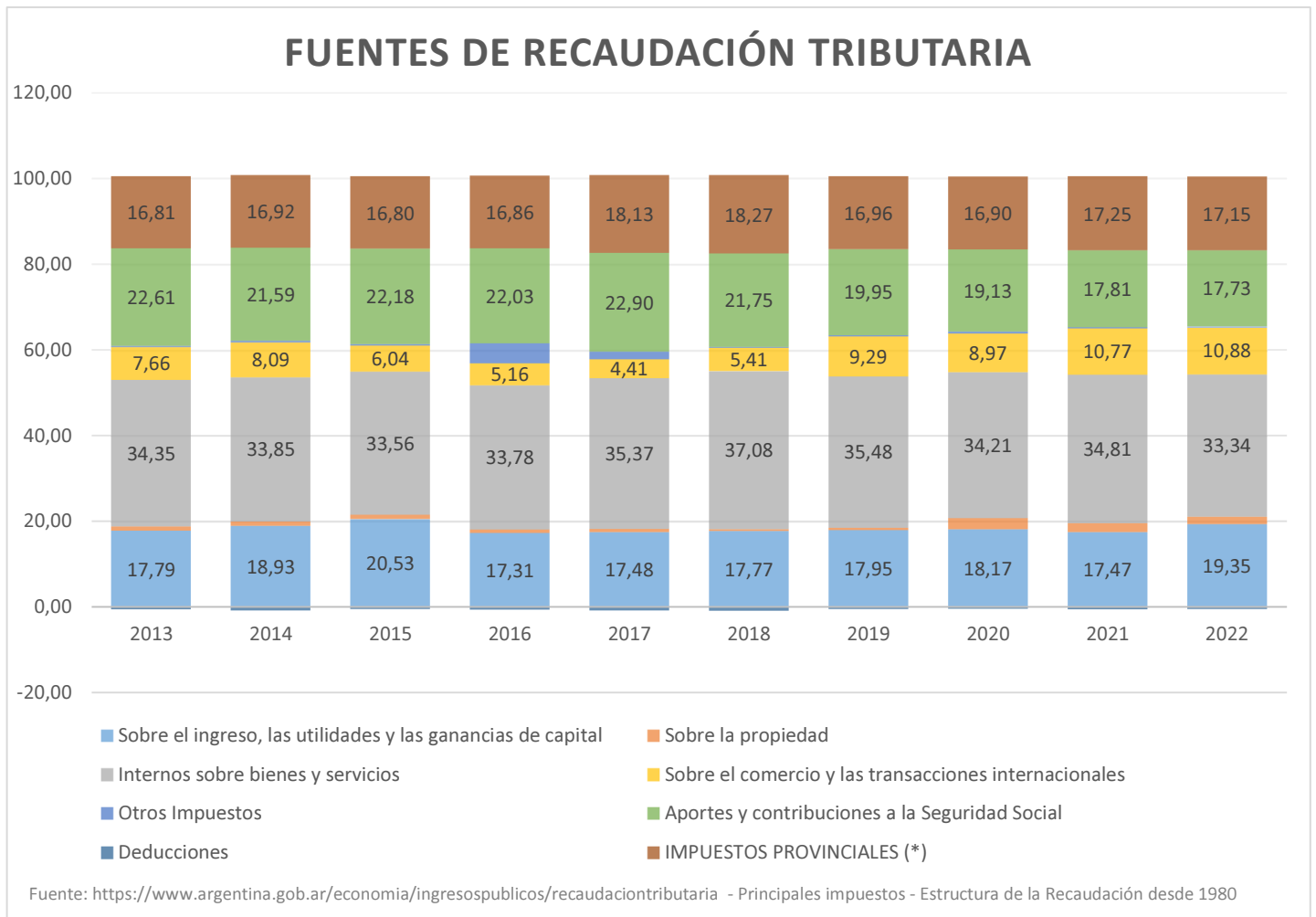
<sup>43</sup> Siguiendo lo incluido en la ponencia del Dr. Sebastián M. Domínguez en el 18º Congreso Tributario del CPCECABA.

**19º Congreso Tributario**  
 10 y 11 de octubre de 2023

**Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1**  
**“Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”**

por excelencia por sobre otros como el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operatorias, el impuesto sobre los combustibles líquidos y otros impuestos internos), siguiéndoles en preponderancia los aportes y contribuciones de la seguridad social, los impuestos sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital (en donde el impuesto a las ganancias es el de mayor predominio), los tributos provinciales y los impuestos sobre el comercio exterior

Entre ellos representan al menos el 90% del total de la recaudación tributaria entre los años 2013 y 2022, tal como puede observarse a continuación:



## 19º Congreso Tributario

10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1

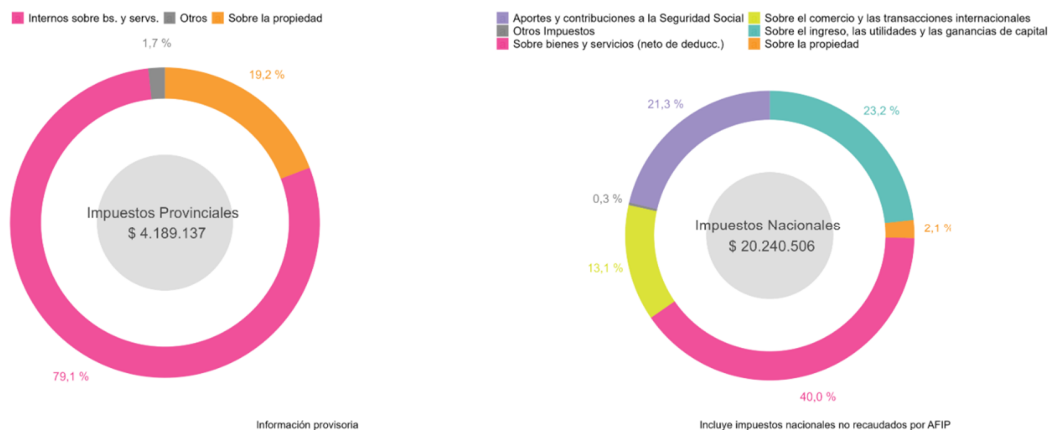
#### “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

Actualmente, el sistema tributario argentino cuenta principalmente con los siguientes impuestos al consumo vigentes, los que en su conjunto representaron para el año 2022 un 42,48%<sup>44</sup> de la recaudación tributaria total:

IMPUESTO	% RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
Al valor agregado	23,87
Combustibles líquidos	1,77
Consumo de Energía Eléctrica	0,08
Internos Unificados	1,76
Impuestos provinciales (*)	15,00
<b>TOTAL</b>	<b>42,48</b>

(\*) del 15% de recaudación proveniente de impuestos provinciales, el 79,08%<sup>45</sup> corresponde al impuesto sobre los ingresos brutos y el 8,41% al impuesto de sellos (ambos indirectos). El restante 12,51% tiene su origen en el impuesto inmobiliario, sobre los automotores, y otros directos.

Visto de otro modo y tal como se expone a continuación<sup>46</sup>, el impuesto sobre los ingresos brutos en lo que hace a la recaudación de los impuestos provinciales, y el IVA en los nacionales, son las fuentes de recaudación más importantes:



<sup>44</sup> Datos obtenidos del informe “Estructura de la Recaudación desde 1980” publicado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos en: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria>

<sup>45</sup> Datos obtenidos del informe “Serie de Tributarios de Origen Provincial 1984 – 2022” publicado por la Dirección Nacional de Asuntos Provinciales dependiente del Ministerio de Economía en: <https://www.economia.gob.ar/dnap/recursos.html>

<sup>46</sup> Datos obtenidos del informe “Recaudación Tributaria Clasificación Internacional Año 2022” publicado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos en: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria>



Considerando la incidencia recaudatoria que tienen los impuestos al consumo, y particularmente que las provincias obtienen sus recursos tributarios tanto de la coparticipación como de la recaudación provincial -donde el impuesto sobre los ingresos brutos resulta el más importante-, se analizó si resultase posible disminuir o eliminar la distorsión que este impuesto genera, y cómo podría modificarse y/o reemplazarse.

Se ha concluido que, desde un punto de vista recaudatorio, actualmente no pareciera posible eliminarse el impuesto sobre los ingresos brutos, excepto que la recaudación pudiera equilibrarse a través de la aplicación de otros impuestos. Es en este sentido que se sugieren las siguientes alternativas:

1. Aplicación de una sobre alícuota del IVA, que necesariamente para su procedencia requiere de una modificación a la Ley de Coparticipación, cuya distribución se efectúe según el valor agregado generado por cada provincia, para así compensar la pérdida de recaudación por la eliminación del impuesto sobre los ingresos brutos.
2. Reemplazo por un impuesto a las ventas minoristas -para así eliminar las distorsiones<sup>47</sup> que genera el impuesto sobre los ingresos brutos-, que necesariamente debiera acompañarse por una actualización de los impuestos directos sobre patentes de automotores e impuesto inmobiliario, calculados sobre una base imponible actualizada según el valor de mercado de los bienes.

Tal como lo mencionó Juan Bautista Alberdi, *“Después de los cambios en la religión y en el idioma del pueblo, ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones”*.

Sin embargo, resulta necesario reformar el sistema tributario argentino íntegramente con el objetivo que el mismo sea menos distorsivo, reduzca la evasión y elusión tributaria, y mejore la equidad distributiva.

#### **IMPUESTOS AL CONSUMO EN LA ECONOMÍA DIGITAL. LEGISLACIÓN COMPARADA**

El avance de la economía digital a nivel mundial con motivo de la masificación de Internet y su consecuente vertiginosa generación de nuevas empresas y negocios basados en plataformas digitales sin necesidad de presencia física, ha traído consigo nuevos desafíos en materia tributaria, que aún se encuentran en discusión.

Debe entenderse como economía digital a los procesos de producción y comercialización de bienes y servicios que se realizan bajo el entorno de la tecnología digital mediante la utilización de redes de comunicación, incluyendo la intermediación financiera con monedas digitales, inversiones especulativas

---

<sup>47</sup> Por tratarse de un impuesto en cascada que se paga en cada etapa de producción y comercialización, posee un sesgo anti exportador, actuando en muchas ocasiones como aduanas interiores entre las provincias, afectando los incentivos a invertir.

digitales, contratos inteligentes, trabajo colaborativo y resolución de conflictos automáticos, entre otros aspectos<sup>48</sup>.

La dificultad de definir en estas actividades la atribución jurisdiccional y por lo tanto la jurisdicción que debe ejercer sus potestades tributarias, ello agravado con las prácticas elusivas de empresas multinacionales, ha generado una pérdida de recaudación importante y empeorado la inequidad entre las grandes firmas del exterior -fuera del ámbito de la tributación- y las empresas que realizan sus actividades localmente -sujetas a las obligaciones fiscales correspondientes-.

El Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 continúa trabajando en dos propuestas sobre estos desafíos globales: unificación de la tributación de una parte de las ganancias de empresas multinacionales digitales y posterior reparto entre países, y el establecimiento de un impuesto mínimo global.

Más allá de ello y hasta tanto existan mayores definiciones, los países -entre los que se encuentra Argentina- han adaptado sus legislaciones de manera tal de recaudar impuestos a los consumos en la economía digital:

- Impuesto al valor agregado (IVA)

A través de la ley 27.430 y con aplicación para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 01/02/2018, se ha incorporado explícitamente a los servicios digitales<sup>49</sup> prestados por sujetos no residentes cuya utilización o explotación económica se lleve a cabo en el país, dentro del ámbito del impuesto al valor agregado cuando los prestatarios sean consumidores finales, exentos, no alcanzados, monotributistas o sujetos no categorizados<sup>50</sup>, quienes son los que terminan soportando la carga del impuesto.

Con el objetivo de simplificar la recaudación y evitar la falta de cumplimiento en estos casos donde el prestatario no es un sujeto inscripto en el IVA, se implementó el cobro del impuesto a través de un régimen de percepción<sup>51</sup> donde las entidades que administren o faciliten los pagos al exterior deben actuar liquidar e ingresar el impuesto en base a un listado de prestadores que se encuentran publicados por la AFIP<sup>52</sup>.

- Impuesto sobre los ingresos brutos

---

<sup>48</sup> Gabriel Alejandro Vadell, “La tributación en la era digital”.

<sup>49</sup> Definidos en el Art. 3ro inciso e) punto 21. m) siguiendo las recomendaciones de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS de G20/OCDE.

<sup>50</sup> Recordemos que las operaciones que califican como “importaciones de servicios” -realizadas por sujetos no residentes cuya utilización o explotación económica se lleve a cabo en el país- y pueden incluir servicios digitales, cuyos prestatarios son responsables inscriptos en el IVA, ya se encontraban dentro del objeto del impuesto.

<sup>51</sup> Resolución General (AFIP) 4240

<sup>52</sup> <https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/prestadores.asp>

Partiendo de la premisa utilizada por el IVA respecto que los servicios digitales resultan alcanzados en la jurisdicción donde son consumidos, las provincias han avanzado en incluir a los servicios digitales como actividades alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Cada jurisdicción otorgó distinto alcance a la territorialidad al momento de definir el hecho imponible: criterio de presencia digital significativa -para el cual deben cumplirse una serie de presunciones relacionadas con monto de ingresos brutos obtenidos por la prestación de servicios digitales a sujetos domiciliados en la jurisdicción, o bien una determinada cantidad de usuarios o transacciones, operaciones o contratos con usuarios domiciliados en la provincia, según lo indique la ley impositiva-; producción de efectos económicos -consumo, inversión, etc.- sobre bienes, cosas o personas dentro de sus territorios; u, operaciones realizadas en el país mediante plataformas de pago digitales.

En todos los casos, el desafío del impuesto sobre los ingresos brutos sobre los servicios digitales incluye, además de determinar el nexos territorial -tal como se explicó más arriba-, definir cómo debiera asignarse la base imponible entre las diferentes jurisdicciones. En este punto resulta esencial distinguir entre las operaciones de contratación de servicios digitales por consumidores finales o bien compañías.

En el caso de consumidores finales, pareciera resultar coherente que el impuesto sobre los ingresos brutos que recaería sobre las actividades desarrolladas por el sujeto del exterior deba ser ingresado por los mismos a través de una retención de carácter de pago único y definitivo en ocasión del pago -momento en el que las entidades que faciliten o administren pagos deberán actuar como agentes de liquidación e ingreso del impuesto que corresponda a los usuarios de tales servicios en su carácter de responsables sustitutos-, para la jurisdicción en donde se verifica el domicilio del prestatario y el cumplimiento del concepto de “presencia digital significativa”.

Ahora bien, cuando se trata de adquisiciones de servicios digitales efectuadas por empresas, la situación se torna más compleja respecto de la atribución de la base imponible y por lo tanto la determinación del impuesto que debiera ingresarse vía retención a cada jurisdicción, constituyendo un gran desafío determinar la porción de la materia imponible de los servicios digitales prestados en un cierto territorio provincial, sin excederse de dicho ámbito.

En general, las jurisdicciones han incluido en sus reglamentaciones que son las entidades encargadas de facilitar o administrar los pagos a los sujetos del exterior las que deben liquidar e ingresar el impuesto sobre los ingresos brutos vía retención en carácter de pago único y definitivo, ateniéndose al domicilio del usuario del servicio digital y al padrón que publique la Administración Fiscal provincial respecto de los sujetos prestadores de este tipo de servicios. No obstante, ¿el mero domicilio del usuario determinaría la jurisdicción en la cual corresponde ingresar el impuesto cuando el servicio digital pudiera ser consumido o aprovechado económicamente en otras?

## 19º Congreso Tributario

10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1

#### “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

Si bien este tema no se encuentra resuelto en la actualidad, ciertas normas -como la Resolución Normativa (ARBA) 38/2019- incluyen la posibilidad que el sujeto del exterior solicite la exclusión del padrón “Listado de Proveedores”, se inscriba en el impuesto y determine el mismo en base a las normas del Convenio Multilateral. Como es de esperar, no ha prosperado esta alternativa ya que el Estado argentino no tiene potestad alguna para obligar a un sujeto no residente a inscribirse en los impuestos propios del país, y es por ello que debe recurrir a la figura del responsable sustituto.

Es en este contexto que se concluye en la necesidad de precisar de manera unánime para todas las jurisdicciones cómo debiera atribuirse la base imponible en los casos descriptos anteriormente, siguiendo los preceptos constitucionales y la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en lo que hace también a los compromisos asumidos por las provincias en la Ley de Coparticipación-.

Tal como hemos mencionado, la tributación de la economía digital es un tema de suma actualidad a nivel mundial, y es por ello que resulta fundamental para analizar el caso argentino también tomar en consideración la legislación comparada con el resto de los países.

Así las cosas, se puede verificar<sup>53</sup> que mientras que pocos países han avanzado en la imposición de estos servicios desde el impuesto a la renta, la gran mayoría lo ha hecho en base a los impuestos a los consumos:

Tributación de la economía digital a nivel mundial

Impuestos	Tipo	América Latina y el Caribe	Resto del mundo
A los servicios digitales (DST)	Impuesto sobre la facturación de las grandes firmas digitales		Austria, España, Francia, Hungría <sup>a</sup> , India <sup>b</sup> , Indonesia <sup>c</sup> , Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía, Reino Unido
Sobre la renta o renta presunta de firmas digitales o altamente digitalizadas	Impuesto sobre la renta para beneficiarios/as del exterior	Costa Rica <sup>d</sup> , Uruguay, México, Paraguay (INR) <sup>e</sup> , Perú	Grecia, Kenia, Zimbabue, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam
	Establecimiento permanente para presencia digital significativa		India, Indonesia, Israel, Nigeria
	Distribución fraccional		India
Indirectos sobre los servicios digitales	IVA, sobre las ventas o los ingresos brutos	Argentina <sup>f</sup> , Bahamas, Barbados, Brasil <sup>g</sup> , Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay	Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudita, Armenia, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camboya, Camerún, Canadá, Corea del Sur, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Indonesia, Italia, Japón, Kazajistán, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Nueva Caledonia, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Omán, Países Bajos, Polinesia Francesa, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Mauricio, Rumania, Rusia, Serbia, Sierra Leona, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Taiwán, Tayikistán, Tanzania, Turquía, Uganda, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue

<sup>53</sup> Fuente: A. Amar y V. Grondona, “Economía digital y tributación: el caso argentino en el marco de la experiencia internacional”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/122-LC/BUE/TS.2021/3), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

## 19º Congreso Tributario 10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1 “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

En particular en lo que hace a la imposición indirecta a los servicios digitales, a continuación, se expone un cuadro confeccionado por CEPAL en base a las legislaciones nacionales que da cuenta de las distintas posibilidades que se presentan en la configuración de la forma de imposición:

Imposición indirecta a los servicios digitales en América Latina

País	Año	Sujeto pasivo	Alicuota	Método de recaudación	Servicios digitales gravados	Criterios para determinar el lugar de consumo	Registro de proveedores/as
Argentina	2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a del país si está inscripto en IVA B2B<sup>a</sup></li> <li>El prestatario/a para las y los responsables no inscriptos (inversión del sujeto pasivo B2C)</li> </ul>	21%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Percepción a través de tarjetas de crédito o débito</li> <li>Directo por el prestatario/a responsable inscripto en el país</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definición amplia para servicios llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación/aplicación de los protocolos, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización y que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. Se establece una lista positiva con carácter enunciativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente/a o código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Dirección de facturación del cliente/a o la cuenta bancaria utilizada para el pago</li> <li>Dirección de facturación del cliente/a de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago</li> </ul>	No
Chile	2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestador/a del exterior registrado</li> <li>El prestatario/a si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo)</li> </ul>	19%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo por el proveedor/a registrado</li> <li>Directo por el prestatario/a inscripto en IVA(B2B)</li> <li>Retención de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Servicios de intermediación de plataformas multilaterales</li> <li>Suministro de contenido de entretenimiento</li> <li>Suministro de <i>software</i>, almacenamiento e infraestructura informática</li> <li>Publicidad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Si el lugar de emisión de la tarjeta es en Chile</li> <li>Si el domicilio del prestatario/a es Chile</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Si el producto o servicio es utilizado en Chile</li> </ul>	Sí
Colombia	2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a en B2B si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo)</li> <li>El prestador/a del exterior si el/la contribuyente no está inscripto en IVA. Para ello existe registro de beneficiarios/as del exterior</li> </ul>	19%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo si el prestatario/a está inscripto</li> <li>Directo si el proveedor/a está registrado</li> <li>Retención de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Todos, excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, <i>software</i>, almacenamiento, etc.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria</li> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Otros criterios</li> </ul>	Sí
Costa Rica	2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestador/a del exterior cuando se registre como contribuyente en el país</li> <li>El prestatario/a cuando el sujeto del exterior no se registre</li> </ul>	13%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo del prestador/a del exterior si está inscripto</li> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aquellos que brinda un proveedor/a no domiciliado en el país por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que son consumidos en el territorio nacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mensaje de texto que se envíe al cliente/a al momento de la transacción</li> <li>País en el que la tarjeta fue emitida</li> <li>Información autodeclarada por el cliente/a</li> <li>Cualquier otra información</li> </ul>	No

## 19º Congreso Tributario

10 y 11 de octubre de 2023

### Informe de Relatoría Comisión Tema Nº 1 “Imposición a los Consumos. Superposición de Tributos y efectos económicos”

País	Año	Sujeto pasivo	Alicuota	Método de recaudación	Servicios digitales gravados	Criterios para determinar el lugar de consumo	Registro de proveedores/as
Ecuador	2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a, a través de percepciones que le realiza el sujeto del exterior si está habilitado por el servicio de rentas internas o billeteras virtuales</li> </ul>	12%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo si el prestador/a del exterior está inscripto</li> <li>Retención de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aquellos servicios prestados o contratados a través de internet que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o uso. Los servicios de suministro de dominios de páginas web, servidores y computación en la nube tienen tarifa 0%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria</li> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Otros criterios</li> </ul>	No
México	2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a (o el prestador/a), como agente de retención, si está inscripto/a en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien a través de billeteras virtuales</li> </ul>	16%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo del prestador/a del exterior si está inscripto</li> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La descarga o acceso a imágenes, películas, texto, etc.</li> <li>Intermediación de oferentes y demandantes</li> <li>Clubes en línea y páginas de citas</li> <li>Almacenamiento de datos</li> <li>Enseñanza a distancia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Domicilio del cliente/a</li> <li>Cuando haya realizado el pago al prestador/a, a través de un intermediario/a ubicado en el país</li> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Número de teléfono que pertenezca a México</li> </ul>	No
Paraguay	2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a, si está inscripto directamente; si es no inscripto, a través de billeteras virtuales</li> </ul>	10%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario/a a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología usada por internet o cualquier otra red a través de la cual se presten servicios en línea que se caractericen por ser automáticos e inviados en ausencia de tecnologías de la información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Dirección de facturación</li> <li>Cuenta bancaria</li> <li>Ubicación de la entidad financiera</li> </ul>	No
Uruguay	2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a, si está inscripto en IVA; de lo contrario, lo retiene el prestador/a cuando esté inscripto, o bien a través de billeteras virtuales</li> </ul>	22%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo del prestador/a si está inscripto</li> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Servicios de transmisión de contenido audiovisual</li> <li>Servicios de intermediación de plataformas multilaterales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Dirección de facturación del cliente/a</li> <li>Si dichas direcciones no se pueden verificar, lugar de emisión de los medios de pago electrónico</li> </ul>	No