



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

TESIS DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Análisis de las principales causas que determinan su ilegitimidad



AUTORA: CRA. MELANIA CLARA BALMACEDA

DIRECTOR: CR. FERNANDO ROBERTO LENARDON

Río Cuarto, Marzo 2019

A mi hijo Camilo, con todo mi amor.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I.....	..
JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	3
ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN.....	3
PLANTEO DEL PROBLEMA.....	4
MARCO TEÓRICO	4
HIPOTESIS	5
ALCANCE.....	5
OBJETIVO GENERAL	5
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
METODOLOGÍA	6
CAPITULO II.....	..
BREVE INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.....	8
I. EL DERECHO TRIBUTARIO	8
II. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	9
LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	10
1. CARACTERIZACIÓN.....	10
2. TIPOS	10
3. DISTRIBUCIÓN.....	11
4. LIMITACIONES	12
CAPITULO III.....	..
EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	20
CARACTERIZACIÓN.....	20
1. EVOLUCIÓN.....	20
2. CONCEPTOS RELEVANTES.....	22
2.1 NATURALEZA DEL IMPUESTO	22
2.2 ASPECTO MATERIAL: HECHO IMPONIBLE	24
2.3 ASPECTO SUBJETIVO: CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES	25
2.4 ASPECTO TEMPORAL.....	26
2.5 ASPECTO ESPACIAL.....	26
2.6 BASE IMPONIBLE	26

2.7 EXENCIONES	27
2.8 ALÍCUOTAS.....	28
2.9 DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN Y PAGO	28
2.10 CONVENIO MULTILATERAL	29
CAPITULO IV
EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	32
FORTALEZAS Y DEBILIDADES	34
Distorsión en el precio de los bienes y servicios	32
Superposición de potestad tributaria.....	33
Afectación de la libre circulación territorial	35
Alícuotas diferenciales en función de la ubicación del establecimiento.....	37
Sistemas de retenciones y percepciones ilegítimos.....	39
CAPITULO V
PROPUESTAS PARA ATENUAR LOS EFECTOS DISTORSIVOS DE EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	44
CONCLUSIÓN.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	49

INTRODUCCIÓN

La Constitución Nacional Argentina en su primer artículo establece que nuestro país adopta un *sistema representativo, republicano y federal*, ésta última característica se pone de manifiesto en la distribución de las potestades, facultades y responsabilidades existentes entre los distintos niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal.

El federalismo argentino permite la coexistencia de los tres órdenes de jurisdicción mencionados, los cuales cuentan con autonomía política, administrativa, institucional y tributaria que se tutelan por el principio definido en el art. 121 en virtud del cual, las provincias conservan todo el poder no delegado expresamente a la Nación en la ley suprema.

Desde el punto de vista fiscal, le corresponde a la Nación la potestad exclusiva y permanente para aplicar derechos de importación, de exportación y tasas postales; En concurrencia con las provincias, la Nación tiene la autoridad para aplicar impuestos directos de manera transitoria e impuestos indirectos de forma permanente. Por otro lado, les pertenece a las provincias la potestad exclusiva y permanente para aplicar impuestos directos, diferentes de los concurrentes con la Nación.

Cada una de las provincias goza de autonomía para elegir sus autoridades y para dictar sus propias normas, siempre y cuando no contradigan las disposiciones de la Constitución Nacional. A partir de esta última facultad surge su potestad tributaria para poder exigir gravámenes que recaerán sobre las personas o bienes que se hallen dentro de su competencia.

Dentro de los tributos que han establecido las provincias encontramos el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, el cual grava el ejercicio habitual de una actividad económica con propósitos de lucro en una determinada localidad. Este gravamen es la fuente principal de ingresos de las distintas jurisdicciones (le siguen el impuesto inmobiliario, a los sellos y automotor), sin embargo, es considerado el *impuesto más distorsivo del sistema tributario argentino* porque desalienta llevar a cabo actividades económicas gravadas, encarece los precios al consumidor e incita a la elusión del mismo.

Con la finalidad de resolver estas cuestiones han existido a lo largo del tiempo múltiples intentos de reformas sin éxito alguno; El intento de sustituir el régimen actual

por uno común a todas las provincias, se dificulta por la existencia de *importantes asimetrías entre las jurisdicciones* por tratarse de un gravamen que, si bien surgió de una misma base, luego se fue adecuando a las realidades y peculiaridades económicas de los distintos territorios.

No obstante, no existe en la actualidad una provincia de la República Argentina que no perciba este impuesto, debido a su administración fiscal simple y el hecho de que resulta el ingreso “propio”¹ de mayor incidencia positiva en las arcas fiscales regionales.

Por todo lo planteado hasta aquí, surge el objetivo general del presente trabajo que es **demostrar la posible inconstitucionalidad que oculta el Impuesto sobre los Ingresos Brutos** como consecuencia de los efectos contraproducentes que derivan de su aplicación.

En el primer capítulo se enunciará la justificación que movilizó esta investigación y se plasmarán los objetivos que se pretenden alcanzar. A su vez, se describirán el problema, su marco teórico, la hipótesis que permitirá solucionarlo y el método que se utilizará para justificar la misma.

En los capítulos siguientes se expondrá los temas ejes de esta pesquisa, se estudiarán disposiciones vigentes, antecedentes doctrinales y jurisprudenciales de las distintas provincias argentinas.

Finalmente, se presentarán las conclusiones del trabajo de investigación, determinando si los hallazgos resultantes de la investigación, cuyo análisis se plasmará en los capítulos centrales de esta exposición, permiten justificar o no la hipótesis formulada.

¹ Distinto de los ingresos provenientes de impuestos que son coparticipables con la Nación.

CAPITULO I

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Los motivos que originaron el presente trabajo de investigación son los cuantiosos efectos negativos que denota el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Son tantas las críticas que recibe el mencionado tributo que se lo define como **el gravamen con mayor impacto distorsivo del sistema tributario argentino**, poniendo en tela de juicio hasta su inconstitucionalidad en varias circunstancias.

ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN

A lo largo de nuestra historia han existido varios estudios teóricos que identifican y analizan las deformaciones que genera en su aplicación el impuesto sobre los Ingresos Brutos, los cuales incluso proponen diferentes soluciones que van desde tributos que sustituyan el mismo, hasta su total exclusión.

El primer antecedente de este tributo fue el Impuesto sobre las Actividades Lucrativas, el cual se gestó en Buenos Aires y por su alto rendimiento fue adoptado rápidamente por las restantes provincias. Posteriormente, la ley de coparticipación obligó a las provincias a abandonar este impuesto debido a la implementación del Impuesto al Valor Agregado, ello para evitar superposiciones y en la inteligencia que la coparticipación del IVA sería suficiente para satisfacer el gasto público de cada jurisdicción; a pesar de ello, al poco tiempo las provincias crearon el Impuesto a los Automotores y más adelante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que, con sus adecuaciones y cada vez con mayores alícuotas, rige hoy en todas las jurisdicciones del país cada uno con su propia legislación.

En los años noventa fue el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", el que pretendía lograr su reemplazo por un impuesto general al consumo² que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía. Sin embargo, diversas circunstancias políticas y económicas hicieron fracasar la sustitución total del tributo, dejando vigente un tributo residual más perjudicial que el anterior que genera notables irregularidades en su aplicación.

²En ese momento se analizaron diferentes alternativas para su sustitución: un Ingresos Brutos a nivel minorista, un IVA provincial, un IVA "mochila" que implicaba una sobretasa respecto de la alícuota nacional, entre otras.

En los últimos años, todo quedó estancado hasta ahora que la cuestión volvió a tomar protagonismo ya que se habla de una reforma tributaria que revisará cada uno de los tributos. Con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se busca ir disminuyendo los efectos nocivos de dicho gravamen, una tarea nada fácil si se considera que las medidas deberán consensuarse con todos los gobernadores que lo primero que harán es calcular el impacto en la recaudación provincial.

PLANTEO DEL PROBLEMA

Villegas (1999, pág.67) define a los tributos como “prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”, los cuales son siempre en beneficio de los ciudadanos.

Pero tal como indica Osvaldo H. Soler (2008, pág. 11 y sgtes.) actualmente se observa con gran inquietud los desbordes que muchas veces cometen los Fiscos nacionales, provinciales y municipales por existir una incompatibilidad entre los principios de la Constitución Nacional y una realidad que difiere de lo correctamente por ella establecido. Es decir, se sancionan tributos cuyas disposiciones son legales en su forma pero ilegales en su sustancia y argumento, todo ello como consecuencia de la ambición recaudatoria, lo que provoca una transgresión de los derechos individuales.

Dentro de los distintos gravámenes que integran el sistema tributario argentino encontramos el *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, el cual genera mayor recaudación para las provincias, incluso para varias jurisdicciones representa más del 70% de sus ingresos. Su brillante actuación recaudatoria, la simplicidad administrativa, el crecimiento de una amplia estructura de regímenes de retención y percepción que aseguran pagos a cuenta en la fuente hacen que sea difícil que los fiscos acepten su sustitución.

Sin embargo, frente a todas estas ventajas que denota dicho tributo provincial pueden enumerarse desventajas que demuestran **razones para sostener su ilegitimidad**.

MARCO TEÓRICO

Teniendo en cuenta el problema enunciado en el apartado anterior, será necesario examinar minuciosamente cada uno de los **principios constitucionales de la tributación**, es decir, las reglas que rigen la imposición en la Hacienda Pública.

Estas premisas son indispensables para los contribuyentes por ser limitaciones al ejercicio del poder tributario ejercido por el Estado y solo de esta manera, será posible analizar en cada caso particular si existe un desfase entre lo establecido legalmente y la realidad.

Del análisis de antecedentes jurisprudenciales y doctrinales de Argentina se demostrará el incumplimiento o no de los principios definidos por el Derecho Tributario Sustancial.

HIPOTESIS

Determinado el problema y señalado el marco teórico que se ha generado a su alrededor, corresponde definir la presunción que guiará esta investigación y que se intentará justificar con sus resultados.

Como se dijo anteriormente, la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es cada día más perjudicial para los ciudadanos que soportan su carga y son múltiples los casos en que se ha producido una violación de los principios que rigen la tributación.

La hipótesis del presente trabajo se formula de la siguiente manera: **“El impuesto sobre los Ingresos Brutos podría ser declarado de ilegítimo cobro, inconstitucional”**

ALCANCE

Encontrar las razones más importantes por las que el impuesto provincial podría ser declarado inconstitucional o, en su caso, de ilegítimo cobro.

OBJETIVO GENERAL

El objetivo general de esta investigación es realizar un análisis de las causas más importantes que permiten demostrar que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo ilegítimo.

Para ello, es necesario detallar los principios que delimitan el poder de imperio que se encuentra en manos del Estado y posteriormente, de la exploración de precedentes existentes en la jurisprudencia argentina y doctrina observar qué resultados se oponen a lo establecido constitucionalmente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Los objetivos específicos son:

- Realizar una breve introducción al derecho tributario, el cual regula los recursos de los que se vale el Estado para cumplir sus metas.
- Del estudio del derecho tributario constitucional, resaltar los principios que lo reglamentan.
- Interiorizar en el tema de la distribución de potestades tributarias definida en la Constitución Nacional Argentina.
- Definir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, examinar sus características, sus conceptos relevantes, principales fortalezas y debilidades.
- Buscar en la doctrina y fallos judiciales de Argentina, casos en los que el Impuesto provincial haya ido en contra de lo legalmente permitido.
- Indicar posibles soluciones que permitan corregir los efectos nocivos del tributo.

METODOLOGÍA

El método a utilizar es el documental, basado en la recopilación y análisis de la bibliografía existente en el tema, como asimismo de la jurisprudencia relevante a los fines del enriquecimiento del presente proyecto.

Para ello, las actividades a realizar serán:

- a) Búsqueda de material documental (libros, revistas especializadas, Internet, artículos de actualidad publicados en diarios y periódicos, ponencias presentas en congresos) y elaboración de fichas bibliográficas.
- b) Recopilación, lectura, confección de fichas de lectura e interpretación de la información.
- c) Comparación de corrientes doctrinales y jurisprudenciales.

- d) Evaluación crítica de la información relevada y confección de fichas críticas.
- e) Análisis y síntesis de la información.
- f) Elaboración de conclusiones.

CAPITULO II

BREVE INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

En el presente capítulo se expone una escueta introducción del Derecho Tributario, en general, el cual forma parte del derecho financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos; y del Derecho Tributario Constitucional, en particular, que busca garantizar los derechos que poseen los contribuyentes frente a los diferentes tributos.

La finalidad de abordar el Derecho Tributario Constitucional es definir la potestad tributaria de la cual goza el Estado y fundamentalmente resaltar los principios constitucionales que deberían funcionar como verdaderos límites a dicha facultad, pero que lamentablemente la ambición recaudatoria de los Fiscos ha provocado un apartamiento de los preceptos definidos en la Ley Suprema para con su poder de imperio. La consecuencia de ello, no es más ni menos que la vulneración de derechos individuales.

I. EL DERECHO TRIBUTARIO

El Estado a través del gasto público realiza desembolsos, los cuales están destinados a la compra de bienes y servicios indispensables para cumplir con sus fines direccionados a lograr el bienestar general de la sociedad, es decir, satisfacer las carencias de cada ciudadano. Para hacer frente a cada erogación necesita proporcionalmente de recursos públicos; éstos puede obtenerlo de diversas maneras: mediante el cobro de tributos (recursos tributarios), o bien, con la venta de activos y servicios de origen público, empréstitos y emisión monetaria (recursos no tributarios).

La recaudación de tributos es la fuente principal de ingresos del Estado, la misma está reglamentada por disposiciones legales que componen el derecho tributario.

Conforme con Villegas (1999, pág. 133 y sgtes.) se define al Derecho Tributario como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”. El contenido del mismo puede identificarse en:

- Una parte general, que comprende las normas que regulan a todos los tributos. Contiene los preceptos de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción esté regulada en forma tal que imposibilite el abuso de autoridad. Como rama del derecho público, busca siempre el equilibrio entre el Estado y los particulares, para ello se definen principios que armonicen la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes.
- Una parte especial, que contiene disposiciones específicas sobre los diferentes gravámenes que conforman el sistema tributario.

De acuerdo con Soler (2008, pág. 70) la parte general teóricamente es la más importante, ya que define los principios que serán utilizados para resolver los problemas que pueden surgir de la aplicación de los tributos, es decir, de ella se obtienen los instrumentos para elaborar soluciones en cada caso concreto. La tarea del investigador dentro del campo del derecho tributario general es elaborar y refinar tales herramientas, en cambio, en el campo del derecho tributario especial radica en elegir del abanico de herramientas existente, la más adecuada para resolver el problema fáctico.

La parte general comprende el estudio de los siguientes aspectos:

- a) Los principios de la imposición, con reglas básicamente de derecho constitucional.
- b) La relación jurídica tributaria, comprensiva de la obligación tributaria (prestación pecuniaria y sus elementos: hecho imponible, sujetos, extinción) y los deberes tributarios no patrimoniales de dar, hacer, no hacer o soportar.
- c) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones y deberes, materia del derecho penal tributario.
- d) Las normas aplicables a los conflictos entre el estado y los contribuyentes o responsables, es decir, reglas de procedimiento administrativo, civil y penal.

II. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Es una de las ramas del Derecho Tributario y tal como lo define Villegas (1999, pág. 185 y sgtes.) estudia las normas fundamentales, presentes en la cartas constitucionales, que disciplinan el ejercicio del poder tributario. También se ocupa de la delimitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas

estatales en los países con régimen federal de gobierno (nación, provincias y municipios), como es el caso de Argentina. Es decir que, analiza el marco de creación de un tributo para que el mismo se corresponda con la Constitución Nacional.

En definitiva, el derecho constitucional tributario tiene como finalidad regular la potestad tributaria de la cual goza el Estado, estableciendo límites espaciales y temporales en post de garantizar la libertad y propiedad de los ciudadanos.

LA POTESTAD TRIBUTARIA

1. CARACTERIZACIÓN

La potestad tributaria es la facultad que posee el Estado de crear tributos unilateralmente cuyo pago será exigido a los individuos sometidos a su competencia tributaria espacial. El Estado cuenta con un poder coactivo a través del cual puede obligar a las personas para que le entreguen una porción de sus ingresos o patrimonios, con el objetivo de saldar las erogaciones provenientes de la satisfacción de necesidades públicas.

Por lo antes expuesto, se puede decir que el poder tributario posee cuatro características principales:

- *Abstracto*: deriva de la potestad que posee el Estado para sancionar normas jurídicas que permitan crear tributos en todo el territorio y exigir su pago a los sujetos pasivos.
- *Permanente*: pertenece como característica individual del Estado, solo se extingue el poder tributario cuando desaparece el Estado, en tanto éste se conserve, permanece la posibilidad de gravar.
- *Irrenunciable*: el Estado no puede existir sin los recursos provenientes de la recaudación de los tributos, dado que es la fuente principal de ingresos.
- *Indelegable*: la facultad de crear tributos en todo el territorio de la Nación es indelegable del Poder Legislativo, pero ello no impide que traslade, transitoriamente, pequeñas particularidades al Poder Ejecutivo u otras jurisdicciones, respecto a la implementación de los mismos.

2. TIPOS

La potestad tributaria se divide en dos tipos:

- a) *Potestad tributaria originaria*: es la que emana de la Constitución Nacional.
- b) *Potestad tributaria derivada o delegada*: es la que surge de la creación de leyes sancionadas por los Estados, actuando como consecuencia de su poder originario.

Sólo la Nación y las provincias tienen poder tributario originario que les confiere la Constitución Nacional de forma explícita; Pero en su redacción omite consideraciones respecto al régimen tributario de los gobiernos municipales, sin embargo, éstos tienen un poder delegado proveniente de las Leyes que dictan los gobiernos nacionales o provinciales correspondientes a cada jurisdicción.

3. DISTRIBUCIÓN

De acuerdo al artículo 1 de la Constitución Nacional, Argentina adopta la forma federal de gobierno, lo que conlleva a la existencia de diversos órdenes estatales: un Estado Nacional o central y Estados Provinciales o locales. A su vez, el artículo 5 establece que las provincias deben asegurar su régimen municipal, surgiendo de ese modo, una tercera esfera de ente estatal.

La Nación tiene las aptitudes tributarias que les concede el texto constitucional y está compuesta por provincias, las cuales son unidades autónomas y al ser preexistentes a la primera, tienen la totalidad de facultades tributarias y conservan todo el poder no delegado por la Constitución al Estado central. Por otra parte, las municipalidades son entes administrativos y autárquicos nacidas por delegación de poderes provinciales.

La distribución y delimitación de los poderes tributarios entre nación, provincias y municipios es uno de los problemas más difíciles del derecho tributario argentino.

Potestades Tributarias de la Nación y las Provincias

Soler (2008, pág. 100 y sgtes.) explica que la Constitución Nacional argentina distribuye la potestad tributaria entre el Estado Nacional (federal) y las Provincias. Dicha distribución es la siguiente:

1. Corresponde a la Nación:
 - a) De forma exclusiva y permanente: los derechos de importación y exportación y las tasas postales (artículos 4, 9,75 incisos 1 y 10 y 126 de la Constitución Nacional).

- b) De forma concurrente con las provincias y permanente: los impuestos indirectos al consumo (artículos 4 y 17).
- c) Con carácter transitorio: impuestos directos, exclusivos o en concurrencia con las provincias (artículo 75 inciso 2) siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

2. Corresponde a las Provincias:

- a) De manera exclusiva y permanente: los impuestos directos (artículos 121 y 126), con la salvedad del punto c) del apartado precedente.
- b) De manera concurrente con la Nación y permanente: los gravámenes indirectos (artículo 75 inciso 2), 121 y 126).

Restricciones constitucionales a las facultades tributarias provinciales

Tal como se definió precedentemente las provincias pueden ejercer su propia potestad tributaria, pero deben respetar, atento a su preponderancia, las limitaciones marcadas en la Constitución Nacional (C.N), tales como:

- a) De acuerdo al artículo 67, inciso 12, C.N, la Nación tiene la facultad de regular el comercio internacional e interprovincial, la cual no puede ser afectada por disposiciones impositivas de las provincias.
- b) Según el artículo 67, inciso 16, C.N, la Nación debe proveer lo relativo a la prosperidad, adelanto y bienestar del país, lo cual puede lograrlo a través de la concesión temporal de ciertos privilegios (como por ejemplo exenciones fiscales) los cuales no pueden ser obstaculizados por leyes impositivas provinciales.
- c) El artículo 67, inciso 27, C.N, posibilita a la Nación a ejercer disposiciones sobre establecimientos de utilidad nacional ubicados en lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias del país. Pero mencionados establecimientos se encuentran bajo jurisdicción federal y están excluidos del poder tributario provincial.

4. LIMITACIONES

La potestad tributaria no es absoluta, existen principios constitucionales y no constitucionales (que si bien no emanan de la Constitución Nacional, tienen idéntica virtualidad jurídica que los principios constitucionales e integran el sustento de la teoría

de la tributación) que revisten especial importancia para los contribuyentes, pues establecen verdaderas limitaciones al ejercicio del poder tributario.

Principios Constitucionales

Los principios constitucionales de aplicación al Derecho Tributario son instrucciones dirigidas a interpretar normas específicas mostrando cómo deben aplicarse y que alcance darles.

- I. **Principio de Legalidad:** este principio es fundamental en la tributación, significa que el nacimiento de la obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal y material que lo establezca, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

La facultad de crear impuestos ha sido otorgada por la Constitución Nacional exclusivamente al Poder Legislativo y es indelegable, razón por la cual el Poder Ejecutivo no puede crear normas tributarias sustanciales y su función se limita solo a asegurar la aplicación del tributo.

Este principio halla su sustento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, ya que los tributos conllevan restricciones a ese derecho y en virtud de ellos se sustrae, a favor del Estado, una parte del patrimonio de los contribuyentes. En la Constitución Nacional Argentina, el principio de legalidad emana del artículo 17 que avala la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que define el artículo 4. Además el artículo 19 precisa de modo general que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.

Desde el punto de vista material, la ley debe precisar claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo (contribuyente o responsable), la base imponible y alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, en definitiva, todo aquello que resulte primordial a la materia sobre la cual legisla.

Villegas (1999, pág. 194 y sgtes.) enuncia circunstancias en que los contribuyentes pueden invocar el principio de legalidad como garantía defensiva para protección de sus derechos:

- Cuando se tenga intención de cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté totalmente fijado en la ley.

- Cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo establecido por la ley.
- Se intente recurrir a bases imponibles ajenas a las determinadas por ley.
- En el momento en que el poder administrador incremente las alícuotas impositivas al margen de lo definido en la ley, aun cuando exista delegación legal, no existe expresa autorización constitucional para ello.
- Cuando administrativamente se cree infracciones o sanciones no establecidas por la ley.
- Cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, el cual debe estar reglado.
- En la ocasión que se produzca, aun por ley, una alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del contribuyente, sea por creación retroactiva de tributos no existentes, modificaciones retroactivas perjudiciales en la base imponible o incremento retroactivo de alícuotas.

II. Principio de Igualdad: El artículo 16 de la Constitución Nacional establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No se trata de una simetría matemática sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas condiciones. Este principio ha sido interpretado como un límite verídico al poder tributario y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con el resultado de que si éste abusa de él, el Poder Judicial, como máximo intérprete del texto constitucional, puede invalidar la ley que transgreda este principio.

Tal como menciona Villegas (1999, pág. 205) esta garantía de igualdad protege a todo contribuyente que se considere en condiciones discriminatorias y perjudiciales, que no se base en una capacidad contributiva diferente. Sin embargo, el legislador podrá adoptar medidas impositivas discriminatorias en busca de objetivos extra fiscales, no obstante el contribuyente puede invocar este principio si estima que las diferencias son injustas y poco razonables y que alientan a una persecución abusiva o de beneficio indebido.

III. Principio de Proporcionalidad: este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a

sus particulares manifestaciones de capacidad contributiva. La proporcionalidad que establece la Constitución no se refiere a la alícuota del impuesto sino a la capacidad de tributar de los contribuyentes.

IV. Principio de Generalidad: Como el principio de igualdad, éste surge del artículo 16 de la Constitución Nacional y hace referencia al carácter extensivo de la tributación. Significa que cuando una persona física o ideal se halla en condiciones de tributar, según la ley, esa obligación debe ser satisfecha independientemente de la condición del sujeto, sexo, nacionalidad, edad, estructura, etcétera., razón por la que el gravamen se debe fijar en forma tal que cualquier persona, cuya situación coincida con la indicada como hecho generador del tributo, quede sujeta a él.

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, respecto a los cuales determinadas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible.

V. Principio de Equidad: Soler (2008, pág. 168 y sgtes.) define a la equidad de un sistema impositivo no solo como una razón ética sino que se direcciona a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por los sujetos pasivos que deben pagarlos. Los tributos que no son equitativos provocan resistencia fiscal, que se traduce en evasión y hasta rebeliones sociales, claro ejemplo de ello son las revoluciones americana y francesa.

La equidad implica que cada contribuyente aporte su justa parte para colaborar con el afrontamiento de los gastos públicos. Lo difícil es determinar qué debe entenderse por justa parte, con respecto a ello existen dos teorías:

- *Principio de beneficio:* tiene como referente a Adam Smith y sostiene que cada contribuyente debe tributar en función de los beneficios que recibe de los bienes y servicios públicos. La imposición en base a este principio adquiere importancia práctica en casos concretos en los que es fácil determinar la rentabilidad del gasto para ciertos contribuyentes, como tasas, peajes y derechos, es decir, situaciones en que el beneficio puede ser imputados a un usuario particular.
- *Principio de la capacidad de pago o contributiva:* fue necesario desarrollar este criterio alternativo de imposición que respete el principio de equidad dado que, la lista de gastos públicos al cual puede aplicarse impuestos específicos que consideren el beneficio del usuario es muy limitado. De acuerdo a esta línea de pensamiento, los contribuyentes

deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos en función a su capacidad económica. Se estudia la equidad desde dos puntos de vista:

- *Equidad horizontal*, consiste en dar igual tratamiento a personas iguales.
- *Equidad vertical*, según la cual contribuyentes desiguales deben ser tratados con un grado adecuado de igualdad, es decir, quienes mayor capacidad de pago tengan, deben pagar mayor impuesto.

Por lo tanto, se deberá tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual, para lograr igualdad real, permitiendo dictar normas cuya desigualdad formal se justifique en la obtención de igualdad material con el objetivo de equilibrar la disparidad económica y social de los habitantes.

- VI. Principio de Capacidad Contributiva:** La Constitución Nacional no describe expresamente este principio, pero si lo hace de forma implícita. La capacidad contributiva es el límite material respecto al contenido de la norma tributaria, dado que cada persona debe contribuir a cubrir el gasto público del Estado en una proporción equitativa a su idoneidad económica de pago. Este principio debe garantizar justicia y razonabilidad para con los contribuyentes, debiendo protegerlos cuando se quiera gravar a los sujetos que estén por debajo de un nivel económico mínimo, cuando en el tributo no se respeten los diferentes niveles económicos, cuando se elija hechos o bases imponibles no capaces de reflejar aptitud de pago tributario o cuando esa capacidad de pago aun existente, sea excesiva.
- VII. Principio de Solidaridad:** El mismo se encuentra enunciado en el artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional, al indicar “la distribución entre la Nación y las Provincias contemplará criterios objetivos de reparto, será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”, en otras palabras, el sector más beneficiado gracias a la recaudación estatal deberá cederle una porción al sector favorecido en menor escala, con la finalidad de lograr un desarrollo equitativo del país.

VIII. Principio de No Confiscatoriedad: Los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscatoriedad. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente lo que se considera “parte sustancial” por lo cual el alto tribunal ha fijado el 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos, pero para determinar los límites admisibles fuera de los cuales un tributo es confiscatorio, el tribunal que interviene debe examinar de manera aislada cada gravamen.

Principios No Constitucionales

Soler (2008, pág. 192 y sgtes.) entiende que así como los principios constitucionales representan un límite al poder tributario del Estado e interesan directamente a los contribuyentes, existe principios no constitucionales, rescatados por la doctrina, que incumben a Estado como sujeto activo, a su economía y a prácticas jurídicas y técnicas. Si bien, estos preceptos no están detallados en normas positivas concretas, es muy beneficioso que el Estado los tenga en cuenta, ya que su aceptación conduce a una mejor concreción de los objetivos comunes.

I. Principios Presupuestarios: El sistema tributario debe estructurarse cualitativa y cuantitativamente para lograr que los gastos que deben financiarse a través del sistema, estén cubiertos prolongadamente³ en todo instante. Ese principio de suficiencia está estrechamente relacionado con el nivel de gastos necesario o deseable, y busca evitar los déficits transitorios o persistentes que afecten el nivel de desarrollo económico, las posibilidades técnicas y la política económica de país.

Los impuestos que se adaptan bien a este precepto son los que gravan los beneficios y el volumen de ventas, en cambio, los impuestos que recaen sobre el patrimonio y sucesiones no colaboran a la suficiencia al sistema tributario total, pero si pueden ser ventajosos en los sistemas tributarios provinciales.

II. Principios de Técnica Legislativa: son la certeza y la sistematización.

- *Certeza:* este principio exige que las normas impositivas contengan disposiciones claras e inequívocas respecto a los elementos

³ Períodos superiores a un año.

principales relacionados con la obligación tributaria, el monto a pagar, el momento de pago, forma de pago, etcétera. Se relaciona con la *legalidad* (el contribuyente debe conocer anticipadamente y con certeza las premisas que darán origen a la obligación de pago, los sujetos pasivos de esta última, la cuantía del tributo y la oportunidad de pago) y con la racionalidad económica (los contribuyentes deben estar en condiciones de prever la magnitud de los gravámenes que afectaran a sus costos, con la finalidad de analizar el rendimiento futuro que tendrá la actividad económica que emprendan).

- *Sistematización*: el derecho tributario debe ser coherente y sus normas deben compatibilizarse entre sí para evitar contradicciones de orden jurídico. Este principio debe tenerse en cuenta con respecto a un mismo impuesto y al conjunto de gravámenes que integran el sistema impositivo, tal armonización permitirá alcanzar los objetivos socioeconómicos y evitar contradicciones anti sistemáticas que pueden conducir al intérprete de dichas normas a conclusiones erradas, en perjuicio del fisco y de los contribuyentes

III. Principios de Técnica Recaudatoria: ellos son la economicidad y la comodidad, ambos deben subordinarse a los principios constitucionales y a los objetivos de política socioeconómica del sistema tributario.

- *Economicidad*: es principio toma como punto de partida los gastos en que debe incurrir el Estado y sus contribuyentes por la administración y el pago de los impuestos, así como también los gastos que afrontan las personas físicas y jurídicas cuando actúan en representación del fisco (agentes de percepción o información y retención de los impuestos a cargo de terceros). Todos estos gastos, en conjunto, no deberá exceder el monto mínimo necesario para alcanzar los objetivos.
- *Comodidad*: implica que los impuestos deben establecerse de manera tal que su pago deba efectuarse en el momento y la forma que mejor se ajuste a la conveniencia del contribuyente. Se considera que la mejor época para recaudar el impuesto, tanto para los contribuyentes como para el fisco, es aquella que más se aproxime al momento en que se concreta el hecho generador que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo con lo expuesto por Soler (2008; pág. 6 y 7) se observan alarmantes desbordes por parte de los Fiscos nacionales, provinciales y municipales, dado que existe una total disgregación entre los mencionados principios establecidos por la Constitución Nacional y una realidad completamente apartada de sus correctos postulados. A lo largo de la historia, los dirigentes del país han sancionado normas legales en su forma pero totalmente ilegítimas respecto a su contenido y sustancia.

Un ejemplo de ello, es el Impuesto a los Ingresos Brutos, tributo que ha enriquecido a los Fiscos Provinciales, perjudicando severamente y en muchos aspectos a los contribuyentes, lo cual se expondrá en el capítulo IV.

CAPITULO III

EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

CARACTERIZACIÓN

El Estado posee potestad tributaria para crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Es la facultad de generar normas a través de las cuales puede obligar a las personas sometidas a su competencia, para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios con la finalidad de atender necesidades públicas.

En general, tal como menciona Villegas (1999, pág. 67 y sgtes.) los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”; en particular, los impuestos son tributos no vinculados, donde no existe conexión del obligado con ninguna actividad estatal que se singularice respecto a él o que lo beneficie. El hecho imponible consistirá en una circunstancia o situación que, de acuerdo a la valoración del legislador, tenga aptitud como índice de capacidad contributiva.

Haciendo hincapié en el objeto de estudio, en el presente capítulo se explicará el desarrollo, naturaleza y elementos que caracterizan al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

1. EVOLUCIÓN

Villegas (1999, pág. 699 y sgtes.) explica brevemente la evolución del impuesto a los ingresos brutos, cuyo origen se remonta a los tiempos de la colonia. Antes de sancionarse del impuesto a las actividades lucrativas, existían en las provincias las *patentes*, originalmente era una tasa cuyo monto era fijo. La creación de las patentes se remonta a la Edad Media, época en que los feudales otorgaban una carta-patente, es decir, una autorización para ejercer una actividad determinada, sea un comercio, una industria, o un oficio. Posteriormente, es tributo dejó de ser una tasa que se pagaba para poder ejercer una labor para transformarse en un impuesto que se desembolsa en función de la capacidad contributiva manifestada por desempeñar una actividad lucrativa.

En Argentina, el impuesto de patente existía desde antes de la Revolución de 1810. Las patentes eran otorgadas por las autoridades y se pagaban de acuerdo a una alícuota que variaba según la actividad llevada a cabo. Este mecanismo llevaba a una clasificación de oficios bastante fastidiosa e injusta dado que, dentro de una misma actividad no se diferenciaba la capacidad contributiva que podían tener los distintos contribuyentes.

La irracionalidad que acarreaban las patentes y la superposición discordante de los tributos fue lo que originó a fines de los años cuarenta, en la Provincia de Buenos Aires se intentó abastecer a la jurisdicción de un impuesto de mayor relevancia que los existentes. Así, y tomando como base el Impuesto al Comercio e Industrias que ya regía, el Código Fiscal de 1948 se creó el *Impuesto a las Actividades Lucrativas*. Éste último debe valorarse como antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Su aparición dentro del Régimen Tributario Argentino se produce en 1948, en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Ese mismo año se sancionó la Ley Nacional Nº 13.487 que sustituyó el inc.3 del art.1 de la Ley Orgánica Municipal Nº 12.704 y dictó en el orden de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires⁴, el Impuesto a las Actividades Lucrativas, que regiría a partir del 1 de enero de 1949. En 1949, el Ministerio del Interior intentó reordenar la situación financiera de los municipios de los territorios nacionales, que eran entidades autárquicas, mientras que a dichos territorios nacionales los administraba el Gobierno Central y con fondos de Rentas Generales, para ello, mencionados municipios fueron dotados de un Impuesto a las Actividades Lucrativas exactamente igual al establecido por la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Posteriormente, el Gobierno Nacional advirtió la improcedencia de ubicar el gravamen en ese nivel, y lo trasladó desde sus municipios a los propios territorios nacionales, que siempre fueron de nivel asimilable a las provincias.

En 1974 se anunció su derogación al establecerse en el año 1975 el Impuesto al Valor Agregado que reemplazaría a este gravamen y al impuesto nacional a las ventas. Sin embargo al año siguiente, pese a la inclusión del IVA al sistema tributario argentino, el impuesto a las Actividades Lucrativas, subsistía bajo diferentes nombres, con el mismo hecho imponible, pero con una base imponible que variaba según la jurisdicción.

En 1976 vuelve a cambiar de denominación: Impuesto a las Actividades con fines de Lucro, Impuesto a las Actividades Económicas, etc. y con base imponible semejante a la actual: los ingresos brutos devengados en la jurisdicción.

⁴ Ejerciendo el Congreso la competencia que le otorga el hoy art. 75, inc. 30, de la Constitución Nacional.

En 1977, la denominación era ya la actual: Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos, excepto en Salta que se titula Impuesto a las Actividades Económicas y con características sustancialmente semejantes.

2. CONCEPTOS RELEVANTES

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo provincial, que grava el *ejercicio habitual* de actividades, actos u operaciones de un comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras, servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso indistintamente de la naturaleza del sujeto que la preste (incluidas las sociedades cooperativas) y el lugar del territorio dónde se realice, se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el código fiscal de cada provincia.

Este impuesto consiste en la aplicación de una alícuota sobre la facturación del negocio independientemente de su ganancia, es decir que, el gravamen debe pagarse aun cuando el negocio no resulte rentable. El periodo fiscal es anual con adelantos mensuales o bimestrales.

Cada una de las provincias de la República Argentina, posee la potestad de legislar en materia impositiva, lo cual genera que los ingresos brutos difieran de provincia en provincia y si bien pueden observarse similitudes se debe tener presente las diferencias.

Por tratarse de un impuesto provincial, el territorio toma gran importancia, a tal punto que da nacimiento a la definición de *sustento territorial*: la ley establece que el hecho imponible se origina por el ejercicio de actividades habituales en la jurisdicción de la provincia, cualquiera sea el lugar donde ellos se realicen: zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público o privado, etcétera (ésta última expresión generaliza todos los lugares atribuibles a la provincia correspondiente).

2.1 NATURALEZA DEL IMPUESTO

Las principales características del Impuesto sobre los Ingresos Brutos son:

- a) **PLURIFÁSICO**: Se aplica en todas las etapas de la actividad económica. De ésta manera están gravadas todas las actividades de la cadena

económica exceptuando a las industrias y las actividades primarias. Incita la integración vertical de las empresas con el objetivo de mermar el peso del impuesto en el costo final.

b) REAL: este impuesto no considera las condiciones subjetivas de los contribuyentes, sino que recae sobre los ingresos brutos gravables provenientes de la actividad que ellos ejercen habitualmente.

c) REGRESIVO: porque no tiene en cuenta la capacidad contributiva general del sujeto percutido o de hecho, sino que considera una manifestación indirecta y tiene alícuotas constantes para sujetos con distintos niveles de ingresos.

d) PROPORCIONAL: Al aplicarse una alícuota de una actividad única y en consecuencia constante para todas las operaciones, determina montos proporcionales de impuestos en función del volumen de ingresos brutos gravados.

e) INDIRECTO: el sujeto que lleva a cabo las operaciones gravadas y por lo tanto es responsable de la liquidación y pago del tributo, no es en definitiva quién lo soporta, sino que los traslada con sus costos al precio que termina pagando el contribuyente de hecho o percutido. Por ende, dicho impuesto grava el consumo de los individuos como manifestación mediata de su capacidad contributiva.

f) ACUMULATIVO: cada etapa se grava sobre su totalidad, con lo cual el impuesto de la fase anterior forma parte de la base imponible de la fase siguiente, debido a que se incorpora como costo. Ello genera un efecto multiplicador que se conoce como "piramidación".

g) PERIODICO: El impuesto a los ingresos brutos es un impuesto de liquidación anual, dado que los ingresos se van dando durante todo el año, aunque se efectúen anticipos que son de carácter mensual.

h) TERRITORIAL: Este impuesto es de aplicación provincial con relación a los montos de ingresos obtenidos por actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción. Este aspecto es de suma importancia ya que, constituye uno de los elementos esenciales del hecho imponible.

2.2ASPECTO MATERIAL: HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el *ejercicio habitual y a título oneroso*, en jurisdicción de cada una de las provincias argentinas, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo en el ejercicio fiscal de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de cada provincia:

a) la mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción. Se considerará frutos del país a todos los bienes que sean el resultado de la producción nacional perteneciente a los reinos vegetal, animal o mineral, obtenidos por la acción de la naturaleza, el trabajo o el capital y mientras conserven su estado natural, aun en el caso de haberse sometido a algún proceso o tratamiento -indispensable o no- para su conservación o transporte, lavado, salazón, derretimiento, pisado, clasificación y procesos similares;

b) el fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos) y la locación de inmuebles.

c) las explotaciones agrícolas, pecuarias, minerales, forestales e ictícolas;

d) la comercialización de productos o mercaderías que entren a la jurisdicción por cualquier medio;

e) la intermediación que se ejerce percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas;

f) las operaciones de préstamos de dinero, con o sin garantía.

g) las actividades financieras.

2.3 ASPECTO SUBJETIVO: CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Son contribuyentes de este impuesto los sujetos individuales o colectivos que obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada en el ámbito jurisdiccional correspondiente.

Las sucesiones indivisas serán contribuyentes desde la fecha de fallecimiento del causante hasta la fecha de declaratoria de herederos o de declaración de validez del testamento que cumpla la misma finalidad. Asimismo, mantendrán su condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra, con relación a las ventas en subastas judiciales y a los demás hechos impositivos que se efectúen o generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos.

En las operaciones financieras, el contribuyente es el prestamista o, en su caso, el inversor, quienes no deberán inscribirse ni presentar declaración jurada cuando se les hubiere retenido y/o recaudado sobre el total de los intereses o ajustes por desvalorización monetaria, en cuyo caso se considerará que el pago es definitivo para dicha operación.

Agentes de Retención y Percepción

La persona o entidad que abone sumas de dinero a sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país o en el exterior o intervenga en el ejercicio o en los pagos de una actividad gravada, actuará como agente de retención y/o percepción y/o recaudación e información en la forma que establezca este Código o el Poder Ejecutivo Provincial, quien queda facultado para eximir de la obligación de presentar declaraciones juradas a determinadas categorías de contribuyentes, cuando la totalidad del impuesto esté sujeto a retención y/o percepción y/o recaudación en la fuente.

Éstos agentes solo pueden compensar las sumas ingresadas retenidas o percibidas de los contribuyentes con previa autorización de la Dirección General de Rentas.

2.4 ASPECTO TEMPORAL

De acuerdo con García Vizcaíno (1997, pág. 307 y sgtes.) este aspecto está dado por el momento en que son llevadas a cabo las actividades gravadas, ya sea un período fiscal anual (año calendario) o mensual. Los ingresos brutos deben imputarse al período fiscal dependiendo de su devengamiento o percepción.

2.5 ASPECTO ESPACIAL

Las actividades gravadas deben ser realizadas o ejercidas en el territorio de la provincia pertinente, independientemente del lugar donde se realicen ya sea zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios, lugares de dominio público o privado y todo otro de similar naturaleza.

2.6 BASE IMPONIBLE

Salvo lo dispuesto para casos especiales, la base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas. Se considera ingreso bruto al valor o monto total -en valores monetarios incluidas las actualizaciones pactadas o legales, en especies o en servicios- devengadas en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, el de las operaciones realizadas.

Cuando el precio se pacte en especie el ingreso bruto estará constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento.

Cuando no exista factura o documento equivalente o ellos no expresen el valor corriente en plaza, a los efectos de la determinación de la base imponible se presumirá que este es el ingreso gravado al momento del devengamiento del impuesto, salvo prueba en contrario y sin perjuicio de los demás métodos previstos para la determinación de oficio sobre base presunta. En las operaciones realizadas por contribuyentes o responsables que no tengan obligación legal de

llevar registros contables y formular balances en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.

Deducciones admitidas

Se deducirán de los ingresos brutos imponibles:

- las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos del período fiscal que se liquida.
- el importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que haya sido computado como ingreso gravado en cualquier período fiscal. Cuando posteriormente exista un recupero total o parcial de los créditos deducidos por este concepto, se considera que ello es un ingreso gravado imputable al período fiscal en el que el hecho ocurra.

Podrán deducirse de la base imponible siempre y cuando, dichos conceptos correspondan a operaciones o actividades de las cuales derivan ingresos gravados dentro del período de la erogación, débito fiscal o detracción y estén respaldadas por registraciones contables o comprobantes correspondientes.

Por otro lado, los conceptos que no integran la base imponible son:

- los gravámenes de la ley nacional de impuestos internos, IVA, el impuesto para fondos: Nacional de Autopistas, Tecnológico del Trabajo y de los combustibles.
- los importes que constituyen reintegro de capitales, como los depósitos, préstamos, créditos, descuentos, adelantos y toda otra operación de tipo financiero.
- los reintegros percibidos por comisionistas, consignatarios y semejantes, cuando correspondan a los gastos efectuados por cuenta de terceros en las operaciones de intermediación en las que actúen.
- los subsidios y subvenciones otorgadas por el Estado.
- las sumas percibidas por los exportadores de bienes y servicios, en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación.

2.7 EXENCIONES

Cada provincia tiene su propia enumeración de exenciones tanto objetivas como subjetivas. Las exenciones comunes son:

- ✓ Actividades ejercidas por las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos y valores y los mercados de valores;
- ✓ Actividades de las emisoras de radiotelefonía y televisión;
- ✓ Las operaciones sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos o que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias y las municipalidades, como también las rentas producidas por ellos;
- ✓ La producción, edición, distribución y venta de diarios, libros, periódicos y revistas.

2.8 ALÍCUOTAS

En la mayoría de las jurisdicciones se establece una alícuota general, pero existen determinadas actividades que se encuentran alcanzadas por alícuotas diferenciales.

Los contribuyentes que ejerzan más de una actividad, deberán discriminar en sus declaraciones juradas el monto de ingresos brutos correspondiente a cada una de ellas, de lo contrario, están sujetos a la alícuota más elevada de las que les pueda corresponder. Las actividades complementarias de una actividad principal están sujetas a la alícuota de la principal.

2.9 DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN Y PAGO

La determinación se efectúa sobre la base de declaraciones juradas, que deben presentarse a las Dirección General de Rentas de cada provincia, en la forma y tiempo que la misma establezca. Bajo ciertas condiciones, se admite la rectificación de las declaraciones juradas que contengan errores y se permite la compensación del saldo acreedor resultante.

La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y el declarante es responsable de la veracidad de los datos contenidos en la misma. Cuando se declaren conceptos o montos improcedentes, si bien es inaplicable la determinación de oficio por parte del fisco, se puede intimar de manera fehaciente para que el contribuyente ingrese el pago de la diferencia de los valores incorrectamente computados. Tampoco es viable la determinación de oficio, cuando al sujeto pasivo se declara en quiebra o concurso civil. Pero cuando el sujeto obligado no presente su declaración jurada o la misma sea inexacta, si

procederá la determinación de oficio de la obligación tributaria, sobre base cierta o presunta por parte de la Dirección General de Rentas.

Para la liquidación y pago de ingresos brutos, los contribuyentes son clasificados en tres categorías:

- *Contribuyentes locales:*(no comprendidos en otras categorías)deben pagar once anticipos mensuales, liquidados sobre la base de los ingresos devengados en los meses respectivos y una liquidación final y pago del saldo conforme a la totalidad de tales ingresos devengados en el período fiscal, deducidos los anticipos efectivizados. El total del impuesto a pagar es el que resulta de deducir del total del gravamen, los pagos a cuenta, las retenciones sufridas y los saldos a favor.
- *Convenio Multilateral:* los sujetos a este régimen (el mismo será desarrollado en el punto 2.10).
- *Actividades especiales:* las determinadas por los ordenamientos de cada jurisdicción provincial.

Con respecto al pago, si bien como se explicó en el punto 5, el período fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el año calendario, los fiscos provinciales al mismo tiempo obligan a los contribuyentes a pagar diversos anticipos durante el período en curso, por lo general, mensuales.

2.10 CONVENIO MULTILATERAL

El carácter territorial que tiene el Impuesto sobre los Ingresos Brutos acarrea un problema no menor de dobles imposiciones o sobreimposiciones, pues una misma actividad puede ser ejercida en más de un territorio. Pudiendo ser entre las distintas provincias o bien, dentro de una misma provincia como consecuencia de que las diferentes municipalidades establecen impuestos a las actividades lucrativas⁵.

Estos problemas pueden solucionarse dentro de la Provincia a través de un sistema racional de relaciones de dicha provincia con sus municipalidades. En cuanto a los inconvenientes derivados de las Provincias entre sí, la única solución posible es mediante convenios; en Argentina surgieron los Convenios Multilaterales sobre impuestos a las actividades lucrativas.

⁵ Comúnmente llamadas Tasas de Comercio e Industria.

El Convenio Multilateral es el instrumento por el cual se distribuye la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción provincial. La importancia de estos acuerdos interprovinciales es prevenir y evitar consecuencias perjudiciales derivadas de la doble o múltiple imposición dentro del país, que afecten las actividades económicas de los contribuyentes. Además de subsanar el problema de la superposición, busca armonizar y coordinar el ejercicio de poderes fiscales autónomos, para evitar que efectuar actividades en más de una provincia le acarree al contribuyente mayores gravámenes que superen a lo que pagaría por trabajar en una sola jurisdicción.

Cuenta Villegas (1999, pág. 707 y sgtes.) que el primer antecedente fue en 1853 por un convenio bilateral celebrado entre la Provincia de Buenos Aires y Capital Federal, dado que estos dos territorios fueron los primeros en sufrir el problema de doble imposición. Las ventajas que tuvo la aplicación de este pacto y los posteriores inconvenientes que se generaron en las provincias restantes de Argentina, dio hincapié al surgimiento de convenios multilaterales en los que intervinieron la Municipalidad de Capital Federal y todas las provincias argentinas.

El primer convenio multilateral celebrado el 24 de agosto de 1953, fue reemplazado por el convenio del 14 de abril de 1960, por el del 23 de octubre de 1964 y finalmente, por el del 18 de agosto de 1977. Estos acuerdos están direccionados a cercar el alcance de la potestad tributaria de las partes intervinientes cuando la actividad económica sea llevada a cabo en más de una jurisdicción; lo cual sucede cuando los ingresos brutos provenientes de un proceso único y comercialmente inseparables, son atribuidos a más de una jurisdicción.

Considerando un mismo sujeto gravado, pueden darse los siguientes supuestos:

- Industrialice sus productos en jurisdicción y los comercialice total o parcialmente en otra;
- La dirección o administración de sus actividades se encuentre en una o más competencias y la comercialización e industrialización se efectúen en otras jurisdicciones;
- El asiento principal de una actividad esté en una jurisdicción y las compras o ventas se concreten en otro u otros territorios, tales como sucursales, agencias y representantes;

- El asiento principal de una actividad esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados en otras competencias.

El mecanismo del Convenio Multilateral, consiste en repartir de acuerdo a la importancia y envergadura de la actividad ejercida en cada provincia, cuanto más importante sea la actividad en una jurisdicción, más derecho tendrá esta última a gravar respecto de la otra provincia donde se lleve a cabo una actividad menos importante. Salvo casos especiales, los ingresos brutos del contribuyente originados de la actividad sujeta a convenio, se distribuyen entre las jurisdicciones de la siguiente manera:

- El 50 % en proporción a los gastos efectivamente soportados por el contribuyente en cada jurisdicción como consecuencia del ejercicio de las actividades respectivas, tales como sueldos, combustibles, alquileres, primas de seguro, amortizaciones ordinarias y todo otro gasto de compra, administración, producción y comercialización, excepto aquellas erogaciones que el convenio prohíba computar⁶.
- El 50% en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción cuando las operaciones se realizaron mediante sucursales, agencias, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios.

Existen regímenes especiales, tales como el inicio de actividades, las actividades de construcción, profesionales universitarios, comisionistas, entidades financieras y de seguros, y una serie de operaciones dentro de la producción primaria que se denominan “mera compra”, donde el convenio establece las diferentes formas de distribuir la base imponible para cada caso, tomando en cuenta el lugar de ingreso y el domicilio de explotación u origen del contribuyente.

Por su parte el Convenio Multilateral de 1977 prevé el funcionamiento de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral, que tienen como objetivo dirimir y prevenir todos los conflictos que puedan surgir de la interpretación de las normas de este convenio.

⁶Costo materias primas, propaganda y publicidad, tributos, intereses, los honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades en los importes que excedan el 1% de la utilidad del balance comercial.

CAPITULO IV

EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

FORTALEZAS Y DEBILIDADES

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el que genera mayor recaudación de recursos para todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Para algunas jurisdicciones representa más del 70% de los ingresos obtenidos por el empleo de todos los impuestos propios. Su excelente performance recaudatoria, la facilidad para administrarlo, el crecimiento de una amplia estructura de regímenes de retención y percepción que aseguran pagos a cuenta en la fuente hacen que sea difícil que los fiscos acepten su sustitución.

A la indiscutible ventaja que representa su efectividad recaudatoria se le contraponen una significativa lista de desventajas y efectos no deseados que se fueron agravando en los últimos años y que en la actualidad fundamentan las razones que permiten sostener la inconstitucionalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y que a continuación se desarrollan:

Distorsión en el precio de los bienes y servicios

Es un impuesto que afecta las decisiones de los agentes económicos. La incidencia del Impuesto sobre los ingresos brutos en el precio final de las mercaderías y servicios por tratarse de un impuesto de carácter plurifásico y con efecto cascada, al ser trasladable, termina percutiendo con mayor potencia en los últimos eslabones de la cadena de comercialización y en los consumidores finales. Incluso, al momento de exportar no permite realizar ajustes en la frontera, es decir, no da lugar a reintegros, ya que se desconoce que porción del precio es impuesto, de manera que en forma conjunta con el bien se exporta el gravamen, perjudicando la competitividad de la Argentina en los distintos mercados del mundo.

Si bien, en este punto no se menoscaba ningún principio constitucional puede demostrarse que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos carece de neutralidad y presenta severos efectos distorsivos. Es un tributo que favorece la integración vertical

por aplicarse en cada una de las etapas de producción, lo cual beneficia a los productos importados que ingresan al mercado por encontrarse gravados solo en sus etapas finales y no en todo su proceso productivo. También desalienta la exportación, dado que si bien exime al exportador, no se le puede devolver el impuesto contenido en los insumos y bienes de capital invertidos en el valor exportado. En consecuencia, la producción nacional al competir con sus bienes en el exterior, corre con gran desventaja porque el costo de los mismos tiene adicionado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Superposición de potestad tributaria

Jurisprudencia originada en los fallos de “Aerolíneas Argentinas sociedad del estado c/Provincia de Buenos Aires - CSJN - 13/11/1986”, “Transporte Vidal SA C/ Provincia de Mendoza Repetición de Impuesto - CSJN – 31/05/1984” y “Sociedad Anónima Expreso Sudoeste c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa – 19/05/2010”, entre otros, permiten demostrar que si bien la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, en su artículo 9 prohíbe la superposición de potestades tributarias al definir que cada provincia y los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción (autárquicos o no) se obligan a **no** aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha Ley, en ese mismo apartado liberó de tal circunstancia a los Impuestos sobre los Ingresos Brutos en el caso del transporte interjurisdiccional⁷.

La Corte Suprema de Justicia ha dicho que la Constitución Nacional no invalida totalmente a los tributos locales sobre el comercio interprovincial, pero si protege en los arts. 9, 10, 11, 12, 67, inc. 12, y 108 esa actividad de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y quienes encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial. En los fallos mencionados, la Corte interpreta que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que tiene la característica de ser indirecto, se convierte en directo por el efecto económico derivado de la imposibilidad de traslación del impuesto al precio por el marco normativo de tarifas, las cuales son reguladas por el Estado. Y es en estas circunstancias que los impuestos atentan contra la rentabilidad del contribuyente y lo obligan a desarrollar su actividad económica con un rendimiento menor al mínimo necesario para mantener su comercio u oficio.

⁷ Establece que la imposición se efectuará de acuerdo a la forma prevista en el convenio multilateral.

Tal como se sostuvo en el fallo “Aerolíneas Argentinas sociedad del estado c/Provincia de Buenos Aires - CSJN - 13/11/1986”, si el impuesto provincial a los ingresos brutos no es susceptible de traslación por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo y su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por la actora, ello excluye al caso de la previsión del art. 9, inc. b), párrafo 4º, de la ley 23.548, y lo encuadra en el supuesto que contempla el párrafo 2º, en cuyo texto se plasma el principio básico que privilegió el legislador, consistente en “la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable”. Por ende, como las rentas de Aerolíneas Argentinas están sujetas al impuesto a las ganancias, la aplicación del tributo local a los ingresos brutos importa que se configure la hipótesis de doble imposición que autoriza a hacer lugar a la demanda de repetición.

En la misma línea, otro antecedente que resulta importante señalar es “Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad -CSJN- 06/03/2012” en el cual una empresa de transporte interjurisdiccional inició acción declarativa contra la Provincia de Mendoza, a los fines de que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que ese estado local pretende aplicarle sobre la actividad por ella realizada por entender que resulta contrario a los artículos 31⁸ y 67, inciso 12, de la Constitución Nacional y al régimen de coparticipación federal de la ley 23.548 y sus modificatorias. La Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo lugar a la acción por dos motivos:

1. Las rentas de los transportistas demandantes se encuentran sujetas al impuesto a las ganancias, la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos provincial importa la configuración el supuesto de doble imposición, contrario al principio básico que consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable, ello en virtud de los arts. 31 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional.
2. Es inválido el impuesto sobre los ingresos brutos que una provincia pretende aplicar a una prestataria del servicio público de transporte interjurisdiccional si se acreditó que las tarifas habían sido fijadas por la autoridad nacional sin considerar entre los elementos del costo el gravamen, y en tanto la transportista es contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias.

⁸ **Artículo 31-** Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o Constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

En definitiva, son muchos los precedentes que ponen al descubierto la doble imposición que oculta el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por gravar a nivel provincial ingresos provenientes de una actividad que ya sufre la carga tributaria de carácter nacional. Lo cual evidencia su inconstitucionalidad por resultar contrario a los artículos 31 y 75, inciso 12, de la Constitución Nacional y al régimen de coparticipación federal de la ley 23.548 y sus modificatorias, no cumpliendo de este modo ni con el principio de legalidad, por contradecir a la ley madre ni con la sistematización que propone el principio de técnica legislativa, el cual que establece las normas deben compatibilizarse entre sí para evitar discordancias de orden jurídico.

Afectación de la libre circulación territorial

En el antecedente jurisprudencial “Transporte Vidal S.A C/ Provincia de Mendoza Repetición de Impuesto - CSJN – 31/05/1984” se definió que la regulación del comercio interprovincial es una facultad otorgada al Gobierno Federal para ser ejercida por el Poder Legislativo Nacional y por ende queda excluida del conjunto de poderes delegados a las Provincias, pero éstas pueden gravar la riqueza producida en su territorio aunque una parte de ella transponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales. Sobre este último particular, cabe aclarar que lo expuesto no significa desconocer que las tarifas las fija la autoridad nacional (al menos las de transporte de personas), por lo que la presión tributaria debe graduarse razonablemente para no quitar rentabilidad a una explotación que reviste de interés público.

Otro fallo de la Corte Suprema de Justicia que vale la pena mencionar es “Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires – 01/07/1997”, en el mismo se establece que el Gobierno Nacional puede legislar sobre aspectos internos de las actividades provinciales susceptibles de menoscabar el comercio interprovincial o exterior. Esta potestad se relaciona estrechamente con las restantes disposiciones de la ley fundamental en sus artículos 9 y 10, destinadas a impedir los obstáculos a la libre circulación económica. En este mismo antecedente, se aclaró que si bien las Provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos impositivos y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y el alcance que les parezca más conveniente,

tales atribuciones encuentran el obstáculo de los principios consagrados en la Constitución Nacional.

El Cr. Fernando R. Lenardón en su artículo titulado “Ilegitimidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos” publicado en Doctrina Tributaria ERREPAR (2015, página 5) hace las siguientes observaciones en cuanto al tema:

1. La Constitución Nacional en sus artículos 9 a 12 y el artículo 75, inciso 13) no contradice la competencia impositiva local para gravar el comercio interprovincial, sino que la protección que dichas normas acuerdan solo alcanza a preservarlo de gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación.

2. Cuando a los prestadores de servicios públicos se les aplique el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la tarifa fijada por la autoridad nacional no consideró entre sus costos dicho gravamen, ello sumado al hecho de que la actora sea contribuyente del impuesto a las ganancias, la pretensión fiscal de la provincia resulta inválida por configurarse una doble imposición incompatible con el régimen federal de coparticipación.

3. En el fallo “El Nuevo Halcón SA c/Provincia de Buenos Aires - CSJN - 21/9/2006” se aclara que la doctrina mencionada precedentemente no es aplicable cuando las empresas prestatarias del servicio debían proponer a la Autoridad de Aplicación el sistema tarifario. En este caso, y como dijo la Corte, “no resulta impedimento para que los prestatarios incorporen, dentro del precio propuesto, la gravitación del impuesto a los ingresos brutos”.

4. La falta de discriminación en la facturación del servicio en lo que respecta a la carga impositiva que recaía sobre la actividad de transporte interjurisdiccional impidió el reconocimiento de la pretensión de la empresa de transporte y tornó sus agravios en meramente conjeturales. En el fallo “Telefónica de Argentina SA s/acción de inconstitucionalidad - CSJN - 11/7/2007” La Corte confirmó su doctrina en cuanto a la aplicación de la cláusula comercial a las comunicaciones telefónicas interprovinciales.

Los antecedentes jurisprudenciales ponen de manifiesto que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos actúa como una especie de aduana interior, lo cual transgrede la propia Constitución Nacional en sus artículos 9 y 10⁹, lo cual constituye un verdadero

⁹ **Artículo 9°**- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

quebrantamiento al principio constitucional fundamental de legalidad, dado que si bien es un tributo establecido por normas legales, atenta en contra de lo definido claramente en la Ley Suprema.

Alícuotas diferenciales en función de la ubicación del establecimiento

La política fiscal de establecer alícuotas diferenciales se generalizó como consecuencia de las reformas producidas en la Provincia de Buenos Aires con el dictado de la Ley N° 13.850 de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, mediante la cual se suspendieron las exenciones de las que gozaba el sector industrial cuando se sobrepasara un determinado monto de facturación y se instauraron alícuotas diferenciales en función de la radicación del establecimiento, haciendo hincapié por sobre todo, en quienes perdieron el beneficio de la exención. La discriminación de tasas aplicada al sector de la industria se propagó a otros sectores de la actividad, teniendo también como parámetros el total de los ingresos y la ubicación del contribuyente. Para el caso de contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, la alícuota diferencial menor alcanzaría solo a los ingresos procedentes de las actividades desarrolladas en el establecimiento ubicado en una jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad. Este modo de obrar fue adoptado por jurisdicciones como Entre Ríos, Santa Fe, Chaco y cada vez son más las provincias que lo aprueban.

El artículo 32 del Convenio Multilateral para el impuesto sobre los ingresos brutos establece que las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción. Pero en reiteradas ocasiones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no aceptó considerar al Convenio Multilateral como norma federal por lo que desestimó prestar atención al perjuicio que encierra dicho apartado.

Fue en el año 2010, cuando la Corte declaró inconstitucional que las provincias cobren tasas diferenciales de impuestos según si se posee establecimiento en la jurisdicción o no.

Artículo 10- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

En el fallo “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires” la Corte Suprema de Justicia de la Nación declara violentado el principio constitucional de igualdad remarcando que aplicar alícuotas diferenciales a contribuyentes de acuerdo a su domicilio es una pauta inválida por ser irrazonable y arbitrario. De este modo, se declaró inconstitucional una disposición de la ley impositiva de la provincia de Buenos Aires que aplicaba una alícuota agravada a un agente de recaudación del impuesto a los sellos domiciliado en otra jurisdicción.

Otro antecedente similar fue el fallo “Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia del Chaco s/ acción declarativa de certeza – CSJN- 24/2/2015”, el Alto Tribunal otorgó la medida cautelar a una empresa contra la provincia, por haberle impuesto una alícuota diferencial más gravosa en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por su actividad agropecuaria, con motivo de que el contribuyente no poseía sede central en el ámbito de la jurisdicción provincial.

En este sentido, existen diversas demostraciones de la trasgresión a lo dispuesto en la Constitución Nacional en su artículo 75, inciso 13: “corresponde al Congreso reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”, confundiendo prácticamente con la prohibición de establecer aduanas interiores prevista por los artículos 9 y 10 del mismo texto constitucional¹⁰. Se hace referencia a la inconstitucionalidad de todo impuesto provincial que sea discriminatorio del comercio interjurisdiccional. Un antecedente relevante es la causa “Bayer SA c/ Provincia de Santa Fe/acción declarativa de inconstitucionalidad - CSJN- 23/02/2016” la cual promueve acción declarativa de inconstitucionalidad contra la Provincia, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal provincial y de la ley provincial que establecían un tratamiento tributario más gravoso en relación al impuesto sobre los ingresos brutos a la fabricación y venta de productos (medicinales, químicos, cosmético y de tocador, y mercancías n.c.p.¹¹), en el supuesto de que el contribuyente no posea establecimiento en la jurisdicción provincial. La actora sostuvo que el impuesto que se le reclama resulta discriminatorio en tanto le imponen condiciones más gravosas con respecto a otras empresas cuyas plantas industriales se encuentran radicadas en la Provincia de Santa Fe y, además, restringe la libre circulación de los productos que comercializa, constituyendo indirectamente una aduana interior. Finalmente, el Alto Tribunal hizo lugar a la medida cautelar.

¹⁰ Artículo 9.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

Artículo 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

¹¹ Abreviatura de “no clasificados en otra parte”.

Tal como expone Kalemkerian (2014) existen cuantiosos antecedentes ligados a la discriminación y prohibición de aduanas interiores, pero ciertamente fijar alícuotas diferenciales a una empresa radicada fuera de la jurisdicción, es lo mismo que crear un impuesto a la introducción del bien o servicio en la Provincia, y ello constituye una aduana interior, marginando respecto al comercio interjurisdiccional. Incluso, es un incumplimiento a lo dispuesto por el artículo 32 del Convenio Multilateral, cuando expresa que ‘las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción’. Pero tal como se ha dicho en el ya mencionado antecedente de Aerolíneas Argentinas: “la regulación del comercio interprovincial es atribución delegada al Gobierno Federal para ser ejercida por el Congreso y queda por tanto, excluida del acervo de los poderes conservados por las provincias, pero estas pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella transponga sus fronteras”.

Al igual que lo definido en el punto precedente, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos actúa como una aduana interior, violando lo establecido por la Constitución Nacional, pero también genera distorsiones de precios según el origen del bien, ya que dos bienes con idénticas características producidos a un mismo costo y consumidos en un único lugar, tributan impuesto diferentes, dependiendo del origen de fabricación; hecho que representa un verdadero derecho de importación interprovincial.

Cabe aclarar respecto a este punto, que gracias a la Ley de Consenso y Responsabilidad Fiscal, sancionada por el Congreso a fines de diciembre 2017, las provincias asumieron el compromiso de eliminar alícuotas o tratamientos diferenciales para contribuyentes que produzcan fuera de la provincia; la desgravación inmediata para los ingresos provenientes de la exportación de bienes y las exenciones y alícuotas máximas por actividad. Con lo cual, teóricamente, pudo solucionarse esta distorsión.

Sistemas de retenciones y percepciones ilegítimos

En este aspecto no se hace referencia al hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero sí con los diversos procedimientos que se llevan a cabo actualmente para su recaudación y que en la mayoría de los casos son totalmente inconstitucionales, ya que no solo se retienen sumas en exceso a los contribuyentes obligados a su pago, sino que afectan incluso a sujetos que no son pasibles del

impuesto provincial y que por lógica no deberían sufrir regímenes de recaudación en la fuente.

En la causa “logha, José Héctor e logha, Omar Alberto c/ARBA s/pretenión declarativa de certeza - Cámara Contencioso Administrativo - 25/06/2013” la justicia le dio la razón a la firma que solicito que la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA) limite los múltiples regímenes de retenciones y percepciones que generan una acumulación progresiva de saldos a su favor. Se sostuvo que esta forma de recaudar el tributo atenta contra el principio de razonabilidad previsto en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional y el hecho de obligar al contribuyente a tener saldos a favor constantes y permanentes, sin posibilidad de computarlos en declaraciones juradas sucesivas, como medio de recaudación, importa una clara vulneración al derecho de propiedad, constituyéndose en un mecanismo arbitrario. Por estas razones se declaró la inconstitucionalidad del artículo 1 de la resolución normativa 64/2010 y, en consecuencia, le permitirá a la sociedad no acumular más saldos a favor, debiendo la ARBA arbitrar los medios conducentes para diseñarle un esquema de recaudaciones específicos para el contribuyente.

En la misma línea, otro fallo relevante es “Gasoleo S.A c/GCBA s/otras demandas contra la autoridad administrativa -Tribunal Contencioso Administrativo - 26/06/2015” en el cual la Justicia porteña hizo lugar a una demanda contra la Dirección General de Rentas (DGR) y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de los decretos 1150/90 y 2133/01 que establecen retenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por considerar que trasgreden el derecho a la propiedad de los contribuyentes ya que generan permanentes saldos a favor en el tributo y no poseen ninguna cláusula de exclusión. Asimismo, el juez ordenó al fisco porteño que disponga los medios para que a la firma no se le efectúen más retenciones en la fuente hasta tanto haya aplicado, repetido, o agotado en el modo a que hubiere lugar, la totalidad del saldo a favor que detenta a la fecha.

Hasta aquí, se hizo referencia a precedentes que demostraron la ilegitimidad total de los sistemas de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que generan adelantos impositivos en exceso a los fiscos provinciales, los cuales producen perjuicios financieros para los contribuyentes ya que deben detraer dinero que en la mayoría de los casos quedan inmovilizados por transformarse en saldos a favor difíciles de recuperar.

Un antecedente que merece pronunciarse es “Maglione S.R.L c/Provincia de Tucumán -DGR- s/inconstitucionalidad- Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativo -

03/06/2015” donde se decretó la inconstitucionalidad de los art. 1 y 2 de la Resolución 72/09 del DGR, fundamentando su decisión en que la potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación fue ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad, al pretender que la sociedad, como sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentre obligada a actuar como agente de percepción a sujetos radicados en otras jurisdicciones por ventas realizadas también en extraña jurisdicción, ya que la percepción del tributo es una carga pública que presume un vínculo territorial y el organismo recaudador no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de contribuyentes del tributo de que se trate.

Y si de inconstitucionalidad se habla, en lo alto del podio se encuentra el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias, más conocido por su abreviatura SIRCREB. Tal como lo define la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (COMARB), el SIRCREB es un sistema empleado por la mayoría de los fiscos provinciales para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras. También es aplicable a contribuyentes locales de Ingresos Brutos de aquellas jurisdicciones que han adherido a esos efectos al Sistema.

Las retenciones, es hoy la principal fuente de recaudación de las provincias, y es una cuestión que viene desde hace mucho tiempo. El problema es cuando estas retenciones son infundadas, se acumulan saldos a favor o directamente no se grava la renta, se crea así un impuesto mediante una resolución, es decir, sin ley.

Un claro ejemplo es la reciente causa “Cooperativa de vivienda, crédito, consumo y servicios sociales Palmares limitada c/ Comisión Arbitral del convenio multilateral s/proceso de Conocimiento - Cámara Contencioso Administrativo Federal - 29/06/2017” La firma que demandó pretende que se declare la inconstitucionalidad del SIRCREB, la resolución general 104 de la Comisión Arbitral y normativa concordante. Argumenta que le retienen compulsivamente sin intervención judicial. La empresa sostuvo que las detracciones que efectúa el SIRCREB en sus cuentas bancarias violentan, no solo su derecho de propiedad, sino también su derecho de defensa (artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional). Además impugna que la Comisión pueda disponer de esas retenciones.

La Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal emitió una medida cautelar que le ordenó a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y/o a su Comité de Administración que se abstenga de efectuar, respecto de la Cooperativa que demandó las detracciones o retenciones previstas por la Resolución General 104/2004, por intermedio de los agentes de recaudación allí estipulados, hasta tanto se dicte sentencia definitiva. Es decir, mientras sigue la causa, no le retendrán más ingresos brutos, se suspende el SIRCREB. Los argumentos que sostuvo el tribunal para dar curso a mencionada suspensión, avaladas por su correspondiente documentación, fueron:

- El primero, el hecho de que se haya dispuesto “a través de un padrón, sin motivación, sin acto administrativo, sin notificación, sin procedimiento recursivo, sin garantía alguna”, ni intervención judicial “la detracción y la transferencia directa de una porción de los depósitos bancarios de la actora a las cuentas bancarias de los fiscos que indique el “Sircreb”.
- El segundo, que “de persistir las exacciones ilegales se producirá la desaparición de la Cooperativa por confiscación de su patrimonio, ya que ellas podrían significar, anualizadas, entre el 35% de su ingreso y el 78% de su resultado anual. Este fue un argumento clave para que los jueces tomaran la decisión del aplazamiento de mencionado sistema recaudatorio.
- El tercero, que las acreditaciones bancarias de la actora “proviene mayoritariamente del pago de cuotas de los préstamos otorgados, que se integran mayormente de capital (la devolución del capital no es un ‘ingreso’) y en una menor medida de intereses”. Por lo que las retenciones vinculadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos solamente podría considerar el ‘ingreso’, nunca el capital”. Por lo que el Sircreb estaría “destruyendo el 487% más de lo que correspondería”.

El SIRCREB no solo afecta a sujetos que son pasibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino que muchas veces afecta a contribuyentes que incluso están exentos de dicho gravamen. Un antecedente que justifica esta afirmación es el fallo “Aguscam S.R.L c/ GCBA s/amparo - TSJCABA- 24/08/2012”, la empresa promovió acción de amparo contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a fin de que se deje sin efecto su inclusión en el listado de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos considerados de “Alto Riesgo Fiscal”¹²; se ordene el inmediato cese de la emisión de órdenes mensuales de débitos bancarios que la demandada realiza a través del SIRCREB; y le restituyan los fondos indebidamente retenidos como

¹² Regulado por las resoluciones nº 220-AGIP-2008 y 1521-DGR-08.

consecuencia de su incorrecta inclusión en dicho padrón. A su vez, declara ser una empresa fabricante de productos textiles, y por ende encontrarse exenta de contribuir al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, de manera tal que no existiría posibilidad alguna de ejercerse pretensión perceptiva alguna por parte del fisco local, con causa en dicho tributo.

El Sr. juez de primera instancia, hizo lugar a la acción de amparo y, en consecuencia, ordeno al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires que deje sin efecto la Resolución por la cual consideró a la firma como de “Alto Riesgo Fiscal”, debiendo restituir los fondos que fueran indebidamente. Para arribar a tal conclusión, el magistrado expresó que según lo exigido por la Ley Tarifaria y el Código Fiscal, la actora había cumplido con el empadronamiento vía web que la incluye dentro de la exención por su actividad, y que la falta de fiscalización por parte del fisco provincial, no obsta a la inclusión de la empresa en la exención del pago del tributo, el Código Fiscal (Ley 2997/08) claramente dispone que en todos los casos el mencionado beneficio opera de pleno derecho. Por esos motivos, entendió que la inclusión de la empresa en el padrón de Contribuyentes del Sistema de Recaudación y Control sobre las Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB) resultaba arbitraria e ilegítima.

Bastan estos antecedentes, para determinar la procedencia ilegítima del SIRCRESB, y los agravios que producen este sistema de recaudación anticipada junto con las demás retenciones y percepciones que debe soportar el contribuyente, obteniendo un saldo a favor exagerado, respecto del valor del impuesto que debe ingresar y que para poder evitar estos perjuicios se inserta en un círculo vicioso, dado que para evitar estos adelantos no debe tener deuda, solicita compensaciones de las deudas con dichos saldos acreedores y hasta que las mismas son aceptadas por los fiscos, pueden llevar días e incluso meses, mientras los adelantos impositivos siguen corriendo y es la cadena es de nunca acabar.

CAPITULO V

PROPUESTAS PARA ATENUAR LOS EFECTOS DISTORSIVOS DE EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Todos los rasgos negativos ya descriptos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, alentaron la celebración del "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" llevado a cabo en el año 1993; El mismo tenía como principal objetivo lograr su sustitución. Para ello, se analizaron diferentes alternativas de reemplazo: un IVA provincial, un IVA "mochila", un impuesto monofásico que gravara las ventas en la etapa minorista, entre otras opciones. Lamentablemente por circunstancias económicas y políticas, esta idea de reemplazo fracasó.

Sin embargo, este camino debería retomarse, buscando la eliminación de este distorsivo impuesto y crear un nuevo tributo cuya base imponible difiera totalmente de los gravámenes nacionales coparticipables, pero para ello primero deberían adecuarse las obligaciones provenientes de la Ley N° 23.548 de Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, para evitar dicha analogía.

No caben dudas, de que esta medida puede llevar muchísimo tiempo, razón por la cual en el corto plazo, con la finalidad de alentar el crecimiento de las actividades económicas, fomentar las exportaciones, minimizar los excedentes que se trasladan a los precios, lograr equidad en la situación de las diferentes jurisdicciones, dar certidumbre a los contribuyentes y mermar los litigios, se proponen diversos planes de acción que podrían llevarse a cabo hasta que llegue el momento de cumplir con la sustitución total del mencionado tributo:

- Dejar de gravar las actividades "onerosas", limitando el hecho imponible a las actividades con "fines de lucro", de esta manera se logrará cumplir con lo establecido en la Ley de Coparticipación. Ello con la finalidad de gravar únicamente actividades cuyos ingresos generen utilidad económica para quienes las realicen, y no cuando esas ganancias no alcancen a cubrir los costos y gastos de dichas prestaciones.
- Que la base imponible incluya ingresos provenientes del efectivo ejercicio de la actividad gravada.
- Para la configuración de la base imponible de determinadas actividades económicas que así lo justifiquen, se opte por emplear el criterio de lo percibido

y no el criterio de lo devengado; ello permitirá pagar Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre las ventas efectivamente cobradas y no tener que pagar un gravamen sobre aquellas que resultaron incobrables.

- Conceder a las Pymes un tratamiento especial semejante al del IVA, concederles beneficios a nivel provincial que les permitan un mayor crecimiento y fortalecimiento.
- Tomar en cuenta las exenciones oportunamente otorgadas por el Pacto Fiscal de 1993 que tienen como objetivo alentar la producción primaria, industrial, las prestaciones financieras, empresas aseguradoras, la compraventa de divisas, los servicios de electricidad, agua y gas siempre y cuando no se realicen en viviendas y construcción de inmuebles.
- Disminuir gradualmente las alícuotas del Impuesto para moderar el efecto acumulativo, lo que permite disminuir la carga impositiva que sufren los contribuyentes.
- Buscar la armonización entre las diferentes jurisdicciones, definiendo una alícuota general y evitando que cada provincia cuente con una Ley Impositiva con gran diversidad de alícuotas. De ese modo se intenta obedecer el principio de igualdad definido en el Derecho Tributario Constitucional.
- De acuerdo con los recientes fallos jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, lograr que a la actividad industrial se le aplique la alícuota definida para dicha actividad sin considerar el lugar de radicación, lo cual ha generado inequidad entre los diferentes contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones.
- Que no se alcancen con el impuesto las exportaciones de bienes y de servicios. Con la finalidad de alentar las mismas, minimizar las cargas excedentes que se trasladan a los precios, asemejar la situación de las diversas jurisdicciones evitando guerras tributarias horizontales, dar seguridad a los contribuyentes y disminuir el grado de litigiosidad.
- Eliminar el concepto de “perfil de riesgo”, que incrementa de manera significativa la alícuota de los regímenes de recaudación de los sujetos que no se inscriben en una determinada jurisdicción, por considerar que no son contribuyentes de la misma, lo que implica una sanción impropia.
- No generar contribuyentes interjurisdiccionales tomando como base simples presunciones, sino en función a pruebas fehacientes que demuestren sustento territorial.
- Limitar la generalización de los múltiples regímenes de recaudación y percepción. También reducir las alícuotas empleadas para evitar reiterados

saldos a favor del contribuyente, que le impiden disponer de sus propios fondos.

- Que los Regímenes de Percepción de las distintas jurisdicciones logren una legislación uniforme, para que los agentes de percepción tengan sustento territorial en la jurisdicción que los incluye, que los sujetos percibidos sean contribuyentes de la jurisdicción que se beneficia con la percepción y evitar que los gastos de transporte o compra generen sustento territorial para el contribuyente interjurisdiccional.
- Derogar el Sistema de Recaudaciones Bancarias que se efectúan sobre cualquier crédito que se manifieste en las cuentas bancarias del contribuyente y que se encuentran separadas del hecho imponible al menos reducir este tipo de retención forzosa a su mínimo nivel. Así como también acotar el padrón de sujetos retenidos a quienes realmente son sujetos pasibles del tributo, siempre con la intención de reducir la carga impositiva del contribuyente y disminuir los saldos a favor excesivos.
- Convenir con la Comisión Arbitral para logre un progreso en el dictado de Resoluciones Generales Interpretativas, indispensables para la correcta aplicación del Convenio Multilateral, con la finalidad de evitar litigios.
- Lograr el empleo efectivo del Protocolo Adicional (no utilizado desde 1983) para que el sujeto pasivo del Convenio Multilateral no deba pagar el mismo impuesto reiteradas veces en fiscos diferentes. A su vez que éste sea aplicado de forma automática para los contribuyentes que presentaron la declaración jurada anual CM05.
- Implementar mecanismos alternativos para la resolución de conflictos originados en la aplicación del Convenio Multilateral, permitiendo la participación de terceros independientes especialistas en resolución de conflictos y en materia tributaria.
- Dotar de fuerza de ejecutoriedad a las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria previendo una sanción para las jurisdicciones que no las apliquen.

CONCLUSIÓN

Para finalizar esta investigación, sólo resta enunciar la conclusión, a través de la cual se relacionarán los hallazgos obtenidos con la hipótesis planteada inicialmente.

A lo largo del presente trabajo, se han desarrollado una serie de temas que tuvieron como objetivo demostrar la inconstitucionalidad que caracteriza al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Inicialmente se realizó una breve introducción al Derecho Tributario, haciéndose hincapié en una de sus ramas: el *Derecho Tributario Constitucional*. Se detallaron, especialmente, los principios que lo rigen, por ser ellos los que permiten dilucidar cuando un gravamen es o no contrario a las leyes. En un capítulo ulterior se explicó en forma particular, uno los tributos que más ha dado que hablar estos últimos tiempos: el *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, tributo que por lo analizado cuenta con más desventajas que ventajas.

Para cada una de las provincias de la República Argentina, la recaudación de este gravamen representa su principal ingreso, razón por la cual se posterga su reemplazo o eliminación. Pero frente a sus atributos de fácil administración y exuberantes ganancias, se encuentran los perjuicios que día a día sufren los contribuyentes, tales como: por los bienes y servicios que demandan deben abonar precios elevados y distorsionados por este impuesto provincial; como consecuencia de la superposición de potestades que existe en los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal tienen que pagar tres impuestos, los cuales recaen sobre un mismo objeto: sus ingresos (Impuesto a las Ganancias a nivel nacional, Impuesto Sobre los Ingresos Brutos a nivel provincial y la Tasa de Comercio e Industria en la esfera municipal); excesivos sistemas de retención y percepción que implican permanentes adelantos financieros para los Estados Provinciales; la obstaculización al libre comercio interprovincial y circulación territorial de mercaderías convierten a cada jurisdicción provincial en aduanas internas prohibidas por la Constitución Nacional; entre otros.

Por todo lo comentado hasta aquí, se aprecia que las razones mencionadas, si bien son las más significativas, no son las únicas que existen para demostrar que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un gravamen verdaderamente inconstitucional o bien, de cobro ilegítimo.

El hecho de que no se logre crear un impuesto que subsane estas falencias y que asegure una recaudación semejante al tributo local vigente, es lo que justifica su continuidad en el tiempo.

A pesar de que no existen dudas respecto a la inconstitucionalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la legalidad formal expone a los contribuyentes a realizar costosos y largos procesos judiciales lo que no pueden ser posibles para todos y ello permite que las provincias lo sigan cobrando. Es por ello, que para asegurar una verdadera seguridad jurídica dicho tributo debería derogarse.

Sin dudas las acciones a afrontar, en el mediano plazo, deberían conducir a retomar el camino perdido que conducía a la derogación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y al reemplazo por un gravamen que consiga superarlo. Pero hasta el día de hoy, el deseo del Estado de resguardar este sistema impositivo totalmente anticuado obstaculiza alcanzar esta meta.

Con motivo de la imposibilidad de lograr, al menos por el momento, la total anulación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el capítulo final se han plasmado una serie de propuestas tendientes a morigerar los efectos negativos del tributo.

BIBLIOGRAFÍA

ÁBALOS, María Gabriela. Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. 1º Edición. Buenos Aires. Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires, 2013.

BULIT GOÑI, Enrique Guillermo. Impuesto sobre los ingresos brutos. 2º Edición. Editorial Depalma, 1997.

DAPENA José P. Y VOLMAN Mario. Distorsiones económicas y financieras originadas en el impuesto sobre los ingresos brutos. Edición N° 542. Buenos Aires, 2014.

FUNDACIÓN MEDITERRÁNEA. Una reforma tributaria integral para el crecimiento de la argentina. Resumen Ejecutivo. IERAL. 2001.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO. Temas de Derecho Tributario. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1982.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I Parte General. Depalma. Buenos Aires, 1996.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo II Parte General (Continuación). Depalma. Buenos Aires, 1996.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. Derecho Tributario. Tomo III Parte Especial. El Derecho Tributario Vigente. Depalma. Buenos Aires, 1997.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS. Derecho Financiero, 9º edición. La Ley. Buenos Aires, 2010.

JARACH, DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3º edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1999.

KALEMKERIAN, FERNANDO. Ingresos brutos. Discriminaciones fundadas en la radicación del contribuyente. La vía procesal y el papel de la Corte Suprema- XIV Seminario Internacional Sobre Tributación Local - 13 y 14/11/2014 - Bahía Blanca

LENARDON, FERNANDO R. Economía del Sector Público. Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y de la Administración. Universidad Adventista del Plata. Entre Ríos, 2014.

LENARDON, FERNANDO R. Ilegitimidad del impuesto sobre los ingresos brutos. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), 2015.

SOLER, OSVALDO H. Derecho Tributario, 3ª edición. La Ley. Buenos Aires, 2008.

VILLEGAS, HECTOR B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Depalma. Buenos Aires, 1999.

VITTA, J.M., GRECCHI, A.M., BRUNOTTI, A. Análisis Comparativo sobre legislación provincial del Impuesto sobre Ingresos Brutos. Consejo Federal de Inversiones. Buenos Aires, 2004.

