

LA NECESIDAD DE UN NUEVO MODELO TRIBUTARIO POST-PANDEMIA

Lorena ALMADA¹

Resumen

Las políticas del gobierno deberán tender a lograr un difícil equilibrio entre todos los intereses en pugna. Tenemos un sector privado que viene asfixiado hace años, sin posibilidades de un normal desenvolvimiento como consecuencia de la pandemia, con un gran endeudamiento, en muchos casos a punto de dejar de existir, siendo el único sector que por medio del pago de los tributos sostiene al sector público. En este marco será inevitable que los gobiernos, en sus tres esferas, reasignen de manera inteligente y efectiva sus recursos —eliminando partidas presupuestarias que no resultan urgentes— para poder dar algo de aire este sector.

En este marco, de una crisis sin precedentes, quizás sea hora de adoptar medidas audaces y establecer un plan legislativo a futuro que transforme al país en uno fiscalmente razonable.

Por ello analizado el contexto actual, proponemos medidas tributarias en el marco del Covid-19, de carácter urgente, y medidas post crisis del Covid 19, las cuales apuntan a la simplificación tributaria, al dictado de una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, para que se sanee el sistema y se pueda preservar a los particulares que se vean afectados por la situación imperante a través de mecanismos de estímulo a la inversión productiva, de exención o reducción de la carga tributaria y, sobre todo, a no imponer nuevos gravámenes que atenten contra los principios y garantías constitucionales.

El reordenamiento de nuestro sistema tributario, permitirá obtener mayores y mejores recursos, contemplando una distribución equitativa de los mismos entre los tres poderes del Estado a fin de evitar la proliferación de fuentes de financiamiento sin sentido que a lo único que conllevan es a la informalidad y a la exclusión del sistema.

¹ Investigadora de la Carrera del Investigador Científico de la UNR. Facultad de Ciencias Económicas y Estadística.

1. Contexto actual

Argentina ya había sancionado, en diciembre del 2019, la ley 27541², declarando la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y delegando en el Poder Ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, hasta el 31 de diciembre de 2020, todo ello, claro está, antes de que se desatara el problema del COVID-19 en forma absoluta.

Ello se formalizó mediante el DNU 260/2020³, que amplió por el plazo de un año la emergencia pública en materia sanitaria⁴, y desde ese momento se han sancionado una treintena de decretos de necesidad y urgencia que lo que han hecho es regular distintas materias, respecto de la seguridad social, lo financiero, provisional, sanitario, tributario etc., e incluso más de un centenar de subnormas (AFIP, rentas provinciales o municipales, IGJ, CNV, etc.) vinculadas a la emergencia, todas de distinta envergadura.

Por el momento se conocen medidas de los organismos fiscales nacionales y locales tendientes más a facilitar la interacción digital con los organismos y a suspender o prorrogar algunos plazos para el cumplimiento de obligaciones fiscales de distinta naturaleza, que a reducir las obligaciones recesión, a los demoledores efectos sobre la economía local que provoca la flamante crisis por la caída de los precios del petróleo, que arrastra a los demás commodities. A todo lo anterior se viene a agregar ahora un letal cisne negro, la irrupción del coronavirus (COVID-19), cuyo combate implica, en buena medida, el aislamiento de personas y comunidades, con la consiguiente paralización de actividades por un período que nadie está en condiciones de determinar en este momento.

En este contexto, la crisis resulta devastadora no solo para el sector privado, sino también, para el sector público, toda vez que los recursos tributarios disminuyen a pasos agigantados a medida que transcurren los meses.

Como lo señalara recientemente el Centro de Estudios en Administración Tributaria (CEAT), de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, “en todos los niveles del Estado se produce un marcado **aumento de gastos en materia de salud, así como transferencias a sectores en crisis**, de la mano de una inevitable reducción de las bases imponibles y por ende de los ingresos fiscales, debido a la tendencia a la baja de las ventas y el aumento creciente del incumplimiento por incapacidad financiera”⁵.

² BO.23/12/2019.

³ B.O. 12/3/2020.

⁴ Art 1º: Ampliase la emergencia pública en materia sanitaria establecida por Ley N° 27.541, en virtud de la Pandemia declarada por la ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD (OMS) en relación con el coronavirus COVID-19, por el plazo de UN (1) año a partir de la entrada en vigencia del presente decreto.

⁵ <https://www.infobae.com/opinion/2020/05/19/delitos-fiscales-un-tema-central-que-merece-ser-discutido-durante-la-pandemia/>

Lógicamente el Estado necesita cobrar impuestos a los efectos de cubrir las necesidades de la pandemia, no obstante, alguien que no produce, no vende, y por ende no cobra, no puede hacer frente al pago de dichos tributos. Tampoco sirve el facilismo de algunos de los pedidos referidos a postergar masivamente todos los vencimientos tributarios; la idea sería poder encontrar un punto de equilibrio entre los dos extremos.

En este contexto, intentaremos analizar algunas de las medidas que en materia tributaria han sido tomadas y otras que pueden implicar el referido punto de equilibrio.

tributarias que recaen sobre los contribuyentes tanto a nivel nacional como provincial y municipal⁶.

Como menciona Fraga⁷, hace varios meses el sector productivo intenta sobrevivir como puede frente a un desafiante escenario de inflación récord con

2. Creación de tributos extraordinarios de emergencia

Los tributos extraordinarios son aquellos que se establecen en forma excepcional, en su mayoría surgen en períodos de crisis, para obtener recursos en forma inmediata y su principal característica es que se establecen por un tiempo determinado. Asimismo, determinados impuestos ordinarios son denominados “de emergencia” al momento de su creación lo que implicaría que se los podría considerar como extraordinarios.

A nivel Nacional, en un principio, había trascendido que se barajaba la posibilidad de un nuevo gravamen para aquellos sujetos que habían ingresado al blanqueo en el año 2017; sin embargo, este tipo de tributo encontraría sus dificultades legales al discriminar a los contribuyentes por haber hecho uso del blanqueo y, además, contradiciendo los efectos liberatorios del mismo.

Existe otro proyecto de ley que se ha difundido recientemente conocido como "impuesto de emergencia a las grandes fortunas", según el último borrador del proyecto que está circulando, los sujetos alcanzados por el presente tributo son las personas humanas y las

⁶ NÚÑEZ, Luis M. y QUIÑOYA, Pilar: “Notas sobre recientes medidas fiscales y las primeras decisiones judiciales en el marco de la enfermedad COVID-19”, Editorial La Ley, IMP - Práctica Profesional 2020-LXXV, 13.

⁷ FRAGA, Diego N. “Algunas herramientas tributarias para enfrentar la crisis sanitaria -y económica- del coronavirus”, Editorial La Ley, La Ley Online. <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/document?&src=laley&srguid=i0ad82d9b00000172&cbe692c9cc2d105&docguid=iBD4831147497523AEE7883415B4585C3&hitguid=iBD4831147497523AEE7883415B4585C3&spos=31&epos=31&td=34&ao=o.i0ADFAB7DA92D583081A94CD4D858EA6B&searchFrom=&savedSearch=false&fullResult=>

sucesiones indivisas que sean sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales cuando la suma de los bienes de los que sean titulares al 31/12/2019 sea igual o superior a 200 millones de pesos, y la base imponible se determinará considerando la suma del monto de todos los bienes de los que sean titulares al 31/3/2020. Las alícuotas a aplicar van desde el 2% al 3,5%.

Según el proyecto de ley, los bienes alcanzados por este impuesto serían los inmuebles en el país y en el exterior, derechos reales, naves, aeronaves, bienes muebles y semovientes, automotores, depósitos bancarios, bienes muebles del hogar y los bienes personales del contribuyente radicado en el país. También los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales, y otros títulos y valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados del país o del exterior. Patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, créditos, incluidas las obligaciones negociables, en el país o en el exterior, y bienes inmateriales también se encontrarían alcanzados.

Por otro lado, circula una alternativa por fuera del oficialismo, con la idea de que el gravamen sea tomado como un crédito del impuesto a las ganancias, con características particulares, entre las que destacamos la no prescripción del crédito y que el mismo sea ajustado por inflación, y que pueda ser aplicado recién para los vencimientos de las declaraciones juradas a partir de 2024, con un tope anual del 24% del impuesto anual determinado.

Según lo trascendido por medios periodísticos, los legisladores de todo el país manifestaron su apoyo para gravar por única vez a las grandes fortunas del país y que así el Estado cuente con los recursos para afrontar los altos costos que provoca la lucha para minimizar los contagios⁸.

Luego respecto a los estados provinciales y municipales existen novedades de todo tipo, entre las más destacadas y menos recomendables para estos momentos podemos mencionar.

En primer lugar, el caso de la provincia del Chubut, quien publicó el 13 de marzo de 2020 la ley (Chubut) XXIV N° 91 por las que se incrementan las alícuotas aplicables en el ejercicio fiscal 2020, del impuesto sobre los ingresos brutos. Con fecha 20 de marzo de 2020, la provincia publica la resolución (DGR Chubut) 231/2020, que establece un plazo excepcional hasta el 21/4/2020 para regularizar las diferencias de los anticipos correspondientes a los meses de enero y febrero de 2020, como consecuencia de la aplicación de alícuotas aprobadas por la ley impositiva XXIV-91.

⁸ Fuente: <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20200520075733304.html?k=covid-19>

En conclusión, se establece un incremento de alícuotas retroactivo a los meses de enero y febrero, lo cual resulta a nuestro entender, desprolijo e inoportuno si consideramos que dichos anticipos resultan de operaciones ya efectuadas y cerradas, no sin dejar de considerar, además, el momento de crisis por el que atraviesan los contribuyentes actualmente a raíz de la pandemia por el COVID-19.

A nivel municipal, el primer caso a destacar, es el de la Municipalidad de Castelli, donde el intendente estableció por decreto⁹, en el mes de marzo, un gravamen especial para el sector agropecuario local con el objetivo de crear un fondo de emergencia sanitaria. Dicho tributo es exigido a los contribuyentes de la tasa por servicios especiales urbanos y su base imponible está constituida por el número de hectáreas de los predios alcanzados por el servicio.

Serán contribuyentes de la tasa: a) los titulares de dominio de inmuebles rurales con exclusión de los nudos propietarios respecto a productores de 50 hectáreas en adelante, b) los usufructuarios, c) los poseedores a título de dueño, d) los condóminos, e) las sociedades de hecho que actúen como unidad económica con administración conjunta.

En este caso, un diputado provincial inició una medida cautelar, solicitando la suspensión del nuevo tributo, con fundamento en que el municipio se había extralimitado en sus funciones ya que la provincia es la que debía establecer impuestos. En sentencia es del 14 de abril del 2020, el Tribunal¹⁰, rechaza la medida cautelar, al entender que debe denegarse el pedido, entre otros argumentos, debido a que la concesión de medidas cautelares en materia tributaria debe evaluarse de manera restrictiva y, más aún, respecto de la contribución creada para atender los gastos necesarios de un hospital municipal frente el eventual avance del coronavirus.

Además, se agrega en la resolución que, suspender el cobro de la contribución, dejaría sin efecto el requisito del pago previo establecido en el art. 19 del Código Procesal Contencioso Administrativo, y que "... ello debe valorarse aún más en el contexto propio de la emergencia sanitaria con riesgo cierto a la *salud y la vida* de las personas por la que está atravesando el Mundo, el País y el municipio demandado", concluyendo que "... ha de prevalecer la solidaridad de aquellos que pueden contribuir, sin que ello denote un riesgo a su supervivencia económica... en un marco de razonabilidad en la imposición de ciertas

⁹ Con fecha el 25 de marzo del 2020 el Sr. Intendente del Municipio de Castelli dictó un decreto Ad referendum identificado con el número 377/2020 mediante el que dispuso la creación de una contribución extraordinaria para la conformación de un fondo por emergencia sanitaria para ser utilizado a raíz de la crisis generada por la pandemia de COVID-19 coronavirus, a los contribuyentes de la tasa por servicios especiales urbanos.

¹⁰ "Bugallo, Luciano c. Municipalidad de Castelli s/ medida cautelar autónoma", 14 de abril de 2020, Juzgado Contencioso Administrativo de Dolores.

cargas a punto de que no implique la supresión del derecho a la propiedad".

El problema en este caso, es que este gravamen especial para el sector agropecuario local no prevé ningún tipo de contraprestación uti singuli por parte del Municipio, lo que lo convierte en un impuesto, potestad tributaria vedada a nivel municipal por la limitación que surge de la Ley Nacional de Coparticipación Federal de ingresos públicos.

Al respecto recordemos que adquiere especial relevancia, con relación al requisito fundamental de las tasas, la conocida doctrina emanada de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación¹¹, ratificada en pronunciamientos recaídos en las causas "Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba", "Ivax Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto", y "Merck Sharp & Dohme (Argentina) Inc. c/ Municipalidad de Río Cuarto" cuando afirma: "(...) *al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente*".

Frente a la creación de obligaciones tributarias como la analizada, consideramos necesario recordar la causa "Laboratorios Raffo SA"¹². En este importante decisorio los miembros de la Corte, compartiendo los fundamentos de la señora Procuradora Fiscal, remiten a ellos para resolver hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario, y revocar la sentencia apelada.

En el apart. IV del Dictamen de la Procuradora Fiscal, se recordó la consolidada jurisprudencia del Alto Tribunal, que define "a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago, aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general".

A partir de este razonamiento, afirmó: "Resulta prístino que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitablemente determinada por la existencia, o no —en sus respectivos presupuestos de hecho— del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado".

Concluyendo: "Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9,

¹¹ Cfr. Fallos: 201-545, año 1945; 234-663, año 1956; 236-22, año 1956; 312-1515, año 1989, entre otros.

¹² L. 1303. XLII., de fecha 23/6/2009.

inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos".

La mayoría de la CS ha reforzado nuevamente estos conceptos en el fallo dictado el 18/02/2020, in re "Swiss Medical c. EN-SSS s/ recurso de amparo de la L. 26986"¹³.

Coincidimos¹⁴ en que casos como el de los tributos creados por la Municipalidad de Castelli, que resultan verdaderos impuestos exigidos a contrapelo de la Constitución Nacional, el régimen de coparticipación federal y de los mecanismos que la garantía del principio de legalidad y el de capacidad contributiva en materia fiscal tienden a resguardar, deben ser cuestionados y finalmente neutralizados por los canales procesales adecuados.

En igual sentido, el Municipio de General Lavalle, Provincia de Buenos Aires crea una nueva tasa por única vez para la conformación de un fondo de emergencia sanitaria por el Covid-19¹⁵.

La Ordenanza sancionada establece una suma de \$ 5.000 para Grandes Contribuyentes con facturación de 3 a 6 millones de pesos anuales y \$ 10.000 para los Grandes Contribuyentes que sobrepasen esa suma.

Además, para aquellos contribuyentes que les corresponda abonar más de \$ 150.000 por el período 2020, el valor se establecerá en el 5% de los montos que correspondan pagar en forma anual. En cambio, aquellos que paguen más de \$ 300.000, el valor será del 10% de los montos que correspondan abonar en forma anual.

Sin embargo, dichas sumas no se aplicarán al sector rural y al sector pesquero, debido a que abonan otras tasas extraordinarias para la limpieza del Canal El Palenque y Tasa para Amarre, respectivamente¹⁶. Por su parte, el Intendente del Municipio de Lanús envió al Honorable Concejo Deliberante (HCD) local un nuevo proyecto de ordenanza fiscal que apunta al cobro extraordinario a las grandes empresas.

Según informó el Gobierno comunal a través de un comunicado, la tasa estará dirigida a las empresas cuya facturación supere los 50 millones de pesos y hayan tenido actividad comercial normal durante la época de la cuarentena. La iniciativa también prevé una reducción

¹³ BORREGO, Daniel, Errepar On Line, Cita digital: EOLJU190550A

¹⁴ NÚÑEZ, Luis M. y QUIÑO A. Pilar, ob cit en [nota 4](#).

¹⁵ ORDENANZA N° 2316/2020.

¹⁶ <http://www.pinamar24.com.ar/index.php?notaid=15520201334460>

de tasas para las pymes locales afectadas por el parate de la actividad económica de los últimos dos meses¹⁷.

Otros municipios, como Hurlingham, aumentaron un 50% la tasa municipal a bancos y entidades financieras, corriendo el riesgo de por ser desproporcionadas, se conviertan en un nuevo impuesto que colisione con la ley 23548.

O situaciones como el caso del Municipio de Funes¹⁸, Provincia de Santa Fe, donde se obliga a transportistas y abastecedores no funenses a pagar un canon al Municipio para realizar su actividad. En este caso, el tributo se exhibe como contrario a la normativa federal, pues el cobro de este tributo viola el art. 75, inc. 13, de la Constitución nacional y resulta incompatible con los principios de supremacía constitucional y jerarquía de las leyes (art. 31 de la Constitución nacional), violando el derecho de libre circulación, al crear una aduana interior (introducir productos como hecho imponible), siendo discriminatoria de los contribuyentes no domiciliados en la jurisdicción. Además, por no existir contraprestación por parte del municipio uti singuli, como lo mencionáramos anteriormente, se esta creando un impuesto en contraposición una vez más a la Ley de Coparticipación Federal de Ingresos Públicos.

En el Municipio de Puerto Madryn, se crea por Ordenanza 11.351¹⁹ “una contribución especial, extraordinaria y solidaria” que grava a la actividad pesquera radicada en la ciudad y a las entidades financieras, a los fines de conformar un fondo especial para atender la emergencia sanitaria generada por la pandemia del denominado COVID-19. Vista la inconstitucionalidad de la norma, toda vez que como dijimos los municipios no pueden crear impuestos, sino solo tasas retributivas de servicios públicos divisibles, y la gran controversia que generó su sanción; finalmente la Municipalidad de Puerto Madryn arribó a un acuerdo con las empresas que tienen plantas de procesamiento, a los fines de que éstas realicen aportes voluntarios en el ámbito social y sanitario de la ciudad para atender la crisis y la emergencia, a cambio, el Concejo Deliberante ratificará el convenio y da por cumplidas las exigencias que se fijaron en la polémica ordenanza²⁰.

Lamentablemente podemos continuar encontrando cientos de ejemplos de excesos que bajo la excusa de la pandemia pretenden justificar la manifiesta ilegitimidad e inconstitucionalidad de sus diseños. Se crean impuestos mal disfrazados de tasas, que implican

¹⁷ <https://www.ambito.com/municipios/municipios/intendentes-aplicaran-tasas-grandes-contribuyentes-n5102389>

¹⁸ <https://www.infofunes.com.ar/noticias/polemica-ordenanza-a-distribuidores-la-aprobaron-cinco-de-seis-ediles>

¹⁹ 24 de abril de 2020 se publicó en el sitio web de la Municipalidad de Puerto Madryn, el Boletín Oficial N°729/2020 en el cual se incluyó, entre otras normas, la Ordenanza N° 11.351, la cual fuera promulgada por Resolución 439/2020.

²⁰ <https://revistapuerto.com.ar/2020/05/acuerdan-dejar-sin-efecto-el-impuesto-a-la-pesca-en-madryn/>

un incremento de la carga tributaria de las empresas, sin contemplar que en definitiva es el contribuyente final quien termina solventando esos aumentos, pues, de ser posible, el costo de los impuestos y tasas será trasladado al precio final de los productos y servicios.

Por el contrario, no se han emitido normas legales ni reglamentarias que apunten a la reducción de alícuotas, aumento de mínimos no imponibles, crear premios o estímulos a la inversión productiva de bienes provenientes del blanqueo de capitales, eximir o reducir de algún modo al impuesto a las ganancias para sectores afectados, medidas promocionales tendientes a acompañar a los particulares en el sostenimiento de la crisis ni cualquier otra reducción sustancial de las obligaciones tributarias materiales vigentes²¹.

Seguidamente, veamos otros ejemplos que van en la dirección contraria para luego poder efectuar nuestras recomendaciones.

3. El anticipo tributario extraordinario

Merece especial atención, el anticipo tributario extraordinario diseñado para el impuesto sobre los ingresos brutos, en este contexto de pandemia, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por Ley N° 6.301²² se declara en emergencia la situación Económica y Financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a partir de su entrada en vigencia y hasta el 31 de diciembre de 2020. La citada norma contempla múltiples disposiciones en los ámbitos de administración financiera, ingresos tributarios, compras y contrataciones, contrataciones de personal y estructuras, entre otros.

En el marco de la emergencia, el inciso b) del artículo 10 de la Ley faculta al Poder Ejecutivo para establecer el reconocimiento de un crédito fiscal, equivalente a un porcentaje del Anticipo Tributario Extraordinario, para los contribuyentes o responsables de dicho gravamen que opten por la modalidad de realizar dicho Anticipo de forma voluntaria.

Complementariamente, se aclara que el porcentaje del crédito fiscal susceptible de ser reconocido sobre el Anticipo Tributario Extraordinario no podrá exceder el treinta por ciento (30%) del monto que integre, debiéndose fijar con relación a la cantidad de anticipos y al plazo en el que se ingrese, conforme lo establezca la reglamentación.

²¹ Una de las pocas excepciones fue el dictado del dec. 300/2020, el cual dispuso, por un plazo de 90 días, una reducción del 95% de las contribuciones patronales que se destinan al Sistema Integrado Previsional Argentino para los empleadores pertenecientes a los servicios, establecimientos e instituciones relacionadas con la salud (se detallan las actividades en un Anexo del dec. 300/2020) y, por el mismo plazo, una reducción de las alícuotas del impuesto sobre los débitos y créditos en las transacciones financieras (2,50% y del 5% para los créditos y débitos en cuenta corriente). NÚÑEZ, Luis M. y QUIÑO, Pilar, ob cit en [nota 4](#).

²² BO (CABA) 11/5/2020.

El citado artículo aclara que el Anticipo Tributario Extraordinario será por una única vez y no podrá superar en tres (3) veces al mayor impuesto determinado, considerando para ello los 6 (seis) anticipos inmediatos anteriores a la sanción de la Ley N° 6.301.

En relación con la utilización del Anticipo Tributario Extraordinario, conjuntamente con el crédito fiscal reconocido, se dispone que podrá ser imputado, a partir del día 1° de enero de 2021, para la cancelación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de las obligaciones como agente de recaudación de dicho tributo, incluyéndose aquellas originadas por el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRES), en forma total o parcial.

En el mismo sentido, se aclara que no podrá diferirse la utilización del Anticipo y el crédito fiscal, en forma total o parcial, para otros ejercicios.

Al respecto, días después se emitió el decreto 210/2020²³ mediante el cual reglamentó la referida ley de emergencia y dispuso que será la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) quien determinará el porcentaje de las bonificaciones por pago anticipado de las cuotas de tributos empadronados y la magnitud del reconocimiento del crédito fiscal respecto del importe ingresado en concepto de anticipo tributario extraordinario, así como las modalidades, plazos y demás condiciones de aplicación.

Como consecuencia de esto, la AGIP publicó la resolución 189/2020²⁴, reglamentando la normativa relacionada con el “anticipo tributario extraordinario”.

Los beneficios para quienes adelanten tributos apuntan a los sectores que no se vieron perjudicados por el parate económico y servirán para compensar parte de lo que el gobierno porteño deje de recaudar entre los rubros que sí debieron suspender su actividad.

Con este antecedente, pasemos a evaluar cuales serían las medidas apropiadas en materia fiscal para este contexto de crisis.

4. Medidas tributarias en el marco del covid-19

Las medidas tributarias deben contribuir para que, en un plazo no muy lejano esperamos se reinicie la actividad económica y la vida con la mayor normalidad posible. El Estado Nacional ha tomado de manera rápida medidas para poder afrontar este tema, tales como la suspensión de todos los plazos administrativos²⁵, para el caso de los

²³ BO (CABA) 15/5/2020.

²⁴ BO (CABA) 18/5/2020

²⁵ Decreto 298/2020 y siguientes

empleadores de actividades de salud se determinó una reducción en un 95% la alícuota de contribuciones patronales por un plazo de 90 días y del impuesto a los débitos y créditos²⁶, la AFIP extendió hasta el 30 de junio de 2020 la cantidad de planes, cuotas y tasas de interés de financiación del régimen de facilidades de pago vigente²⁷, además de suspender la traba de medidas cautelares contra las Pymes²⁸ y determinar una feria fiscal con suspensión de plazos²⁹; pago de un Ingreso Familiar de Emergencia de \$ 10.000 para trabajadores informales y monotributistas de hasta 65 años (sociales y categorías A y B)³⁰, los famosos ATP³¹, entre otras tantas medidas³².

Mas allá de continuar con la enumeración de las medidas adoptadas, queremos centrarnos en lo que nos parece se podría focalizar, aun más.

a) Los créditos a tasa cero³³, destinados a autónomos y monotributistas, son una herramienta propicia para activar el consumo, debería ampliarse a mayor cantidad de contribuyentes eliminando requisitos, toda vez que ello no implica un costo para el Estado, siempre que sea gestionado debidamente con la entidad bancaria, la cual a su vez se verá beneficiada por el incremento en la venta de productos y por tanto de clientes, toda vez que para acceder al beneficio se deberá contar con una tarjeta de crédito otorgada por la entidad de la que se trate;

b) Implementar por parte de los gobiernos locales herramientas como la diseñada por CABA a los efectos de aumentar la recaudación sin

²⁶ Decreto 300/2020

²⁷ Resolución 4683/2020

²⁸ Resolución General 4684/2020 y siguientes

²⁹ Resolución General 4682/2020 y siguientes

³⁰ Decreto 310/2020

³¹ **Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP)**: el Gobierno Nacional creó un Programa que posee dos grandes grupos de beneficiarios. Por un lado, los empleados formales del sector privado, que trabajan en empresas altamente afectadas por la pandemia. Por el otro, los monotributistas y autónomos que registraron un recorte significativo en sus ingresos.

En el primer caso, el Estado paga al trabajador parte de su salario; en el segundo, se compromete como garante de créditos a tasa cero que contarán con un período de gracia de 6 meses y podrán abonarse en, como mínimo, 12 cuotas fijas sin intereses. <https://www.argentina.gob.ar/atp>

³² El aporte estatal para afrontar la crisis por el coronavirus representa “2,6% del PBI de la Argentina”; <https://www.infobae.com/economia/2020/06/05/el-programa-atp-de-asistencia-estatal-para-el-pago-de-sueldos-no-incluire-a-los-aguinaldos/>

³³ Decreto de Necesidad y Urgencia N° 332 del 1 de abril de 2020 y sus modificatorios, creó el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción, disponiendo distintos beneficios destinados a empleadores y trabajadores afectados por la emergencia sanitaria, entre ellos, un “Crédito a Tasa Cero” para personas adheridas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y para trabajadores autónomos, con un subsidio del cien por ciento (100%) del costo financiero total. Además, por 2° de la Decisión Administrativa de la Jefatura de Gabinete de Ministros N° 591 del 21 de abril de 2020, 2° de la Decisión Administrativa de la Jefatura de Gabinete de Ministros N° 663 del 26 de abril de 2020 y 7° del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

afectar derechos constitucionales como los ejemplos citados. Una excelente medida para anticipar recaudación, es invitar a quienes puedan hacerlo, tal como el caso señalado en el acápite precedente, anticipo tributario extraordinario, ajustando el gasto público, reasignando partidas de asignación específica a los fines de atender a las necesidades que el gasto público conlleva;

c) Establecer incentivos fiscales inmediatos (bonos de crédito fiscal, diferimientos, regímenes de amortización acelerada, etc.) para empresas que produzcan bienes (productos de limpieza, insumos hospitalarios, instrumental médico y maquinarias, medicamentos, guantes, etc.) o servicios (prestados por empresas de telecomunicaciones, software y/u otros servicios que faciliten el trabajo y/o reuniones de carácter remoto) que coadyuven a contener el esparcimiento del virus y al cuidado de los enfermos³⁴;

d) Ampliar la moratoria vigente, establecida por Ley 27.541, no solo en cuanto a los períodos a incorporar, sino también, en cuanto a los sujetos que puedan adherirse, hoy esta limitada solo a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs) o las entidades sin fines de lucro³⁵, existen restricciones, puesto que la Subsecretaría de Financiamiento y Competitividad PyME, actual autoridad de aplicación, considera que los directores de sociedades anónimas, gerentes de SRL y otros administradores que desarrollan solamente esas actividades no son susceptibles de encuadrar como MiPyMEs³⁶, así como ellos muchos otros caso. Estas restricciones se repiten a nivel provincial, donde los problemas de recaudación se repiten.

e) También es menester adoptar medidas que incentiven la liquidación de divisas, puesto que las restricciones cambiarias vigentes resultan un fuerte estímulo para que los beneficiarios no declaren ni liquiden sus ingresos obtenidos en el exterior³⁷.

5. Medidas tributarias post crisis del covid-19

En ese momento, las medidas que se adopten al respecto deberían guiarse por cuatro lineamientos³⁸:

- En primer lugar, deben fortalecer los ingresos públicos, pues habrá que volver a la senda de disciplina fiscal.
- En segundo lugar, no deben perjudicar la recuperación, que a la postre es el objetivo final.

³⁴ FRAGA, Diego N., ob. cit. en [nota 5](#)

³⁵ Art. 8º de la ley 7541

³⁶ Respuesta a consulta cursada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. FRAGA, Diego N., ob. cit. en [nota 5](#)

³⁷ FRAGA, Diego N., ob. cit. en [nota 5](#)

³⁸ <https://www.ciat.org/medidas-tributarias-en-la-post-crisis-del-covid-19/>

- En tercer lugar, es necesario no perder de vista la equidad; la propia crisis es regresiva, por lo que es importante evitar que la salida también lo sea.
- Finalmente, deben distinguirse de forma nítida qué medidas son transitorias y cuáles son permanentes.

Argentina cuenta con 165³⁹ gravámenes, siendo que en las últimas décadas se ha registrado en nuestro país un incremento en la presión tributaria sin precedentes. Los tres niveles de gobierno, Nación, Provincias y Municipios, han aumentado la carga que ejercen los tributos sobre personas físicas y empresas, tanto debido a cambios en la normativa (alícuotas, bases imponibles, sobretasas, entre otros elementos) como a subas indirectas, derivadas de la no actualización de los parámetros de cálculo de ciertos impuestos.

Conforme datos del Instituto Argentino de Análisis Fiscal, la carga tributaria argentina representa entre un 47% y un 62% del ingreso total de una familia asalariada⁴⁰; la recaudación de los tres niveles de gobierno alcanza en la actualidad a casi un 35% del producto bruto interno, mientras que en 2000 era de 21,4%, similar a la que existía en la década de los 90.

La existencia de una despiadada presión fiscal, en todos los niveles de gobierno, para sostener un gasto público desbocado y sin un control es un problema que acarreamos hace décadas, lo que origina que desafortunadamente, muchos pequeños contribuyentes, por necesidad, se han terminado volcando hacia la informalidad, en este contexto de crisis si no ajustamos y redefinimos nuestro sistema tributario, el colapso será mayor.

En todo Estado federal, con más de un nivel de gobierno autónomo, surge imperiosamente la necesidad de diagramar un modo de distribución de fuentes impositivas, que garantice a cada uno de dichos órdenes de gobierno, la fuente de recursos suficientes para el cumplimiento de sus cometidos⁴¹.

Los esquemas de federalismo fiscal comprenden tres ámbitos de decisiones: 1) la asignación de potestades tributarias (ámbito de los recursos); 2) la distribución de responsabilidades o competencias jurisdiccionales (ámbito del gasto); y 3) las transferencias intergubernamentales de recursos (ámbito de discrecionalidad de la jurisdicción superior)⁴².

³⁹<https://www.iaraf.org/index.php/informes-economicos/area-fiscal/344-vademecum-tributario-argentino>

⁴⁰<https://www.iaraf.org/index.php/2014-08-18-21-38-34/repercusiones/161-presion-tributaria-este-ano-hubo-que-trabajar-211-dias-solo-para-pagar-impuestos>

⁴¹ Para profundizar sobre el tema remitimos a ALMADA, Lorena: "El desafío de redefinir nuestro federalismo fiscal", Editorial La Ley, PET 2016 (diciembre-598), 3.

⁴² SCIARA, Ángel José, "El sistema de coparticipación federal argentino en el largo plazo", Jornadas del Plan Fénix. Buenos Aires, 2005.

La distribución de los recursos de origen nacional se rige hoy por la ley 23.548, a pesar de tratarse de un *Régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias* vigente desde el 1º de enero de 1988, se convirtió en el más — permanente⁴³—, gracias a la cláusula automática de renovación, establecida en su art. 15.

Tal situación demuestra que la Argentina es un país habituado a vivir al margen del derecho, más aún, al haber transcurrido más de dos décadas de incumplimiento de la disposición transitoria sexta, inserta en la reforma constitucional de 1994. La situación coincide con el diagnóstico que de nuestro país realizara el jurista Carlos S. Nino: "*Un país al margen de la ley. Estudio de la anomia como componente del subdesarrollo argentino, donde demuestra que, desde la etapa colonial, nuestra historia es una historia fuera de la ley, situación que, en el presente, nos exhibe en la Argentina —al margen de la Constitución— un Ejecutivo hipertrofiado, con máximas competencias, muchas de ellas despojadas a un Congreso débil y disminuido en sus funciones, proceso que se ve acompañado con una centralización territorial de la autoridad y la consiguiente declinación de la autonomía provincial, convirtiéndose ésta en una declamación vana*"⁴⁴.

Distintas leyes-convenio (ley 23.548, del año 1987, art. 9º, y ley 23.966, del año 1997, sobre impuesto a los combustibles líquidos y gaseosos, impuesto sobre los bienes personales y financiamiento del régimen nacional de previsión social), el complejo esquema de asignaciones específicas de recursos coparticipables, que operan como excepción a la coparticipación, el laberinto normativo y varios pactos fiscales, generados desde y por el gobierno nacional, en general, han atentado contra las potestades provinciales.

Como señala Hauque⁴⁵, el sistema actual se caracteriza por la increíble complejidad del *laberinto* de la coparticipación. El sistema de la ley 23.548, para la generalidad de los tributos, se complementa con varios regímenes especiales de distribución de determinados tributos, con gran cantidad de asignaciones específicas, consagradas en virtud del art. 75, inc. 3º, de la Constitución nacional.

⁴³BERTEA, Aníbal, O., "La Ciudad de Buenos Aires y la coparticipación federal", www.federalismofiscal.com, diciembre 2010.

⁴⁴ Cfr. Capítulo 2: "La armonía en la vida institucional de la Argentina", párrafos 1: "Una historia fuera de la ley" y 2: "El desequilibrio institucional argentino", Emecé, Buenos Aires, 1992, ps. 55 y ss., en particular ps. 79 y 80.

⁴⁵HUAQUE, Sergio, "Las labores previas para un nuevo sistema de distribución de recursos entre los distintos niveles del Estado Federal Argentino o el nuevo nombre de los trabajos de Hércules", Informe Técnico N° 22, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Cecyt, Área Tributaria.

Además, se mantienen las tradicionales transferencias financiadas por el presupuesto nacional hacia provincias, que pueden provenir de la utilización de fondos de los llamados aportes del Tesoro Nacional, como el cumplimiento de pactos o convenios bi o multilaterales, o simplemente surgir como transferencias *graciables*, condicionadas, o no, según el caso.

Al mismo tiempo, la Nación que fortaleció su presupuesto en comparación con las jurisdicciones subnacionales, a partir del año 2003, puede direccionar el gasto incluido en el presupuesto nacional geográficamente con beneficio para algunas jurisdicciones y perjudicando relativamente a otras.

La ley 23.548 tiene dos grandes conflictos; el primero, relatado por la senadora Negre de Alonso y por el senador Pérez Alsina, respectivamente: al tener en cuenta las sumas discrecionales que se envían desde el gobierno nacional a los distintos gobiernos provinciales y las atribuciones que consiguió el gobierno nacional en los últimos años, se han dejado sin efecto los porcentajes establecidos, que reflejan las necesidades de unas provincias sobre otras, y se ha deteriorado el porcentaje total coparticipable; el segundo, relacionado con la opinión del senador Viana, en que esos porcentajes fueron creados en 1987 y desde entonces no se han actualizado. Por lo tanto, la jerarquía de necesidades actuales suele distar mucho de la de aquel entonces⁴⁶.

Tal como señalan Fernández y D'Agostino⁴⁷, una de las mayores desventajas del sistema actual de coparticipación es que los índices que determinan la distribución de la recaudación, en la práctica, son un arduo procedimiento político y no técnico, lo que, en la mayoría de las veces, resulta insatisfactorio.

Como menciona Sciara⁴⁸, hacia 1992 fueron reasignadas las responsabilidades de la provisión de educación primaria (transferencia de 1905 escuelas con 112.000 docentes y 14.200 no docentes), salud, minoridad y familia (19 establecimientos de salud con 92.000 agentes y 22 institutos de minoridad y familia con 1.700 empleados), a las provincias, y, como en todos los casos, se hizo de manera contraria a lo recomendable. Las transferencias de competencias a niveles jurisdiccionales más bajos, no debieran ser efectuadas sin su correspondiente financiamiento, así como tampoco sin establecer adecuados procedimientos de coordinación interjurisdiccional.

⁴⁶JAUREGUI, Ma. de los Ángeles, "Atrapados en el laberinto constitucional. Impuesto ley 25.413", Editorial ERREPAR, Consultor Tributario, septiembre 2013.

⁴⁷FERNÁNDEZ, Luis Omar — D'AGOSTINO, Hernán Miguel, Manual de finanzas públicas — 1º Ed. — Buenos Aires: La Ley, 2007, ps. 177 y ss.

⁴⁸SCIARA, Ángel José, ob cit. en [nota 41](#).

Precisamente, su antítesis es lo que ocurrió con la transferencia a las provincias de la provisión de los servicios de educación básica y salud por la nación, o con la asunción por las provincias de responsabilidades no delegadas, pero insuficientemente cumplidas por la nación, como las políticas de creación de empleo.

Al respecto, Cetrangolo concluye: *"El volumen de recursos que cada sociedad puede destinar al financiamiento de sus gastos en educación y salud no depende necesariamente de decisiones autónomas. Si así fuera podría generarse una fuerte restricción sobre las regiones más rezagadas, agravándose las desigualdades regionales existentes entre los niveles y condiciones de vida. Es por ello que se estima indispensable, para completar el análisis de las fuentes de financiamiento, la capacidad de autonomía provincial y la disponibilidad de recursos tributarios propias, considerar brevemente las disparidades productivas regionales, la dinámica de sus economías reales y algunos problemas específicos de desarrollo económico en las diferentes jurisdicciones"*⁴⁹.

Por último, ante la descentralización tributaria como base para una nueva ley de coparticipación, Bulit Goñi⁵⁰ sostiene que el primer paso sería definir el rol del Estado (competencias, servicios y funciones, según el art. 75, inc. 2º, de la Constitución nacional) *lato sensu* (nación, provincias y municipios), lo que dará la cuantía general de los recursos necesarios. Luego se debería asignar dichos roles por nivel, lo que dará la cuantía de recursos necesarios para cada nivel. Finalmente, se debería definir la estructura tributaria de cada nivel y/o las transferencias inter niveles a fin de evitar una distribución no igualitaria.

Como señala Garat⁵¹, hay consenso en interpretar que la sociedad en su conjunto, demanda respuestas en esta materia, a dos grandes interrogantes: ¿Cómo se proveen más y mejores bienes y servicios públicos y con qué grado de presión tributaria? y ¿Cómo se alcanza la "igualdad de oportunidades" en todo el Territorio Nacional a que hace referencia el texto constitucional?

En definitiva, tanto por razones políticas como jurídicas, o económico - financieras, plantear hoy el debate en torno de la coordinación tributaria en nuestro Estado Federal, supone algo más que discutir un nuevo sistema de coparticipación federal.

⁴⁹CETRANGOLO, Oscar, Coordinación financiera entre los distintos niveles de gobierno. Análisis del actual sistema de distribución de las potestades tributarias entre la Nación, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los Municipios. Propuestas de reformas. Resumen de panelistas de la Comisión I de las XXXII Jornadas tributarias — Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, publicación del CPCE, noviembre 2002, Mar del Plata.

⁵⁰ BULIT GOÑI, Enrique G., "Acerca de las obligaciones de las partes en la ley de coparticipación federal", La Información, tomo LXII, septiembre de 1990.

⁵¹GARAT, Pablo M., "El sistema argentino de coparticipación impositiva y los desafíos al régimen fiscal federal", San Miguel de Tucumán, 28 de agosto de 2009, www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revlad/cont/9/cnt/cnt3.pdf.

Con estas premisas nuestros poderes —Ejecutivo, Legislativo y Judicial-, deberían trabajar cada uno en su órbita, impulsando los acuerdos necesarios para obtener el consenso requerido a los fines de sancionar un nuevo texto legal en cumplimiento y bajo las directivas emanadas del art. 75 inc. 2 y la disposición transitoria sexta de nuestra Ley de Leyes.

En este marco es que propiciamos una reforma tributaria, no mediante la creación de nuevos tributos que resultan inconstitucionales o parches que repercuten en la mayor informalidad y desigualdad social. En materia tributaria una opción posible sería que conjuntamente con la reestructuración de la deuda y la definición de la política de gasto público, se discuta y defina una reforma de nuestro sistema tributario.

Habrá que ver si se vuelve a optar por el camino habitual de subir impuestos y esperar que eso derive en un mejor funcionamiento de la economía, o si se intenta trabajar por el lado de la baja de impuestos y la creación de incentivos tributarios transitorios que reactiven determinadas actividades y sectores.

Hay que ir hacia la simplificación, incrementando los tributos de mayor recaudación del país, aumentando la masa coparticipable y eliminando la gran superposición de tributos específicos creados en cada nivel de gobierno.

6. Consideraciones finales

Las políticas del gobierno deberán tender a lograr un difícil equilibrio entre todos los intereses en pugna. Tenemos un sector privado que viene asfixiado hace años, sin posibilidades de un normal desenvolvimiento como consecuencia de la pandemia, con un gran endeudamiento, en muchos casos a punto de dejar de existir, siendo el único sector que por medio del pago de los tributos sostiene al sector público. En este marco será inevitable que los gobiernos, en sus tres esferas, reasignen de manera inteligente y efectiva sus recursos —eliminando partidas presupuestarias que no resultan urgentes— para poder dar algo de aire este sector.

En este marco, de una crisis sin precedentes, quizás sea hora de adoptar medidas audaces y establecer un plan legislativo a futuro que transforme al país en uno fiscalmente razonable.

En materia tributaria una opción posible sería que conjuntamente con la reestructuración de la deuda y la definición de la política de gasto público, se discuta y defina una reforma de nuestro sistema tributario.

En este trabajo intentamos esbozar nuestras ideas, siempre pensando en que la seguridad jurídica, genera confianza y ello trae inversiones

y conlleva al crecimiento.

En nuestra opinión, el camino a seguir debe apuntar a la simplificación tributaria, al dictado de una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos tal como manda la disposición transitoria sexta de Nuestra Constitución Nacional, para que de forma primordial, se sanee el sistema y se pueda preservar a los particulares que se vean afectados por la situación imperante a través de mecanismos de estímulo a la inversión productiva, de exención o reducción de la carga tributaria que pesa sobre sectores productivos y prestadores de servicios esenciales, y, sobre todo, a no imponer nuevos gravámenes que atenten contra los principios y garantías constitucionales.

El reordenamiento de nuestro sistema tributario, permitirá obtener mayores y mejores recursos, contemplando una distribución equitativa de los mismos entre los tres poderes del Estado a fin de evitar la proliferación de fuentes de financiamiento sin sentido que a lo único que conllevan es a la informalidad y exclusión del sistema.

Con estas premisas nuestros poderes —Ejecutivo, Legislativo y Judicial-, deberían trabajar cada uno en su órbita, impulsando los acuerdos necesarios para obtener el consenso requerido a los fines de sancionar un nuevo texto legal en cumplimiento y bajo las directivas emanadas del art. 75 inc. 2 y la disposición transitoria sexta de nuestra Ley de Leyes.

¿Será una utopía?