

## **LA SUPRESION DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS Y SU REPERCUSION EN LOS ESTADOS LOCALES (\*)**

**Autor:** Contador TITO L. ROCCHETTI.

Profesor titular de "Finanzas" en la Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Litoral.

### **1. EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS Y LOS REGIMENES IMPOSITIVOS PROVINCIALES**

El estudio del proceso que desemboca en la organización institucional argentina bajo la forma representativa republicana y federal reconoce a las provincias su precedencia al Estado Nacional, el que surge como consecuencia del ejercicio de la voluntad soberana de aquellas que deciden constituirse en nación libre y soberana frente a sus iguales del mundo. Y para que este nuevo ente ideal pueda subsistir y cumplir con los fines para los que fuera creado, ceden parte de sus facultades originarias, pero reservando para sí todas aquellas atribuciones de las que no hubieran hecho renuncia expresa a través de la Constitución Nacional ya fuera en forma total o parcial.

Se concluye así que en materia tributaria la soberanía financiera de las provincias es amplia pero no obstante ello, según el mencionado ordenamiento institucional, admiten la existencia de facultades concurrentes con la nación en materia

\* Ponencia presentada en las Octavas Jornadas de Finanzas Públicas, realizadas en Córdoba, agosto de 1975.

de impuestos indirectos y en forma accidental en impuestos directos, cuya aplicación por parte de esta última debería hacerse conforme las prescripciones del art. 67 inc. 2º de la Constitución Nacional.

La estructura política de tipo federativo como la que presenta nuestro país, donde coexisten simultáneamente distintos niveles de gobierno —cada uno de los cuales detenta facultades impositivas en su esfera de competencia y que pueden ser concurrentes o no— surge como una consecuencia necesaria por la correlación de objetivos y fines entre Nación, Provincias y Municipios.

De ahí que frente a estas facultades de imponer que le reconocen las constituciones y las leyes mueve a que deba reflexionarse acerca de la magnitud de las contradicciones residuales que puede presentar la política fiscal seguida por cada nivel de acción —en especial en los casos de la Nación y las Provincias—, ante las necesidades que se derivan de la formulación de una política global y sectorial coherente.

Pero esto se ha pretendido lograr mediante la centralización del ejercicio del poder fiscal, que así ha pasado a constituirse en una herramienta casi exclusiva del Estado Nacional, quien lo cuenta como un elemento muy importante dentro del instrumental de la política económica global que procura aplicar en el país, persiguiendo con ella múltiples finalidades, además de la estrictamente recaudatoria.

En tal sentido merece destacarse que como consecuencia de ello, las provincias han visto reducido paulatinamente el campo del ejercicio directo y efectivo de los tributos propios de su soberanía fiscal, en virtud de los diferentes sistemas de coparticipación impositiva, ya que determinados gravámenes que antes estaban en sus manos han pasado a ser aplicados por la Nación en forma excluyente, aunque ésta las compense con parte de su producido tal como es el caso más reciente del Impuesto a las Actividades Lucrativas.

Resulta fácil advertir que todo esto ha incidido sobre los regímenes impositivos locales como verdaderos condicionantes

de su estructura y rendimiento fiscal, al par que ha reducido considerablemente las posibilidades de que la tributación pueda jugar un papel significativo dentro de la política económica provincial.

Pasando revista a la composición de los recursos de los últimos presupuestos provinciales se confirma esta apreciación, puesto que se observa que los gravámenes de aplicación y percepción directa por éstas en su conjunto no alcanzan a representar ni el cincuenta por ciento de sus recursos tributarios totales, proviniendo el resto de los mismos de los diversos regímenes de coparticipación con la Nación.

A su vez puede apreciarse que entre los propios, los impuestos sobre manifestaciones del patrimonio no superan en general, la cuarta parte del total de los ingresos tributarios de recaudación directa, mientras que los gravámenes que recaen sobre las cifras de ventas o sobre la circulación de la riqueza son los más significativos.

En síntesis, podemos decir que los regímenes impositivos provinciales salvo raras excepciones se estructuran fundamentalmente sobre la base de cuatro tributos principales, a saber: Impuesto a las Actividades Lucrativas; Impuesto de Sellos y Tasas Retributivas de Servicios; Impuesto Inmobiliario e Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. El primero de ellos a su vez se constituyó en la columna vertebral del sistema, no sólo desde el punto de vista de su importancia recaudatoria sino también como herramienta de política económica local de los Estados autónomos que lo incorporaron a su legislación fiscal.

En efecto, a partir del año 1948 cuando comenzó a aplicarlo la Provincia de Buenos Aires, el Impuesto a las Actividades Lucrativas pasó a ser el tributo más significativo tanto para ella como para la Municipalidad de la Capital y las restantes provincias que poco tiempo después la adoptaron sin excepción.

La definición objetiva de este impuesto estaba dada por el ejercicio de comercio, industria, profesión o actividad lu-

crativa habitual realizada en el Estado provincial o en la ciudad de Buenos Aires, según el caso, cualquiera fuera el medio de practicar ese ejercicio.

En general el gravamen citado se aplicó en las distintas jurisdicciones fiscales tomando como base de imposición los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de la actividad gravada en el año calendario anterior. Ello no obstante, se admitió asimismo que para su liquidación se tomaran los ingresos obtenidos dentro del ejercicio comercial del contribuyente, cuando el ejercicio contable de éste abarcara un lapso distinto al del año calendario, a los efectos de facilitar así la determinación de la respectiva obligación fiscal.

Debe acotarse además que para el caso de contribuyentes que tributaban a través de agentes de retención, la base de imposición estaba representada por los ingresos brutos del ejercicio corriente y que correspondía al año de la retención. Esto merece tenerse en cuenta para cuando se analicen las consecuencias de su derogación.

Ahora bien, enfocando este tributo desde el punto de vista económico tiene validez la apreciación de Dino Jarach cuando sostiene que se adjudica al Impuesto a las Actividades Lucrativas el carácter de impuesto sobre ventas y prestaciones de servicios, plurifásico y acumulativo, aunque estos caracteres estaban sin embargo atenuados por la relativa moderación de las alícuotas, por lo menos las básicas y más generalizadas.

En cierta medida este impuesto, que tendía a la generalidad y uniformidad dentro de un sistema de proporcionalidad graduada por medio de alícuotas básicas, preferenciales y diferenciales, vino a significar un adelanto en los regímenes tributarios provinciales al provocar la desaparición de una serie de gravámenes autónomos y de ámbito fiscal restringido.

Se ganó también en claridad, certeza y rendimiento recaudatorio, facilitando un instrumento legal idóneo para ser

empleado en la consecución de la política económico-fiscal de los Estados Provinciales.

Si bien es cierto el criterio de territorialidad imperó en la aplicación del Impuesto a las Actividades Lucrativas, ello no fue óbice para que se planteara el problema de la doble o múltiple imposición cuando la actividad era ejercida por el sujeto pasivo en más de una jurisdicción, en virtud de que el proceso económico respectivo se integraba o completaba en todas ellas.

Al cuestionarse el ámbito espacial de este tributo se impugnó la facultad de las Provincias para imponer gravámenes sobre las ventas que se efectuaban fuera de sus límites jurisdiccionales, hecho que adquiriría especial relevancia en los procesos económicos en los cuales la fabricación o industrialización se efectuaba en una provincia y su comercialización fuera de ella.

Debe señalarse que tal superposición se producía aún cuando los fiscos interesados, en el ejercicio de su poder de imposición, no violaran los sustentos de territorialidad del gravamen ya que cada jurisdicción pretendía aplicar el impuesto sobre la base imponible común de los ingresos brutos totales, sin tener en cuenta que la actividad podía cumplirse sólo parcialmente en ellas.

Frente a los inconvenientes que se derivaron de esta situación en 1953, se concertó un Convenio Bilateral entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Capital Federal, que de inmediato fue seguido por un Convenio Multilateral entre este último fisco y todas las Provincias, el que se mantuvo vigente sin interrupción pero con periódicos ajustes, hasta fines de 1974.

Como bien expresara Dino Jarach, la característica fundamental del Convenio consiste en que no trataba simplemente de subsanar el inconveniente de la doble imposición, sino de armonizar y coordinar el ejercicio de poderes fiscales autónomos con el objeto de lograr uno de los principios más importantes en la imposición en un Estado federal, esto es, que

el solo hecho de desarrollar actividades que trascienden los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

Este Convenio Multilateral significó la presencia de un derecho tributario interprovincial de tipo convencional y, en consecuencia, como toda norma jurídica planteaba la eventualidad de discrepancia o errores de interpretación de su contenido o de su aplicación y la necesidad de resolver las cuestiones que se originaran con tal motivo.

Por ello se consideró conveniente y se creó un órgano supra provincial que tuviera a su cargo entre otras cosas, precisar el contenido y alcance de las normas jurídicas del Convenio, naciendo así la Comisión Arbitral.

Este organismo fue habilitado para dictar de oficio o a instancia de los Fiscos adheridos normas generales interpretativas y resolver cuestiones que se originaran en casos concretos por la aplicación del Convenio, ya se tratara de divergencias surgidas entre jurisdicciones o de contribuyentes que recurrieran contra alguna de ellas por igual motivo.

Este Convenio Multilateral, a pesar de su complejidad, se mostró como un mecanismo de técnica impositiva inteligente y ya contaba con una rica experiencia de más de 20 años de aplicación ininterrumpida para superar tales conflictos y la doble o múltiple imposición en el Impuesto a las Actividades Lucrativas. Si bien es cierto que pudo adolecer de algunos errores, procuró equidad e igualdad en el trato de los contribuyentes que desarrollaban sus actividades en más de una jurisdicción, respecto de aquellos que los hacían totalmente dentro de una de ellas. Es decir, un principio de justicia tributaria.

En resumen, el Impuesto a las Actividades Lucrativas dentro de los regímenes impositivos provinciales, se constituyó en un tributo de excelente rendimiento recaudatorio relativo, que contemplaba los aspectos de generalidad y uni-

formidad, con normas de tipo convencional para prevenir la doble o múltiple imposición, que gravaba la capacidad contributiva aplicando el principio de la proporcionalidad, con una base imponible dinámica que respondía a las fluctuaciones de la economía y que fue una herramienta significativa dentro del instrumental de la política económica de los Estados locales, facilitando por su intermedio propender a la obtención de otras finalidades además de la estrictamente recaudatoria.

Veamos ahora algunas de las situaciones que plantea a las provincias el Impuesto al Valor Agregado y sus consecuencias en los regímenes impositivos locales.

## 2. LA CREACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Nación creó por medio de la Ley N° 20.631 con aplicación en todo el territorio nacional y con vigencia a partir del 1-1-1975, el Impuesto al Valor Agregado que al decir de sus exégetas, estaba concebido como una mera herramienta de recaudación que resignaba intencionadamente la posibilidad de utilizarla como instrumento de una política selectiva. Se explicitaba además que tal política sería implementada por medio de los impuestos internos a los consumos específicos y complementada a través del Impuesto de Patentes que se crearía a nivel local. Este último gravamen debía ejercer también una presión selectiva en aquellos productos y servicios predeterminados cuyo detalle se establecería de conformidad con una política concertada a acordarse entre el poder central y los poderes locales, siempre dentro de las atribuciones impositivas inherentes a cada jurisdicción participante del acuerdo.

El I.V.A. aparece entonces como un gravamen con incidencia en el consumidor final que se estructuró sobre una base amplia ya que su alcance no se limitó a las etapas manufactureras sino que se extendió también al comercio mayorista y minorista y a muchas prestaciones de servicios, es decir que

comprendió cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto, según el criterio fijado por la ley y su reglamentación.

Esté gravamen así caracterizado, plurifásico y no acumulativo, dentro del esquema de la reforma impositiva nacional perseguía sustituir al Impuesto Nacional a las Ventas, que era un gravamen a la producción de tipo valor agregado limitado a la etapa manufacturera y a ciertos casos de servicios taxativamente enunciados en la respectiva ley. De igual manera y complementariamente implicó la derogación del Impuesto a las Actividades Lucrativas, gravamen local en cascada que recaía sobre la cifra global de los negocios.

Esto último pareciera significar que no se estimaba congruente el mantenimiento simultáneo del I.V.A. con el Impuesto a las Actividades Lucrativas, con alcance general sobre todas las actividades comerciales, profesionales y prestaciones de servicios que, como ya se expresara, era de carácter plurifásico y acumulativo.

Pero su reemplazo por un impuesto local de patentes para ejercer por su intermedio una presión selectiva sobre productos y servicios convencionalmente determinados, crea el interrogante del acierto de tal medida, aspecto que será analizado oportunamente.

Para llevar adelante esta reforma fue necesario compatibilizar el régimen del Decreto Ley N° 20.221/73 por el cual se unificaron los sistemas de coparticipación impositiva establecidos por las Leyes Nos. 14.060, 14.390 y 14.788, y ello como consecuencia de que el impuesto a las Ventas era coparticipable y así también debía serlo el I.V.A., mientras que el Impuesto a las Actividades Lucrativas en virtud de lo dispuesto en el artículo 9° inciso b) de aquel Decreto Ley, las Provincias quedaban excluidas de todo compromiso y podían aplicarlo aunque pudiera resultar análogo a alguno de los impuestos nacionales coparticipados.



Tal ajuste se hizo por conducto de la Ley N° 20.633, la que al disponer en el apartado 2º de su art. 4º el reemplazo en el primer párrafo del inc.b) del art. 9º del Decreto Ley N° 20.221/73, de la expresión "el ejercicio de las actividades lucrativas" por la expresión "de patentes por el ejercicio de actividades con fines de lucro" modificó las cosas en este último aspecto pero sin cambiarlas demasiado.

Esto parece una incongruencia pero en esencia no lo es, según se explicará.

### 3. EL IMPUESTO DE PATENTES Y EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Conforme a la referida modificación introducida por la Ley N° 20.633 al régimen vigente de coparticipación de impuestos nacionales, el Impuesto de Patentes resulta compatible con el sistema y por ende con el I.V.A., como antes lo había sido el Impuesto a las Actividades Lucrativas con el impuesto a las Ventas. Ahora bien, si efectuamos un análisis comparativo del hecho imponible conforme la norma derogada y la que la reemplazó se advierte que no existen diferencias remarcables, porque al Impuesto de las Actividades Lucrativas se lo definía conceptualmente como recayendo sobre el ejercicio de comercio, industria, profesión o actividad lucrativa habitual mientras que ahora lo que se admite son patentes, que deben abonarse por el ejercicio de actividades con fines de lucro, lo que en esencia es prácticamente la misma cosa, porque tales patentes no tienen un sentido permisivo sino el carácter de verdadero impuesto.

Tampoco se aprecia diferencia alguna con respecto a los sujetos pasivos de las respectivas obligaciones fiscales, porque en ambos casos los contribuyentes son aquellos que ejercen las actividades lucrativas o que tengan fines de lucro.

Pero como no resulta admisible que la modificación introducida por la Ley N° 20.633 al Decreto Ley N° 20.221/73

significara un simple cambio de nombre del tributo para así, por ese solo hecho considerarlo compatible con el sistema, I.V.A. incluido, va de suyo que la diferencia deberá ser hallada en la base imponible, es decir, que no podría ser igual que la del Impuesto a las Actividades Lucrativas aunque tal aseveración se obtenga por vía de deducción porque no está prohibida de manera expresa en la ley. La base de medición del Impuesto de Patentes no debería entonces estar representada por los ingresos brutos, pero a cambio de ello lamentablemente, se omitió caracterizar de manera concreta dentro del régimen de coparticipación cual debía ser dicha base, para evitar de esa manera los diferentes criterios que las Provincias podían aplicar sobre el particular.

Este hecho adquiere especial significación para las jurisdicciones locales porque a las mismas le estaba asignado un papel importante a cumplir en una coherente política concertada con el poder central para ejercer una presión selectiva sobre determinados productos y servicios, ya que en aras de la simplicidad y sencillez del régimen a que se aspiraba para el I.V.A., se pretendía reducir al máximo sus exenciones y en el gravámen sólo se operaría con la aplicación de dos tasas proporcionales.

Los hechos posteriores han demostrado que las soluciones dadas por las provincias y la Municipalidad de la Capital Federal para superar esta omisión sólo ha derivado en una mayor sofisticación de la base imponible, entre cuyos elementos en algunos casos y a pesar de lo dicho, están presentes los ingresos brutos. Además se ha colocado a los contribuyentes cuya actividad se desarrolla en más de una jurisdicción fiscal, frente a un verdadero mosaico de normas, lo que atenta claramente contra el principio de "certeza" que preconizara Adam Smith. A lo que debe agregarse que también flota sobre sus cabezas el problema de la doble o múltiple imposición que puede plantearse entre algunas jurisdicciones y que en gran medida había sido superado por el Convenio Multilateral en el caso del I.A.L.

Todos estos aspectos fueron reiteradamente expuestos por las Provincias en las sucesivas reuniones que se efectuaron para aunar criterios y lograr una definición válida para concretar en los hechos la coordinación que resultaba tan necesaria en esta materia, entre el régimen impositivo nacional y la tributación a nivel local, sin arribarse a nada concreto.

Además de resultar indispensable desde el punto de vista de la política fiscal global, esta definición también se requería para la adopción de una base de medición uniforme para todas las jurisdicciones locales y la cuantificación de su probable rendimiento para insertar tal estimación en los respectivos cálculos presupuestarios.

#### 4. EL PERIODO DE TRANSICION POR EL CAMBIO DE SISTEMA

El año 1975 fue el señalado para que el régimen de imposición a los consumos de nuestro país quedara estructurado sobre los principios en que se basara la reforma impositiva brevemente explicitados en el punto 2 de este trabajo.

En el mismo debía instrumentarse adecuadamente el I.V.A. tratando de asegurarse un satisfactorio margen de simplicidad técnica y de manejo administrativo que permitiera traducir en ingresos las estimaciones de recaudación efectuadas por la Nación y que como mínimo debía reunir una suma equivalente a la que antes se obtenía de los impuestos sustituidos.

La derogación de los impuestos locales a las actividades lucrativas de acuerdo al nuevo régimen de coparticipación de impuestos nacionales, tuvo como compensación no sólo el reparto entre las provincias y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires del producido del nuevo impuesto al valor agregado según los índices y prorrateadores distributivos establecidos en el Decreto Ley N° 20.221/73, sino también una distribución adicional dispuesta por la Ley N° 20.633.

Con esto en particular se pretendía que las jurisdicciones locales no sufrieran verdaderos desajustes presupuestarios,

atento a que el I.A.L. constituía sin lugar a dudas el tributo más significativo de sus regímenes fiscales.

Esta idea fue la que llevó a introducir en el Decreto Ley Nº 20.221/73 por el apartado 3º del artículo 4º de la Ley 20.633, el siguiente artículo:

“En 1975 la Nación asegura —con afectación en caso de insuficiencia, de sus recursos de disponibilidad propia— a las provincias, Municipalidades de la Ciudad de Buenos Aires y Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur un monto mínimo en concepto de distribución del producido del impuesto al valor agregado a cada una de dichas jurisdicciones, individualmente considerada a todos los efectos que, sumado a su propia recaudación por saldos del impuesto a las actividades lucrativas de ejercicios anteriores y los que le corresponda por coparticipación de saldos del impuesto a las ventas de ejercicios anteriores, equivalga a la coparticipación en el impuesto a las ventas y la recaudación del impuesto a las actividades lucrativas, ambos por el año 1974 e individualmente considerados con más el incremento del nivel general de precios producido con relación al año base”.

Tan saludable previsión no obstante no solucionó para las provincias su problema financiero porque la no aplicación en su esfera de competencia del I.A.L. las privó de contar con que tal ingreso recaudatorio fuera programado por ellas conforme al sistema de anticipos, pagos a cuenta, cuotas, etc. cuyos vencimientos sistematizados dentro del ejercicio fiscal respondiera precisamente a sus urgencias de Tesorería.

Esta situación se agravó porque las sumas que percibieron los Estados locales por transferencia de los fondos de coparticipación impositiva con la Nación en el primer semestre de 1975 se mantuvieron bastante por debajo de las respectivas estimaciones, creándose delicadas situaciones para que los mismos pudieran hacer frente a sus compromisos financieros.

Las afirmaciones de uno de los titulares de economía sobre la derogación del I.V.A. y su reemplazo por otro grava-

men dentro de una nueva reforma tributaria complicaron el panorama, que ya de por sí no resultaba demasiado claro.

En resumen, resulta fácil advertir que este primer ejercicio de aplicación del IVA en que se reemplaza el viejo sistema de "Ventas - Actividades Lucrativas" por el de "I.V.A. - Patente" hasta ahora ha traído para los Estados locales serias dificultades financieras que, es de presumir, se irán solucionando con asistencia de la Nación.

#### 5. ALGUNAS CONSECUENCIAS DE LA SUPRESION DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Al crearse el Impuesto al Valor Agregado como impuesto nacional con vigencia en todo el territorio del país se sostuvo por algunos expositores que ello llevaba implícito un perfeccionamiento del régimen impositivo nacional, aunque significaba, al mismo tiempo y en cierta medida, un retroceso en los regímenes tributarios locales por el reemplazo del Impuesto a las Actividades Lucrativas por otro más imperfecto como era el Impuesto de Patentes.

No entraré en el detalle de las bondades que sus partidarios le reconocen al I.V.A. y las daré por hipotéticamente aceptadas y cumplidas, solo mencionaré algunos aspectos negativos de lo que significó un costo para los Estados locales, cual fue la derogación a partir de 1975 en todos ellos del I.A.L., a saber:

- a) Se pierde un tributo de gran importancia local para su utilización como herramienta de política económica.
- b) Se deriva a la Nación otra cuota del ejercicio de las facultades impositivas locales, porque aquélla en virtud de las leyes de coparticipación, crea los impuestos sujetos a su régimen y los suprime o modifica sin la intervención en este proceso de las Provincias.
- c) Desde el punto de vista económico financiero se incrementa la dependencia provincial de la coparticipación federal.

- d) El remanente de facultades impositivas locales ya resulta inelástico para hacer frente a nuevas necesidades del Tesoro Provincial.
- e) La reimplantación del gravamen de patentes no es compensatorio del I.A.L. y retrograda la estructura tributaria provincial en lugar de perfeccionarla, planteando en muchos casos el problema de la doble o múltiple imposición, según el criterio empleado para fijar la base imponible.
- f) La supresión tajante del I.A.L. a partir del 1-1-1975 sin ninguna otra previsión crea una injusta distribución de la carga fiscal entre el mismo sector de contribuyentes, según fuera la forma de liquidación y pago del gravamen.

En efecto, conforme se expresara podían darse algunas de estas situaciones u otras aquí no mencionadas:

- I. Si el contribuyente lo era con retención en la fuente estuvo tributando por todos sus ingresos brutos percibidos hasta el 31-12-1974.
- II. Si el contribuyente liquidaba el tributo en base a Declaración Jurada y a los ingresos brutos del año calendario anterior, y en el año de iniciación de sus operaciones no abonó nada en concepto de I.A.L., al 31-12-1974 tiene pendiente de tributación la base imponible de los ingresos brutos totales obtenidos en 1974.
- III. Si el contribuyente liquidaba su tributo en base a los ingresos brutos del ejercicio comercial anterior y éste no coincidiera con el año calendario, tendría pendiente los ingresos brutos del último período, que podía ser mayor de doce meses.
- IV. También podría darse el caso que en 1974 hubiera abonado el I.A.L. sobre la base de los ingresos

brutos de 1973, con lo cual respecto al caso explicado en I pagaría sobre una base imponible menor como resulta naturalmente durante un proceso inflacionario como el que se vive en el país.

La adopción sin más trámites a partir de 1975 del Impuesto de Patentes sobre una base imponible distinta a la de los ingresos brutos, como debería ser de acuerdo a lo que se explicitara en el punto 3º de este trabajo, dejaría sin una equitativa solución los problemas planteados de I a IV u otros distintos que habrían de surgir de profundizarse el análisis.

Veamos ahora como solucionaron sus problemas algunas jurisdicciones locales.

#### 6. EL CASO DE LA MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Conforme la estructura institucional de esta Municipalidad, para reemplazar su impuesto a las actividades lucrativas por el derecho de patentes, requirió como necesaria la pertinente autorización del Congreso Nacional, quien la concedió por medio del artículo 2º de la Ley Nº 20.634. En virtud de ello la Municipalidad de la Capital Federal pudo dictar la Ordenanza Fiscal Nº 30.599 creando el gravamen y estableciendo en su articulado su definición, que prácticamente resulta coincidente con el derogado I.A.L. y lo que debe considerarse como su ámbito de aplicación, sujetos pasivos y hecho y base imposables.

Los artículos 94 a 96 de la citada Ordenanza definen el hecho imponible, y la base imponible en los artículos 97 a 99, reconociendo una base general y otras especiales para los casos particulares del servicio de albergue por horas y compañías de seguros y préstamos de dinero, de bancos y otras entidades financieras sujetas al régimen de la ley respectiva.

La forma de medición de esa base imponible está basada en un sistema de puntajes positivos y negativos cuyas

magnitudes estarán fijadas en Ordenanza Tarifaria. Además existen adicionales y el importe en pesos de cada punto computable, estableciéndose en el equivalente al valor de un punto el impuesto mínimo.

Las tres magnitudes que comprende el mencionado sistema son las siguientes:

- a) El monto de los ingresos brutos anuales percibidos o devengados y computados según lo determinan y definen los artículos 100 a 109 de la O.T. (magnitud positiva).
- b) El valor de los bienes radicados en la Capital Federal, incluidos los bienes amortizables (aún los inmuebles que tengan función de bienes de cambio) y los no amortizables excluidos mercaderías, materias primas y productos en proceso de transformación. (magnitud positiva).
- c) Las remuneraciones pagadas o devengadas al personal en relación de dependencia que desarrolla sus actividades en la Capital Federal, siendo computables todas aquellas sujetas a aporte jubilatorio. (magnitud negativa).

Respecto de la primera magnitud o ingreso bruto como bien expresa Dino Jarach (La Información - tomo XXXI - pág. 727), la base imponible especial para compañías de seguros, de préstamos de dinero, de bancos y otras instituciones sujetas al régimen de la Ley de entidades financieras toma como tal el monto de los ingresos brutos percibidos o devengados en el año inmediato anterior, con lo cual se da el caso que allí el sujeto, el hecho imponible y la base imponible están plenamente identificados con la del derogado Impuesto a las Actividades Lucrativas.

Además, en el caso de que los ingresos brutos se obtengan de actividades que sólo parcialmente se cumplen en la Capital Federal, puede plantearse el problema de las dobles o múltiples imposiciones si otras provincias gravan los mismos



ingresos brutos adoptando criterios distintos de vinculación de esta base imponible con la propia esfera de competencia fiscal.

Con referencia a la segunda magnitud como entre los bienes computables se encuentran los bienes inmateriales y los valores mobiliarios también podrían presentarse colisiones con otros fiscos en la apropiación de esa base imponible, para el supuesto de que su legislación fiscal también los incluya como gravados y no existiera unidad de criterio sobre su forma de adjudicación.

#### 7. EL CASO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

La Provincia de Buenos Aires también incorporó a su Código Fiscal el llamado Impuesto de Patentes, manteniendo prácticamente sin variantes el hecho imponible como lo había definido ya en el sustituido Impuesto a las Actividades Lucrativas, lo mismo que los contribuyentes y responsables del gravamen, tal como era de esperar que ocurriera según lo explicado en el punto 3 de este trabajo.

Pero en cambio adopta como base imponible un criterio que difiere totalmente de la base de medición tanto del I.V.A. como del I.A.L., es decir, grava el valor de ciertos rubros del activo radicado en territorio provincial y afectado a la actividad gravada correspondiente en el año anterior al del ejercicio fiscal del citado tributo.

Esta base imponible así caracterizada se obtiene de los balances comerciales, registraciones contables y otros medios de demostración según los procedimientos cuya precisión se ha remitido a la respectiva reglamentación.

En síntesis, se pueden agrupar los componentes de la base imponible situada en la Provincia, como sigue:

- a) los bienes afectados a la actividad, fueren amortizables o inmuebles, incluso mercaderías, materias primas y bienes en proceso de producción.

- b) los bienes inmateriales, que también se computan a tales efectos fiscales, como ser las marcas, patentes, valor llave, licencias y similares.
- c) no se incluyen los créditos y no se tiene en cuenta el pasivo.

Las alícuotas aplicables, los importes mínimos y los adicionales se encuentran legislados en la Ley Impositiva.

Salvo las posibilidades hipotéticas de doble imposición ya citada en el punto 6 de este trabajo para el caso de los bienes inmateriales y que también podrían darse aquí, por lo demás el sistema adoptado por la Provincia de Buenos Aires estaría encuadrado dentro de las disposiciones del régimen de coparticipación en impuestos nacionales establecido por el Decreto Ley N° 20.221/73 y su modificatoria Ley N° 20.633.

#### 8. EL CASO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Esta provincia analizó en profundidad los problemas de injusticia fiscal que para un numeroso sector de contribuyentes significaba la supresión tajante del Impuesto a las Actividades Lucrativas a partir del 1° de enero de 1975 y el agravamiento de este hecho que podría presentar a su vez la creación del Impuesto de Patentes, según la base de imposición que se aplicara.

En la parte final del punto 5° de este trabajo se puntualizaron algunas situaciones que se plantearían y todas ellas aplicables al caso de esta Provincia conforme al régimen vigente del Impuesto a las Actividades Lucrativas incluso las modificaciones introducidas a partir del 1-1-1961 para la iniciación y clausura de actividades gravadas.

Tuvo en cuenta además que la venta de productos y la prestación de servicios cumplidos hasta el 31-12-1974 incluían en su costo la parte proporcional del I.A.L. vigente, máxime que recién en los primeros meses de 1975 se tuvo la certeza de que la aplicación del I.V.A. no sería nuevamente suspendida.

Esto hizo también que en los balances comerciales cerrados antes del 31-12-1974 los interesados efectuaran la respectiva previsión contable para este impuesto local en la determinación de sus resultados.

Por otra parte la incógnita del Impuesto de Patentes a crearse provocaba preocupación no solo a las autoridades encargadas de hacerlo sino también a los propios contribuyentes, recelosos de su gravosidad por la función de "...ejercer una presión selectiva en aquellos productos y servicios que la política concertada por los poderes central y local acordaren".

Frente a una situación de excepción la Provincia resolvió sortearla con una medida también de excepción, sin por ello sacrificar su fiscalidad ni el cumplir la referida función de política extrafiscal.

Por el artículo 3º de la Ley Nº 7455 dio satisfacción a las obligaciones emergentes de la Ley de Coparticipación Federal y dispuso derogar a partir del 1º de enero de 1975 la aplicación del Impuesto a las Actividades Lucrativas sobre los ingresos brutos obtenidos por los contribuyentes de este gravamen a partir de dicha fecha. Pero además estableció la liquidación final del gravamen respecto de los ingresos brutos que se hubieran originado hasta el 31-12-1974, inclusive, y por los que no se hubiera tributado el gravamen.

Aunque estimamos en forma innecesaria, ya que sus facultades de imponer hasta el 1-1-1975 no podían ser cuestionadas, la propia ley ratifica expresamente que mantiene "...plenamente vigentes la procedencia del impuesto y las facultades y poderes de los Organismos competentes respecto de los que se hubieran originado (los ingresos brutos) hasta el 31 de diciembre de 1974, inclusive...", siempre de acuerdo al tratamiento fiscal de la ley impositiva vigente a esa fecha.

En el mensaje de elevación del respectivo proyecto de ley se expresaba que con esta reforma se procuraba poner en un pie de igualdad fiscal a todos los contribuyentes de este tributo, cualquiera haya sido el año de iniciación de sus activi-

dades y la forma de declaración de sus ingresos brutos, ya que a la fecha de derogación del I.A.L. existía un monto de impuesto devengado e incorporado a los costos de bienes y servicios vendidos por los contribuyentes pero que a esa fecha no eran ordinariamente exigibles.

Continuaba luego, avalando dicho temperamento, que se advierte la situación de injusticia que se crearía con aquellos contribuyentes que habiendo clausurado sus actividades en el curso del año fiscal 1974 se vieron obligados a tributar el impuesto sobre la totalidad de los ingresos obtenidos hasta la fecha de cesación.

Finalmente se acotaba que más clara resulta la justicia de la norma que se proponía en el caso de aquellos contribuyentes que tributan el gravamen mediante el sistema de retención en la fuente, con carácter definitivo. En esta situación el contribuyente tributó sobre todos los ingresos brutos obtenidos en el momento en que los mismos se iban produciendo y no sobre el ejercicio anterior, como sucedía con los contribuyentes inscriptos que abonaban por el sistema de declaración jurada, en cuyo caso el desfasaje de un año de atraso que se verificaba con la presentación de dicha declaración jurada anual quedaba superado por la disposición mencionada.

La misma estableció expresamente que "A los efectos de la liquidación final del gravamen, deberá abonarse el impuesto por la totalidad de los ingresos brutos producidos a partir del último ingreso correspondiente al período o ejercicio declarado o que debía declararse, cualquiera fuera la modalidad declaratoria adoptada por el contribuyente hasta el 31-12-74".

Luego se hace una discriminación según que la situación corresponda a contribuyentes que iniciaron sus actividades con anterioridad al 1-1-1961 o a partir de esa fecha.

Para los que iniciaron antes de esa fecha la liquidación final recaerá sobre la diferencia de ingresos brutos entre los de la nueva declaración jurada y los declarados por los con-

tribuyentes por el ejercicio fiscal 1974, porque lo abonado por este concepto se le computará como pago a cuenta. Los que iniciaron sus actividades a partir del 1-1-1961 en el primer ejercicio no tributaron nada en concepto de Impuesto a las Actividades Lucrativas pero los respectivos ingresos brutos constituyeron la base del impuesto del año siguiente y así sucesivamente, al 31-12-1974 tienen pendiente de tributación los ingresos brutos del último ejercicio.

No se ha hecho ninguna referencia al Convenio Multilateral para el caso de contribuyentes cuya actividad gravada se desarrollara en más de una jurisdicción, pero no cabe ninguna duda que resultará de aplicación para determinar la porción de base imponible que corresponda a la Provincia de Santa Fe, quien no habrá de pretender ampliarla al margen del mismo si todo este proyecto ha perseguido alcanzar el principio de equidad que la derogación lisa y llana del I.A.L. podía lesionar.

A cambio de esta medida de excepción la Provincia de Santa Fe ha exteriorizado que por 1975 no será creado el impuesto de Patentes, derivando su consideración para el próximo ejercicio fiscal. Ello le permitirá contar con la experiencia de otras jurisdicciones locales sobre el tema, problemas administrativos y técnicos presentados, rendimientos recaudatorios, reacciones del sector contribuyente, problemas de superposición impositiva, etc.

## 9. CONCLUSIONES

En un difundido trabajo presentado por la Lic. María A. A. de Salgado ante las IV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, que por su carácter de asesora de la Dirección Nacional de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Nación en cierta medida está en condiciones de interpretar el criterio oficial sobre la materia, se acepta que "el I.V.A. sancio-

nado tenga imperfecciones, que son tan conscientes como lo es el hecho de considerar que el modelo no es definitivo y que el mismo ha de superarse en la medida que el éxito de su aplicación lo permita...".

Se indica en otra parte que "un impuesto local de patentes deberá ejercer una presión selectiva en aquellos productos y servicios..." establecidos en una política concertada a nivel central y local.

Se ha visto la similitud de sujetos y de hecho imponible existentes entre el Impuesto de Patentes y el Impuesto a las Actividades Lucrativas y las dificultades que han tenido y tienen aún las jurisdicciones locales para establecer una base imponible que no fuera análoga a la de este último gravamen, ni a la de los restantes impuestos de coparticipación, bajo pena de incurrir en la prohibición del artículo 9º inciso b) del Decreto Ley Nº 20.221/73. Desde este punto de vista cabe señalar que no podría tomarse como base imponible ni las utilidades o ganancias, ni el capital o el patrimonio neto ni, por supuesto, la base de medición del impuesto al valor agregado.

Todas estas limitaciones condicionantes atentan contra las posibilidades de lograr una base imponible que sea representativa e idónea para cumplir con el propósito de ejercer a nivel local una presión fiscal selectiva y que al mismo tiempo se halle en estado puro desde el punto de vista del régimen de coparticipación. Aunque algunas características diferenciales resultaren suficientes para eludir la prohibición de analogía establecida en el citado artículo 9º de la ley de coparticipación, resultará difícil no comprobarse que en la base de medición elegida no exista alguna superposición parcial con algunos de los gravámenes incluidos en dicho régimen.

Además debemos agregar la posibilidad cierta de que las provincias incluso aquellas más desarrolladas, tengan que enfrentar serios inconvenientes administrativos y legales para lograr recursos autónomos suficientes. porque las progresivas restricciones de su poder de imposición las van llevando a

una dependencia de hecho del poder central, ante quien se verán necesitados de acudir en demanda de ayuda financiera para solucionar problemas locales.

Por eso comprendemos la pregunta que se formula el Dr. Jarach al concluir su estudio sobre la "Sustitución del Impuesto a las Actividades Lucrativas por el impuesto o derecho de patente", cuando interroga porqué se complicó tanto el problema de la supuesta incompatibilidad del I.A.L. y el I.V.A. y se legitimó al mismo tiempo la creación de otro impuesto local no mejor que el impuesto derogado, más complejo que éste y que ocasionará duplicaciones y conflictos entre jurisdicciones que en cierto modo habían sido solucionados a través del Convenio Multilateral con una experiencia de más de veinte años.

Se entiende que lo que se propuso la reforma impositiva nacional fue perfeccionar el régimen impositivo en su conjunto y, dentro de ese esquema, la implantación del I.V.A. permitiría mejorar un impuesto a la producción de tipo valor agregado como era el de Ventas, eliminar los efectos negativos de piramidación de un impuesto local en cascada como el I.A.L., y al mismo tiempo no perjudicar financieramente a las Provincias.

Después de todo lo que se ha venido analizando parece conveniente detenernos un poco en la verdadera magnitud de esta piramidación residual para mejor ubicarnos en la apreciación del problema.

Recientes estudios realizados por organismos técnicos oficiales señalan que de la recaudación obtenida en el año 1974 por todo concepto por el Impuesto a las Ventas y por el Impuesto a las Actividades Lucrativas, del total general de \$ 12.361 millones le corresponde al primero el 63,4% y al segundo el 36,6% restante.

Esta recaudación se estimaba alcanzarla directamente con el IVA, razón por la cual si nosotros agregamos a esta cifra lo que se espera recaudar en concepto de Impuesto de Patentes, la significación relativa de este último concepto descen-

derá apreciablemente, estimándose que podría estar en el orden del 12% aproximadamente del conjunto.

Quiere decir que si esa suma se lograra percibir por medio de un tributo como el I.A.L. pero aplicado de manera concertada entre la Nación y las Provincias, de tal forma que se asegurasen alícuotas moderadas y que incidieran sobre actividades selectivamente convenidas dentro de una política tributaria coherente, estos aspectos negativos de piramidación se verían considerablemente atenuados.

Pero si se persiste en la idea de mantener al Impuesto de Patentes como tributo local en lugar del Impuesto, a las Actividades Lucrativas, deberán adoptarse con carácter urgente algunas medidas tendientes a lograr la uniformidad de criterio en la fijación de la base imponible.

Al respecto se llama la atención sobre el caso de la Municipalidad de la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires quienes han fijado criterios diferentes en la elección de la base imponible de su Impuesto de Patentes. Esto es muy importante porque en conjunto representan aproximadamente el 65% del total recaudado en 1974 por Actividades Lucrativas en todas las jurisdicciones locales, lo que da una magnitud del volumen de actividades en ellas desarrolladas.

Sería de desear que ambas pudieran llegar a un acuerdo sobre el particular, y si eso se lograra el resto del país a no dudar seguiría igual camino. En caso contrario cabría entonces la posibilidad de introducir un agregado a la propia ley de coparticipación, precisando concretamente en este aspecto.

Esta unificación debe lograrse no sólo porque así conviene a los Fiscos interesados sino pensando también en los contribuyentes, quienes en definitiva son los que soportan el sacrificio económico y el cumplimiento de las formalidades que surgen de la obligación fiscal.