



CARGA TRIBUTARIA SOBRE LA ACTIVIDAD PRODUCTIVA

Metodología

NOVIEMBRE DE 2020

Director General

Marcos Makón

Director de Análisis Fiscal Tributario – Carlos Guberman

Analistas

Marcela de Maya – Pedro Velasco – Martín López Amorós

Consultores

Juan Mariscal – Gustavo González – Daniel Padín

25 de noviembre de 2020

ISSN 2683-9598

Índice de contenidos

Resumen Ejecutivo	3
Introducción.....	4
Regímenes de coordinación financiera Nación-Provincias e interprovincial.....	4
Coparticipación Federal de Impuestos.....	5
Coordinación fiscal interjurisdiccional.....	9
Convenio Multilateral.....	9
Régimen General.....	10
Régimen Especial.....	11
Otros mecanismos de coordinación fiscal.....	12
Metodología y Alcance del Trabajo de Campo	14
Período Base seleccionado.....	14
Aclaración metodológica.....	15
Diferencia entre lo percibido y lo devengado.....	15
El IVA en la etapa productora.....	16
La situación de los Impuestos Internos.....	17
Selección de ciudades.....	18
Elección de Actividades	20
Tamaño de las empresas.....	21
Análisis tributario particular	22
Impuestos Nacionales	22
Impuestos sobre los ingresos, beneficios y ganancias de capital.....	23
Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628, t.o. Dto. 824/19):.....	23
Gravamen de emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos (Ley 20.630 y modificaciones):.....	23
Impuestos internos a los consumos de bienes y servicios:.....	23
Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349, t.o. Dto. 280/1997).....	23
Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias (Ley 25.413 y modificadorias).....	24
Impuestos Internos (Ley 24.674 y modificadorias).....	24
Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y Dióxido de Carbono (Ley 23.966 y modificaciones).....	24
Impuesto a la Energía Eléctrica - Fondo Nacional de Energía Eléctrica (Ley 15.336 y 24.065, con sus modificadorias).....	24
Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos (Ley 24.625 y modificadorias).....	25
Fondo Especial del Tabaco (Ley 19.800 y sus modificadorias).....	25
Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos (Ley 17.741 y modificadorias).....	25
Impuesto sobre los Videogramas Grabados (Ley 17.741 y modificadorias).....	25
Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual (Ley 26.522 y modificadorias).....	25
Recargo al Gas Natural (Ley 25.565 y modificadorias).....	25
Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas (Ley 27.346)	25
Impuesto Indirecto sobre Apuestas On-line (Ley 27.346).....	25
Impuestos a la Propiedad:.....	25
Impuesto sobre los Bienes Personales (Ley 23.966 y modificadorias).....	25
Contribución especial sobre el Capital de las Cooperativas (Ley 23.247 y modificadorias).....	26
Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas (Ley 23.905 y sus modificadorias).....	26

Contribución extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros (Ley 27.486).....	26
Impuestos sobre el Comercio y las Transacciones Internacionales.....	26
Derechos de exportación (Ley 22.415, sus modificatorias y delegaciones, Ley 27.467).....	26
Derechos de Importación (Ley 22.415, sus modificatorias y delegaciones).....	26
Tasa de Estadística (Ley 22.415, sus modificatorias y delegaciones).....	26
Impuesto a los Pasajes al Exterior (Ley 25.997 y modificaciones).....	26
Otros.....	27
Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Ley 24.977 y modificaciones).....	27
Aportes y Contribuciones.....	27
Régimen para los trabajadores en relación de dependencia (Dto. 814/2001, Ley 27.430 y sus modificatorias).....	27
Un ejemplo Sencillo.....	28
Crédito Fiscal en el IVA por las Contribuciones Patronales efectivamente pagadas.....	29
Régimen de trabajadores autónomos (Ley 24.241 y modificatorias).....	30
Algunas Reflexiones.....	30
Impuestos Nacionales de las actividades seleccionadas.....	31
Tributos Provinciales.....	32
Consenso Fiscal. Breve repaso para el período 2019.....	32
Ingresos Brutos.....	33
Ingresos Brutos de las actividades seleccionadas, según facturación.....	35
Sellos.....	35
Inmobiliario.....	38
Impuesto sobre los automotores (patentes).....	41
Otros tributos Provinciales.....	42
Tributos Municipales.....	43
Las potestades entre Municipios y Provincias.....	43
Consenso Fiscal. Breve repaso para el período 2019.....	45
Inventario de tributos.....	46
Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene.....	52
Transporte de alimentos:.....	53
Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza.....	54
Tasa de publicidad y propaganda.....	55
Tasas ambientales.....	56
Derechos por utilización de dominio público.....	56
Comentarios Finales.....	57

Índice de cuadros

Cuadro 1. IVA por etapa de producción y venta final.....	17
Cuadro 2: Ciudades seleccionadas.....	19
Cuadro 3: Valor Bruto de la Producción.....	20
Cuadro 4: Sectores de actividad seleccionados.....	21
Cuadro 5: Categoría de empresa por sector.....	22
Cuadro 6. Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social.....	27
Cuadro 7. Estimaciones de Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social.....	29
Cuadro 8. Puntos porcentuales de Contribuciones Patronales autorizados por localización para pago a cuenta de IVA.....	29

Cuadro 9. Recaudación de impuestos nacionales. Año 2019	31
Cuadro 10. Alícuotas de impuestos nacionales considerados sobre los sectores seleccionados	31
Cuadro 11. Leyes tarifarias de referencia	33
Cuadro 12. Alícuotas del impuesto a los Ingresos Brutos	34
Cuadro 13. Alícuotas del Impuesto de Sellos	37
Cuadro 14. Estimación del impacto del Impuesto Inmobiliario por distrito	40
Cuadro 15. Alícuotas del impuesto automotor	41
Cuadro 16. Potestades tributarias delegadas.....	44
Cuadro 17. Tributos de la órbita municipal de los distritos seleccionados.....	47

Resumen Ejecutivo

La Oficina de Presupuesto del Congreso está llevando adelante un proyecto para relevar el universo de cargas fiscales en los tres niveles de gobierno de la administración pública argentina (nación, provincias y gobiernos locales).

En este documento se explicita la metodología de trabajo de una primera etapa de relevamiento que alcanza a 30 ciudades de todo el país (incluyendo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - CABA-), las 23 provincias y la Nación en materia de imposición a un conjunto de actividades económicas.

La complejidad de las legislaciones, reglamentaciones y superposición de jurisdicciones que registra el universo tributario en Argentina se refleja en las dificultades al momento de intentar una obra como la que está llevando adelante la OPC y los atajos que se deben tomar al momento de efectuar estimaciones de impacto de dichos impuestos, tasas, contribuciones y demás, sobre el funcionamiento de las empresas e individuos.

El presente informe debe utilizarse como guía para la lectura y análisis del resto de los documentos que se publican con los resultados de esta tarea de investigación.

Introducción

La discusión impositiva en Argentina suele iniciarse sobre la presunción de que la carga tributaria sobre la actividad económica es muy elevada, no obstante, esa argumentación no suele ser acompañada de datos empíricos suficientemente amplios y abarcadores de la compleja realidad federal.

En consecuencia, la Oficina de Presupuesto del Congreso está llevando adelante un proyecto de trabajo orientado a relevar de la forma más amplia posible el universo de imposiciones nacionales, provinciales y municipales que recaen sobre diferentes actividades económicas.

Se analizarán los tributos exigidos por el gobierno a cualquier nivel (nacional, provincial o municipal) que se aplican a una empresa más allá de la clasificación jurídica tradicional de impuesto y sus diferencias con contribuciones y/o tasas, ya que el objetivo central es ver cómo el sistema tributario (en términos amplios) impacta en las empresas.

En una primera etapa se han seleccionado un conjunto de actividades y municipios en función de su relevancia económica. La OPC continuará ampliando este conjunto de observaciones para alcanzar la mayor cobertura geográfica y económica posible.

Este primer informe presenta una estimación sobre la carga tributaria consolidada de los diferentes impuestos y contribuciones a ciertas actividades de la economía argentina, la dispersión que existe en dicha presión de acuerdo con el tamaño de la empresa y la localización geográfica de la misma.

Se mide el impacto que tienen los impuestos y contribuciones recopilados sobre una empresa de un sector de actividad determinado en las principales localizaciones de nuestro país. Entre los tributos que se consideran se incluyen los nacionales (impuesto sobre las ganancias, el IVA, las contribuciones a la seguridad social e impuestos laborales correspondientes al empleador, etc.) los provinciales (impuestos a los ingresos brutos, sellos, a la propiedad, etc.) y las “tasas” por servicios municipales (alumbrado, barrido y limpieza, tasa inspección seguridad e higiene, etc.).

Se utilizarán una serie de supuestos sobre tamaño, situación económica y sobre las transacciones que se han hecho a lo largo de un ejercicio fiscal, y se calculan los impuestos y contribuciones debidos en los tres niveles jurisdiccionales sobre la base de los hechos del caso de estudio.

Finalmente, cabe destacar que se ha optado por tomar el 2019 como año base para la definición del cuerpo normativo en función de que los cambios que se han originado en los últimos años podrían verse afectados transitoriamente por la incidencia en 2020 de la pandemia del COVID-19 que ha llevado a la adopción de medidas excepcionales, y al ser este un punto de inflexión con la reforma y el Consenso Fiscal Federal¹ actuando por segundo año.

Regímenes de coordinación financiera Nación-Provincias e interprovincial²

La evolución histórica de las necesidades de financiamiento de las diferentes jurisdicciones de nuestro sistema federal hizo que, sin tener la limitación constitucional de la concurrencia fiscal, fuera necesario establecer diferentes mecanismos de coordinación fiscal. Tanto entre Nación y Provincias, como entre estas últimas, como más adelante veremos.

¹ Sobre el Consenso Fiscal Federal se puede ver el informe “Estado de Avance del Consenso Fiscal Federal 2017 – Actualización 2019” en <https://opc.gob.ar/politica-tributaria/estado-de-avance-del-consenso-fiscal-2017-actualizacion-2019/>

² Para un análisis más extenso de la relación fiscal entre Nación y provincias ver el informe “Federalismo Fiscal en la Argentina. Evolución Reciente en la Perspectiva Histórica” en: <https://opc.gob.ar/politica-tributaria/federalismo-fiscal-en-la-argentina-evolucion-reciente-en-la-perspectiva-historica/>

La coordinación vertical de los recursos concurrentes de las jurisdicciones con potestades tributarias originarias en el federalismo fiscal argentino, como así también la correspondiente entre provincias para cuando la actividad finalmente gravada traspasa los límites de cada jurisdicción, se encuentra regulada a través de leyes convenio. Si bien a partir de la reforma constitucional del año 1994 dicho mecanismo quedó plasmado en la carta magna, previo a ello se suscitaban dudas respecto a la legitimidad del mismo. La cuestión central, era esclarecer si los regímenes de coparticipación eran una delegación del poder tributario por parte de las provincias a la Nación. Esta discusión quedó zanjada en la causa “Madariaga Anchorena Carlos Juan s. demanda de inconstitucionalidad” del año 1958, en la que nuestra corte dijo “El ordenamiento jurídico de nuestro país admite que las provincias puedan restringir condicionalmente el ejercicio de sus poderes tributarios, mediante acuerdos entre sí y con la Nación...”

Coparticipación Federal de Impuestos

Un poco de historia. Como planteamos en el apartado anterior, en un régimen federal como el de nuestro país, donde existe concurrencia de potestades de los tres niveles de gobierno, se torna indispensable realizar una coordinación fiscal para que el ejercicio de esas potestades no torne prohibitivo el ejercicio de las actividades económicas, generando así un círculo vicioso, ya que los contribuyentes son los que generan los ingresos genuinos para solventar los gastos ejecutados por los gobiernos.

Como principio rector, si bien en este trabajo se van a reflejar los mecanismos de coordinación interjurisdiccional desde el lado de los recursos tributarios, se debe señalar que sería razonable y conveniente que estos mecanismos de coordinación también se visualicen en la ejecución de los gastos entre los diferentes niveles de gobierno.

En lo que nos convoca, el régimen de coparticipación federal de impuestos fue implementado en nuestro país a partir del año 1934, a fin de unificar tres regímenes especiales. Estos eran la Ley 12.139 de unificación de impuestos internos; la Ley 12.143, que participó a las provincias del producido del Impuesto a las Ventas y, por último, la Ley 12.147 que hizo lo propio con los impuestos a los réditos. De esta manera, se inaugura una forma de compartir recursos entre la nación y las provincias, con una singular forma jurídica que luego se hizo extensiva en el tiempo, dado que dichas normas fueron sancionadas mediante la figura de leyes-convenio, cuya característica principal es que no sólo deben ser aprobadas por el Congreso de la Nación, sino que también deben ser validadas por ley provincial en las respectivas legislaturas de cada provincia. Por caso, para la Ley 12.139 de unificación de los impuestos internos, la ley convenio tenía como prerrogativa principal que cada jurisdicción derogue los impuestos internos provinciales existentes.

Con diferentes renovaciones de las leyes convenio, y con diferentes porcentajes de distribución entre las provincias y tipos de impuestos, se llega a la ley 20.221 con vigencia a partir del año 1973, precursora del actual régimen vigente, que tuvo como principal novedad la unificación de los tres regímenes citados en el párrafo anterior, y una distribución del producido de los impuestos equitativa entre la Nación y las Provincias (48,5% para cada una, con el 3% restante para un Fondo de Desarrollo Provincial), y con una distribución secundaria interprovincial priorizando la cantidad de población (65%), la brecha en el desarrollo entre las provincias (25%) y la dispersión de la población (10%). Con este diseño, a partir de esta ley se comienzan a plasmar esquemas solidarios de reparto de la recaudación entre las diferentes jurisdicciones.

La ley 20.221 tenía vigencia a hasta el año 1980, pero sufrió sucesivas prórrogas hasta el año 1984, con ciertas modificaciones respecto a la situación original, dada la eliminación de algunos tributos

nacionales y provinciales, y la creación y posterior generalización del Impuesto al Valor Agregado, creado en el año 1973, pero posterior al régimen de coparticipación.

Si bien a partir del año 1985 no existió ninguna prórroga legislativa para continuar con el mecanismo de reparto establecido hasta ese momento, diversos decretos fueron respetando los porcentajes establecidos a cada jurisdicción y hasta llegar a la norma actual Ley 23.548, que fue sancionada en el año 1988.

El actual régimen. En enero de 1988 se promulgó la Ley 23.548, creando el llamado “Régimen Transitorio para la de distribución de recursos fiscales entre la nación y las provincias”. Como se puede observar, el régimen de transitoriedad no tuvo nada y, pese a la manda constitucional establecida por la reforma del año 1994 de establecer un nuevo régimen de coparticipación antes de fines de 1996, la ley lleva más de 30 años de operatividad.

Sobre el régimen actual se realizarán un par de comentarios concretos sobre ciertos artículos, que serán necesarios para luego vincular cómo se efectivizan las actuales potestades tributarias, con los límites que la Constitución y las leyes le imponen.

Tributos afectados y excluidos. La ley 23.548 establece en su artículo 2° que “La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

- a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;
- b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;
- c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley;
- d) Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por Ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada.

Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley”.

Respecto a los recursos del inciso a), estos fueron exclusivos a favor de la Nación, como lo deja establecido el artículo 4 de la Constitución, lo que no obsta a que, por propia decisión nacional, ésta se haya tomado la decisión de transferir con carácter automático algunos de esos recursos a las provincias en todo o en parte, como sucedió entre el año 2009 y 2018 con el llamado Fondo Sojero.

El inciso b) del artículo en cuestión aclara que tanto la nación como las provincias, pueden establecer un régimen especial de coparticipación, por fuera del régimen general. Y esto se ve reflejado, por ejemplo, en la forma de distribución de la Ley 23.966 de Impuesto a los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono, cuyos parámetros al momento de distribución de lo producido aplican diferente metodología y destino respecto al régimen general imperante en la Ley 23.548.

Los incisos c) y d) explican en parte, el posterior cambio introducido en la Constitución del año 1994, en la que se indica que los tributos con afectación específica tienen un plazo de duración vencido el

cuál, si los mismos continúan vigentes y se agotó la finalidad de su creación, deben pasar al régimen general de coparticipación.

Distribución Primaria y Secundaria. Se mantiene el esquema de distribución establecido en la Ley 20.221, pero aumentando la participación en favor de las provincias. El artículo 3° establece que el 42,34% de lo recaudado irá directamente a la Nación, mientras que el 54,66% irá a las provincias (que luego tienen una distribución propia, llamada distribución secundaria), el 2% para el recupero relativo de ciertas provincias (Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz), y el restante 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, destinado a atender emergencias y desequilibrios financieros provinciales (artículo 5°).

Por otra parte, y a fin de lograr un mínimo de ingreso a favor de las provincias, el artículo 7° establece que el monto a distribuir a las provincias no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales, sean estos coparticipables o no.

Bueno es aclarar que más allá de la intención legislativa, diferentes pactos que fueron firmándose y más adelante veremos, han ido modificando estas distribuciones.

Obligaciones asumidas por las provincias. El artículo 9° de la ley, establece que la adhesión de cada provincia se efectuará por medio de una ley que disponga, entre otras cuestiones, que acepta el régimen de coparticipación sin limitaciones ni reservas. Esto significa, que las provincias deben aplicar el régimen de coparticipación en su totalidad.

En lo que al presente trabajo interesa, su inciso b) da precisiones en cuanto al alcance de las limitaciones y excepciones que otorga la ley. Así, sintéticamente se pueden exponer las siguientes pautas fiscales:

1) Las provincias y los municipios no pueden aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. (inc. b, primer párrafo).

Aquí una primera aclaración: ¿Qué significa impuestos análogos para nuestro sistema tributario, dada su falta de definición legal? Según la Corte Suprema, en la causa "Pan American Energy LLC sucursal Argentina c. Chubut, provincia del y otro a/Acción declarativa", el concepto de analogía se utiliza en la Ley de Coparticipación como método para evitar la doble imposición y, al momento de definir el alcance, citan la opinión vertida por Dino Jarach sobre el particular, en el que define el concepto de analogía de la siguiente manera: "Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición."³

Una vez interpretado el concepto de analogía se hace más sencillo entender porque fue necesario dar una excepción taxativa que aparece en el punto 3 que se analiza más adelante, dado que, impuestos como los Ingresos Brutos, por citar un ejemplo, son claramente coincidentes con los hechos imposables definidos en el Impuesto al Valor Agregado, que es nacional y coparticipado. Tanto es así que se enumeran otras excepciones que taxativamente realiza la ley, puesto a que la

³ Coparticipación provincial en impuestos nacionales, Capítulo II, publicación del Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, páginas 183 y ss.

analogía no requiere completa identidad ni bases de imposición, sino que requiere una coincidencia sustancial. No obstante, cabe señalar que no siempre se trata de una excepción al concepto de analogía, sino que se trata en algunos casos de impuestos que quedan excluidos del análisis de analogía según la Comisión Federal de Impuestos⁴. Es decir que, por acuerdo de la propia ley de coparticipación, estos impuestos mencionados no deben ser examinados en los términos de esas restricciones.

2) La única excepción para municipios está concedida a las tasas municipales retributivas de servicios efectivamente prestados (inc. B, segundo párrafo).

Acá otra aclaración a realizar. Si bien los municipios tienen derecho a cobrar estas tasas, habría que preguntarse si tienen derecho a cobrar sus propios impuestos. En opinión de varios autores, y por lo dispuesto en el artículo 123 de la Constitución Nacional, dicha imposición no estaría vedada. No obstante, la realidad indica que prácticamente no existe materia imponible que no se encuentre alcanzada con impuestos nacionales coparticipables y ello, con las restricciones del apartado anterior de este trabajo, hacen que los municipios se limiten a las tasas retributivas de servicios.

Tal vez sea una de las tantas causas en las que, teniendo necesidad de cubrir cada vez más necesidades de la población, los municipios han resuelto instalar este tipo de tasas de manera excesiva, incorporando en su matriz de ingreso tributos que no contemplan una efectiva contraprestación como dispone la excepción de la ley.

3) De la obligación a que se refiere el apartado 1), se excluyen expresamente: los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales.

Aquí otra vez, al nombrar excepciones, la ley establece el tipo de impuestos y tasas por las cuáles las provincias y municipios están habilitados a cobrar, siempre y cuando se respeten ciertas pautas para cada uno de ellos que están establecidas por la ley.

A modo de comentario, es interesante hacer notar que existen dos casos que han generado innumerable cantidad de controversias que debemos remarcar.

El primero, es el tratamiento que se le da a las exportaciones en el caso del impuesto a los Ingresos Brutos que cobran las provincias. Si bien hay un acuerdo general en lo perjudicial que resulta gravar con un impuesto indirecto este tipo de operaciones, haciendo que se “exporte” el costo del tributo y, en consecuencia, el mismo se encarezca, ha sido habitual que algunas provincias graven exportaciones en Ingresos Brutos. Al respecto, la ley habilita el cobro de dicho impuesto cuando se trate de actividades conexas a las exportaciones, haciendo una descripción taxativa primero: “transporte, eslingaje, estibaje, depósito”. Y agrega después: “toda otra de similar naturaleza”. Si observamos en materia de exportaciones, la ley habilita gravar sólo las actividades conexas a la exportación. Sin embargo, diferente ha sido la postura de alguna provincia que, dadas sus ansias de recaudación, ha realizado una interpretación más amplia de lo escrito en la ley (Misiones es, sin lugar a dudas la provincia que más realizó este tipo de interpretaciones, aunque no la única).

El segundo tiene que ver con las características que debe tener el impuesto a los Sellos. La ley de Coparticipación establece, para la validez provincial de este tributo, que el “Impuesto de Sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados”. A renglón seguido, aclara que se entiende por instrumento “toda escritura, papel o documento del que surja el

⁴ La Comisión Federal de Impuestos es el organismo de control del cumplimiento de las disposiciones de la Ley 23.548 y que debe definir las controversias en esta materia.

perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones... de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.

Por último, para evitar la doble imposición, el último párrafo reza “Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.

Aquí, otro claro ejemplo de los excesos a los que han ido sesgando las provincias la interpretación normativa para lograr más recaudación. Por un lado, las provincias extendiendo el concepto de instrumento (no toda modalidad contractual califica como instrumento según la definición dada por la Ley de Coparticipación y a la que se deben someter las provincias) y por el otro, la falta de coordinación entre ellas para que se evite la doble imposición.

Dos comentarios finales sobre el cumplimiento de la Ley de Coparticipación.

El primero tiene que ver con el régimen sancionatorio. Si bien el incumplimiento de lo establecido en el Ley de Coparticipación por parte de algunas de las jurisdicciones firmantes o sus municipios conlleva a la suspensión de la distribución de los recursos (previa decisión fundada de la Comisión Federal de Impuestos), con la posibilidad de que los contribuyentes recuperen el impuesto local cobrado en desmedro de la ley convenio, esta solución rara vez ha sido aplicada.

Por último, desde el momento mismo de su sanción, la Nación y las Provincias han ido desdibujando la armonización que buscaba el sistema. A los problemas arriba planteados, se les pueden agregar las siguientes medidas unilaterales que han jugado en desmedro de la coparticipación: detracciones de la masa coparticipable; prórroga sine die de impuestos con afectación específica que debían ser parte de la masa coparticipable; establecimiento de nuevos impuestos con asignación específica, entre otras medidas que volvieron más débil aún, un régimen que nació como una transición y lleva más de treinta años de vigencia.

Esta falta de cumplimiento a la Ley de Coparticipación dio origen, en parte, a la firma de diferentes pactos fiscales, como más adelante veremos.

Coordinación fiscal interjurisdiccional.

La Coparticipación Federal de Impuestos es sólo uno de los instrumentos en los cuáles las diferentes provincias y la Nación llegan a un acuerdo común sobre aspectos tributarios. También existen el llamado Convenio Multilateral (acuerdo interprovincial), como así también otro tipo de pactos fiscales, tales como el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento firmado en el año 1992 o el llamado Consenso Fiscal del año 2017. Estos dos últimos pactos, fueron establecidos entre la Nación y las Provincias, con múltiples obligaciones y derechos contraídos, ya que no sólo se limitaron a la materia tributaria. Pasemos a ver cada uno de ellos.

Convenio Multilateral

Previo al desarrollo del convenio en particular, es importante remarcar que el mismo tiene la característica de ser obligatorio en virtud de un orden jurídico superior. Esto es así por lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2 inciso d) de la Ley de Coparticipación que, respecto a la adhesión de las provincias a la coparticipación, significa también “Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos”;

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las Provincias y el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires, con el objetivo de distribuir, mediante normas expresas, la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, evitando la múltiple imposición que se produciría si los fiscos locales gravaran, con la misma base de medida, la actividad que realice un contribuyente en forma indivisible en dos o más jurisdicciones. El Convenio Multilateral puede ser modificado (parcial y totalmente) con acuerdo unánime de las jurisdicciones, a diferencia de las normas locales (en este caso referente al impuesto sobre los ingresos brutos) que pueden ser modificadas o derogadas por el cuerpo legislativo de cada jurisdicción.

La forma de evitar esta superposición impositiva es distribuir la base imponible del gravamen entre las distintas jurisdicciones que participan en el proceso económico del desarrollo de la actividad, aun cuando no se da una superposición impositiva debido, por ejemplo, a que una de las jurisdicciones declare exenta la actividad en cuestión. Además de cumplir con esta finalidad principal, el Convenio Multilateral impone una homogeneidad sustantiva de las distintas normas locales, facilitando la liquidación del impuesto a los contribuyentes y la fiscalización del mismo por parte de los fiscos. Por último, permite el reparto equitativo del impuesto sobre los ingresos brutos (a través de la distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones).

Las actividades a que se refiere el Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. Así se encuentran comprendidas en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) Que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso.

Para liquidar el impuesto sobre los Ingresos brutos para los respectivos contribuyentes incluidos dentro del Convenio, se basa en el sistema de distribución de los Ingresos y Gastos que se originan en cada jurisdicción en base a dos regímenes de prorrateo:

Régimen General

Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma, con las limitaciones que de manera taxativa incluye la ley: a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción. b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los

casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia.

Régimen Especial

- a) En los casos de actividades de la construcción (incluidas las de demolición, excavación, perforación, etcétera) los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el diez por ciento (10%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá al noventa por ciento (90%) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras.
- b) En los casos de entidades de seguros, de capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamo no incluidas en el régimen del artículo siguiente, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a ésta o estas jurisdicciones, el ochenta por ciento (80 %) de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el veinte por ciento (20 %) restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente.
- c) En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitados por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.
- d) En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.
- e) En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el ochenta por ciento (80 %) de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el veinte por ciento (20%) restante. Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.
- f) En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el ochenta por ciento (80 %) de los ingresos brutos originados por esa operación y la otra, el veinte por ciento (20 %) restante.
- g) En los casos de prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa y que tengan su domicilio en una jurisdicción y la garantía se constituya sobre bienes inmuebles o muebles situados en otra, la jurisdicción donde se encuentren éstos podrá gravar el ochenta por ciento (80 %) de los ingresos brutos producidos por la operación y la otra jurisdicción, el veinte por ciento (20 %) restante.
- h) En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o

semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º del presente Convenio.

- i) En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuida entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmonte; y, en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y fruta.
- j) En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el cincuenta por ciento (50%) del precio oficial corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos conforme al régimen del artículo 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º del presente Convenio.

Como puede advertirse, el Convenio Multilateral establece las diferentes formas de repartir la base tributaria entre las jurisdicciones, con el ánimo de evitar la doble o múltiple imposición en el impuesto a los ingresos brutos. La falta de un mecanismo de estas características conllevaría a un sinnúmero de superposiciones tributarias que harían imposible la realización de actos onerosos interprovinciales.

Sin embargo, aún con estos condicionamientos, las provincias han burlado de manera reiterada el principio de armonización, generando entre otras medidas, al establecimiento de verdaderas aduanas interiores, que se intentaron derogar mediante el Pacto Fiscal del año 2017, como más adelante veremos.

Otros mecanismos de coordinación fiscal.

Si bien no son materia de este trabajo abarcar todos los puntos acordados en los diferentes acuerdos entre la Nación y las provincias, podemos citar al menos dos de los más importantes y sus cambios en materia tributaria, que son el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento firmado en el año 1992 o el llamado Consenso Fiscal del año 2017.

El primero de ellos, acordó la adopción de políticas uniformes, tanto desde el lado de los impuestos, como del lado del gasto. Sus puntos salientes respecto a los aspectos tributarios fueron, por el lado de las provincias:

- Obligación de generar exenciones en Ingresos Brutos para ciertas actividades económicas vinculadas con el sector primario de la economía (a fin de evitar el efecto cascada del impuesto);
- Sustituir en un plazo de tres años desde la sanción del pacto, al Impuesto a los Ingresos Brutos por otro impuesto General al Consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria (que el impuesto sea establecido en el último eslabón de la cadena);
- Derogar el Impuesto a los Sellos antes de diciembre de 1995 (siendo de inmediata aplicación para algunas operaciones);
- Derogar de inmediato los impuestos específicos que graven la transferencia de combustibles, gas y energía eléctrica, excepto aquellos que graven a consumidores finales de dichos bienes;
- Limitar el impuesto inmobiliario con topes de alícuotas, eliminar impuestos que graven a los intereses de depósitos a plazo fijo, impuestos sobre la nómina salarial, entre otros

En lo que respecta a aspectos tributarios del pacto, la Nación se comprometió a:

- Eliminar el Impuesto a los Activos afectados a los procesos productivos;
- Reformular los impuestos que recibía la Ciudad de Buenos Aires (recordemos, este pacto es previo a que la misma sea ciudad autónoma), en consonancia con las provincias;
- Disminuir la presión impositiva y previsional sobre el costo laboral.

Como podrá apreciarse, el pacto tuvo como objetivo principal, en un marco de política de tipo cambio fijo, convertibilidad, mejorar la competitividad de la economía, buscando eliminar carga fiscal en las exportaciones y reduciendo las contribuciones patronales a cargo de los empleadores. Sin embargo, este pacto fue reiteradamente incumplido en sus puntos más importantes. Primero la crisis fiscal de las provincias (que por un lado habían transferido sus cajas previsionales o fueron compensadas cuando no hubo transferencias, aunque haciéndose cargo de gastos en educación y salud previamente a cargo de la caja nacional), a lo que luego se sumó la crisis de la Nación por el efecto Tequila, logrando que caiga en letra muerta lo firmado. En ese contexto, la falta de adhesión por parte de las provincias a las sucesivas prórrogas, dio lugar a diferentes reclamos por parte de las no firmantes, que plantearon litigios al sostener que los pactos habían perdido vigencia.

Respecto al segundo de estos pactos, el Consenso Fiscal fue firmado en el año 2017 (por todas las provincias excepto San Luis y La Pampa), y con cumplimiento a partir del próximo año de varios compromisos para sostener las finanzas públicas equilibradas y, a su vez, bajar la presión impositiva.

Respecto a este punto, las provincias se comprometieron a, casi en espejo al compromiso realizado en 1992 por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento:

- Bajar las alícuotas de Ingresos Brutos de manera gradual, con exenciones en ciertas actividades vinculadas al sector primario y disminución en fases intermedias y, a su vez, con alícuotas más altas en el último eslabón de la cadena de producción (sin embargo, no se firmó la obligación de sustitución del impuesto como sí se hizo en el primer pacto);
- Eliminación de los ingresos brutos provenientes de la exportación de bienes y servicios, excepto los vinculados a actividades mineras o hidrocarburíferas;

- Eliminación del Impuesto a los Sellos para el año 2022, con excepción de las operaciones vinculadas a transferencia de inmuebles y automotores, y actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios;
- Tanto para Ingresos Brutos como para Sellos, eliminar los tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente;
- Para compensar las pérdidas por estas medidas, las provincias establecerían mejoras de recaudación vía aumento del impuesto inmobiliario y Alumbrado, Barrido y Limpieza (ABL).

No obstante, para el año 2019 se frenó la baja del impuesto al Sello y, para el año 2020, se acordó el freno gradual de este tributo y de Ingresos Brutos, dada la difícil situación económica que atraviesa el país.

Se debe advertir respecto al Pacto Fiscal, que estos compromisos se asumieron en un contexto de un sinnúmero de fallos de la Corte Suprema que estaba poniendo en jaque a los excesos en que, las provincias, principalmente, sometían a sus contribuyentes, ya sea con establecimientos de alícuotas diferenciales por las llamadas extrañas jurisdicciones (caso Sellos e Ingresos Brutos), o no respetando el Pacto del año 1992, que obligaba a la baja generalizada de alícuotas.

Con este racconto de normas, se cierra el capítulo resumen de los Regímenes de Coordinación financiera Nación-Provincias e interprovincial. En este sentido, y dados los comentarios y normativas vertidas, es fácil llegar a la conclusión que los vaivenes económicos de la Argentina (sean por factores exógenos o internos), junto con las nuevas necesidades de gastos por parte de los diferentes gobiernos y jerarquías federales, hizo que cada intento de armonización tributaria sufra alteraciones en el corto plazo y cuyos objetivos no se vieran cumplimentados. Sin embargo, obviar esta necesidad de armonizar los impuestos en todos sus niveles de gobierno generaría un proceso de anomia fiscal aún mayor que debe ser controlada.

Metodología y Alcance del Trabajo de Campo

Esta sección se enfoca en el trabajo de campo. Para ello, primero se determinó el período base para el análisis, dado que en los últimos años existieron variadas modificaciones, tanto en la cantidad, como en las alícuotas y diferentes tratamientos tributarios de las actividades y sujetos pasivos alcanzadas por el sistema tributario federal.

Luego se aborda la forma de determinar el cálculo de la carga fiscal por actividad, dado que las diferentes metodologías pueden llevar a distintas interpretaciones, y debe quedar esclarecido al momento de realizar un análisis del impacto de los tributos en las diferentes actividades seleccionadas que se realizan en el país.

Seguidamente se realiza la presentación de las ciudades incluidas en el presente trabajo, las actividades y los principales supuestos adoptados (tamaño, facturación, número de empleados, superficie, etc.) en la elección de las empresas representativas para la estimación de la carga fiscal.

Período Base seleccionado

En líneas generales, se puede afirmar que los impuestos nacionales, cuya introducción y modificación es potestad del Congreso de la Nación (a excepción de delegación a favor del Poder Ejecutivo en ciertas materias, en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional), suelen tener baja variación estructural. Esto quiere decir que los cambios en esta materia no se producen con asiduidad. Sin embargo, se puede advertir que, los últimos años, debido principalmente a la reforma

tributaria establecida en la Ley 27.430⁵ (y su modificatoria, la Ley 27.541), se introdujeron cambios estructurales que incluyeron modificaciones a implementar de forma gradual, lo que hizo que los mismos tengan efectos más allá de enero de 2018, fecha de entrada en vigencia de dicha reforma.

A nivel subnacional existen códigos fiscales sancionados por los respectivos órganos competentes (legislaturas provinciales, consejos deliberantes), que establecen las normas procedimentales y definen los diferentes tipos de tributos. Dichos códigos, son complementados anualmente por leyes impositivas (llamadas leyes tarifarias) que tienen la función de establecer las alícuotas o importes correspondientes a cada impuesto definido en los códigos fiscales.

En este sentido, al tener las provincias y los municipios leyes tarifarias anuales, las alícuotas pueden variar en función de las necesidades de recaudación de las jurisdicciones para cada año, y con ello, la carga fiscal sobre los contribuyentes.

Por lo expuesto, y en función de los cambios que se han originado a partir de estos años y la incidencia en 2020 de la pandemia del COVID-19 que ha llevado a la adopción de medidas excepcionales, se cree conveniente tomar el año 2019 como período base para el trabajo, al ser este un punto de inflexión con la reforma y el Consenso Fiscal Federal⁶ actuando por segundo año.

Aclaración metodológica

Es importante distinguir varios conceptos que, en ocasiones, se analizan conjuntamente o se consideran equivalentes, pero no lo son e inducen a análisis sesgados.

Cuando se habla de presión fiscal consolidada se hace referencia al total de los ingresos que obtiene el Sector Público Argentino, a nivel nacional, provincial y municipal, por el aporte efectivo en concepto de tributos, medidos en relación con el Producto Bruto Interno (PBI) de un país, en un determinado período.

El desagregado de estos tributos, está compuesto de una importante cantidad de impuestos, tasas y contribuciones, que tienen su ingreso de diferentes maneras, de acuerdo al tipo de impuesto, tipo de contribuyente y jurisdicción recaudadora.

A los fines de este trabajo surge un segundo concepto que es el de carga fiscal que tiene determinada actividad o sector, y evaluar si hay un correlato directo con la presión fiscal medida como se indicó más arriba. Y la respuesta es definitivamente negativa, como se explicará con ejemplos concretos que resaltarán esta idea medular para entender el objetivo del presente trabajo.

Diferencia entre lo percibido y lo devengado.

Un primer ejemplo puede apreciarse en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) que, en líneas generales, es un impuesto anual con anticipos mensuales, cuya base imponible resulta ser la facturación mensual del contribuyente, a la que se le aplica la alícuota correspondiente al tipo de actividad que se desarrolla. De esa forma obtenemos el costo teórico que tiene determinada actividad respecto al tributo en particular.

Sin embargo, tanto en IIBB como en otros tributos, existen diferentes formas de ingresos a cuenta por parte de los contribuyentes, que van desde retenciones de clientes y/o bancarias, a percepciones de diferentes proveedores y/o por importaciones, que muchas veces generan saldos

⁵ Para un análisis de la Ley 27.430 ver el informe "Análisis Económico de la Ley 27.430" en <https://opc.gob.ar/politica-tributaria/analisis-economico-de-la-ley-27-430-reforma-tributaria-2017/>

⁶ Sobre el Consenso Fiscal Federal se puede ver el informe "Estado de Avance del Consenso Fiscal Federal 2017 - Actualización 2019" en <https://opc.gob.ar/politica-tributaria/estado-de-avance-del-consenso-fiscal-2017-actualizacion-2019/>

a favor del contribuyente que persisten en el tiempo (cuando estos pagos a cuenta superan al impuesto determinado de acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior).

La presión fiscal en este caso se verá afectada temporalmente por el ingreso de dinero extra del contribuyente que, si bien con el tiempo debería compensarse, en ese período determinado, el impuesto teórico es menor al efectivamente recaudado. Dicho esto, la presión fiscal será más grande que la teórica.

Esta lógica que se produce en el IIBB, se puede aplicar al resto de los tributos de magnitud, ya sea el Impuesto a las Ganancias (IIGG), o el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con las consecuencias negativas hacia el contribuyente, y el aumento de la presión fiscal de manera artificial.

Los saldos acumulados pueden generar altos costos financieros y económicos dada su imposibilidad de recuperación. En escenarios inflacionarios las diferencias de alícuotas entre débitos y créditos genera costos financieros para el contribuyente. Aunque no se lo toma en consideración en el trabajo, en términos efectivos esta situación también se convierte en una especie de carga fiscal para los contribuyentes⁷.

El IVA en la etapa productora

Más allá del efecto financiero indicado en el párrafo anterior, a los fines del trabajo que estamos realizando el IVA merece un comentario adicional. Este tributo tiene la característica de ser un impuesto indirecto sobre los consumos de bienes y servicios definidos en la ley, y por ello quien termina pagando su costo total es el consumidor final de ese bien o servicio.

Sin embargo, el IVA en Argentina (como en el resto del mundo) es de los denominados impuestos plurifásicos no acumulativos, por lo que el IVA que paga cada productor o intermediario previo al consumo final, es aquel que se calcula por sobre el valor agregado en cada etapa de producción.

A continuación, se presenta un ejemplo sencillo de manera de clarificar el concepto.

Suponiendo una cadena de elaboración de un bien de sólo tres actores, previo a ser destinado a un consumo final. En cada etapa hay un productor, un mayorista y un minorista vende al consumidor final. Supóngase además que: 1) todos los sujetos que participan en la cadena (a excepción del consumidor final) son responsables inscriptos en el IVA; 2) que el precio de venta del productor al mayorista (primer etapa gravada) es de \$100; 3) que en todas las etapas, el bien está gravado con una alícuota del 21%; 4) que cada etapa aplica un margen del 50% sobre el costo directo y, 5) que no existen sistemas de pagos a cuenta, por lo que cada contribuyente deberá ingresar el IVA como la diferencia directa entre débitos y créditos.

Como puede apreciarse, el consumidor terminará pagando por el bien la suma de \$272,25 como resultado de sumarle el IVA de \$47,25 a los \$225 de precio de venta sin impuesto. En este caso, el sujeto que paga el costo del impuesto es el consumidor final. Sin embargo, éste no es el sujeto obligado por la ley para ingresar el tributo, sino que son cada uno de los responsables inscriptos que intervienen en las etapas previas a la venta final y, como cada sujeto obligado por la ley ingresa el

⁷ A diferencia de lo presentado en el párrafo, la evolución de algunas variables económicas genera incentivos para que, dada una carga tributaria, existan incentivos a incumplir en tiempo y forma las obligaciones fiscales. En este sentido en condiciones de alta inflación cuando los costos nominales en términos de tasas de interés resarcitorios se ubican por debajo de las tasas de interés pasivas de colocaciones a plazos similares (de los diferimientos en los pagos) se generan incentivos para retrasar los pagos efectivos de tributos devengados afectando los ingresos del fisco. Asimismo, en situaciones de baja de demanda o actividad cuando hay incentivos para retrasar los costos en términos de tasas de interés resarcitorios se ubican por debajo del costo de fondeo de capital de trabajo, se presentan incentivos similares a lo expresado previamente con iguales resultados.

IVA por el valor que agregó en su etapa, tenemos que la suma que ingresó al fisco el Productor + Mayorista + Minorista da \$47,25, siendo este importe el total del IVA.

Cuadro 1. IVA por etapa de producción y venta final.

En pesos

	Productor	Mayorista	Minorista	Consumidor
	A	B	C	
Insumos	-	100,00	150,00	272,25
Valor Agregado	100,00	50,00	75,00	-
Precio de Venta sin IVA	100,00	150,00	225,00	
IVA cobrado a la etapa siguiente	21,00	31,50	47,25	
Precio de Venta con IVA	121,00	181,50	272,25	
Crédito Fiscal	-	21,00	31,50	47,25
Débito Fiscal	21,00	31,50	47,25	-
Ingreso al Fisco en cada etapa	21,00	10,50	15,75	-
Total Ingresos al fisco (A+B+C)				47,25

FUENTE: OPC

En la doctrina, se llama sujeto percutido a la persona señalada por la ley (sujeto de derecho), pero puede ocurrir que por efecto de la traslación del impuesto corresponda el pago a un tercero (sujeto de hecho) o sujeto incidido pues sobre él incide el impuesto. En el caso del IVA, la técnica del impuesto asume que el incidido es el consumidor final que termina pagando el costo del IVA, mientras que el percutido son, por ejemplo, el Productor, Mayorista y/o Minorista, cada uno por la etapa correspondiente y será esta percusión la que se calculará para cada etapa.

La situación de los Impuestos Internos.

Algo parecido a lo indicado en los párrafos anteriores sucede con los denominados impuestos internos. Este tipo de tributos se caracterizan por ser indirectos monofásicos ya que, a diferencia del IVA, en este caso inciden sólo en una de las etapas de la producción del bien.

A modo de ejemplo, el Impuesto a los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono se aplica a los combustibles que salen de la refinería o se importan para ser vendidos en el mercado interno, sin aplicarse luego en la etapa posterior de comercialización. De la misma manera sucede con los impuestos internos aplicables a los autos, o a las bebidas alcohólicas, objetos suntuarios o tabaco, que se aplican sólo una vez al momento de la salida de fábrica o importación. En estos casos, los fabricantes o refinadores trasladan el costo a los consumidores del bien, quienes pueden ser a su vez sujetos inscriptos en el régimen general e intermediarios en la producción de determinado bien.

Por ejemplo, en la mayoría de las actividades seleccionadas para el presente trabajo, así como el resto de las actividades de producción de bienes o servicios, necesitan para llevar adelante sus operaciones habituales automóbiles, y los mismos consumen combustibles líquidos. Lo mismo puede suceder con ciertas maquinas en las que los combustibles líquidos se utilizan para la combustión y generación de fuerza motriz para la producción de bienes. Cuando una empresa consume dichos bienes, en condiciones competitivas intentarán cargar el impuesto en el precio final del bien o servicio, lo que significa que el costo final del impuesto terminará siendo absorbido por el usuario

final. Sobre esta asunción, y ante la falta de información a la que se pudo acceder, dichos tributos no serán considerados dentro de la carga de las respectivas actividades.

Por supuesto, lo mismo que sucede con el impuesto interno sucederá con el resto de los impuestos que inciden negativamente en una actividad, ya que el peso de los mismos intentará ser trasladado.

En consecuencia, dada la dificultad de establecer parámetros y de medir la presión fiscal efectiva sobre determinadas actividades, la intención de este trabajo se enfocará en precisar la carga fiscal teórica directa sobre determinada actividad, de acuerdo con el lugar donde la misma se desarrolle, con la intención de comparar cómo las diferentes ciudades y provincias gravan a las mismas (evitando entrar en los tratamientos especiales a nivel nacional como se mencionará más adelante).

En el mismo sentido, se deben dejar establecidos un par de supuestos que ayudarán a llevar claridad al trabajo.

El primero tiene que ver con la jurisdicción donde se realiza la venta del bien o la prestación del servicio. Esto es así dado que, si un contribuyente realiza sus actividades en una o varias de sus etapas en dos o más jurisdicciones, las mismas entran en condición de convenio multilateral y, como se explicó en el apartado correspondiente, se debería atribuir a cada jurisdicción la alícuota correspondiente en proporción a la base imponible que le corresponda.

Dicho esto, un contribuyente que esté bajo convenio multilateral seguramente estará sometido a tantas alícuotas como jurisdicciones se encuentre inscripto. Por ello, para el presente trabajo se hará la simplificación de que cada actividad se realiza solamente en el lugar de residencia de la empresa y, por ello, tributa sólo en una jurisdicción.

El otro supuesto, no menos importante, tiene que ver con el desarrollo de las actividades y su homogeneización a nivel nacional, provincial y municipal.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es la encargada a nivel nacional de establecer la inscripción de los futuros contribuyentes y, con esas mismas potestades, estableció el Nomenclador de Actividades Económicas por el cual los contribuyentes se inscriben. Si bien el nomenclador fue receptado en algunas provincias y existen intenciones de unificación total entre AFIP y el resto de las Jurisdicciones, lo cierto es que para el año 2019 persisten diferentes nomencladores de actividades que obligan a una equivalencia entre las jurisdicciones.

Selección de ciudades

Un aspecto relevante al momento de definir el trabajo tiene que ver con la localización geográfica donde se encuentren radicadas las empresas. La selección de los municipios debe reflejar, por un lado, una cobertura federal del estudio, de manera de tener un panorama nacional de la carga fiscal y, por el otro, ser lo suficientemente comprensivo del producto geográfico nacional.

Para cumplir con la doble condición establecida en el párrafo anterior, se decidió trabajar sobre las 23 capitales de las provincias del país, junto con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y sumar otras 6 ciudades que tienen como cualidad representar, por un lado, relevancia en términos federales y, por el otro, tener una ponderación importante en lo que hace a actividad económica geográfica.

En el Cuadro 1 se exponen de manera sintética las ciudades elegidas, su provincia y la población de acuerdo con el último Censo de población argentina, realizado en el año 2010:

Es interesante hacer notar que el total de las ciudades capitales de provincias y CABA suma una población de 9.378.202, representando el 23,3% del total de la población del país y que, si a estas

ciudades se le suman las 6 agregadas para el informe, dicho porcentaje asciende al 29,8% sobre el total de la población.

Cuadro 2: Ciudades seleccionadas

Provincia	Ciudad	Población
Buenos Aires	La Plata	654.324
Buenos Aires	Mar del Plata	664.892
Buenos Aires	Bahía Blanca	299.101
Catamarca	San Fernando del Valle de Catamarca	159.139
Chaco	Resistencia	290.723
Chubut	Rawson	31.787
Chubut	Comodoro Rivadavia	177.038
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	Ciudad Autónoma de Buenos Aires	2.890.151
Córdoba	Córdoba	1.329.604
Córdoba	Río Cuarto	157.010
Corrientes	Corrientes	346.334
Entre Ríos	Paraná	247.863
Formosa	Formosa	222.226
Jujuy	San Salvador de Jujuy	55.084
La Pampa	Santa Rosa	101.987
La Rioja	La Rioja	178.872
Mendoza	Mendoza	110.993
Misiones	Posadas	275.028
Neuquén	Neuquén	201.868
Río Negro	Viedma	46.767
Río Negro	San Carlos de Bariloche	113.299
Salta	Salta	535.303
San Juan	San Juan	112.778
San Luis	San Luis	97.000
Santa Cruz	Río Gallegos	95.796
Santa Fe	Santa Fe de la Vera Cruz	391.231
Santa Fe	Rosario	1.193.605
Santiago del Estero	Santiago del Estero	252.192
Tierra del Fuego	Ushuaia	56.825
Tucumán	San Miguel de Tucumán	694.327
TOTAL MUESTRA		11.983.147
POBLACIÓN TOTAL CENSO 2010		40.117.096

FUENTE: INDEC

La muestra está orientada a obtener una cobertura amplia del territorio total país, el adherir más ciudades buscando aún mayor representatividad en función a la cantidad de población haría concentrar el trabajo mayoritariamente en ciudades de la provincia de Buenos Aires y, más precisamente, del conurbano bonaerense, ya que los 24 partidos del gran Buenos Aires tenían una población total de 9,916,715 habitantes, lo que representa casi un 25% del total de la población.

Elección de Actividades

Otro aspecto importante tiene que ver con el tipo de actividades a comparar y analizar en el trabajo, teniendo en cuenta la característica de nuestro país de poseer un territorio muy extenso, pero a su vez con una gran concentración de población en muy pocas ciudades.

Como primer paso, se estimó el peso de cada sector de actividad de manera agregada, de acuerdo con el promedio ponderado del decenio 2009-2018 según Valor Bruto de Producción elaborado por el INDEC.

De la heterogeneidad productiva evidente en esta información, surge la necesidad de incorporar en el estudio actividades vinculadas al sector manufacturero, así como también al comercial, transporte o agrícola, con el objetivo que la elección de las actividades comprenda una visión amplia de la carga fiscal nacional, que tiene su correlato en la presión fiscal consolidada de un país.

Cuadro 3: Valor Bruto de la Producción

Actividad	Promedio 2009-2018
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	7,7%
Pesca	0,3%
Explotación de minas y canteras	3,1%
Industria manufacturera	33,0%
Electricidad, gas y agua	2,3%
Construcción	5,0%
Comercio mayorista, minorista y reparaciones	10,9%
Hoteles y restaurantes	2,4%
Transporte y comunicaciones	10,7%
Intermediación financiera	3,7%
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	8,2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social	4,1%
Enseñanza	2,5%
Servicios sociales y de salud	3,1%
Otras actividades de servicios comunitarias, sociales y personales	2,7%
Hogares privados con servicio doméstico	0,4%
TOTAL	100,0%

FUENTE: OPC en base a datos de INDEC

A su vez, también se deben considerar las características dentro de cada sector y la posibilidad de que ciertas empresas no se encuentren en alguna de las ciudades elegidas, por los motivos expuestos previamente. Mientras que un supermercado (comercio minorista), lo encontraremos en cada una de las ciudades seleccionadas no ocurrirá lo mismo con actividades como, por ejemplo, la petrolera. En el mismo sentido, en todo el país podremos encontrar actividades hoteleras de

diferentes características, pero no así, por ejemplo, la actividad de pesca en San Fernando del Valle de Catamarca.

Por otra parte, también es importante considerar otros factores que pueden alterar las conclusiones del estudio cuando sumamos en la matriz las limitaciones por provincias y por actividades. En este sentido, y continuando con los ejemplos antes descriptos, no tienen el mismo peso relativo las actividades vinculadas con el rubro hotelería en Bariloche, y la posibilidad de que la provincia de Río Negro y la misma ciudad generen incentivos *ad hoc* para este tipo de emprendimientos, que lo que puede suceder con la actividad en otro destino del país con baja actividad turística y hotelera. O los incentivos a radicar industrias de una provincia, vía exenciones o rebajas impositivas, que generan distorsiones respecto a la carga fiscal general que pueda existir en el resto de las jurisdicciones.

Por supuesto, como los tributos no hacen otra cosa que solventar los gastos de los diferentes niveles de gobierno, y suponiendo un gasto fiscal homogéneo entre las diferentes jurisdicciones, las liberaciones impositivas para ciertos sectores redundan en mayor carga fiscal para otros.

Siguiendo lo explicado en el párrafo anterior, no se incluye dentro del análisis a aquellas actividades que pueden ser consideradas dentro de los regímenes de promoción vigentes a nivel nacional para el año 2019, a excepción del régimen existente en la provincia de Tierra del Fuego, dado que de lo contrario deberíamos excluir del análisis a toda la provincia, y de la Ley PyME, que otorga un trato general a todas las empresas que cumplan determinada condición por tamaño, sin importar el tipo de actividad.

Teniendo en cuenta las consideraciones realizadas, el peso económico de los sectores y la posibilidad de cobertura nacional, se decidió realizar esta primera etapa del trabajo contemplando las siguientes actividades:

Cuadro 4: Sectores de actividad seleccionados

Actividad	Código AFIP	Facturación Anual (en millones)	
		PyME	Resto
Frigoríficos	101012	200	2.400
Metalmecánica	282909	45	2.400
Hotelería	551022	70	1.200
Supermercado	471120	50	800
Transporte	492299	50	800

FUENTE: OPC

Si bien el sector agrícola tiene un peso muy fuerte dentro de la actividad económica argentina, la complejidad y características del mismo, dados sus ciclos de producción y variedad de productividad y bienes con potencialidad de producción, hacen que para esta primera etapa no sea factible una selección en este rubro.

Tamaño de las empresas

Otro aspecto importante para evaluar la carga fiscal de una actividad determinada tiene que ver con el tamaño de la empresa. En los últimos años, nuestro país se dio paso a aplicar políticas diferenciales de acuerdo con el tamaño del contribuyente. Esta segmentación no sólo es potestad de la Nación, sino que las provincias e incluso los municipios han aplicado política tributaria diferencial según tamaño de la firma.

Cuadro 5: Categoría de empresa por sector

Categoría	Sector de Actividad (en millones de \$)				
	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y minería	Agropecuario
Micro	15	9	30	27	13
Pequeña	90	51	179	190	48
Mediana tramo 1	504	425	1.503	1.190	345
Mediana tramo 2	756	607	2.147	1.740	548

FUENTE: OPC

Para el período 2019, año base del análisis, a nivel nacional estaba vigente un tratamiento impositivo especial para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas establecido por Ley 27.467 (que a la fecha del presente trabajo continúa vigente), cuyos beneficios incluía la eliminación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Incentivos Fiscales para empresas que califiquen como Pymes, pago de IVA a los 90 días y, el más importante de todos estos beneficios, la posibilidad de computar el 100% del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios (ICDCB) como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias cuando se trate de empresas encuadradas en la categoría Micro, Pequeña y Mediana Tramo I, a excepción de aquellas empresas que categoricen como Mediana Industrial Tramo I, en la que el pago a cuenta se estableció en un 60% del ICDCB.

A su vez, la Resolución SEPyme 220 de abril de 2019 estableció los parámetros para pertenecer a cada categoría y obtener los beneficios correspondientes. En lo que aquí respecta, se establecieron los siguientes límites según facturación:

Como se adelantó en párrafos anteriores, no sólo la Nación realizó política diferencial para las Pymes, sino que las provincias también hicieron distinción entre aquellas empresas que categorizaban como pequeñas y medianas empresas (que podía coincidir o no con los establecidos a nivel nacional), del resto de las empresas. Este tipo de tratamiento diferencial se dio principalmente en el Impuesto a los Ingresos Brutos, uno de los más distorsivos dentro de nuestro sistema tributario.

Por lo expuesto, y a los fines del presente trabajo, aplicaremos el supuesto de dos tipos de empresa dentro de cada jurisdicción y actividad. Una de ellas que se encuentre dentro de los parámetros de “Pequeña Empresa” y la otra fuera de los parámetros de la Ley PyME, todo esto según resolución 220/2019 de la SEPyme vigente en el período 2019.

Análisis tributario particular

En esta sección se realiza una breve reseña del relevamiento realizado en cada uno de los impuestos. Tratando de seguir un orden con respecto a la envergadura de cada uno de ellos, el trabajo presentará primero la carga tributaria a nivel nacional, luego a nivel provincial y por último respecto de los municipios.

Impuestos Nacionales

Antes de describir cómo afectan cada uno de los tributos nacionales a los contribuyentes seleccionados para el trabajo, se realiza una breve descripción de los tributos vigentes para el período seleccionado en el país, de acuerdo con la categoría de ellos, según la clasificación escogida por el Ministerio de Economía de la Nación:

Impuestos sobre los ingresos, beneficios y ganancias de capital

Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628, t.o. Dto. 824/19):

Es un impuesto general que grava la obtención de ganancias por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en la ley.

Las personas humanas y sucesiones indivisas tributan (salvo excepciones explícitas en cada categoría), en sintonía con lo que se denomina teoría de la fuente, ya que grava sólo aquellas rentas o rendimientos que sean susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación.

Como excepción, a estos sujetos también se los grava por la renta originada por la enajenación de bienes muebles amortizables. - derivados de la enajenación de acciones, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores. - derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos.

Las sociedades, empresas y establecimientos permanentes, están gravadas por lo que la doctrina denomina la teoría del balance, ya que grava cualquier rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento, aún sin contar con las características de permanencia de la fuente, periodicidad ni habilitación.

Los sujetos residentes, en los términos de la ley, tributan sobre su renta mundial, es decir, contemplan la renta argentina más fuente extranjera. En la mayoría de los casos, estos sujetos liquidan el tributo mediante declaración jurada anual. En cambio, los beneficiarios del exterior tributan exclusivamente sobre sus rentas de fuente argentina, en general, mediante el procedimiento de retención con carácter de pago único y definitivo.

Gravamen de emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos (Ley 20.630 y modificaciones):

Este impuesto grava la obtención de premios en juegos de sorteos (loterías, rifas y similares) o en concursos de apuestas de pronósticos deportivos distintos de las apuestas de carreras hípcas.

El hecho imponible se produce por el perfeccionamiento del derecho al cobro del premio, siendo responsable del ingreso del tributo la entidad pagadora del premio o, el propio acreedor del beneficio como contribuyente.

Impuestos internos a los consumos de bienes y servicios:

Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349, t.o. Dto. 280/1997)

El IVA es un impuesto que grava el consumo productos y servicios, por ello se lo define como un impuesto indirecto. A su vez, es del tipo general, porque grava todas las transferencias o entregas de bienes y las prestaciones de servicios e importaciones definitivas, que no estén expresamente declaradas exentas en la ley.

El hecho imponible está definido como: a) la venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país; b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizados en el país. c) La Importación definitiva de cosas muebles; d) La prestación realizada en el exterior para ser utilizadas en el país (llamada importación de servicios); e) Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país

El ámbito de aplicación del impuesto es el territorio nacional, por ello es también el impuesto por excelencia de los consumos domésticos que, al igual que sucede en el resto del mundo, no afecta las exportaciones de dichos bienes o servicios, quedando las mismas desgravadas (en realidad, gravadas a tasa cero, permitiendo la recuperación del impuesto pagado en la etapa previa).

Son sujetos del impuesto quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles o realicen importaciones definitivas de cosas muebles (para el caso de bienes), realicen locaciones o prestaciones gravadas o resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país (servicios).

Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias (Ley 25.413 y modificatorias)

El impuesto a los créditos y débitos bancarios, grava a los créditos y débitos en una cuenta corriente bancaria, así como cualquier otro movimiento de fondos, aún en efectivo, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica

Son agentes de recaudación del tributo las entidades financieras y los sujetos que realicen el movimiento de fondos a nombre propio

Impuestos Internos (Ley 24.674 y modificatorias)

Ese es un impuesto monofásico (ya que por lo general grava sólo una etapa de la cadena de producción y venta), tiene la característica de ser selectivo o específico (no general). Su utilización no sólo tiene motivaciones de tipo recaudatorio, sino también fines parafiscales, como son el cuidado de la salud o el ambiente.

Los bienes gravados son diversos, tales como el tabaco, bebidas alcohólicas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, seguros, objetos suntuarios, telefonía celular y satelital, vehículos automóviles y motores, embarcaciones, aeronaves de recreo o deportes, productos electrónicos y seguros.

El hecho imponible del tributo es el expendio -concepto que incluye las transferencias a cualquier título-, generalmente definido como salida de fábrica, pero también, en el caso de importaciones, el hecho se produce con el despacho a plaza de los bienes.

Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y Dióxido de Carbono (Ley 23.966 y modificaciones)

El hecho imponible es la transferencia efectuada por los importadores, empresas refinadoras y productoras de combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburo. La determinación del impuesto se calculará aplicando a los productos gravados los montos en pesos actualizables por litro combustible, de acuerdo con tipo de cada uno de ellos.

Impuesto a la Energía Eléctrica - Fondo Nacional de Energía Eléctrica (Ley 15.336 y 24.065, con sus modificatorias)

Es un impuesto monofásico que grava la compra o importación de energía eléctrica realizada por grandes usuarios o distribuidores, siendo los sujetos pasivos del tributo los adquirentes e importadores de energía eléctrica.

Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos (Ley 24.625 y modificatorias)

Este tributo es aplicado sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido en el territorio nacional, a cargo de las empresas productoras o importadoras.

Fondo Especial del Tabaco (Ley 19.800 y sus modificatorias)

El Fondo se integra con un porcentaje del precio total de venta al público de cada paquete de cigarrillo, más un adicional fijo, que estará a cargo de las empresas productoras o importadoras.

Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos (Ley 17.741 y modificatorias)

El hecho imponible es la entrega de entradas o boletos para presenciar espectáculos cinematográficos, siendo los responsables del tributo los sujetos que exhiban las películas.

Impuesto sobre los Videogramas Grabados (Ley 17.741 y modificatorias)

El hecho imponible de este impuesto monofásico es la venta o locación de todo tipo de videograma grabado y destinado a exhibición pública o privada.

Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual (Ley 26.522 y modificatorias)

El hecho imponible es la comercialización de publicidad tradicional y no tradicional, programas, señales, contenidos, abonos y todo otro concepto derivado de la explotación de estos servicios. Los titulares de los servicios de comunicación audiovisual deberán tributar un gravamen proporcional al monto de la facturación bruta.

Recargo al Gas Natural (Ley 25.565 y modificatorias)

Grava la transferencia de gas desde que sale del productor. El recargo será equivalente a un porcentaje sobre el precio del gas natural en el Punto de Ingreso al Sistema de Transporte, y los productores de gas actúan como agentes de percepción del cargo.

Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas (Ley 27.346)

Se grava la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) habilitadas y/o autorizadas ante la autoridad de aplicación. Son sujetos del gravamen a las personas humanas y personas jurídicas que exploten este tipo de máquinas.

Impuesto Indirecto sobre Apuestas On-line (Ley 27.346)

Se gravan las apuestas efectuadas en el país a través de cualquier tipo de plataforma digital - juegos de azar y/o apuestas desarrollados y/o explotados mediante la utilización de la red de Internet-. Son sujetos del gravamen quienes efectúen las apuestas mencionadas, debiendo el intermediario que posibilita el pago del valor de cada apuesta, ingresar el tributo en su carácter de agente de percepciones.

Impuestos a la Propiedad:

Impuesto sobre los Bienes Personales (Ley 23.966 y modificatorias)

El hecho imponible se manifiesta en la posesión de bienes al 31 de diciembre de cada año.

Las personas que residen en el país tributan por los bienes del país y del exterior, siendo los residentes del exterior contribuyentes por los bienes situados en el país.

Contribución especial sobre el Capital de las Cooperativas (Ley 23.247 y modificatorias)

Se grava el capital de las cooperativas al cierre de cada ejercicio económico.

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas (Ley 23.905 y sus modificatorias).

Se paga un tributo por la transferencia a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, siempre que los mismos hayan sido adquiridos antes del 31 de diciembre del año 2017. Son sujetos pasivos las personas físicas o sucesiones indivisas que efectúan la transferencia, siempre que los resultados de la misma no se encuentren alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Contribución extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros (Ley 27.486)

La contribución extraordinaria se fija sobre el capital de cooperativas y mutuales que desarrollen actividades de ahorro, de crédito y/o financieras y de seguros y/o reaseguros.

Impuestos sobre el Comercio y las Transacciones Internacionales

Derechos de exportación (Ley 22.415, sus modificatorias y delegaciones, Ley 27.467)

El tributo grava la exportación para consumo de mercaderías, entendiéndose como éstas tanto ciertos bienes como servicios que determina el Poder Ejecutivo, por delegación de facultades.

Derechos de Importación (Ley 22.415, sus modificatorias y delegaciones)

Se grava la importación definitiva de mercaderías para consumo. Es el Poder Ejecutivo, con las restricciones autoimpuestas por tratados internacionales firmados, quien determina las posiciones arancelarias que están gravadas, según la alícuota correspondiente, o desgravadas o exentas de este tributo.

Tasa de Estadística (Ley 22.415, sus modificatorias y delegaciones)

Grava las importaciones de productos, aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumos y las destinaciones suspensivas de importación temporaria, de acuerdo a las normas vigentes al momento de realización del trabajo, cuya competencia se encuentra delegada en el Poder Ejecutivo.

Impuesto a los Pasajes al Exterior (Ley 25.997 y modificaciones)

El hecho imponible nace con la venta o emisión de pasajes, cualquiera sea su forma de emisión (aéreos, marítimos y fluviales), siempre que sean emitidos con destino al exterior. Son sujetos pasivos las personas (humanas o jurídicas) que adquieran los pasajes, siendo los agentes de percepción las empresas que realicen la venta del pasaje.

Otros

Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Ley 24.977 y modificaciones)

El Régimen Simplificado o Monotributo, es una opción para el contribuyente que unifica el componente impositivo -IVA y Ganancias- y el componente previsional -aportes jubilatorios y obra social- en una única cuota mensual.

Al régimen pueden adherirse las personas humanas que realicen venta de cosa mueble, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecuciones de obras, incluida la actividad primaria, así como también las personas humanas integrantes de ciertas cooperativas de trabajo.

Así como existe una simplificación y pago único mensual por el lado de los tributos, los mismos contribuyentes podrán adherirse al régimen simplificado por el lado de la seguridad social, cuando así corresponda.

Si bien existe un régimen simplificado que podemos denominar “general”, se han creado regímenes especiales que tratan de simplificar con los mismos objetivos que el general, ciertos ingresos de contribuyentes con características diferenciales (Monotributo Social, Productores de tabaco, caña de azúcar, yerba y té, entre otros).

Aportes y Contribuciones

Los llamados impuestos al trabajo varían de acuerdo con la forma en que se realice la actividad, ya sea que la actividad se desarrolle de manera independiente (autónoma), o en relación de dependencia. Si bien existen regímenes especiales, tales como los provinciales, los del trabajador agrario, los de la construcción y los del personal doméstico, presentaremos una breve reseña de los dos principales, con especial detalle en el de relación de dependencia, dada la representatividad que el mismo tiene.

Régimen para los trabajadores en relación de dependencia (Dto. 814/2001, Ley 27.430 y sus modificatorias)

En esta modalidad aportan los propios trabajadores, así como también sus empleadores.

Cuadro 6. Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social

Destino de los Aportes	Trabajadores	Empleadores (Dto. 814)	
		Art 2 b)	Art 2 a)
Jubilación	11%	18%	20.40%
INSSJP (PAMI)	3%		
Obra Social	3%	6%	6%
Total	17%	24%	26,40%

FUENTE: OPC

Respecto a las contribuciones realizadas por los empleadores, para el período bajo análisis se aplicaron los cambios que se plantearon en la reforma tributaria establecida por la ley 27.430⁸, la cual consistía en: a) establecer paulatinamente un Mínimo No Imponible sobre todos los salarios de los empleadores, siendo su aplicación total de \$12.000 de 2018 actualizables por IPC; b) Unificar las alícuotas de contribuciones de los empleadores, también de manera gradual, llegando a unificarse

⁸ Eliminados luego por la Ley de Emergencia 27.541

en 2022 en el 19.50%; c) eliminar de manera gradual el cómputo de las contribuciones efectivamente abonadas como como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, establecido por el Dto. 814/2001.

Respecto al aporte que realizan los empleadores, del 18% o 20,40%, según corresponda, se detrae en el año 2019, la suma de \$7.003,68 en concepto de Mínimo No Imponible para todos los empleadores del sector privado, excepto para los sectores textil, de confección, de calzado y de marroquinería, como así también, los empleadores del sector primario agrícola y algunas actividades incluidas en el industrial y determinados empleadores pertenecientes al sector salud, cuya deducción del Mínimo No Imponible fue del 100% para el año 2019, quedando establecidas las mismas en \$17.509,20 mensuales, por trabajador jornada completa.

Qué tipo de empleadores aporta al 20,40% las contribuciones? Empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción de los comprendidos en las Leyes 23.551 (Asociaciones Sindicales de Trabajadores), 23.660 (Obras Sociales), 23.661 (Agentes del Sistema Nacional de Seguro de Salud) y 24.467 (Pequeñas y Medianas Empresas). Quedan comprendidos aquellos empleadores cuya actividad principal encuadre en el Sector "Servicios" o en el Sector "Comercio" -de acuerdo Resoluciones SPYME, siempre que sus ventas totales anuales superen en todos los casos los \$ 48.000.000.

Qué subsistemas alimentan las contribuciones patronales del 18 o 20,40%? Se dirigen a financiar los subsistemas de Seguridad Social regidos por las Leyes Nros.19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares).

Qué subsistemas alimentan los aportes a las Obras Sociales del 3% o 6%, según sea trabajador o empleador? Entre el 80% y el 90% de los aportes van a las Obras Sociales Sindicales o de Dirección a las que se refieren las leyes 23.660 y 23.661, según corresponda. Mientras que los montos restantes alimentan el Fondo Solidario de Redistribución.

Un ejemplo Sencillo

Para poder ejemplificar de manera didáctica este esquema y los costos que le ocasiona a un empleador, realizaremos un par de ejemplos que nos ayudarán a entender el esquema de la ley:

Como puede observarse en los ejemplos, tanto los \$49.800 netos que le ingresan al trabajador, como los \$5.400 que aportan ambos a las obras sociales (que luego detraen parte al Fondo de Redistribución) y los aportes del trabajador a la Jubilación (\$6.600) y PAMI (\$1.800) permanecen sin variación. En cambio, la parte correspondiente a las Contribuciones difiere según el tipo de actividad que realice el empleador.

En este sencillo ejemplo, a su vez, se describen dos situaciones que suelen confundir. Cuando se habla de costos laborales cercanos al 50% desde el lado del empleador, es una "cuenta engañosa", dado que el costo que enfrenta el empleador oscila entre el 19% y el 22% del salario bruto, mientras que el trabajador aporte (vía retención en la fuente) el 17% restante. Claro que, ambas sumas, representan en entre el 36% y 39%. En el mismo sentido, se suele confundir el costo que va al Estado, de aquel costo que tienen los empleadores en los que, dependiendo el tipo de actividad, se genera un sinnúmero de cargos parafiscales, tales como el seguro de riesgos del trabajo (que varía de acuerdo a la actividad y oscila entre el 1% y el 3% del salario bruto), aportes a fondos de retiro, institutos de capacitación y otros aportes que tienen que ver con la representatividad de sus afiliados. En algunos casos, como en comercio, los aportes y contribuciones superan el 5% extra, siendo este costo que asume el empleador sumado al "costo impositivo", cuando su origen y destino

no ingresan a las arcas del estado. Cuando se suman estos “extra” al salario del bolsillo del trabajador, es factible que los aportes del trabajador y el costo patronal, sea cercano al 50% de su salario de bolsillo neto.

Cuadro 7. Estimaciones de Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social

En \$

			Caso 1		Caso 2		Caso 3		Caso 4	
	Sueldo Bruto		60,000		60,000		60,000		60,000	
Aportes Trabajador	Jubilación (11%)	(-)	6,600		6,600		6,600		6,600	
	PAMI (3%)	(-)	1,800		1,800		1,800		1,800	
	Obra Social (3%)	(-)	1,800		1,800		1,800		1,800	
	Total Aportes		10,200	17%	10,200	17%	10,200	17%	10,200	17%
	Salario Neto		49,800		49,800		49,800		49,800	
Aportes Empleador	Jubilación y PAMI	(-)	9,539		10,811		7,648		8,668	
	Obra Social (6%)	(-)	3,600		3,600		3,600		3,600	
	Total Contribuciones		13,139	22%	14,411	24%	11,248	19%	12,268	20%
Resumen de Costos										
	Salario Neto		49,800	68%	49,800	67%	49,800	70%	49,800	69%
	Jubilación y PAMI		17,939	25%	19,211	26%	16,048	23%	17,068	24%
	Obra Social		5,400	7%	5,400	7%	5,400	8%	5,400	7%
	Costo Total		73,139		74,411		71,248		72,268	

Caso 1: Empleador que aplica alícuota del Art 2 inc. b) Dto. 814/2001 (MNI \$7003.58)

Caso 2: Empleador que aplica alícuota del Art 2 inc. a) Dto. 814/2001 (MNI \$7003.58)

Caso 3: Empleador que aplica alícuota del Art 2 inc. b) Dto. 814/2001 y su actividad se encuentra entre las beneficiadas por el aumento del MNI al 100% (MNI \$17009.20)

Caso 4: Empleador que aplica alícuota del Art 2 inc. a) Dto. 814/2001 y su actividad se encuentra entre las beneficiadas por el aumento del MNI al 100% (MNI \$17009.20)

FUENTE: OPC

Crédito Fiscal en el IVA por las Contribuciones Patronales efectivamente pagadas.

El Decreto 814/2001 estableció un sistema que trató de fomentar el empleo registrado, tratando de beneficiar aquellas empresas que se encuentran más lejanas a los puertos, en el entendimiento de que dichas zonas geográficas padecen costos extra que esta medida aplazaría. Así las cosas, por las contribuciones efectivamente abonadas puede computarse, como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, el monto resultante de aplicar sobre las remuneraciones sobre las cuales se calculan las mencionadas Contribuciones Patronales, los puntos porcentuales que se detallan a continuación:

Cuadro 8. Puntos porcentuales de Contribuciones Patronales autorizados por localización para pago a cuenta de IVA

Código Zonal	Jurisdicción	2019	Código Zonal	Jurisdicción	2019
1	CIUDAD AUT. DE BUENOS AIRES	0,00%	43	LA PAMPA - SANTA ROSA Y TOAYL	2,20%
2	GRAN BUENOS AIRES	0,00%	44	RESTO DE LA PAMPA	3,00%
3	TERCER CINTURON DEL GBA	0,65%	45	CIUDAD DE LA RIOJA	5,70%
4	RESTO DE BUENOS AIRES	1,45%	46	RESTO DE LA RIOJA	6,50%
5	BS. AS. - PATAGONES	2,20%	47	GRAN MENDOZA	3,00%
6	BS. AS. - CARMEN DE PATAGONES	3,00%	48	RESTO DE MENDOZA	3,80%
7	CORDOBA - CRUZ DEL EJE	3,80%	49	MISIONES - POSADAS	7,30%

Código Zonal	Jurisdicción	2019	Código Zonal	Jurisdicción	2019
8	BS. AS. - VILLARINO	2,20%	50	RESTO DE MISIONES	8,05%
9	GRAN CATAMARCA	5,70%	51	CIUDAD NEUQUEN/PLOTIER	3,00%
10	RESTO DE CATAMARCA	6,50%	52	NEUQUEN - CENTENARIO	3,00%
11	CIUDAD DE CORRIENTES	7,30%	53	NEUQUEN - CUTRALCO	6,50%
12	FORMOSA - CIUDAD DE FORMOSA	8,05%	54	NEUQUEN - PLAZA HUINCUL	6,50%
13	CORDOBA-SOBREMONTE	5,70%	55	RESTO DE NEUQUEN	3,80%
14	RESTO DE CHACO	8,85%	56	RIO NEGRO SUR HASTA PARALELO 42	6,50%
15	CORDOBA - RIO SECO	5,70%	57	RIO NEGRO - VIEDMA	3,00%
16	CORDOBA - TULUMBA	5,70%	58	RIO NEGRO - ALTO VALLE	3,00%
17	CORDOBA - MINAS	3,80%	59	RESTO DE RIO NEGRO	3,80%
18	CORDOBA - POCHO	3,80%	60	GRAN SALTA	7,30%
19	CORDOBA - SAN ALBERTO	3,80%	61	RESTO DE SALTA	8,05%
20	CORDOBA - SAN JAVIER	3,80%	62	GRAN SAN JUAN	3,80%
21	GRAN CORDOBA	1,45%	63	RESTO DE SAN JUAN	5,70%
22	RESTO DE CORDOBA	2,20%	64	CIUDAD DE SAN LUIS	3,00%
23	CORRIENTES - ESQUINA	5,70%	65	RESTO DE SAN LUIS	3,80%
24	CORRIENTES - SAUCE	5,70%	66	SANTA CRUZ - CALETA OLIVIA	6,50%
25	CORRIENTES - CURUZU CUATIA	5,70%	67	SANTA CRUZ - RIO GALLEGOS	6,50%
26	CORRIENTES - MONTE CASEROS	5,70%	68	RESTO DE SANTA CRUZ	7,30%
27	RESTO DE CORRIENTES	7,30%	69	SANTA FE - GENERAL OBLIGADO	5,70%
28	GRAN RESISTENCIA	7,30%	70	SANTA FE - SAN JAVIER	5,70%
29	CHUBUT - RAWSON TRELEW	5,70%	71	SANTA FE Y SANTO TOME	2,20%
30	RESTO DE CHUBUT	6,50%	72	SANTA FE - 9 DE JULIO	5,70%
31	ENTRE RIOS - FEDERACION	5,70%	73	SANTA FE - VERA	5,70%
32	ENTRE RIOS - FELICIANO	5,70%	74	RESTO DE SANTA FE	2,20%
33	ENTRE RIOS - PARANA	2,20%	75	CIUDAD DE SGO. DEL ESTERO Y LA BANDA	8,05%
34	RESTO DE ENTRE RIOS	3,00%	76	SGO. DEL ESTERO - OJO DE AGUA	5,70%
35	JUJUY - CIUDAD DE JUJUY	7,30%	77	SGO. DEL ESTERO - QUEBRACHOS	5,70%
36	RESTO DE JUJUY	8,05%	78	SGO. DEL ESTERO - RIVADAVIA	5,70%
37	LA PAMPA - CHICALCO	3,80%	79	TIERRA DEL FUEGO - RIO GRANDE	6,50%
38	LA PAMPA - CHALILEO	3,80%	80	TIERRA DEL FUEGO - USHUAIA	6,50%
39	LA PAMPA - PUELEN	3,80%	81	RESTO DE TIERRA DEL FUEGO	7,30%
40	LA PAMPA - LIMAY MAUHIDA	3,80%	82	GRAN TUCUMAN	5,70%
41	LA PAMPA - CURACO	3,80%	83	RESTO DE TUCUMAN	6,50%
42	LA PAMPA - LIHUEL CAUEL	3,80%			

FUENTE: OPC

Régimen de trabajadores autónomos (Ley 24.241 y modificatorias)

En este régimen aportan aquellas personas que desarrollan una actividad en forma independiente, siempre que en caso de corresponder no hayan optado por el Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes. Los aportes son del 27% para jubilación y 5% para el PAMI, sobre una base imponible que establece una renta presunta que varía en función de la actividad e ingresos que obtenga el trabajador autónomo (sea este profesional, comerciante, director de empresa o similar, entre otros).

Algunas Reflexiones

En la Argentina, al momento de realizar el presente trabajo existen 27 tributos nacionales, contando el último agregado en la Ley 27.541, denominado “Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria”, que se aplicará por 5 períodos fiscales a la compra de billetes y divisas extranjeras para atesoramiento o sin uso específico, compras en el exterior efectuadas a través de tarjetas de crédito, débito o similares, y la compra de pasajes al exterior, entre otros hechos imposables.

La cantidad de tributos que existen en un país en un momento determinado, no necesariamente indica si la presión fiscal del mismo es alta o baja. Lo que da es un indicio del tipo de estructura al que el país somete al contribuyente. Si se analizan los efectos en la recaudación que muchos de estos tributos tienen, se puede ver que su razón de ser parece tener más que ver con motivos parafiscales, tales como el fomento o desincentivo a tal o cual bien o servicio, así como también la

creación de una cantidad importante de recursos con afectación específica que muy difícilmente puedan evaluarse de manera positiva, cuando persisten en el tiempo sin lograr las finalidades por las que tuvieron su razón de ser.

El siguiente cuadro ayuda a graficar la situación observada en 2019 en la Argentina, respecto a los impuestos nacionales:

Cuadro 9. Recaudación de impuestos nacionales. Año 2019

Impuestos	Total	
	Millones de \$	Participación
IVA	1.532.597	31%
Seguridad Social	1.175.793	23%
Ganancias	1.096.521	22%
Derechos al Comercio Exterior	530.717	11%
ICDCB	349.559	7%
Resto	338.379	7%
Total	5.023.566	100%

FUENTE: Ministerio de Economía de la Nación

Más allá que los impuestos a las transacciones internacionales y a la seguridad social involucran más de un impuesto, el cuadro refleja la concentración de recaudación, ya que sólo cinco conceptos representan el 93% de los ingresos fiscales del año 2019. Realizado este simple resumen, parece razonable trabajar en favor de una simplificación y agilización fiscal, lo cual, se vuelve imprescindible una vez que se suman la totalidad de impuestos provinciales y municipales, que se verá más adelante

Impuestos Nacionales de las actividades seleccionadas

Cuadro 10. Alícuotas de impuestos nacionales considerados sobre los sectores seleccionados

	Frigorífico		Metalmecánica		Hotelería		Supermercado		Transporte	
	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes
Código AFIP	101012		282909		551022		471120		492299	
Categorización	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes	Medianas	Grandes
Monto Facturación (en millones \$ + IVA - Año 2019)	200	2.400	45	2.400	70	1.200	50	800	50	800
IVA	10,5% ⁽¹⁾		10,5% ⁽²⁾		21%		Exento ⁽³⁾		21%	
			21%				10,5% ⁽⁴⁾			
							21,00%			
Ganancias	30%		30%		30%		30%		30%	
ICDCB (5)	1,20%		1,20%		1,20%		1,20%		1,20%	
Contribuciones patronales (6)	26,40%		24% 26,40%		26,40%		26,40%		26,40%	

(1) Artículo 28, inc. a) Punto 2

(2) Artículo 28, inc. e)

(3) Artículo 7 inc. f)

(4) Artículo 28, inc. a) Punto 2, 3, 6 y 7

(5) Es el 0,6% sobre los créditos y débitos efectuados por movimientos de fondos o en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras

Para el caso de las Pymes, el 100% del Impuesto sirve como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias (Art 7 Ley 27.264 y Dto. 409/2018). Para el resto, el pago a cuenta será del 33% del total del impuesto

(6) Se aplica la alícuota una vez descontado los \$7.003,58 por salario bruto mensual o, para el caso de industrias, los \$17.509,20

FUENTE: OPC

En este punto se resumen otros tributos que se encuentran a cargo de la empresa por disposición de la ley. Entre otros es el caso del Impuesto sobre los Bienes Personales, en el que la empresa actúa como responsable sustituto por el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550⁹, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior.

En este caso, la misma ley aclara que “Las sociedades responsables del ingreso del gravamen... tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”.

Sucede algo similar con el caso del pago obligatorio de sus directores al Régimen de Trabajadores Autónomos establecido en la Ley 24.241 y que más arriba se detalló. La obligatoriedad del tributo descansa en el director, pero en la práctica puede suceder (no en todos los casos, por sobre todo cuando una misma persona es director en más de una) que sea la empresa la que pague por éste. Luego, al momento de realizar el pago de los honorarios aprobados o, cuando es director y dueño, al momento de distribuir las utilidades, dichos pagos son compensados.

Tributos Provinciales

Consenso Fiscal. Breve repaso para el período 2019

Como se manifestara al inicio del trabajo, el Consenso Fiscal firmado a fines de 2017, generó importantes modificaciones a lo largo de los años siguientes, razón por la cual se considera oportuno realizar una breve descripción del estado de implementación observado para el ejercicio 2019, con especial hincapié en los Ingresos Brutos, dada la relevancia del tributo.

De las 22 provincias que suscribieron y ratificaron el Consenso Fiscal (San Luis y La Pampa no lo hicieron), 21 de ellas, a excepción de Chacho, sancionaron la Ley Tarifaria 2019.

Como se verá más adelante, a diferencia del período 2018, donde algunas provincias aprovecharon a incrementar alícuotas hasta el límite posible en el 2019, se observa una tendencia a la baja de alícuotas en la mayoría de las provincias y actividades.

Respecto a los Ingresos Brutos, el Consenso fijó límites máximos de alícuotas de acuerdo a una apertura de actividades homogénea. Dentro de ellas, las provincias podían establecer diferentes alícuotas en consonancia con una apertura mayor de actividades, pero siempre respetando el límite al que se comprometieron para cada año.

Un análisis de la evolución de las alícuotas legales de cada jurisdicción para el año bajo análisis, respecto a las vigentes al año 2017, muestra que la variación nominal de las alícuotas abiertas en actividades, tal como se realizó al momento de la firma del Consenso, tuvo alto acatamiento y resultó en una merma de la carga tributaria provincial.

A su vez, el aumento generalizado en ciertos sectores, y el efecto inverso logrado en otros, no debe llevar a confusión: el Consenso Fiscal intentó neutralizar las distorsiones que tiene el efecto cascada del impuesto en la economía. Por ello, se puede ver que en el sector Primario o Industrial se redujeron fuertemente las alícuotas, mientras que, en los últimos eslabones de la cadena productiva, las alícuotas fueron al alza.

El Consenso originalmente firmado planteaba una reducción gradual de alícuotas de los Ingresos Brutos hasta llegar a su cumplimiento total a partir del año 2021 en adelante. Sin embargo, la crisis

⁹ Ley de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones.

económica llevó a frenar la baja de las alícuotas para el período 2020 y fijarlas en los límites establecidos el año anterior. Todo esto se formalizó por la adenda firmada a fines de 2019. (Debido a que la crisis persiste y otros factores entraron en juego (COVID-19) parece muy difícil poder mantener los pasos logrados en los años previos.

Cuadro 11. Leyes tarifarias de referencia

Jurisdicción	Ley tarifaria 2019	Jurisdicción	Ley tarifaria 2019
CABA	Ley 6.067	Misiones	RG 23/2019
Buenos Aires	Ley 15.079	Neuquén	Ley 3.062
Catamarca	Ley 5.588	Río Negro	Ley 5.335
Chaco	Ley 2.964-F	Salta	Ley 8.064
Córdoba	Ley 10.594	Santa Cruz	Ley 3.485
Corrientes	D 1312/19	San Juan	Ley 1.870-I
Entre Ríos	Ley 9.622	Santa Fe	Ley 13.875
Formosa	RG 25/2019	Sgo. Estero	Ley 7.249
Jujuy	Ley 6.114	T. del Fuego	Ley 1.255
La Rioja	Ley 10.147	Tucumán	Ley 9.151
Mendoza	Ley 9.118		

FUENTE: OPC

Ingresos Brutos

A continuación, se hace un breve relevamiento de las alícuotas establecidas en las diferentes jurisdicciones para las actividades seleccionadas. Previo a ello, se realizan algunos comentarios que se desprenden del relevamiento y que denotan la complejidad normativa a la que se somete el contribuyente.

En primer lugar y desde el punto de vista general, se pueden realizar dos grandes observaciones. La primera, es que la inscripción que realiza un contribuyente en las diferentes agencias recaudatorias (rentas municipales, provinciales y nacional) es individual, lo que no permite estandarizar los datos y darle trazabilidad a la información del contribuyente. Si bien desde principios del 2017 existen esfuerzos por parte de AFIP y la Comisión Arbitral, recién en el presente período se espera lograr que todas las jurisdicciones y AFIP logren el padrón unificado.

La segunda es que, como en el caso anterior, dadas las propias potestades de las provincias y la falta de coordinación fiscal, las jurisdicciones no han logrado aún uniformar los códigos de las actividades económicas que realiza un contribuyente. Si bien existen intentos (también como en el caso anterior), aún persisten tablas y equivalencias que se deben analizar al momento de realizar el inventario. Llamativo es que, si bien las jurisdicciones adhirieron a la unificación de criterio de actividades, las mismas siguen emitiendo leyes impositivas (tarifarias) que no utilizan dicho código, sino que mantienen los propios. Sumado a ello, las definiciones de las actividades no se utilizan de manera uniforme.

En lo que a los Ingresos Brutos en particular se refiere, muchas jurisdicciones han optado por crear un Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. La idea es que contribuyentes de baja facturación puedan adherir a un sistema seguro y simple, respecto al régimen general, asimilándose en conceptos y categorías, a la misma figura creada a nivel nacional (Monotributo). Sin embargo, cuando se analizan los diferentes parámetros utilizados en las leyes provinciales, éstos no son equivalentes en la mayoría de los casos, teniendo cada provincia (salvo honrosas excepciones) definición propia de Pequeños Contribuyentes. Podemos advertir al respecto que al menos 15 de las provincias reveladas mantienen regímenes diferenciales para pequeños contribuyentes.

Cuadro 12. Alícuotas del impuesto a los Ingresos Brutos

Detalles	Frigoríficos		Metalmeccánica		Hotelería		Supermercado		Transporte	
	PyME	Resto	PyME	Resto	PyME	Resto	PyME	Resto	PyME	Resto
Facturación Anual 2019 (mill.)	\$200	\$2.400	\$45	\$2.400	\$70	\$1.200	\$50	\$800	\$50	\$800
Catamarca	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	3,00%	3,90%	3,00%	3,90%	2,00%	2,00%
Chaco	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Ciudad de Buenos Aires	0,50%	0,50%	0,00%	1,50%	3,00%	4,50%	4,00%	5,00%	2,00%	2,00%
Córdoba	1,1247%	1,1247%	1,1247%	1,1247%	3,7420%	3,7420%	4,0000%	4,1600%	1,5000%	1,5000%
Corrientes	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,90%	2,90%	2,90%	2,90%	2,00%	2,00%
Entre Ríos	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	3,00%	3,00%	3,50%	5,00%	2,00%	2,00%
Formosa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	2,00%	2,00%
Jujuy *	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	\$ 175 - \$ 420 - \$742		1,60%	2,50%	2,00%	2,00%
La Pampa	2,00%	2,00%	0,00%	2,00%	3,00%	3,90%	3,00%	3,90%	3,00%	3,00%
La Rioja	1,50%	1,50%	0,00%	1,50%	3,50%	4,00%	2,50%	4,00%	2,00%	2,00%
Mendoza	2,00%	2,00%	1,50%	2,00%	2,50%	2,50%	4,00%	4,50%	2,50%	3,00%
Misiones	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	4,50%	4,50%	4,50%	4,50%	2,00%	2,00%
Neuquén	0,00%	1,50%	0,00%	1,50%	4,00%	4,00%	5,00%	5,00%	2,00%	2,00%
Provincia de Buenos Aires	0,50%	0,50%	0,00%	1,50%	4,00%	4,00%	3,50%	5,00%	1,50%	1,50%
Río Negro	1,50%	1,50%	2,00%	2,00%	5,00%	5,00%	3,00%	4,00%	3,00%	3,00%
Río Negro	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	4,00%	4,00%	5,00%	5,00%	2,00%	2,00%
Salta	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	4,50%	4,50%	5,00%	5,00%	2,00%	2,00%
San Juan	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	1,75%	1,75%
San Luis	0,00%	0,00%	1,50%	1,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Santa Cruz	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	3,00%	3,00%	5,00%	5,00%	3,00%	3,00%
Santa Fe	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	4,50%	4,50%	4,50%	5,00%	1,50%	1,50%
Santiago del Estero	0,50%	0,50%	1,50%	1,50%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	2,00%	2,00%
Tierra del Fuego	0,25%	0,25%	0,25%	0,25%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	0,50%	0,50%
Tucumán	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	4,50%	4,50%	5,00%	5,00%	1,50%	1,50%

* Valor por habitación por noche por mes

FUENTE: OPC

Se encuentra la misma independencia de criterio, cuando se analiza la definición de Pequeña Empresa y los diferentes tratamientos preferenciales por parte de las jurisdicciones. Las provincias (nuevamente salvo honrosas excepciones), no siguen igual criterio al establecido en la Ley PyME Nacional, razón por la cual un mismo contribuyente puede estar beneficiado a nivel nacional por los

parámetros de la ley 24.467 y la Resolución 220/2019 de la SEPyME, pero no por los parámetros “PyME” propios de las provincias.

Otro dato curioso sucede con el tratamiento que se realiza a ciertos sectores que, si bien a nivel agregado las provincias cumplen las condiciones del Consenso Fiscal, los detalles del cumplimiento los vuelven más restrictivos. Tal es el caso del sector Transporte de Cargas, en donde si bien la alícuota general en la mayoría de los casos relevados se encuentra entre el 1.50% y el 2.00% (recordemos que el máximo según Consenso era del 2.00% para esta actividad en el año 2019), algunas provincias aplican discriminación a favor de transportistas que tienen radicados los vehículos en su jurisdicción, como el caso de Santa Fe y San Juan.

Por último, y si bien menos relevante pero no por ello falta de homogeneidad, cada provincia tiene diferentes formas de incentivos y beneficios, que a su vez varían año tras año, de acuerdo con las necesidades financieras de las provincias y las presiones sectoriales que se reciben al momento de la sanción legislativa. Sólo a modo de ejemplo, San Luis tiene alícuotas generales (AG), bonificadas (AB) para contribuyentes cumplidores y reducidas (AR) para cierto tipo de contribuyentes, y a cada uno de ellos aplica diferentes alícuotas dentro de cada categoría.

Todos estos comentarios, para nada halagadores del sistema tributario en general, y de los ingresos brutos en particular, reflejan la maraña normativa a la que está sujeto un contribuyente, lo que conlleva a una inseguridad jurídica evidente, violando principios tributarios fundamentales (simplicidad, economicidad, certeza). Tal es el problema, que ni las jurisdicciones, ni los organismos que las nuclean tienen informado un relevamiento de alícuotas y actividades gravadas y exentas en los diferentes territorios.

Ingresos Brutos de las actividades seleccionadas, según facturación

Como puede observarse, existe cierta homogeneidad en los tramos de alícuotas utilizados por las provincias de acuerdo con el sector o actividad en las que se encuentran las empresas. Así, podemos observar que los sectores primarios e industrial, junto con transporte, tiene alícuotas notoriamente más reducidas respecto a los “últimos eslabones de la cadena”, tales como los supermercados y hoteles. Por otro lado, es interesante observar que muchas provincias utilizan una discriminación positiva a favor de las Pymes pero, al observar los montos por los cuáles quedan incluidas en dicha categoría, el aprovechamiento no tiene la magnitud y ni la fuerza que tiene la definición de PyME Nacional. Por ello, de acuerdo con la definición de facturación anual que se optó para el trabajo, muchas de esas alícuotas diferenciales no producen efecto. A este respecto, es bueno aclarar que, si bien puede generar alguna distorsión el hecho de que se haya optado por empresas de facturación significativamente superior a la media, cuando se trata de Pymes, no es menos cierto que el trabajo apunta a dar visibilidad a empresas que pueden desarrollar la actividad en una u otra provincia, y por tanto de un tamaño significativo

Sellos

El origen de este impuesto se remonta al año 1632 cuando en España, se creó el “Estanco al Papel Sellado” imponiendo el uso de papel timbrado como un tributo indirecto sin tomar en consideración al acto jurídico en sí.¹⁰ Posteriormente, con el argumento de mejorar la fiabilidad de las escrituras públicas, el impuesto fue generalizado tras el dictado de la Real Pragmática y Cedula del 15 de

¹⁰ El impuesto de sellos tiene posiblemente su primer precedente histórico en la “Novellae constitutiones 44” (nuevas leyes) del emperador bizantino Justiniano mediante la cual prohíbe a los oficiales públicos usar hojas que no tuvieran una leyenda protocolar específica (“comes sacrarum largitionum” o conde de los sagrados tesoros en griego que sería una suerte de ministro de economía actual). En tiempos más recientes el Impuesto a los Sellos deriva de un tributo ideado en los Países Bajos de gravar la aplicación de un sello a contratos y documentos.

diciembre de 1636, que privó de todo efecto jurídico a los documentos que no llevaran el sello real. Adicionalmente, la Real Ordenanza del 28 de diciembre de 1638 impuso el uso de papel sellado a la confección de escritura, instrumentos públicos y despachos. A su vez, creo cuatro tipologías de papel (y sellos), tarifando su precio y uso. Aquel régimen fue esencialmente mantenido primero por las Provincias Unidas del Río de la Plata, después por la confederación Argentina y finalmente como tributo provincial a través de sucesivas leyes anuales de papel sellado.

El Impuesto de Sellos es un tributo que grava los actos, contratos y documentos a título oneroso. Lo que se grava es el instrumento que permite exigir con él a la otra parte las obligaciones allí pactadas, es decir se grava el flujo económico que se pone de manifiesto en una transacción, acto, contrato u operación onerosa realizada. En términos generales el instrumento debe tener las siguientes características: a) ser un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones allí asumidas, sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes y b) oneroso en el cual exista contraprestaciones recíprocas entre las partes. Los requisitos básicos que deben concurrir para dar nacimiento a la obligación tributaria son los siguientes: a) existencia de actos jurídicos; b) formalizados en instrumentos públicos o privados y c) otorgados en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella.

Cabe recordar que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos impuso a las provincias y los municipios la prohibición de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. Sin embargo, dejó fuera de esta exclusión, entre otros, al impuesto a los sellos, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el acápite II del inc. b del art. 9 de la ley 23.548, que transcribimos:

“En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.

Otra de las características del tributo es que, al aplicarse sobre el instrumento, el mismo se vuelve exigible aun cuando, por diferentes circunstancias, los objetivos por los cuáles se realizó el mismo no se lleven a cabo.

Si bien hay un cierto rango dentro del cual se aplica este impuesto en todas las provincias, lo cierto es que cada una desarrolla su propia normativa por lo que la caracterización, el alcance y las alícuotas para este gravamen difieren entre jurisdicciones generando diferencias e inequidades importantes a nivel nacional. En el cuadro siguiente se presentan las alícuotas generales, las

aplicadas en las transferencias de dominio de bienes inmuebles y en las transferencias de automotores. Sin embargo, y como más arriba se señaló, el principio instrumental debe estar de manifiesto. Y esto es así, ya que la Corte Suprema reafirmó este criterio en diferentes causas (TGS c/Santa Cruz Provincia s/acción declarativa de certeza; Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/ Tierra del Fuego s/acción declarativa de certeza, entre otros), en las que se debatía si ciertos contratos que no cumplen con el principio de instrumentación pueden estar alcanzados por dicho tributo.

Cuadro 13. Alícuotas del Impuesto de Sellos

Provincias	Tasa General	Operaciones		
		Bancarias	Sobre vehículos (inscripción o transferencia)	Sobre inmuebles (escritura de dominio)
Buenos Aires	1,20%	1,20%	1% usado 2,5% nuevo	2%
Caba	1%	1%	3%	1%
Catamarca	1%	1,50%	1%	1,80%
Chaco	1,50%	1,50%	1,50%	2,50%
Chubut	1,20%	del 0,5% al 1,5%	1% inicial y 3% transferencias	1,20%
Córdoba	1,40%	1,40%	de 1,2% a 3%	1,50%
Corrientes	1%	3%	1%	2,50%
Entre Ríos	0,75%	0,75%	0,75%	2,30%
Formosa	1%	1%	1,50%	2%
Jujuy	1%	0,3% al 1%	2%	2%
La Pampa	1%	2%	1%	3%
La Rioja	2%	0,30%	0,75%	1,80%
Mendoza	1,50%	2,00%	3% nuevos / 1,5 usados	2,50%
Misiones	1%	3	1,5 usado 3% 0km	3%
Neuquén	1,40%	1,4% / 2%	1,40%	3%
Rio Negro	0,75%	1%	2%	0,5% a 1,5%
Salta	1,20%	1,20%	1,20%	2,50%
San Juan	2%	0,50%	0,50%	1,40%
San Luis	1,20%	0,60%	0,50%	0,72%
Santa Cruz	1,40%	3%	3%	3,60%
Santa Fe	0,75%	0,75%	1,20%	0,75%
Santiago del Estero	1%	1%	1%	1%
Tierra Del Fuego	1%	Nd	Nd	Nd
Tucumán	1%	1%	1%	1%

FUENTE: OPC

Respecto al futuro de este impuesto, es interesante lo planteado por el Consenso Fiscal a fines de 2017, respecto a que las provincias se comprometían a: a) Eliminar tratamientos diferenciales basados en el domicilio de las partes, en el lugar de cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente; b) No incrementar las alícuotas del impuesto correspondiente a los siguientes instrumentos: 1. Transferencia de Inmuebles. 2. Transferencia de Automotores. 3. Actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios; 3) Para el resto de los actos y

contratos, se estableció una alícuota máxima del 0,75% para 2019, 0,50% para el año 2020, 0,25% para el año 2021 y su eliminación a partir del 2022.

Sin embargo, sucesivas modificaciones han frenado estas bajas que, debido a las características, litigiosidad y baja recaudación del tributo, deberían ser inexorablemente ejecutadas.

Como se puede deducir del cuadro anterior la compra de un inmueble de \$100 millones generaría un impuesto de por ejemplo \$3 millones en Misiones, Neuquén o Mendoza mientras que en Chubut sería de \$1,2 millones.

Inmobiliario

En 1853, al tiempo que se sancionaba la Constitución Nacional, el Congreso Constituyente creó una "contribución territorial" o impuesto a la propiedad, que imponía el pago de una alícuota del 4 % sobre todas las propiedades rurales y urbanas en el territorio de la Confederación. Hacia finales de 1890, esta contribución territorial directa representaba la mayor fuente de ingresos de la Provincia de Buenos Aires.¹¹ Las estadísticas de la Administración Federal de Ingresos Públicos, muestran que durante los períodos 1950-1956 y 1967-1980, el gobierno nacional recaudaba unos impuestos especiales sobre los bienes raíces. Esos impuestos representaban en 1950 el 77% de todos los impuestos a la propiedad.

El impuesto inmobiliario es un tributo típicamente territorial, determinando la potestad del Estado de gravar una capacidad contributiva (el patrimonio). A su vez, es un tributo real, que se aplica sin tener en cuenta el conjunto de las condiciones personales y de familia de los contribuyentes. Sin embargo, en los últimos años esta característica ha sido dejada en parte de lado, ya que la mayoría de las provincias realizan ciertas exenciones a determinada población, o cierta progresividad en busca de que paguen más aquellos que en principio tienen mayor capacidad contributiva.

Si bien el nacimiento del hecho imponible para sencillo, la doctrina no es uniforme al respecto. Algunos autores sostienen que el hecho generador está vinculado con la propiedad o posesión de cada inmueble, mientras que otros el hecho imponible radica exclusivamente en tener la disponibilidad económica del mismo. Dice García Vizcaíno, uniendo las apreciaciones, que "En rigor, el aspecto material consiste en la existencia del inmueble, y el aspecto subjetivo, en ser su propietario, poseedor, usufructuario. Unificamos estos aspectos para que no se incurra en el error de entender que los inmuebles son los sujetos pasivos"¹².

La base imponible del tributo es la valuación fiscal del inmueble, que es aquella actividad en la que se determina el valor económico del catastro.

Respecto a los sujetos alcanzados, los códigos fiscales provinciales son claros respecto a que los mismos son quienes tengan el dominio, posesión a título de dueño, cesión efectuada por el estado en sus tres niveles de gobierno en usufructo, uso, comodato o cualquier otra figura jurídica.

Actualmente, se observan impuestos a la propiedad en los tres niveles de gobierno. A nivel nacional, los impuestos mencionados en el apartado anterior ¹³ siendo el de mayor relevancia económica el impuesto a los bienes personales, a nivel provincial el impuesto inmobiliario, el impuesto automotor

¹¹ Castro, L.; Díaz Frers, L.; Alfieri, A. C. y Bovino, A. (marzo de 2014). Desafíos y potencial del impuesto inmobiliario en la Argentina. Documento de Trabajo N°120. Buenos Aires: CIPPEC.

¹² García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Tomo III, tercera edición, Lexis Nexis, 2005

¹³ Impuesto sobre los Bienes, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, Contribución extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros (Ley 27.486)

y el impuesto a la transferencia gratuita de bienes¹⁴; y a nivel municipal la tasa por alumbrado barrido y limpieza que es una de las más importantes fuentes de ingresos propios para los municipios predominantemente urbanos. Si bien técnicamente se trata de una compensación como contrapartida a la prestación de los servicios locales de alumbrado público y recolección de residuos, la base para la determinación de la tasa frecuentemente es el valor fiscal de la propiedad y utiliza la misma información catastral de la provincia. Además, 6 provincias (Chaco, Chubut¹⁵, Formosa, Salta, Santa Cruz y Tierra del Fuego) han transferido la potestad y/o el cobro de los impuestos inmobiliarios en las zonas urbanas a los municipios, manteniendo para sí mismas la recaudación del impuesto rural y la potestad tributaria.

En el marco de este complejo acuerdo fiscal y superposición de fuentes, el marco legislativo y la estructura tributaria desarrolladas por las provincias para el impuesto inmobiliario presentan algunas similitudes siendo el impuesto aplicado en todas las provincias todos los bienes inmuebles urbanos, suburbanos y rurales. Normalmente, es un impuesto anual, permanente, dividido en pagos periódicos cuya base imponible está constituida por la valuación fiscal del terreno y las mejoras (edificaciones). Las alícuotas son por lo general progresivas (Corrientes, Entre Ríos, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, etc.) imponiendo mayores alícuotas a mayor valuación, pero también se usan alícuotas uniformes (Formosa, Chaco) y en la mayoría de los casos se establecen pagos mínimos. En algunas provincias como Salta la progresividad está asociada a la zonificación y se establece un monto fijo a pagar en unidades tributarias (actualizables por inflación) para cada zona. En algunas provincias se cobra una tasa adicional mientras que en otras se creó un impuesto inmobiliario complementario (Buenos Aires o Chaco) cuando el contribuyente posee más de un inmueble (baldío, edificado, rural).

Prácticamente todas las provincias “castigan”, tributariamente hablando, los suelos urbanos baldíos o sin mejoras y en varias provincias las tasas impositivas van en un rango de entre prácticamente cero para viviendas sociales o de muy bajo valor fiscal a 4,5 % en provincias como Corrientes o el 7% en el inmobiliario rural de Buenos Aires. En la comparación entre provincias mayores tasas no necesariamente representan mayor presión fiscal ya que en algunos casos la imposibilidad de actualizar las valuaciones condujo a un incremento de las tasas.

En las provincias de Corrientes, Chubut, San Cruz y Tierra del Fuego el impuesto inmobiliario urbano es cobrado por los Municipios quedando en cabeza de la jurisdicción provincial el impuesto inmobiliario rural.

A pesar de la existencia de un amplio consenso en las ventajas que posee este tributo y su aplicación a nivel provincial (la base imponible no es móvil, puede ser asociado por los contribuyentes a los servicios públicos que recibe en la propiedad, los costos de administración son más bajos que los del impuesto a las ganancias, la recaudación es relativamente fácil de estimar y estable independiente de los ciclos económicos y se le puede otorgar un grado de progresividad importante dado que la base imponible es un indicador de riqueza), también existe un cierto consenso de una subutilización de esta fuente, producto entre otras a la deficiente administración de los catastros y a la muy desactualizada valuación de los inmuebles en prácticamente todas las jurisdicciones.

La incapacidad de actualización de las valuaciones fiscales junto, con un proceso inflacionario persistente han deteriorado no solo la recaudación sino el diseño del impuesto ya que en varias jurisdicciones se acumulan en los últimos años sucesivas actualizaciones de las valuaciones fiscales realizadas mediante el uso de fórmulas y/o multiplicadores que generan aún mayores distorsiones

¹⁴ El impuesto automotor está presente en 15 provincias mientras que el de la transmisión gratuita de bienes solo en la provincia de Buenos Aires.

¹⁵ En la Provincia de Chubut, la potestad provincial de grabar los inmuebles se refiere aquellos que están fuera de los ejidos municipales, al igual que lo que ocurre con el impuesto automotor.

respecto del posible valor real del inmueble. Otro aspecto importante que no permite determinar valores más cercanos al mercado, parece ser la incapacidad de los gobiernos provinciales de absorber el costo político de aumentar los valores a montos más cercanos a la realidad. Y este aspecto parece haber sido el que motivó al legislador a crear, en el Consenso Fiscal de la Ley 27.429 de fines de 2017, la figura del Organismo Federal de Valuación de Inmuebles. Dentro de los compromisos que asumió el Estado Nacional en dicho pacto, se encuentra el de “Disponer de un organismo Federal que cuente con la participación de las provincias y la CABA, que determine los procedimientos y metodologías de aplicación para todas las jurisdicciones con el objeto de lograr que las valuaciones fiscales de los inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial”.

Cuadro 14. Estimación del impacto del Impuesto Inmobiliario por distrito

Provincia [1]	Inmobiliario Anual \$
Entre Ríos	1.506.673,00
Neuquén	830.300,33
San Luis	777.600,00
La Pampa	692.645,77
Buenos Aires	691.346,00
Catamarca	689.807,98
Mendoza	648.000,00
Santa Fe	605.905,25
Río Negro	548.641,37
Misiones	518.400,00
Tucumán	518.400,00
Jujuy	495.071,86
Córdoba	467.839,44
La Rioja	431.730,00
San Juan	324.000,00
Caba	300.300,00
Formosa	172.800,00
Chaco	172.800,00

[1] Provincias donde no se ha delegado en municipios

FUENTE: OPC

A su vez, dentro del compromiso asumido por las provincias, se establecía que las mismas se comprometían a “Adoptar para el cálculo y determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles los procedimientos y metodologías de valuación uniformes establecidas por el organismo federal. Para ello, las provincias y la CABA asegurarán a ese organismo federal acceso a los registros catastrales y demás registros locales. En el caso de que el tributo fuera de competencia municipal, los gobiernos provinciales impulsarán acuerdos para que los municipios apliquen igual criterio para la determinación de la base imponible”. Por último, se establecía que las alícuotas debían ajustarse a un rango de entre el 0,5% y el 2% del valor fiscal.

Como puede observarse, el Consenso fue un intento de generar un Impuesto Inmobiliario con mayores posibilidades de ser un mejor instrumento de recaudación para las provincias y los municipios, logrando de esta manera elevar la magra recaudación que se ha visto respecto a los impuestos patrimoniales.

Todo esto se vuelve una importante limitación a la hora de estimar la carga fiscal que deberán soportar los sectores de actividad seleccionados en cada jurisdicción. Un inmueble con determinadas características no solo tendrá un valor diferente de mercado en cada jurisdicción, sino que además su valuación fiscal diferirá de este de distinta manera, por lo que, la base imponible en cada provincia resulta casi imposible de predecir. Nótese que esto impacta también, en la determinación de la base del impuesto a los bienes personales (nacional) y de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza (en el caso de los municipios) ya que dichos tributos usan al menos parcialmente la misma base.

Teniendo en cuenta las salvedades realizadas, en el Cuadro 14 se calcula el impuesto que pagaría anualmente en cada provincia, un inmueble con una valuación fiscal de \$ 28.8 millones.

Impuesto sobre los automotores (patentes)

Cuadro 15. Alícuotas del impuesto automotor

Provincia	Administración Impuesto Automotor	Alícuotas (en %)	
		Mínima	Máxima
Chaco		Municipal	
Chubut		Municipal	
Ciudad de Buenos Aires	Si	1,15	5%
Córdoba	Si	1,35	2,45
Corrientes		Municipal	
Santa Fe	Si	0,5	2
Formosa		Municipal	
Jujuy	Si	1	1
La Pampa	Si	2	3
La Rioja	Si	1	2,5
Mendoza	Si	sumas fijas	3
Misiones		Municipal	
Neuquén		Municipal	
Salta	Si	Unidades tributarias fijas por categorías	
Rio Negro	Si		3,5
San Juan	Si	1,1	2,75
San Luis	Si	1,5	5
Santa Cruz	Municipal		
Entre Ríos	Municipal	1	3
Sgo del Estero	Si	Nd	Nd
Tierra del Fuego		Municipal	
Tucumán	Si	1	2
Buenos Aires	Si	1,5	6,37
Catamarca	Si	1,5	2

FUENTE: OPC

Se trata también, de un impuesto sobre el patrimonio, aunque en este caso lo hace sobre un bien mueble. Incluye por lo general, además de automotores, a embarcaciones y/o embarcaciones

deportivas y recae sobre los propietarios de los bienes radicados en cada jurisdicción. Se trata de un impuesto anual con pagos en cuotas durante el ejercicio.

El impuesto incorpora, en casi todas las jurisdicciones, una suerte de progresividad al imponer con mayores tasas a los vehículos de mayor valuación fiscal. En la gran mayoría de las jurisdicciones se benefician con menores tasas los vehículos destinados al transporte de pasajeros. Si bien es un impuesto provincial, 9 provincias han transferido la administración y cobro de este tributo (total o parcialmente) a nivel municipal¹⁶, algunas de ellas han dado rango constitucional a dicha transferencia

El hecho imponible de este tributo está dado por la propiedad de vehículos automotores, que se revela con la inscripción de estos en los Registros Automotores correspondientes. Si bien marginal, en los últimos años han ocurrido ciertas elusiones de este tributo en las jurisdicciones con mayor presión, dado que algunas empresas o particulares han radicado los automóviles en jurisdicciones (o incluso, en municipios, cuando el impuesto está a cargo de estos) que tienen menores alícuotas respecto a otros.

La existencia de un mercado mucho más dinámico que el inmobiliario y de entidades¹⁷ interesadas en conocer el valor real de cualquier vehículo en todo momento permiten a los entes provinciales mantener con facilidad las valuaciones fiscales actualizadas, generando que el pago de este impuesto resulte en una mayor carga que el inmobiliario para la casi totalidad de contribuyentes aun cuando la base imponible real (costo del vehículo) resulte a valores de mercado muy inferior al del inmueble.

En el Cuadro 15 se especifican las alícuotas máximas y mínimas del impuesto en aquellas provincias que mantienen la administración de los mismo.

Otros tributos Provinciales

Además de los tres impuestos analizados existe una gran cantidad de tributos y tasas provinciales (43) que poseen un relativamente bajo impacto tanto en términos de recaudación como de carga para los sectores analizados, que se muestran en forma agregada en el cuadro siguiente.

Como se observa, todas las provincias cobran tasas retributivas de servicios judiciales (como por ejemplo por consultas o inscripciones en los registros o archivos judiciales) y de Administración en general relacionadas con consultas o trámites diversos en las áreas de catastro, rentas, transporte, trabajo, bromatología, etc. En este título y con el fin de mantener cierta simplicidad se han incluido tasas más diversas como las mencionadas en el punto anterior para Caba o de registro de marcas y señales o sobre la provisión de energía.

En términos de determinar el impacto o carga que deben soportar las actividades seleccionadas para el presente estudio, con relación a estas tasas no se han observado imposiciones de significatividad económica relevante para el desarrollo de aquellas.

En función de la cantidad de provincias que usan cada impuesto sigue en orden de importancia los tributos sobre los juegos de azar (loterías, rifas, sorteos, etc.) aplicado en 14 jurisdicciones. El resto de los tributos resultan de lo más variado y responden en muchos casos a las características productivas regionales como los aplicados sobre la actividad forestal o hidrocarburíferas.¹⁸

¹⁶ Chaco, Chubut, Corrientes, Formosa, Misiones, Neuquén, Santa Cruz, Entre Ríos, Tierra del Fuego.

¹⁷ Compañías de seguros y cámaras empresariales del sector

¹⁸ No pareciera ser el caso del impuesto a las actividades liberales que aplica la provincia de Entre Ríos

Tributos Municipales

En nuestro país conviven 2312 jurisdicciones que llamaremos “municipios”, pero que engloban diferentes terminologías, de acuerdo a cada provincia. En dicha categoría coinciden municipios, municipios de primera, segunda y tercera categoría, comunas, comisiones de fomento, comisiones rurales y villas, comisiones vecinales, comisionados municipales, y comunas rurales, cada uno de ellos con diferentes potestades y responsabilidades definidas en su constitución provincial.

Como se ha venido desarrollando en el transcurso del trabajo, y por potestad de la distribución de poderes fiscales entre la Nación y las Provincias, los municipios¹⁹ cierran el tercer bloque de niveles de gobierno con potestades tributarias, pero acotada a límites mucho más estrictos que en el caso de la Nación y las Provincias.

Repasando brevemente. La Nación está constituida por provincias que eran preexistentes a su formación y por esta causa estas últimas conservan todo el poder no delegado por la Carta Magna. Dicho esto, todo lo que no está delegado expresamente en la Constitución, se mantiene en poder de las provincias²⁰. Hasta aquí no hay lugar a dudas: un estado soberano y debajo de él provincias autónomas (siempre con las restricciones que le imponga la constitución) que tienen facultades originarias. Debajo de este escenario se encuentran los municipios, a los que la mayoría de la doctrina les atribuye potestades derivadas, entendiendo que el artículo 123 de la CN les otorga autonomía, pero sólo en orden “institucional, político, administrativo, económico y financiero” e impone a las provincias la obligación de asegurar dicha autonomía, pero dependiendo de cada provincia reglar su alcance y contenido, siempre con los límites de la razonabilidad que obliga a las provincias a asegurar dicha autonomía derivada en forma plena.

Por otra parte, estas potestades derivadas se encuentran condicionadas por lo prescripto en la Ley de Coparticipación que establece límites a las potestades tributarias municipales, cuando dichas potestades se superpongan con materia alcanzada por gravámenes coparticipables, como se demostró en el punto 2 del presente trabajo. En la misma línea se encuentra el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de 1993, en cuanto al compromiso de que los municipios no graven los mismos hechos económicos que los tributos provinciales, y no establezcan o deroguen las tasas que no sean la consecuencia de servicios públicos efectivamente prestados. Más acá en el tiempo, se firmó el pacto fiscal del año 2017 que merecerá un tratamiento diferencial dada la cercanía en la firma de dicho tratado.

Las potestades entre Municipios y Provincias

Sin ánimo de repetir lo ya expuesto en este trabajo, debemos otra vez remarcar que las provincias en ocasiones realizan delegaciones de potestades tributarias en los municipios y, en otras circunstancias, realizan delegaciones de índole administrativa, razón por la cual muchos municipios realizan cobros de ciertos tributos que, en principio, tienen potestades tributarias las provincias.

Como aclaración, y atendiendo a la complejidad del entendimiento de dichos mecanismos, seguidamente se expondrá un cuadro elaborado por la Dirección de Coordinación Fiscal con Provincias, dependiente del Ministerio de Hacienda, donde se detallan las potestades atribuidas a las

¹⁹ A los fines de este trabajo, cuando hablamos de municipios, lo hacemos indistintamente incluyendo municipios o comunas, de acuerdo con la provincia en la cual se encuentren dichas jurisdicciones.

²⁰ Y esto no significa, como se corrobora en los hechos, que las delegaciones expresas hayan perjudicado las arcas del Estado Nacional, sino que en muchos casos la proporción de recaudación y dependencia de las provincias hacia la Nación ha sido preocupante y no exenta de conflictos.

provincias o a los municipios, en los impuestos a Ingresos Brutos (Local y Convenio Multilateral), Inmobiliario (Urbano y Rural), y Automotores.

Cuadro 16. Potestades tributarias delegadas

JURISDICCION	INGRESOS BRUTOS		INMOBILIARIO		AUTOMOTORES	SELLOS
	DIRECTOS	CONV.MULT	URBANO	RURAL		
BUENOS AIRES	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
CATAMARCA	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
CORDOBA	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial
CORRIENTES	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial	Municipal	Provincial
CHACO	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial	Municipal	Provincial
CHUBUT	Municipal	Provincial	Municipal	Municipal	Municipal	Provincial
ENTRE RIOS	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
FORMOSA	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial	Municipal	Provincial
JUJUY	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Municipal (*)	Provincial
LA PAMPA	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
LA RIOJA	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
MENDOZA	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
MISIONES	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
NEUQUEN	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial
RIO NEGRO	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
SALTA	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial	Municipal	Provincial
SAN JUAN	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
SAN LUIS	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
SANTA CRUZ	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial	Municipal	Provincial
SANTA FE	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
SANTIAGO DEL ESTERO	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
TUCUMAN	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
TIERRA DEL FUEGO	Provincial	Provincial	Municipal	Provincial	Municipal	Provincial

(*) De acuerdo a la Constitución Provincial el impuesto es de potestad municipal, aunque en la práctica la estructura del impuesto la define la Provincia y la gestión del cobro esta descentralizada.

FUENTE: OPC

Por último, así como sucede con los recursos tributarios provinciales, se debe acudir a los códigos tributarios, ordenanza fiscal o norma similar, para el análisis específico de cada tributo municipal.

Consenso Fiscal. Breve repaso para el período 2019

Dentro del paquete de coordinación fiscal firmado a fines de 2017, existió un capítulo especial para el régimen municipal que, dada la trascendencia de este, es conveniente realizar un apartado especial en esta instancia.

Dentro de los compromisos comunes entre la nación y las provincias, y en este caso estas últimas actuando en nombre de sus municipios, se asumieron los siguientes compromisos:

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

Respecto a los plazos de aplicación del Consenso Fiscal, el apartado IV de la ley convenio estableció que “todos los compromisos asumidos en el Consenso deberán cumplirse antes del 31 de diciembre de 2019, salvo que se haya establecido otro plazo para su cumplimiento”. No teniendo las cláusulas vinculadas a los municipios plazos específicos, la fecha establecida debió ser el límite en el cuál las provincias y los municipios den cumplimiento a las cláusulas establecidas en el mismo. Esta fecha supletoria no fue modificada por las normas que realizaron cambios al Consenso original, sea la Ley 27.469 sancionada el año 2018, así como también la Ley 27.542 sancionada el año siguiente, y que produjo cambios importantes al Consenso original.

Sin embargo, y más allá de que algún compromiso resulte reiteración de otros asumidos previamente (tal el caso de adecuar las tasas a la prestación y costo razonable), no se han visto avances en esta materia ni en el período bajo análisis, ni en tiempo transcurrido hasta el momento. Esos avances son muy valiosos a los fines de dotar de mayor seguridad jurídica y simplificación a los contribuyentes, así como también transparencia a la hora de evaluar la cantidad de tasas, contribuciones especiales y similares que establecen los diferentes municipios.

Más llamativo aun, resulta ser la controvertida causa pendiente de resolución por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Esso Petrolera Argentina SRL c. Municipalidad de Quilmes”, en la que la Procuración General de la Nación ya emitió su opinión a favor del municipio. En dicha causa se debaten tres cuestiones:

- Interpretación del art. 35, párr. 3º del Convenio Multilateral para dilucidar si da derecho a acrecer base a los municipios con local. Según los planteos de la demanda, el municipio viola el art. 35 del CM al pretender arrogarse para sí no sólo base por los ingresos obtenidos por la actividad del contribuyente en su jurisdicción (Quilmes), sino también por aquellos obtenidos fuera de sus límites, o sea en aquellos en los que la actividad de la provincia se despliega sin local o establecimiento;
- El principio de sustento territorial por lo expuesto en el punto anterior;

- La exigencia de prestación de servicio para el cobro de la tasa y la equivalente proporción del monto de la tasa con el costo del servicio. La empresa plantea la ilegitimidad de la tasa por no guardar relación con el costo del servicio invocando expresa jurisprudencia de la Corte. En este punto la Corte de la provincia de Buenos Aires afirmó que los servicios se encontraban acreditados y que no había norma constitucional o legal que obligue a observar dicha proporcionalidad agregando que, lo que se recauda por dicha tasa no financia solamente ese servicio sino la "organización municipal toda".

Más allá de la cuestión de fondo que debe dilucidarse, se debe destacar la postura de los municipios en cuanto a la posibilidad de que, si dicho fallo termina siendo desfavorable al planteo de Quilmes, éstos ponen en riesgo su solvencia financiera. Con esta posición, queda en evidencia la dependencia de ingresos propios por parte de municipios sobre bases endebles y de dudosa legitimidad constitucional.

Inventario de tributos

En un país federal, como en el que nos encontramos, las dificultades en la distribución de las potestades tributarias son mayores que en el resto de los sistemas políticos, como se explicó en apartados previos. Si a ello le sumamos que Argentina ha vivido grandes crisis económicas en las que se buscó por todos los medios obtener más recursos en cada una de las jurisdicciones, no es de extrañar la cantidad de tributos relevados en sólo 30 municipios del país, como en esta sección se verá.

Si a la lista de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) se le suma la falta de información que en algunos casos se desprende de la simple búsqueda de la normativa, no es de extrañar los graves problemas de transparencia y seguridad jurídica que se plantean en la relación del fisco contribuyente.

En el marco del relevamiento realizado, se han encontrado tres categorías de municipios en cuanto a la transparencia fiscal tributaria. El primer grupo son aquellos municipios que anualmente modifica el diseño de las tasas y contribuciones y su ejecución, mediante la sanción de una ordenanza impositiva y se actualiza el código tributario de la jurisdicción. Adicionalmente, se establecen las alícuotas y/o los montos a cobrar para cada tasa durante el año siguiente mediante la sanción de una ordenanza tarifaria. En un número significativo de los municipios analizados, esto se realiza en forma previa a la sanción de la ordenanza de presupuesto anual (hacia fines del año previo al de vigencia de la norma), dado que son las primeras las que dan sustento a los recursos estimados en esta última. En este grupo fue posible vía sus páginas web consultar las ordenanzas o códigos tributarios, las ordenanzas tarifarias y las correspondiente al presupuesto.

Existe un segundo grupo donde a pesar de que las normas se sancionan con relativa regularidad no es posible encontrarlas de una manera sencilla y sistematizada, en general porque las ordenanzas se ordenan por número o por tema, pero no se identifican estas normas específicas o porque las publicadas tienen más de un año de desactualización o en el peor de los casos, porque las normas no se publican (Ushuaia y Viedma).

Finalmente, existe un último grupo donde de manera parcial y sin periodicidad se sancionan modificaciones tanto en el diseño de las tasas como en las alícuotas, pero sin que esto se lleve a un código actualizado por lo que se requiere de un enorme trabajo de búsqueda de la primera ordenanza que crea las tasas y de todas y cada una de las modificaciones realizadas tanto en el diseño como en las alícuotas. El caso extremo se ha verificado en Río Gallegos donde por años, los intendentes mediante decreto del poder ejecutivo, fueron realizando modificaciones en una o varias tasas o en sus alícuotas en distintos momentos del año y tiempo después estas fueron ratificadas

por ordenanza. En este caso resultó prácticamente imposible conocer con exactitud la normativa vigente para todas y cada una de las tasas y las alícuotas aplicables, por lo que la legalidad y transparencia del sistema aparecen seriamente cuestionadas.

En el Cuadro 17 se presenta de manera sistematizada el compendio de tasa, derechos y/o contribuciones relevadas. Dado que cada municipio denomina a una imposición como tasa, derecho o contribución de manera algo arbitraria y con el nombre que considera más adecuado, se ha realizado un esfuerzo por homogenizar su denominación a los fines de su presentación. De esta manera todas aquellas tasas que tratan sobre el cobro de los servicios básicos de alumbrado, barrido y limpieza se han denominado “Tasa por Servicios Básicos Municipales (TSBM)”. Además, se consideró para cada tasa, en la medida que las bases tributarias tienen una similitud importante, el mayor alcance posible. En función de lo anterior la TSBM incluyen las tasas que de manera conjunta o separada contienen las tasas de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Mantenimiento y Conservación de Sumideros, recolección de residuos sólidos urbanos). Esto posibilita agregar los 495 títulos en 105 tributos²¹.

Como puede observarse las 10 primeras tasas se encuentran en prácticamente todos los municipios y son asimismo las que mayor importancia poseen en términos de recaudación.

En lo que sigue de la presente sección, se hace un breve análisis de las tasas municipales que representan mayor recaudación y resultan más representativas del estudio, y a su vez se encuentran en la mayoría de los municipios. Para ello, se describirán a la “Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene”, la “Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza”, el derecho o tasa de “Publicidad y Propaganda”, así como también otros “Derechos por utilización de dominio público”.

Cuadro 17. Tributos de la órbita municipal de los distritos seleccionados

Impuestos	La Plata	Mar del Plata	Bahía Blanca	Catamarca	Resistencia	Rawson	Comodoro Rivadavia	CABA	Córdoba	Río Cuarto	Corrientes	Paraná	Formosa	San Salvador de Jujuy	Santa Rosa	La Rioja	Mendoza	Posadas	Neuquén	Viedma	Bariloche	Salta	San Juan	San Luis	Río Gallegos	Santa Fe	Rosario	Santiago del Estero	Ushuaia	Tucumán
TOTAL	17	18	22	11	21	16	18	17	19	17	23	15	13	14	16	15	14	23	14	18	30	21	17	18	16	14	13	17	22	15
Tasa de Seguridad e Higiene y habilitación de comercios e industrias.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Tasa por servicios Básicos Municipales (se incluyen las de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Mantenimiento y Conservación de Sumideros, recolección de residuos sólidos urbanos, ya sea que se cobren de manera conjunta o separadas)	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Derechos de cementerio	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Derechos de delimitación y construcción.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Gravámenes por uso, ocupación y trabajos en el espacio público (superficie, subsuelo y espacio aéreo).	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Tasa por actuaciones administrativas.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Publicidad en vía Pública	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

²¹ En el anexo I, se presentan los tributos de manera homogeneizada por cada municipio analizado.

Impuestos	La Plata	Mar del Plata	Bahía Blanca	Catamarca	Resistencia	Rawson	Comodoro Rivadavia	CABA	Córdoba	Río Cuarto	Corrientes	Paraná	Formosa	San Salvador de Jujuy	Santa Rosa	La Rioja	Mendoza	Posadas	Neuquén	Viedma	Bariloche	Salta	San Juan	San Luis	Río Gallegos	Santa Fe	Rosario	Santiago del Estero	Ushuaia	Tucumán	
Habilitación y control de espectáculos públicos.	*	*	*		*	*	*	*	*		*	*	*	*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Derecho/tasa insp veterinaria (control bromatológico, abasto, faenamiento, matadero)					*	*	*		*		*	*	*	*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Impuesto automotor (incluye todo tipo de rodados y embarcaciones)			*		*	*	*		*	*	*			*	*	*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Gravámenes sobre estructuras, soportes o portantes de antenas derecho de instalación y tasa por servicio de verificación.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*		*		*	*		*	*	*	*	*	*		*				*		
Derechos por venta ambulante y/o en mercados ferias.	*	*		*	*	*		*	*	*	*		*				*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Derecho/tasa especial a los Juegos de Azar, rifas, etc.		*	*		*		*	*	*	*	*			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Tasa por servicios especiales por limpieza e higiene (Desinfección, desinsectación, desrodentización, etc.)		*	*												*	*		*	*	*	*	*	*	*	*			*			
Derechos/tasas varias.	*	*	*								*			*	*				*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Contribución por inspección eléctrica y mecánica y suministro de energía eléctrica.				*	*		*	*	*	*	*	*		*		*															
Impuesto Inmobiliario					*			*	*	*	*					*	*						*		*		*		*		
Tasa ambiental.					*	*	*	*			*		*									*			*			*		*	
Contribución por mejora.		*	*						*								*				*	*	*	*					*		
Contribuciones que inciden sobre la instalación y suministro de agua, servicio de cloacas y/o gas natural por redes.	*				*			*					*										*	*				*	*	*	
Contribución a la salud pública y el desarrollo infantil.									*					*	*									*			*		*	*	
Derechos de catastro		*	*		*																		*								
Licencia de conducir.					*						*									*	*										
Tasa/derechos de inspección de pesas y medidas.					*	*		*									*														
Transporte público y remoción y estadia de vehículos en general-Transporte público- Habilitación de vehículos.						*										*					*			*							
Derechos por el uso de infraestructura municipal (bienes salas, gimnasio y espacios municipales con fines culturales y/o deportivos, etc.)					*												*		*		*		*								
Tasa por grandes generadores de residuos y efluentes contaminantes, peligrosos y/o patológicos.												*							*	*		*		*							
Tasas por servicios diversos							*			*					*		*														
Derechos originados en el ordenamiento del tránsito.																			*	*		*				*		*		*	

Impuestos	La Plata	Mar del Plata	Bahía Blanca	Catamarca	Resistencia	Rawson	Comodoro Rivadavia	CABA	Córdoba	Río Cuarto	Corrientes	Paraná	Formosa	San Salvador de Jujuy	Santa Rosa	La Rioja	Mendoza	Posadas	Neuquén	Viedma	Barriloché	Salta	San Juan	San Luis	Río Gallegos	Santa Fe	Rosario	Santiago del Estero	Ushuaia	Tucumán	
Impuesto a los ingresos brutos.											*	*						*													
Por el uso de las instalaciones en la estación terminal de ómnibus y el control del servicio de autotransporte interurbano de pasajeros.						*	*	*																							
Tasa por conservación, mejora, seguridad vial y señalética.												*			*												*				
Tasa por control de marcas y señales.	*	*																									*				
Tasas retributivas de servicios de administración.	*	*	*																												
Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal.						*											*										*				
Contribución para la financiación del desarrollo local y regional de obras de gas natural y otras de interés general.									*	*																					
Derecho de uso y servicios del matadero municipal y planta procesadora de productos de mar				*					*																						
Tasa única de aeropuertos.																											*		*		
Derecho de contralor e inspección sobre obras en vía pública.																			*			*									
Construcciones obras sanitarias domiciliarias y/o comerciales e industriales.																											*	*			
Contribución al desarrollo urbano.																	*														
Contribución para infraestructura y pavimento urbano.			*																												
Contribución por los servicios adicionales municipales.						*																									
Contribución por servicios culturales.								*																							
Contribución que incide sobre el uso de playas y riberas.																							*								
Contribución que incide sobre la inspección de instalaciones o artefactos.																												*			
Contribución que incide sobre la ocupación de tierras fiscales y beneficiarios de reservas de tierras fiscales.																								*							
Contribuciones complementarias.						*																									
Contribuciones que afectan a los rodados de cargas			*																												
Contribuciones que inciden sobre las ferias y remates de hacienda.											*																				
Derecho de concesión y transferencia de licencias de taxis y remises.									*																						
Derecho de explotación de minas de tercera categoría																										*					

Impuestos	La Plata	Mar del Plata	Bahía Blanca	Catamarca	Resistencia	Rawson	Comodoro Rivadavia	CABA	Córdoba	Río Cuarto	Corrientes	Paraná	Formosa	San Salvador de Jujuy	Santa Rosa	La Rioja	Mendoza	Posadas	Neuquén	Viedma	Bariiloche	Salta	San Juan	San Luis	Río Gallegos	Santa Fe	Rosario	Santiago del Estero	Ushuaia	Tucumán	
Derecho de la matrícula del electricista																													*		
Derecho de medicina.																				*											
Derecho de relevamiento																		*													
Derecho por ingreso al partido de Bahía Blanca sin cupo.																				*											
Derecho por niveles, líneas, urbanizaciones y loteos.			*																												
Derecho y contribución por estructura soportes												*																			
Derechos de ocupación de canteras y extracción de minerales.																															*
Derechos para la realización de actividades en las áreas protegidas y reservas naturales urbanas.	*																														
Derechos por certificado de servicios de turismo estudiantil.																						*									
Derechos por fiscalización, registro y habilitación de MTV, instaladores y técnicos de MTV.																						*									
Derechos por la inspección y habilitación de áridos.																						*									
Derechos por la recepción, control y verificación de documentación habilitante. guías de turismo.																						*									
Estudios del sistema de estadística local.																						*									
Fondo de mejora para el transporte.																						*									
Fondo municipal de promoción de la comunidad y turismo.											*																				
Guías de ganados y cueros.												*																			
Habilitación de vehículos e inscripción.																							*								
Impuesto a los inmuebles libres de mejora.																		*													
Impuesto a los sellos.																						*									
Impuesto al terreno baldío							*																								
Impuesto para el desarrollo institucional y social.																					*										
Impuesto para la financiación de la obra pública.										*																					
Instrumentos de medición.										*																					
Lucha antirrábica.							*																								
Para descarga de cereales y oleaginosas.																	*														
Preservación de inmuebles de valor histórico y arquitectónico.			*																												
Régimen simplificado para																						*									

Impuestos	La Plata	Mar del Plata	Bahía Blanca	Catamarca	Resistencia	Rawson	Comodoro Rivadavia	CABA	Córdoba	Río Cuarto	Corrientes	Paraná	Formosa	San Salvador de Jujuy	Santa Rosa	La Rioja	Mendoza	Posadas	Neuquén	Viedma	Bariloche	Salta	San Juan	San Luis	Río Gallegos	Santa Fe	Rosario	Santiago del Estero	Ushuaia	Tucumán	
pequeños comercios. Monotasa.																															
Registro de introductores, abastecedores y matarifes.	*																														
Servicio adicional de inspectores.																		*													
Tarifa social solidaria.																		*													
Tasa a las actividades de laboratorio de suelos, hormigón y asfalto										*																					
Tasa de financiación.																														*	
Tasa de inscripción en la sección especial denominada turismo aventura del registro municipal de prestadores de empresas y actividades turísticas (ordenanza 2620-cm-15).				*																											
Tasa de verificación.																					*										
Tasa especial para los inmuebles baldíos, edificaciones derruidas y paralizadas art. 84 a 88 del DL 8912/77.				*																											
Tasa inspección e higiene de baldíos y obras interrumpidas.			*																												
Tasa para la prevención y protección de personas y bienes.																			*												
Tasa por búsqueda y rescate																						*									
Tasa por control de calidad en la vía pública.																													*		
Tasa por descarga de mercadería.	*																														
Tasa por determinaciones analíticas en alimentos																*															
Tasa por evaluación de alojamiento turístico.																													*		
Tasa por inspección a propiedades no edificadas.																					*										
Tasa por libreta sanitaria e inspección sanitaria de vehículos.														*																	
Tasa por reinspección, control y fiscalización en los puestos sanitarios.													*																		
Tasa por servicios asistenciales.																					*										
Tasa por servicios que se prestan en el mercado de abasto.			*																												
Tasa por servicios turísticos en general.				*																											
Tasa por uso del vertedero municipal.																					*										
Tasa única industrial																						*									
Trabajo por cuenta de particulares.																				*											
Tributo por plusvalía urbanística												*																			

Impuestos	La Plata	Mar del Plata	Bahía Blanca	Catamarca	Resistencia	Rawson	Comodoro Rivadavia	CABA	Córdoba	Río Cuarto	Corrientes	Paraná	Formosa	San Salvador de Jujuy	Santa Rosa	La Rioja	Mendoza	Posadas	Neuquén	Viedma	Bariloche	Salta	San Juan	San Luis	Río Gallegos	Santa Fe	Rosario	Santiago del Estero	Ushuaia	Tucumán
Servicio de control higiénico alimentario y matriculas habilitantes	*																													

FUENTE: OPC

Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene

Esta tasa, con sus diferentes denominaciones, es el principal ingreso tributario con el que cuentan la gran mayoría de los municipios en el país. Como ya hemos explicado, la totalidad de las provincias argentinas autorizan a percibir tasas o contribuciones, reservándose aquellas los ingresos de la especie impuesto, siendo ésta la de mayor recaudación.

Para los municipios de la provincia de Buenos Aires, el hecho imponible en esta tasa viene dado por los servicios de inspección y control destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene, así como la continuidad de las condiciones de habitabilidad, de los comercios, industrias, servicios y actividades asimilables a tales, aun cuando se tratare de servicios públicos, que se desarrollen en locales, establecimientos u oficinas, y por los servicios destinados a verificar el mantenimiento de las condiciones en base a las cuales se otorgara el servicio de localización.

Como puede apreciarse, es condición sine qua non la existencia de un establecimiento en el municipio. Sin embargo, este mismo requisito no se encuentra en municipios de la provincia de Córdoba ni Tucumán, donde se amplía el universo de sujetos gravables a aquellos que desarrollen alguna actividad onerosa dentro del municipio, sin importar si existe establecimiento.

Esta falta de establecimiento y el cobro de la tasa, ha llegado a que algunos autores (entendemos con razón) crean que la tasa, al ser una prestación divisible por parte del estado, se desvirtúe cuando se le cobra a un sujeto que no se encuentra con establecimiento dentro del municipio. La pregunta que nos debemos hacer a este respecto es que costo atribuible puede existir sobre un sujeto que no tiene territorialidad, cuando lo que se cobra es “Inspección, Seguridad e Higiene”. En el extremo, también se afirma que al prescindir del establecimiento y gravar la actividad onerosa, en realidad este termina siendo un verdadero impuesto a las ventas, cuya prohibición está expuesta en la Ley de Coparticipación Federal, al limitarlo sólo a las provincias, que la aplican este tributo vía Ingresos Brutos (Art 9).

Otro tema interesante sobre esta tasa es el relativo a la determinación del quantum de la misma. Si bien el artículo 35 del Convenio Multilateral acepta el cobro de tasas en base a los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el respectivo municipio, no es menos cierto que el principio de tasa debe llevar a una razonabilidad del tributo por sobre el costo efectivo del mismo. Cuestión esta última muy controvertida.

En el relevamiento realizado, los municipios de La Plata, Mar del Plata, Bahía Blanca, San Salvador de Jujuy, Paraná, Corrientes, San Fernando del Valle de Catamarca, Rawson, Bariloche y Rosario, utilizan como base imponible los ingresos brutos de los contribuyentes.

Santa Fe de la Vera Cruz dispone en su ordenanza un tributo llamado “Derecho de registro e inspección”, la base imponible son los ingresos brutos mensuales y varía según tipo de actividad.

A los fines del cobro de la presente tasa, Comodoro Rivadavia tendrá en cuenta el destino del inmueble, la zona y los m2. Se aplica además a todas estas categorías un valor módulo.

En La Rioja se abona la “Tasa por inspección sanitaria e higiénica”, considera un monto por cada análisis bromatológico, que surgirá de la multiplicación de un puntaje fijo acordado a cada tipo de producto a analizar por el valor de \$14,00.

Respecto del Municipio de San Juan, el Servicio de “Control Higiénico, Alimentario y de Protección Sanitaria”, se determina por kg de producto inspeccionado.

En el municipio de Mendoza, los valores están determinados en “unidades tributarias”. Define, al servicio de higiene urbana: por los derechos de inspección y control de sanidad, por la descarga de líquidos de pozos sépticos en la boca de registro cloacal, con un costo por tanque de 7 U.T. y al servicio de saneamiento ambiental: por los derechos de aforo para tareas de saneamiento básico, prevención y control: depende de la actividad y tipo de inmueble. A modo de ejemplo, cada análisis bromatológico de los alimentos cárnicos y fiambres puede variar desde 60 hasta 500 U.T

En este mismo sentido, en el municipio de Posadas, grava los servicios prestados en concepto de reinspección Bromatológica, los contribuyentes abonan por cada res vacuna 0,090 U.T.

En la Ciudad de Buenos Aires en la tasa “Derechos de timbre”, se mencionan algunas categorías como, por ejemplo:

- Inscripción de establecimientos \$4.150.
- Inscripción productos alimenticios \$2.810.

Transporte de alimentos:

Categoría I: Caja, contenedor o cisterna con aislamiento térmico (isotermo) y con equipo mecánico de frío \$1.685.

Categoría II: Caja contenedor o cisterna con aislamiento térmico sin equipo mecánico de frío. Caja sin aislamiento térmico o sin Caja \$1.380.

Por la habilitación general del vehículo gastronómico, módulo que en su interior esté adaptado para la cocción, elaboración, preparación y/o expendio de alimentos y bebidas, se pagará por cada vehículo y en forma anual \$28.100. Por la renovación anual de la habilitación general del vehículo gastronómico \$28.100. Aplicable a todas las actividades.

Por otro lado, se puede mencionar al municipio de Salta que según su ordenanza determina para la “Tasa por inspección de seguridad, salubridad e higiene” grupos de actividades y por cada uno se asigna un monto mínimo.

En cuanto al municipio de Neuquén hay varias consideraciones respecto a la base a tomar para el cálculo de la tasa por “derechos de inspección y control de seguridad e higiene de las actividades comerciales, industriales y de servicios”, diferenciando entre los contribuyentes directos en el impuesto sobre los ingresos brutos, contribuyentes del convenio multilateral, contribuyentes sin establecimiento en la Ciudad, contribuyentes que realicen actividad en forma esporádica o aquellos que iniciaron actividad recientemente. En este Municipio, el tributo anual es desde \$4.000 hasta \$15.000.000.

Además, hay ciertos beneficios para algunos contribuyentes, por ejemplo:

Reducción del 10% del tributo para aquellos contribuyentes con ingresos anuales de \$120.000.000 y hasta \$150.000.000 siempre y cuando tengan toda la flota de vehículos radicada en la ciudad de Neuquén y la presentación en término de las declaraciones juradas.

Bonificación especial del 20%: cuando el contribuyente reúna en forma conjunta las siguientes condiciones:

- 1-Tener la sede central y administrativa, locales principales de ventas y/o servicios, establecimientos y depósitos en el ejido de la ciudad de Neuquén.
- 2-Que el 70% o más del personal ocupado desarrolle sus actividades en el ejido de la ciudad de Neuquén.
- 3-Que la totalidad de los rodados se encuentren radicados en la ciudad de Neuquén.
- 4-Que haya cumplimentado todos los deberes formales en tiempo y forma.
- 5-Haber iniciado sus actividades antes del 01-01-2019.

Las actividades industriales que se encuentren radicadas en el Parque Industrial gozarán de una reducción del 30%, bajo las condiciones del punto anterior.

Empresas radicadas en el Parque Industrial cuyas actividades sean comercios o prestación de servicios gozarán de una reducción del 25%, bajo las condiciones del segundo ítem.

Empresas radicadas en el Parque Industrial cuyas actividades sean industrias gozarán de una reducción del 35%, bajo las condiciones del segundo ítem.

En lo que a **Santa Rosa** respecta la “Tasa de inspección por seguridad e higiene” es determinada por un valor según la actividad.

Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza

En la mayoría de las jurisdicciones, la tasa de ABL comprende tanto un impuesto a la propiedad como una serie de tasas de servicios que no se agotan en el título del tributo y varían de acuerdo al tipo de domicilio y, porque no, a la necesidad fiscal de justificar sus tasas. Así, a modo de ejemplo, el municipio de Mar del Plata establece la Tasa de Servicios Urbanos por *“los servicios de alumbrado público, recolección y traslado de residuos domiciliarios y poda, higiene urbana manual, mecánica y/o mixta, mantenimiento y conservación de calles pavimentadas y/o engranzadas, la señalización, ordenamiento y control del tránsito vehicular; por la forestación, equipamiento, mantenimiento, conservación y aseo de edificios públicos municipales, playas, parques, plazas, paseos, rotondas, retiros y canteros centrales de calles, avenidas y/o bulevares; por el control de aplicación de normas sobre zonificación y urbanización; por programas de promoción de la cultura, la innovación y la tecnología y el desarrollo productivo; por servicios prestados por Defensa Civil, y de seguridad ciudadana; por la promoción de programas de desarrollo y la inclusión social: sostenimiento de institutos, hogares y casas de admisión de jóvenes, discapacitados, ancianos y, en general, personas en situación de riesgo y/o vulnerabilidad, se abonará la tasa que al efecto fije la Ordenanza Impositiva de acuerdo a las normas establecidas en el presente Título”*

Existen diferentes posturas sobre la definición del hecho imponible en esta tasa, ya que algunos autores lo identifican como el hecho de tener la disponibilidad económica del inmueble, mientras que otros creen que el hecho imponible se verifica cuando realmente se ejecuta el servicio, y no de manera potencial, caso englobaría el primer supuesto.

Si bien no hay uniformidad de criterios, el contribuyente es aquel que tiene el derecho real sobre el inmueble, titulares del dominio. También el usufructuario del inmueble es generalmente el sujeto pasivo de la tasa, entendido como aquel que “goza, usa y dispone jurídicamente de un bien ajeno”. Dicho esto, cuando el inmueble se encuentra en alquiler, los inquilinos pagan el Alumbrado, Barrido y Limpieza (ABL) y otros servicios conexos, además de los servicios de agua, electricidad y gas. Por su parte, el propietario paga los impuestos que gravan su propiedad, tal como el impuesto inmobiliario (aunque en ocasiones, los municipios establezcan el pago de ambos conceptos de manera unificada).

Respecto a la base imponible, si bien en la mayoría de los casos viene dado por el valor fiscal del inmueble (algo que no tiene mucha correlación respecto al costo efectivo de las tasas), existen diferentes criterios, que incluyen el costo de la energía eléctrica y otros costos cuando la tasa excede ese servicio, según observamos en el análisis municipal realizado.

Así, San Fernando del Valle de Catamarca, La Plata, Catamarca y Neuquén clasifican a los usuarios en categorías, para contribuir con este gravamen. Por caso Neuquén, considera el costo mensual como prorrateo entre los titulares de los inmuebles del ejido municipal, en función de la facturación del consumo de energía eléctrica. Los inmuebles baldíos que no posean medidor o no realicen uso de energía eléctrica, pagarán en función de los metros cuadrados del inmueble baldío, según escala.

Respecto de Paraná, considera un 15% sobre el precio básico de kilovatio hora consumido. Los usuarios clasificados como industrias no abonaran esta tasa.

En relación al Municipio de **San Juan** el tributo se percibe mensualmente mediante su inclusión en forma discriminada en la boleta de energía eléctrica. Está compuesto por una suma fija y otra variable, según se determina seguidamente:

- a) Suma fija: \$ 67,00
- b) Suma variable: el siete por ciento (7%) sobre el valor resultante del consumo de energía.

En este mismo sentido, la ciudad de La Plata (por el componente de Alumbrado y Señalización Luminosa) y Río Cuarto, gravan por el consumo de energía eléctrica.

Por el contrario, en la Ciudad de Buenos Aires encontramos según el código fiscal la "Tasa Retributiva de los Servicios de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Mantenimiento y Conservación de Sumideros" aplica sobre la base del impuesto inmobiliario. La alícuota establecida por la Ordenanza es para 2019 del 0.5%.

En el municipio de Bahía Blanca los inmuebles afectados por el Servicio de Alumbrado, Limpieza y Conservación de la Vía Pública, abonarán como tasa básica, un importe que tendrá un componente fijo y uno variable.

En cuanto a Santa Rosa, la tasa por alumbrado que deben abonar los contribuyentes se corresponde a montos fijos por zona.

De la misma forma en San Luis la tasa de alumbrado se obtiene de aplicar una alícuota sobre el básico que se determina por el Producto entre los metros de frente (mínimo 10 metros); valor de la zona y monto de la Unidad Monetaria Municipal.

Por último la localidad de Río Gallegos considera la "Tasa que grava la propiedad inmueble" como la que deriva de la prestación de los servicios de alumbrado, barrido, limpieza, recolección de residuos, riego, arreglo de calles y caminos rurales y conservación de plazas, paseos, red vial municipal, desagües, alcantarillas, realización y conservación de las obras públicas necesarias para la prestación de servicios municipales, asistencia pública, y los restantes servicios que determinan la Ordenanza y el Código Fiscal.

Tasa de publicidad y propaganda

Con diferentes nombres hemos visto en el relevamiento realizado que se grava a la publicidad y propaganda mediante tasas, contribuciones, derechos e incluso, como "Impuesto a la publicidad y propaganda", como es el caso de la ciudad de Resistencia, Chaco.

Aquí otra vez debemos remontarnos al origen del trabajo para saber dónde encuadran estos recursos. Porque si realmente existe una contraprestación efectiva realizada por el municipio

vinculada al control, autorización, seguridad y otras de índole moral, seguramente estaremos frente a una tasa. De lo contrario, si nada de ello existe, es factible que el tributo se encuentre dentro de la categoría de impuestos.

En este punto vale la pena hacer referencia a ciertas desviaciones que pudimos observar en el conjunto de las ordenanzas que fueron elegidas. Así, por citar sólo un ejemplo, la ordenanza fiscal de la Ciudad de Mar del Plata, respecto a la Tasa de publicidad, adquiere las siguientes derivaciones: Tasa por publicidad y propaganda-avisos o letreros, Tasa por publicidad y propaganda-anuncios o sistemas de publicidad, Tasa por publicidad y propaganda-letrero o anuncio ocasional, Tasa por publicidad y propaganda-en vehículos hasta 2 mts., Tasa por publicidad y propaganda-en vehículos destinados exclusivamente a publicidad, Tasa por publicidad y propaganda-distribución manual, Tasa por publicidad y propaganda-en espacio aéreo, Tasa por publicidad y propaganda-marítima.

Tasas ambientales

Este tipo de ingresos tributarios (algunos autores lo llaman genéricamente “ecotasas”) comenzó a tener cierta notoriedad a fines del siglo pasado en el mundo a medida que los problemas medioambientales se acrecentaron, con el objetivo extra fiscal de disuadir la utilización de ciertos procesos nocivos para el medio ambiente, y que sirva a su vez como “compensación” por los daños ocasionados al medio ambiente por sujetos que soportan la carga tributaria.

Así, y sólo a manera de ejemplo vemos que varios municipios gravan el daño ambiental de diversa manera. Mar del Plata tiene su “*Contribución para la gestión sustentable de ambiente natural y urbano*”, Córdoba la denomina “*Contribución de protección ambiental*”, Mendoza “*Tasa por servicios de saneamiento ambiental e higiene urbana*”, San Luis “*Contribución que incide sobre la evaluación y fiscalización medioambiental*”, entre otros.

En esta misma categoría se pueden agrupar las tasas por residuos que los municipios aplican con sus diferentes terminologías y tipo de servicios. Por ello, podemos encontrar la genérica “Tasa final de residuos urbanos” en municipios como Mar del Plata y la CABA, así como también la tasa por “Tasa por grandes generadores de residuos” de Corrientes o la “Generadores Especiales de Residuos Sólidos” del municipio de Comodoro Rivadavia.

Derechos por utilización de dominio público

Mucho se ha discutido en la doctrina sobre la categorización de los derechos por utilización de dominio público, respecto a su identidad como contratos administrativos o, como una especie de tasa, dentro del género tributos. Si bien no es este el lugar apropiado para dilucidar la cuestión, no debemos soslayar este concepto que genera recaudación en los municipios, no tanto por lo que representan en la mayoría de ellos en términos de ingresos, sino por la gran variedad existente.

Así, el municipio de Córdoba, Río Cuarto, La Rioja, San Juan y San Luis, por citar un ejemplo, hablan de “*Contribución que incide sobre la ocupación o utilización de los espacios del dominio público y lugares de uso público*”, mientras que Posadas incluye en su ordenanza un “*Derecho de ocupación del dominio público. Ocupación del espacio aéreo y subterráneo*”, la Ciudad de Buenos Aires su “*Gravámenes por uso, ocupación y trabajos en el espacio público (superficie, subsuelo y espacio aéreo)*” y Rosario tiene una subespecie que indica “*Derecho de ocupación del dominio público. Mesas y sillas en la vía pública*”, entre otros.

Claro que, si de espacio público hablamos también existen otro tipo de ocupaciones y, por supuesto de formas de recaudar por parte de los municipios, por ello tenemos también gravámenes por

“mantenimiento, habilitación, inspección y control” de “estructuras, soportes o portantes de antenas” en todos los municipios relevados.

Es de hacer notar que, frente a este tributo, han existido ciertas leyes nacionales que fueron sancionadas bajo el fundamento del apartado 18 del Artículo 75 de nuestra constitución²², que promueve el establecimiento de industrias y desarrollo del país, por las cuáles se han establecido prohibiciones de gravar con este tributo ciertas industrias.

Comentarios Finales

El presente trabajo presenta un primer informe relacionado con la metodología de trabajo que está empleando la OPC para realizar el estudio sobre la carga tributaria a las actividades económicas en todo el territorio nacional.

Como se manifestara precedentemente, no pretende ser una versión definitiva ni completa de esta importante tarea que se está realizando, sino una primera aproximación para tomar dimensión de las dificultades, diversidades y particularidades que presenta el mapa impositivo en Argentina.

A modo de síntesis se puede decir que esta tarea, enfocada en 30 ciudades y para 5 sectores de actividad, ha revelado la existencia de más de 150 tributos que recaen sobre la actividad económica en el país, con localidades que acumulan entre los tres niveles de gobierno entre 21 y 40 impuestos distintos, lo que da indicios claros de la dificultad que enfrenta cualquier agente económico para dar cumplimiento a los mismos.

La superposición de bases imponibles, la falta de cumplimiento de normas y acuerdos entre los diferentes niveles de gobierno, así como las modificaciones en términos de las responsabilidades de gastos, y una tendencia declinante del ingreso por habitante, siembran el terreno para esta situación que a todas luces debe ser analizada en su conjunto para efectivamente mejorar la capacidad competitiva de la economía argentina, como base para el crecimiento sostenible.

²² *“Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.*

Publicaciones de la OPC

La Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación fue creada por la Ley 27.343 para brindar soporte al Poder Legislativo y profundizar la comprensión de temas que involucren recursos públicos, democratizando el conocimiento y la toma de decisiones. Es una oficina técnica de análisis fiscal que produce informes abiertos a la ciudadanía. Este informe no contiene recomendaciones vinculantes.

www.opc.gob.ar

