

Tema I:

Imposición a los consumos

Superposición de Tributos y efectos económicos

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

 **consejo** GESTIÓN  
Y FUTURO

# ESQUEMA DE LA PRESENTACIÓN

1. La Constitución Nacional y los Impuestos al Consumo
2. Período de la doble o múltiple imposición
3. Ley-Convenio de Coparticipación Federal
4. CN 1994: “*constitucionalización de la coparticipación*” (Maqueda)
5. CSJN: Supremacía normativa de la Ley de Coparticipación
6. Casos de gravámenes análogos a los coparticipables
7. Armonización tributaria horizontal: IIBB y Sellos
8. Consenso Fiscal 2021: modificación unilateral de Ley de Coparticipación

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

# I.- CONCEPTO DE IMPUESTOS A LOS CONSUMOS

- **Definición:**

*“Tributo indirecto que, desde su origen, grava la compraventa de artículos de primera necesidad, consistente en un recargo de un porcentaje sobre el precio de la venta. El pago lo debe realizar el comprador, si bien es el vendedor el que debe repercutirlo en las mercancías que vende.”* ([RAE](#))

- **Origen: Alcabala española**

- **Reforma Alejandro Mon y Menéndez 1845: “Contribución de Consumos”**

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



# I.- CONSTITUCIÓN NACIONAL 1853/1860

- **No preveía establecer “contribuciones o impuestos indirectos”**
  - *CAPÍTULO IV - ATRIBUCIONES DEL CONGRESO*
  - *Artículo 64.- Corresponde al Congreso:... 2° Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Confederación,*
  - *siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.*

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

# Potestades Tributarias

CN  
1853/1860

<b>Tributos</b>	<b>Nación</b>	<b>Provincias</b>
<b>Aduana</b>	<b>Exclusivo Excluyente</b>	<b>Prohibición</b>
<b>Directos</b>	<b>Excepcional</b>	<b>Permanente</b>
<b>Indirectos</b>		<b>Permanente</b>

# I.- NACIÓN ESTABLECIÓ “IMPUESTOS INDIRECTOS”

- 1891 por tres años y como facultad extraordinaria
- 1894 sin fecha de vencimiento
- Diputado Mantilla (Corrientes):
  - Es inconstitucional porque la CN no lo faculta expresamente
- Ministro de Hacienda Terry:
  - Es constitucional porque está genéricamente previsto en el art. 4º de la CN
  - El Tesoro se forma... *con las demás contribuciones que imponga el Congreso de la Nación*

19º

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

# Potestades Tributarias

7

Tributos	Nación	Provincias
Aduana	Exclusivo Excluyente	Prohibición
Directos	Excepcional	Permanente
Indirectos	1891-1894	Permanente

Impuestos Internos  
Terry - Mantilla

## II.- POTESTADES CONSTITUCIONALES (cont.)

- **1927: “Mataldi Simón S.A. vs. Provincia de Buenos Aires”** (Fallos: 149:260)
  - Imponer “contribuciones indirectas” es facultad concurrente con las provincias
  - El Estado Nacional no podría verse privado de estos recursos durante tantos años
  - Ante la doble imposición, recomendó:
    - reformar la Constitución o
    - nacionalización del impuesto y distribución “... *a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales*”



## II.- POTESTADES CONSTITUCIONALES (cont.)

- **1935 - Ley 12.139**

- Unificación y Distribución de Impuestos Internos
- Primera “ley-convenio” de Coparticipación Federal
- Distribución entre Nación y las 14 provincias existentes
- Criterio: Población (porque es un impuesto a los consumos)
- Agente financiero o distribuidor: Banco de la Nación Argentina
- Modalidades: DIARIA - AUTOMÁTICA - GRATUITA

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## II.- POTESTADES CONSTITUCIONALES (cont.)

- **1988 - Ley 23.548**

- Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias
- Comprende todos los impuestos nacionales creados y a crearse
- Vigencia: 1988 y 1989
- Prórroga automática si no se sancionara un nuevo régimen de coparticipación
- Es el más permanente de los regímenes vigentes en toda la historia

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## II.- POTESTADES CONSTITUCIONALES (cont.)

- **1994 - Reforma Constitucional - Modifica el inciso 2º del art. 75**
  - Introduce por primera vez el instituto de la COPARTICIPACIÓN FEDERAL
  - Reglamenta la composición de la masa coparticipable
    - Impuestos directos e indirectos, salvo las asignaciones específicas
  - Reglamenta el procedimiento de sanción y ratificación de la ley-convenio
- **NO PUEDE SER MODIFICADA UNILATERALMENTE NI REGLAMENTADA**
- **Jerarquía normativa superior a las leyes locales. CSJN “Santa Fe” 2015**

19º

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## Mi opinión

- La **UNILATERALIDAD** supone la exigencia de **UNANIMIDAD**
- Porque **UNILATERALIDAD** no significa exclusivamente **INDIVIDUALIDAD**
- No es posible sancionar o modificar la LCF por simple mayoría

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



# Potestades Tributarias

CN 1994

Tributos	Nación	Provincias
Aduana	Exclusivo Excluyente	Prohibición
Directos	Excepcional	Permanente
Indirectos	Facultad Concurrente	

Recursos  
Coparticipables

## III.- SUPERPOSICIÓN DE TRIBUTOS

- Ley de Coparticipación
- Obligación de provincias y municipios
  - “... Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.” (Art. 9º, inc. b, Ley 23.548)
- Objetivo: evitar doble imposición interna

19º

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## Significado del verbo “APLICAR”

- Código Fiscal o Ley Impositiva en línea con la LCF
- Pero reglamentaciones o resoluciones “interpretar” lo contrario
- Es decir, “aplican” gravámenes análogos a los coparticipables
- Ejemplos:
  - Industria no radicada y disposiciones del Pacto Fiscal II de 1993
  - Industria no radicada y alícuotas diferenciales, etcétera

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

 consejo

GESTIÓN  
Y FUTURO

### III.- SUPERPOSICIÓN DE TRIBUTOS

- ¿Y la Nación? ¿Existe el caso de “Analogía Inversa”?

- La Nación también debe cumplir con la obligación de NO ANALOGÍA
- Artículo 8º Ley 23.548 remite al artículo 9º, inciso b)
- No corresponde que Nación ocupe espacios o fuentes tributarias provinciales
  - Impuesto s/ Apuestas Online (2016) y “Fondo para la Asistencia e Inclusión Social” - Cba. (2008)
- Jarach: necesidad de articular una nueva ley-convenio Nación-Provincias

19º

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

 consejo

GESTIÓN  
Y FUTURO



### III.- SUPERPOSICIÓN DE TRIBUTOS (cont.)

- Anteproyecto Dino Jarach 1966/1967 ([VER AQUÍ](#))
- Pautas de identificación de la Analogía:
  - *Sustancial coincidencia con el HECHO IMPONIBLE*
  - *Sustancial coincidencia con la BASE IMPONIBLE*
  - *No es relevante la identificación del SUJETO PASIVO*
- **Función económica: ¿Cuáles son los efectos en el sistema tributario?**
  - “Aerolíneas Argentinas” 1986 - Pasajes aéreos con tarifas oficiales (Fallos: 308:2153)

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

 consejo

GESTIÓN  
Y FUTURO

## IV.- ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA HORIZONTAL

- Impuesto de Sellos

- Instrumentalidad y Onerosidad

- Concepto de “instrumento” en el nuevo CCyCN: Firma electrónica y firma digital

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

# CONSENSO FISCAL 2021: Hecho imponible en Ingresos Brutos

- Firmado el 27/12/2021 (Ley 27.687)
- No ratificado por San Luis, La Pampa y CABA
- *“Con relación al IIBB las Provincias y la CABA se comprometen a:*
  - *Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso,- lucrativo o no- del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste”*
  - Ampliación del hecho imponible en cuanto al nexo con la territorialidad del impuesto

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



## VI.- EL CONVENIO MULTILATERAL Y LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN

- Convenio Bilateral del 28/05/1953: evitar la doble imposición
- Resoluciones del Convenio: no tienen poder de coerción
- Solución: intervención de la Comisión Federal de Impuestos
- Deber de continuar aplicando el Convenio Multilateral



# ALGUNOS EJEMPLOS DE ANALOGÍA

- **Impuesto para el Financiamiento de la Obra Pública de Río Cuarto**
  - Base Imponible: Montos facturados por consumo de gas natural, telefonía, televisión,...
  - Analogía con el Impuesto al Valor Agregado
- **Ingresos Brutos y Tarifas Oficiales**
  - Empresas de Transporte Público de Pasajeros: Analogía con Impuesto a las Ganancias
  - “Aerolíneas Argentinas” (1986) y “Transportes Don Otto” (2015)

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## ALGUNOS EJEMPLOS DE ANALOGÍA (cont.)

- **Pan American Energy vs. Provincia del Chubut (2012)**
  - *"Fondo especial para usuarios carenciados de servicios de energía eléctrica"*
  - \$ 0,90 mw/h a consumidores de energía eléctrica en la provincia
  - Gravamen análogo al Impuesto al Valor Agregado
  - Objetivo específico de la Ley de Coparticipación: **evitar la doble o múltiple imposición**

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## ALGUNOS EJEMPLOS DE ANALOGÍA (cont.)

- **Gas Natural Ban vs. Provincia de Buenos Aires (2005)**
  - Superación de la alícuota máxima total en IIBB
  - Industrialización más Expendio al Público: 3,5%
  - Industrialización: alícuota máxima 1%

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## V.- TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS EFECTIVAMENTE PRESTADOS

- Se encuentran salvadas de la analogía por la Ley de Coparticipación
- Pero... siempre que se cumplan estas condiciones:

TASA

RETRIBUTIVA

SERVICIOS  
INDIVIDUALIZADOS

EFECTIVAMENTE  
PRESTADOS

- Aclaración: TASAS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



## VII.- EL PROBLEMA DE LAS TASAS

### • Tasas Viales Municipales

- *“Por la prestación de los servicios que demande el mantenimiento, conservación, señalización, modificación y mejoramiento de la red vial municipal,... todos los usuarios -efectivos o potenciales- abonarán la tasa en oportunidad de adquirir combustibles líquidos y GNC en el Municipio”*
- Base Imponible: litro de combustible o metro cúbico de GNC

### • Tasa por Pernocte: “Ecotasa” de Bariloche

- *“... por los servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos...”*

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## VII.- EL PROBLEMA DE LAS TASAS (cont.)

- **Derecho de Publicidad y Propaganda**

- *“Efectuada en la vía pública o que trascienda a ésta, sitios con acceso al público, en espacio aéreo o en el interior de cinematógrafos, campos de deportes y vehículos de transporte urbano, etc...”*
- Dictamen 27/2007 - Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos
- CSJN: “Loreal Argentina vs. Justo Daract” - 2014
- “Logos” o Calcomanías de Tarjetas de Crédito - “Nueva Card vs. Benito Juárez” (2011)

## VII.- EL PROBLEMA DE LAS TASAS (cont.)

- **Tasas de Abasto**

- Sistema de fiscalización higiénico sanitaria de los productos envasados y en tránsito
- Por envase, unidad o peso y abonada al ingreso al territorio municipal o provincial
- CSJN - “Logística La Serenísima vs. Provincia de Mendoza” (2015)

- **Tasa por Servicios genéricos o imprecisos**

- *“Tasa municipal en virtud de los servicios municipales de contralor, seguridad, higiene, salubridad, moralidad y de cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población”*

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



## VII.- EL PROBLEMA DE LAS TASAS (cont.)

- “Tasas Coronavirus”

- Contribuciones extraordinarias para crear un **Fondo de Emergencia Sanitaria**
- Ciertos sectores económicos: bancos, hipermercados, pymes con 100 empleados,...
- Servicios de testeos, exámenes, tratamientos médicos, insumos médicos, etc.
- Base imponible: importes pagados por Tasa por Servicios Generales o Urbanos
- Otro ejemplo: Propietarios de inmuebles con más de 50 Has



# PROCEDIMIENTO ANTE LA COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

- Planteos de violaciones a la LCF: analogía, IIBB, Sellos, Tasas, etc.
- Procedimiento sencillo: informalismo en favor del administrado
- Cualquier contribuyente o asociación legalmente reconocida
- Sin necesidad de intimación previa del fisco o determinación de oficio
- No requiere patrocinio letrado ni genera imposición de costas
- Totalmente gratuito: no se paga tasa administrativa de actuación

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## PROCEDIMIENTO ANTE LA COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS (2)

- Resolución de Comité Ejecutivo. Apelación ante el Plenario
- Resoluciones de cumplimiento obligatorio para las partes
- Deber de derogar el tributo o modificar el hecho imponible
- Sanciones: retención de la coparticipación vía Banco Nación
- Efecto “erga omnes”: favorece a todos los contribuyentes
- Derecho de repetición de importes pagados en concepto del tributo
- No suspende ni obsta a las vías recursivas administrativas y judiciales

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

## Palabras finales

1. La ley de “Impuestos Indirectos” (1894) dio origen a la coparticipación
2. Objetivo: evitar la doble o múltiple imposición interna
3. La obligación principal es no aplicar gravámenes locales análogos
4. Pautas para identificar cuándo un gravamen es análogo:

HECHO IMPONIBLE

BASE IMPONIBLE

FUNCIÓN ECONÓMICA

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



## Palabras finales

5. Bloque de armonización tributaria
  - a) Ingresos Brutos
  - b) Sellos
6. Consenso Fiscal 2021: modificación UNILATERAL de la Coparticipación
7. Artículo 9º LCF: **ULTIMO REDUCTO DEL CONTRIBUYENTE**
8. CN 1994: no puede ser modificada unilateralmente ni reglamentada
9. Jerarquía normativa superior a las leyes locales: CSJN “Santa Fe” 2015

19º

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO



*“Es necesario, entonces, **suprimir esta guerra económica, evitar la doble y la triple imposición**; es menester que exista solidaridad y una coordinación entre las finanzas nacionales y las finanzas provinciales, porque **unas y otras reposan en realidad sobre las mismas personas, gravan los mismos objetos**; y porque es absurdo un sistema que permita la creación, no obstante los textos constitucionales, de **verdaderas barreras aduaneras interprovinciales que reducen a un mito la unidad económica del país.**”*

(José Heriberto Martínez, miembro informante, Diputados de la Nación, 28 y 29/11/1934)

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

 **consejo** GESTIÓN  
Y FUTURO

## Montesquieu: *El espíritu de las leyes*

*“Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo **pueda dar**, sino por lo que **deba dar**.*

*“Y si se miden por lo que puede dar, tiene que ser, al menos, por lo que **pueda dar siempre**.”*

(Tomo I, Primera Parte, Libro XIII, Capítulo I)

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

Muchas gracias!

Aníbal Oscar Berteza  
aoberteza@gmail.com

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO