

Impuestos heterodoxos



Serie Plan Estratégico 2021-2025

Estudio sobre los Impuestos heterodoxos

Autoridades

Presidencia de la Nación: Dr. Alberto Fernández

Vicepresidencia de la Nación: Dra. Cristina Fernández de Kirchner

Ministerio de Economía: Abog. Sergio Tomás Massa

Administración Federal de Ingresos Públicos: Cont. Pub. Carlos Daniel Castagneto

Dirección General Impositiva: Abog. Virginia María García

Dirección General de Aduanas: Abog. Guillermo Michel

Dirección General de Recursos de la Seguridad Social: Lic. Mara Ruiz Malec

Subdirección General de Planificación: Mg. Aníbal Jorge Sotelo Maciel

Estudio sobre los Impuestos heterodoxos

Serie Plan Estratégico 2021-2025

Año 1 N°2

Dirección de Coordinación de Investigaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social

Subdirección General de Planificación

Director de la Serie:

Mg. Aníbal Jorge Sotelo Maciel

Autores:

Lic. Alfredo Iñiguez

Prof. Darío González

Las ideas desarrolladas en el documento son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no comprometen la posición oficial de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

¿Cómo citar este material? Administración Federal de Ingresos Públicos (2022). Impuestos heterodoxos. Serie Plan Estratégico 2021-2025.

Fecha de publicación:

Diciembre de 2022

Índice

Introducción	1
I. Sistema tributario ortodoxo: el modelo europeo	4
II. Impuestos heterodoxos	6
III. Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)	8
IV. Impuesto sobre las Operaciones con Divisas (IOD)	23
V. Impuesto sobre los Activos Empresariales (IAE)	29
VI. Impuestos presuntivos sobre la renta	45
VII. “Exit Tax” – Impuesto de salida	60
VIII. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes	65
IX. Impuesto sobre los servicios digitales	77
X. Derechos de Exportación (DE)	85
Conclusiones finales	97
Referencias bibliográficas	103

Introducción

El presente estudio tiene como objetivo analizar la implementación de impuestos y regímenes especiales no tradicionales, a los que denominaremos heterodoxos. Se pondrá la atención en los siguientes tributos: Impuestos a las Transacciones Financieras, Impuestos sobre las Operaciones con Divisas, Impuestos a los Activos Empresariales, Impuestos Presuntivos sobre la Renta, Impuesto sobre los Servicios Digitales, Impuestos a la Salida, Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes y los Derechos de Exportación.

La doctrina clásica de tributación tiene su vertebración en la aplicación de un sistema tributario estándar conformado por impuestos directos como Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Patrimonio e impuestos indirectos como Impuestos al Consumo General -tipo Valor Agregado o general a las ventas- e Impuestos a los Consumos Específicos o Selectivos. La estructura predominante durante mucho tiempo y que se consolidó en la segunda mitad del siglo XX sigue al Modelo Europeo, al que se considera en el presente trabajo como ortodoxo.

Sin embargo, varios factores están incidiendo para que se implementen nuevas figuras impositivas. A nivel global se destacan las consecuencias de la “guerra tributaria” con la tendencia a la reducción de alícuotas y la proliferación de Estados que atraen capitales mediante incentivos fiscales que erosionan las bases imponibles de los gravámenes tradicionales. Este contexto habilitó a un tipo específico de contribuyente (las grandes corporaciones) a desarrollar planificaciones fiscales agresivas que devinieron en estrategias para evadir/eludir tributos mediante relocalizaciones o el uso de contabilidad creativa para pagar menos impuestos.

En los países periféricos en general y de América Latina en particular esta situación global se agrava por los problemas fiscales estructurales originados en la limitada capacidad de las administraciones tributarias para implementar un sistema tributario clásico efectivo. Esta característica distintiva ha forzado a los

gobiernos de estos países para que aplicaran una política tributaria heterodoxa, mediante la implementación de nuevas figuras impositivas¹.

La presente investigación, aunque tiene en consideración principalmente el estudio de los sistemas tributarios de los países latinoamericanos, abarca también las políticas tributarias internacionales, a los efectos de analizar la introducción de estos gravámenes, como así también determinar sus causas como los efectos que han ocasionado.

La importancia que han adquirido actualmente estos tributos en los sistemas tributarios (SSTT) puede observarse en las últimas reformas tributarias, en las cuales no solo se han mantenido esta clase de impuestos, sino que hasta se han creado nuevos impuestos heterodoxos.

La nota distintiva es que esta clase de tributos tuvo su origen en los países llamados emergentes atento a sus necesidades de obtención de recursos fiscales en un contexto adverso, con la región latinoamericana como la más creativa.

Su aplicación fue criticada asiduamente por los sectores clásicos de la tributación y los organismos internacionales, que proponían décadas atrás la implementación de sistemas tributarios similares a los europeos, es decir, basados exclusivamente en impuestos ortodoxos.

La fundamentación esencial para esta crítica fue que los impuestos heterodoxos eran distorsivos, consideración predominante en las concepciones del paradigma ortodoxo, basada en la idea de que el sistema de precios es el determinante indiscutido de la asignación de recursos y toda intervención que lo altere afecta la eficiencia económica. Diversos planteos pusieron en cuestión esta concepción, incluso desde visiones que se mueven en los márgenes de la ortodoxia como la teoría de las fallas de mercado que reconoce “imperfecciones” en la asignación

¹ González D. (2009).

de recursos definida por los precios relativos. Sin entrar en la discusión sobre la validez del marco teórico de los impuestos óptimos porque excede el ámbito de este estudio, está aceptado que los impuestos pueden ser adecuados para conciliar el interés privado con el social cuando existe una falla de mercado (Stiglitz, 1986, página 211)., Por otra parte, si se acepta que todos los impuestos en mayor o menor medida son distorsivos, al afectar las decisiones de consumo, ahorro, inversión, trabajo, etc., cuestionar a algunos de ellos por esta condición es, como mínimo, insuficiente y en muchos casos el aporte a la recaudación y/o su incidencia redistributiva pueden justificar la existencia de un determinado impuesto. Como decía Stiglitz (1986, página 533) cuando todavía adscribía a la ortodoxia “la estructura tributaria óptima es aquella que maximiza el bienestar social, en la que la elección entre equidad y eficiencia mejor refleja la actitud de la sociedad hacia los objetivos contrapuestos”

Otra crítica más despiadada consistió en considerarlos despectivamente “impuestos bananeros”, es decir que solo eran aplicados por países periféricos de baja calidad institucional. Esta consideración también es errónea, y la prueba contundente de ello fue que, con posterioridad, los países emergentes de otras regiones del mundo como así también los países desarrollados comenzaron por diversas causas a implementar en sus sistemas tributarios impuestos heterodoxos.

Actualmente desde la implementación del Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD) y el Impuesto Mínimo Alternativo sobre las Corporaciones en el mundo desarrollado, el debate ya no se ha centrado sobre si son necesarios, sino sobre las causas en que se funda su implementación y los beneficios que conlleva su aplicación.

Y si bien cada clase de impuesto heterodoxo tiene sus propios fundamentos, con carácter general se puede decir que las deficiencias del sistema tributario ortodoxo han impulsado su creación.

El estudio de gravámenes y regímenes especiales en la materia, que han sido aplicados a través del transcurso del tiempo, resulta propicio en primer término para sistematizarlos y, en segundo lugar, para destacar las causas que motivaron su aplicación.

Por último, la intención es desarrollar el tema en forma descriptiva, general e integral, para poder aprovechar la experiencia de su aplicación en los países tanto a nivel internacional como nacional, con la finalidad de que nos permita obtener una enseñanza válida sobre todos los aspectos de su incorporación en el sistema tributario.

I. Sistema tributario ortodoxo: el modelo europeo

Como es sabido, **un sistema tributario es el conjunto de impuestos que se aplican en un país en un momento dado**, y su configuración obedece a múltiples factores idiosincráticos que contemplan elementos políticos, económicos, históricos y culturales de cada país.

No obstante, se puede afirmar que décadas atrás a nivel internacional había tenido una amplia aceptación académica el denominado Modelo Europeo. En este Modelo, el sistema tributario se constituye mediante la aplicación de la imposición directa como la indirecta.

Dentro de la imposición directa se incluye al Impuesto sobre la Renta (Personas Físicas y Jurídicas) y al Impuesto al Patrimonio. Dentro de la imposición indirecta a la imposición al consumo general (impuesto tipo valor agregado), al consumo específico o selectivo y al comercio exterior (gravando las importaciones).

A este Modelo en el presente estudio lo denominaremos Sistema Tributario Ortodoxo, y por lo tanto la política tributaria que lo implementa también se define como ortodoxa.

Los países subdesarrollados, si bien han intentado aplicar esta política, numerosas razones han impedido su aplicación en forma efectiva y eficiente. Se puede considerar que han enfrentado, entre otros, a los siguientes obstáculos:

- 1) alto nivel de evasión (magnitud de la economía informal, bajo nivel de disciplina fiscal, el nivel de las maniobras fraudulentas, etc.),

- 2) limitada capacidad de control por parte de las administraciones tributarias,
- 3) el elevado gasto fiscal (la aplicación de múltiples mecanismos de exenciones o regímenes fiscales preferenciales a sectores económicos con significativa capacidad contributiva), y
- 4) condiciones económicas adversas originadas en su condición de país periférico en el orden capitalista global.

Estas particularidades han motivado que una parte muy significativa de la renta, el patrimonio o el consumo, no tengan una imposición efectiva, motivando a los formuladores de la política tributaria a adoptar medidas no ortodoxas para obtener una parte de los ingresos evadidos.

“Particularidades de los países subdesarrollados han motivado que una parte muy significativa de la renta, el patrimonio o el consumo, no tengan una imposición efectiva, motivando a los formuladores de la política tributaria a adoptar medidas no ortodoxas para obtener una parte de los ingresos evadidos.”.

Oportunamente Vito Tanzi (1999), sostuvo que la constante necesidad de los países de obtener ingresos adicionales ha contribuido a interesantes innovaciones tributarias mediante la aplicación de nuevos impuestos o de nuevos métodos de tributación.

A estos nuevos impuestos o métodos de tributación los definiremos en el presente estudio como heterodoxos y, por lo tanto, la política tributaria que los implementa será considerada como una política tributaria heterodoxa.

El sistema tributario heterodoxo se compone generalmente de los impuestos ortodoxos a los que se suman los heterodoxos como complemento. Si bien un motivo esencial para la implementación de los impuestos heterodoxos en estos países ha sido el bajo nivel de presión fiscal que han obtenido mediante la aplicación exclusiva de un sistema tributario ortodoxo, existen otros motivos concomitantes. De allí que cada tributo heterodoxo tiene sus causas y efectos específicos que oportunamente se irán desarrollando.

II. Impuestos heterodoxos

La ineficiente aplicación de una política tributaria ortodoxa en la práctica trae aparejado no solo el incumplimiento de los objetivos de la política tributaria adoptada, sino también en muchas situaciones el efecto inverso que se quería lograr.

También se ha demostrado que dicha política no puede alcanzar a la imposición de hechos nuevos ante sus carencias estructurales (falta de la aceptación del establecimiento permanente digital, cambios de residencia fiscal especulativos, la informalidad, etc.).

De allí, resulta un elemento esencial en la definición de cualquier política tributaria que sus diseñadores le otorguen una participación activa en su análisis a la respectiva administración tributaria para determinar la viabilidad del objetivo propuesto.

Para Shome (2000), cuando una estructura tributaria se convierte en ley es el administrador quien decide lo que se ejecuta y lo que no, qué parte se adecúa en aras de simplificar su aplicación práctica o para alcanzar mejores objetivos de recaudación, o qué partes no se aplicarán por considerarlas -inefectivas. A ello correspondería agregar la inaplicabilidad total o parcial de esa ley tributaria cuando la administración tributaria carece de la capacidad mínima para su gestión².

² Casanegra de Jantscher M., Bird R., Bahl R. (1992).

Por eso para Shome (2000)³ “...la señal de un sistema tributario avanzado se ve, por un lado, en el grado que existe la máxima correspondencia entre la administración del tributo y el objetivo original de política, y por otro lado, en la medida en que al concebir un impuesto se tiene en cuenta la viabilidad de su

“La implementación de impuestos heterodoxos ha tenido como vertebración cierto pragmatismo originado en la necesidad de obtener recaudación mediante formas de imposición inapropiadas para la posición dominante en la materia”.

implementación”. Por tanto, se puede sostener que la implementación de impuestos heterodoxos ha tenido como vertebración cierto pragmatismo originado en la necesidad de obtener recaudación mediante formas de imposición inapropiadas para la posición dominante en la materia.

Entre los principales impuestos heterodoxos del sistema tributario podemos destacar a las siguientes:

- Impuesto a las Tracciones Financieras (ITF)
- Impuesto sobre las Operaciones con Divisas (IOD)
- Impuesto a los Activos Empresariales (IA)
- Impuestos Presuntivos Sobre La Renta (IPSLR)
- Impuesto de Salida (Exit Tax)
- Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD)
- Regímenes Simplificados para pequeños contribuyentes (RS)
- Derechos de Exportación (DE).

³ Shome, P. (2000).

III. Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)

Causas

Si bien en una primera época cierta parte de la doctrina tributaria había generalizado a este gravamen con la denominación de impuesto al débito bancario (“the tax on bank debit”)⁴, conviene señalar que es más correcto utilizar la designación de impuesto a las transacciones financieras (“Financial Transactions Tax”), debido a que el hecho imponible en varios países se fue extendiendo, del débito al crédito y otras operaciones bancarias o del sistema financiero, como a los sistemas de pagos organizados realizados en efectivo por las empresas al margen de las entidades financieras. También en algunos países comprende a los depósitos y retiros en efectivo del sistema financiero.

Si bien en la actualidad lo aplican siete países en AL, una característica esencial es la discontinuidad en su aplicación, por cuanto los países generalmente lo han aplicado a los efectos de obtener recursos en forma expedita en época de crisis, de forma simple y a bajo costo.

En líneas generales, cuando la administración del sistema tributario ortodoxo no puede generar los recursos mínimos exigidos para equilibrar la situación fiscal, determinados países han recurrido a gravar las transacciones financieras utilizando a las entidades financieras como agentes de percepción definitiva en la fuente.

“Cuando la administración del sistema tributario ortodoxo no puede generar los recursos mínimos exigidos para equilibrar la situación fiscal, determinados países han recurrido a gravar las transacciones financieras utilizando a las entidades financieras como agentes de percepción definitiva en la fuente”.

⁴ Vulgarmente en algunos países de AL se lo conoce también como “impuesto al cheque”.

Otro motivo para su implementación ha sido la posibilidad de obtener información por parte de las Administraciones Tributarias sobre las cuentas bancarias de los contribuyentes, para cruzarlas y poder descubrir fraudes en los restantes impuestos del ST, especialmente en el Impuesto a las Ganancias y en los regímenes especiales de tributación para los pequeños contribuyentes (RS).

Este objetivo fue primordial en países que tenían vedado el acceso a la información bancaria por aplicación del secreto bancario, por lo que a través de este tributo lograron en primer término obtener esa información, y en segundo término el cruzamiento de la información que posibilitó la detección de múltiples supuestos de evasión fiscal, especialmente en el Impuesto a las Ganancias (por ejemplo, en Brasil y Perú).

Brasil tuvo dos impuestos a las transacciones financieras. En algunos hechos imponibles las abarcó el Impuesto a las Operaciones Financieras (IOF) desde 1966, y con posterioridad, y en forma conjunta, se instrumentó a partir de 1996 la Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera (CPMF), pleno impuesto de esta categoría que tuvo como objetivo primordial el financiamiento del sistema público de salud del país, por lo cual los ingresos de este tributo al comienzo de su aplicación tuvieron una afectación exclusiva a esa partida presupuestaria.

Por su parte en Colombia, la introducción del Gravamen a los Movimientos Financieros en el año 2001 estuvo motivada para recuperar la pérdida de ingresos fiscales originada en la reducción de la alícuota del IVA.

En Venezuela se instrumentó en el 2002 el Impuesto al Débito Bancario (IDB) para allanar recursos al fisco cuando habían mermado los ingresos petroleros ante la pronunciada baja a nivel internacional del precio del barril del petróleo. Cuando, en el año 2006, el barril de petróleo llegó a niveles elevados fue derogado.

En el 2007 se vuelve a introducir con la denominación de Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), con el argumento esgrimido por las autoridades

económicas de aplicarlo para restarle liquidez al sistema financiero venezolano y de ese modo contener a la inflación.

Implementación

Este impuesto en los países latinoamericanos donde se aplicó ha recibido diversas denominaciones a saber: **Argentina (Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios y Otras Operatorias)**, **Bolivia (Impuesto a las Transacciones Financieras –ITF–)**, **Brasil (Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera –CPMF–)**, **Colombia (Gravamen a los Movimientos Financieros)**, **Perú (Impuesto a las Transacciones Financieras –ITF–)**, **República Dominicana (Impuesto sobre los Cheques)** y **Venezuela (Impuesto a las Transacciones Financieras de Entidades Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica –ITF–)**.

Por su parte, este tributo se aplicó también durante dos períodos fiscales (1999-2000) en **Ecuador** con la denominación Impuesto a la Circulación de Capitales (ICC). En este país tuvo varias particularidades que corresponde destacar. En primer lugar, su aplicación se debió a la urgente necesidad de obtener ingresos en forma expedita ante la severa crisis económica que atravesaba dicho país, por ello la tasa fue muy alta y logró una de las máximas recaudaciones históricas entre los países de la región. En segundo lugar, su característica más saliente es que durante el primer ejercicio fiscal sustituyó al impuesto sobre la Renta (ISLR).

En **Brasil** se aplicaron dos impuestos de estas características. El primero fue el Impuesto a las Operaciones Financieras (IOF) que se instrumentó en 1966 y tuvo como objetivo, según las autoridades económicas del momento, regular la liquidez del sistema.

El segundo fue la Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera (CPMF), que rigió entre 1997 y 2007. Entre los hechos gravados por este tributo se destacan: a) débitos efectuados por institución financiera en cuentas corrientes de depósito, de empréstito, de ahorro, de depósito judicial y de depósito en consignación de pagos; b) créditos en cuentas corrientes que presentan saldo negativo; c) la liquidación o el pago por

institución financiera de cualquier crédito, derecho o valor, por cuenta y orden de terceros que no hayan sido acreditados, en nombre del beneficiario en las cuentas referidas anteriormente; y d) cualquier forma de movimiento o transmisión de valores y de créditos y derechos de naturaleza financiera, que permitan presumir la existencia de un sistema organizado de pago.

Uno de los fundamentos para no prorrogarlo fue la intención de disminuir la presión tributaria total del Brasil que había alcanzado en 2006, cerca del 35%, es decir cinco puntos más que en el año 2000. La disminución real de la presión tributaria por la pérdida de vigencia de la CPMF fue de 1,4 % del PBI⁵.

En **Colombia**, por su parte, se aplica a partir del 1° de enero de 2001 el Gravamen a los Movimientos Financieros que recae sobre las transacciones financieras, entendidas como los débitos en cuentas corrientes o de ahorro, cuentas de depósito en el Banco de la República y los giros de cheques de gerencia.

“En la Argentina se implementó el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente y otras Operatorias en 2001. Este tuvo como modelo a la Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera (CPMF) del Brasil que lo antecedió”.

También en el año 2001, en la Argentina se implementó el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente y otras Operatorias a los: a) débitos y créditos en cuenta corriente bancaria abiertos en entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras; b) Las operaciones efectuadas por las entidades financieras en las que no se utilicen las cuentas bancarias; y c) los movimientos o entrega de fondos,

propios o de terceros, que constituyan un sistema organizado de pago. Tuvo como Modelo a la CPMF del Brasil que lo antecedió.

Como fue indicado, en **Venezuela** se aplica, a partir del 16 de marzo de 2002, el Impuesto al Débito Bancario (IDB), que grava los débitos o retiros efectuados en

⁵ Este gravamen finalizó su aplicación en diciembre de 2007, por cuanto el Senado rechazó su prórroga hasta el 2011. Anteriormente su vigencia fue renovada en 1999, 2002 y 2003.

cuentas corrientes, de ahorro, depósitos en custodia, o en cualquier otra clase de depósitos a la vista, fondos de activos líquidos, fiduciarios y en otras formas del mercado financiero o en cualquier otro instrumento financiero realizados en bancos o instituciones financieras. Ante el incremento de los ingresos petroleros, se derogó en el año 2006.

En noviembre de 2007 se volvió a introducir con la denominación de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica (ITFPJEE) pero rigió solo por un año al derogarse en el año 2008. Posteriormente en el 2016 y hasta la actualidad se implementó el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF), una versión de este tipo de impuestos dirigida a gravar las operaciones de mayor monto y que es una nueva demostración de la discontinuidad clásica de esta clase de tributos según el contexto coyuntural del país.

Durante el año 2004, se implementó el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) tanto en **Perú** como en **Bolivia**, que se aplica sobre los débitos y créditos financieros. En realidad, en Bolivia este impuesto podría ser más asimilable a uno del tipo operaciones con divisas (que se abordará en el siguiente punto), porque tiene la particularidad de gravar tanto los depósitos como los retiros de dinero en moneda extranjera. Así, se busca indirectamente la valoración de la moneda nacional porque las operaciones efectuadas en esta moneda no se encuentran alcanzadas por el impuesto. En **República Dominicana**, finalmente, se aplica el denominado Impuesto sobre Cheques.

Como vimos, la técnica utilizada para aplicar este impuesto varía en los países en los cuales rige o rigió, según los hechos imponible alcanzados. Así puede encontrarse que el gravamen abarca:

- a los débitos de las transacciones financieras (por eje. Colombia, República Dominicana y Venezuela);
- a los débitos y créditos en las cuentas corrientes y otras operatorias del sistema financiero (por ejemplo, Argentina, Bolivia, Brasil y Perú); y/o
- a los depósitos o retiros en efectivo del sistema financiero.

Para evitar maniobras elusivas del tributo, en algunos países están gravados los movimientos de fondos en efectivo que constituyen sistemas organizados de pagos que no se efectúan a través de entidades financieras (por ejemplo, Argentina y Perú, así como en Brasil cuando tuvo vigencia).

En el cuadro adjunto se describirán los países que aplicaron el impuesto sobre las transacciones financieras en los países de AL:

IMPUESTO HETERODOXO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS				Rec. % PBI
País	Impuesto	Vigencia	Hecho Imponible	
Argentina	Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias y Otras Operatorias	2001/vigente	Débito y crédito, sistema organizado de pago en efectivo	1,6% 2020)
Brasil	Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Trasmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera (CPMF)	1997/2007	Débito y crédito, sistema organizado de pago en efectivo	1,7% 2007)
Brasil	Impuesto a las Operaciones Financieras (IOF)	1966/ vigente	Determinadas operaciones financieras como préstamos, operaciones en divisas, seguros y valores y operaciones de oro	0,7% 2020)
Bolivia	Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)	2004/vigente	Débitos y créditos	0,2% 2020)
Colombia	Gravamen a los Movimientos	1988/vigente	Débito	0,7% 2020)

	Financieros (GMF)			
Ecuador	Impuesto a la Circulación de Capitales (ICC)	1991/2002	Débito y crédito	0,1%
El Salvador	Impuesto a las Transferencias Bancarias (ITB)	2014/2018	Débito	0,4% 2018)
Honduras	Contribución Especial por Transacciones Financieras Pro-seguridad Poblacional (CETF)	2011/vigente	Débito	0,4% (2011-2020)
México	Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)	2008/2014	Depósito en efectivo	0,1%
Perú	Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)	2003/vigente	Débito, crédito y sistema organizado de pago en efectivo	0,2%
República Dominicana	Impuesto de Cheques y Transferencias electrónicas (IECH y PTE)	2004/vigente	Débitos	0,4%
Venezuela	Impuesto al Débito Bancario (IDB)	1994/2006	Débitos	0,9%
Venezuela	Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y de las Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica (ITFPJEE)	2007/2008	Débitos	0,9%

Venezuela	Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF)	2016/vigente	Débitos	1,2%
-----------	--	--------------	---------	------

Fuente: DI CITA en base a González, D. (2009), normativa de cada país y OCDE.

Del análisis de las alícuotas aplicadas en el tiempo, se puede observar una gran disparidad, por cuanto desde una tasa mínima en Perú del 0,08%, se observa una tasa máxima del 1,5% en Venezuela.

La magnitud de la tasa que se aplica en Perú tiene su razón de ser, en cuanto la finalidad que ha tenido este país para la implementación de este gravamen no ha sido el incremento directo de la recaudación, sino como un sistema de información adicional para mejorar el control del Impuesto a las Ganancias.

En cambio, en Venezuela la tasa máxima puede explicarse en que, con la reimplantación del tributo en 2016, las autoridades económicas han buscado la disminución de la liquidez existente, como una forma de contener la inflación.

En líneas generales, los países tienden a aplicar una tasa con carácter general para todas las transacciones financieras que se encuentran gravadas. Argentina es una excepción a esta regla, por cuanto ha utilizado multiplicidad de tasas, al reducir la tasa general para determinadas transacciones. A su vez, aplica una tasa mayor a la general (doble) para gravar la transferencia de fondos en efectivo que eluden a las entidades financieras (sistema organizado de pago).

Efectos

Los tributaristas ortodoxos critican este gravamen al señalar que es un impuesto plurifásico acumulativo distorsivo, que afecta especialmente a los contribuyentes cuya actividad conlleva un alto flujo de movimientos en cuentas bancarias.

Afirman que afecta la rentabilidad de amplios sectores que no pueden trasladar total o parcialmente el impuesto. En algunas legislaciones, **para morigerar este**

perjuicio, se establecieron exenciones o alícuotas diferenciales mínimas para los sectores con alto flujo de movimientos financieros y escasa rentabilidad (por ejemplo, en Argentina).

En un texto publicado por el FMI, Coelho, Ebrill y Summers (2001)⁶, analizaban que el impuesto a los débitos bancarios podría ser considerado una combinación de impuesto proporcional sobre la renta con un impuesto sobre el volumen de negocios del sujeto alcanzado.

Para estos autores los impuestos a los débitos bancarios no solo tienen el perjuicio del efecto cascada (acumulativo), al gravar, entre otras cosas, las transacciones intermedias de una economía, atento a que grava principalmente los bienes intermedios, por lo que compromete la eficiencia de la producción. Por estos motivos, lo consideran una forma particularmente opaca del impuesto sobre el volumen de negocios (del tipo impuesto a los ingresos brutos).

En su posición los impuestos al débito bancario no son en principio una fuente eficiente de ingresos. Además, el uso de los impuestos a los débitos bancarios como herramienta corre el riesgo de provocar una desintermediación nacional significativa, que podría ser difícil de revertir incluso cuando se derogue dicho impuesto.

En un “paper” del mismo organismo se sostenía que esta clase de tributos tenía como consecuencia la desbancarización, por cuanto los contribuyentes para evadirlo iban a realizar sus operaciones en efectivo. La consecuencia de ello, aseguraban, era la pérdida de recaudación inicial, por lo cual para mantenerla se debería aumentar la alícuota del impuesto, lo que generaría un círculo vicioso de mayor evasión ante el mayor aumento de la alícuota, lo que terminaría provocando su derogación.

⁶ Bank Debit Taxes in Latin America: An Analysis of Recent Trends Isaías Coelho, Liam Ebrill, Victoria Summers, IMF Working Paper WP/01/67, International Monetary Found, Washington.

Dichas predicciones no se cumplieron en el caso argentino, donde el Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias y Otras Operatorias no solo que no perdió recaudación a través del tiempo, sino que la incrementó sin necesidad de subir la alícuota del mismo, que se mantiene inalterable desde su creación en 2001.

Con relación a la facilitación de las operaciones en efectivo para evadir el tributo, se menciona que la instrumentación en Argentina del hecho imponible “**sistema organizado de pago**” mediante el cual también se encuentran comprendidas las operaciones sistémicas y habituales de pago en efectivo a una alícuota doble, ha impedido la proliferación de esta maniobra.

“Los partidarios de la aplicación de los impuestos al débito bancario destacan que este gravamen tiene una muy poca oposición popular, y es relativamente fácil de administrar”.

En cambio, **los partidarios de su aplicación destacan que este gravamen tiene una muy poca oposición popular, y es relativamente fácil de administrar.** Para ello, recomiendan su aplicación con una baja tasa, por cuanto si bien se obtiene una recaudación poco significativa, el gravamen

no genera una reacción muy negativa por parte de los contribuyentes. Por el contrario, en caso de aplicarse altas tasas durante un periodo largo de tiempo, podrían tener altos costos para el contribuyente y en este caso sí se podrían generar mecanismos elusivos del tributo, como por ejemplo, evitar la bancarización de las transacciones.

Para evitar sus efectos nocivos, señalan que **resulta adecuada su instrumentación como pago a cuenta de los impuestos tradicionales del sistema tributario.** En la mayoría de los países es autónomo, aunque en algunos se permite su cómputo como crédito del Impuesto a las Ganancias.

Así en la Argentina las micro y pequeñas empresas (MyPEs) lo computan 100% contra el Impuesto a las Ganancias, mientras que la empresa industrial mediana (tramo 1) lo computa hasta el 60 %. Al estar gravados también los retiros en efectivo de las empresas al doble de la alícuota, se exime de dicha imposición a las micro y pequeñas empresas.

En **Bolivia** el ITF es aplicable como pago a cuenta del Impuesto a las Utilidades Empresariales, mientras que en Colombia se permite la deducción del 25% del Gravamen de los Movimientos Financieros en el Impuesto sobre la Renta.

La recaudación de este impuesto en los países latinoamericanos en los cuales se aplicó o aplica, obtienen una proporción del producto para nada desdeñable. Los ingresos de este tipo de tributos están relacionados no sólo con la alícuota de imposición, sino con el nivel de bancarización de las transacciones en cada país. Así puede señalarse que **tanto en Argentina como en Brasil se registran las recaudaciones con mayores ratios del PBI**, mientras que en países con informalidad económica más extendida el alcance de esta imposición es menor.

En cuanto a la distribución de los ingresos, en los países federales suele ser un ingreso general al Tesoro Nacional, aunque en algunos casos se le ha otorgado un porcentaje de la recaudación a las jurisdicciones subnacionales.

Como fue señalado oportunamente, un objetivo que se ha tenido en consideración **con su implementación en muchos países ha sido emplear este tributo como un instrumento para facilitar el control del impuesto sobre la renta**. El conocimiento sistematizado de las transacciones financieras de los contribuyentes permite demostrar la evolución de sus ingresos y egresos, a los efectos de efectuar un mejor control sobre el cumplimiento del ISLR. Este objetivo ha tenido mayor envergadura, en los países del área donde rige el

“Con su implementación en muchos países se buscó emplear este tributo como un instrumento para facilitar el control del impuesto sobre la renta. El conocimiento sistematizado de las transacciones financieras de los contribuyentes permite demostrar la evolución de sus ingresos y egresos”.

secreto bancario para fines fiscales (por ej. Brasil y Perú), por lo que su implementación posibilitó obtener dicha información y detectar a través del cruzamiento de la información, grandes magnitudes de evasión en el impuesto sobre la renta. Brasil reviste el mayor ejemplo en este sentido, por cuanto el cruzamiento de la información ha permitido incrementar la recaudación del ISLR, y

evitar la subdeclaración en el “SIMPLES” (régimen especial para la micro y pequeña empresa).

El caso argentino

El antecedente de esta clase de gravamen se encuentra en **el año 1976, cuando mediante la Ley N° 21.415 se creó el Impuesto sobre los Débitos en Cuenta Corriente.**

Este impuesto en un principio gravaba con una alícuota del 2% sólo los movimientos de débito en las cuentas corrientes de las entidades comprendidas en la ley de entidades financieras, en cuentas a la vista de cajas de crédito y en cuentas de cheque postal de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro.

Su origen en nuestro sistema tributario fue concebido como un impuesto de emergencia con el objetivo de que su duración fuera de tan solo tres meses (22/09/1976 hasta el 31/12/1976). El Ministerio de Economía, en base a que no se había logrado un adecuado equilibrio presupuestario, solicitó su prórroga, la cual se efectivizó cuando se promulgó el Decreto-Ley N° 21.491, mediante el cual se prorrogó su vigencia hasta el 31/12/1977 y se redujo la alícuota del 2 al 1 por mil.

Transcurrido ese término, el Ministerio de Economía alegó que la “coyuntura de las finanzas públicas hace aconsejable mantener este gravamen de emergencia que ha demostrado resultar un instrumento apto a los fines perseguidos con su creación, siendo de señalar que con la reducción de su tasa al uno por mil mediante la Ley 21491 se ha tendido a reducir adecuadamente la incidencia económica del mismo”. Así fue que la vigencia del Impuesto a los Débitos fue nuevamente prorrogada un año más hasta el 31/12/1978 mediante el Decreto-Ley N° 21.720. Este gravamen estuvo unos años sin aplicarse hasta su reimplantación en octubre de 1983 mediante el Decreto-Ley 22947. Con el nuevo período democrático se le realizan una gran variedad de modificaciones, al modificar las alícuotas y agregar o sacar hechos imponible⁷, con algunos breves períodos en los cuales se lo suspendió. La norma más prominente de este período

⁷ Por ejemplo, mediante las leyes 23213 de 1985, la 23549 de 1988, la 23649 de 1989 y el DNU 128/1990, para citar algunas de las normas que lo modifican.

es la Ley 23549, que incluyó a este impuesto con una alícuota general del 0,7% y disponía su vigencia hasta fines de 1992. En julio 1992, mediante el DNU 1076/92 se derogó el impuesto a los débitos bancarios y así finalizó esta etapa.

Casi veinte años después, en marzo de 2001 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 25413 denominada Ley de Competitividad, la cual implementó nuevamente un impuesto a las transacciones financieras denominado Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.

“En marzo de 2001 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 25413 denominada Ley de Competitividad, la cual implementó nuevamente un impuesto a las transacciones financieras denominado Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios”.

La propuesta del Ministerio de Economía tenía como principal objetivo mejorar las arcas estatales e intentar el sostenimiento del plan económico denominado “convertibilidad” ante la severa crisis económica que enfrentaba el país. Dicho Ministerio tuvo como parámetro para su instrumentación a la Contribución Provisoria de Movimientos Financieros (CPMF) que en ese momento regía en el Brasil y tenía un significativo aporte recaudatorio.

En un primer momento, el impuesto instaurado por la Ley 25.413 solo gravaba los débitos y créditos efectuados en las cuentas corrientes bancarias. Así lo establecía el art.1 en su redacción original. Dicho tributo tenía una alícuota fijada por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) a partir de las facultades delegadas por el Congreso y no podía superar el 6‰.

Los ingresos estaban afectados a la creación de un Fondo de Emergencia Pública administrado por el Poder Ejecutivo Nacional con destino a la preservación del crédito público y a la recuperación de la competitividad de la economía.

Se estableció como un impuesto de emergencia y con un plazo delimitado de aplicación entre el 27/03/2001 y el 31/12/2002.

Cuatro meses más tarde se sanciona la Ley N° 25.453 denominada Ley de Equilibrio Fiscal (Déficit Cero), mediante la cual se amplía el ámbito de aplicación del gravamen. Con esta norma quedaron comprendidos no sólo los movimientos en las cuentas corrientes bancarias, sino también otras operatorias

y movimientos de fondos efectuados conforme a lo que se ha dado en nominar “sistemas organizados de pagos”.

Con motivo de esta modificación, el tributo pasa a denominarse Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias. De esta forma se había generalizado el objeto del impuesto por lo que quedaron gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pagos de servicios y tarjetas, y sólo se exceptuarían los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo.

A diferencia del Impuesto a los Débitos en Cuentas Corrientes que rigió hasta

“A diferencia del Impuesto a los Débitos en Cuentas Corrientes que rigió hasta 1978, que solo gravaba el débito en cuenta corriente por lo que popularmente se lo empezó a denominar “impuesto al cheque”, en esta nueva versión, con la modificación efectuada, el hecho imponible además de los débitos también alcanza a los créditos no solo del sistema bancario sino también de otras operatorias”.

1978, que solo gravaba el débito en cuenta corriente por lo que popularmente se lo empezó a denominar “impuesto al cheque”, en esta nueva versión, con la modificación efectuada, el hecho imponible además de los débitos también alcanza a los créditos no solo del sistema bancario sino también de otras operatorias.

Otra novedad fue que se configuro también como hecho imponible al sistema organizado de pagos, es decir cuando en una práctica evasiva los contribuyentes formalizaran sus pagos en efectivo en

forma sistemática.

El ardid consistía en pagar en efectivo o en depositar en las cuentas bancarias de sus proveedores el precio. También otro ardid, se había configurado mediante el pago mediante transferencias a través de camiones de caudales.

Para este hecho imponible se aplica una alícuota del 1,2 %, el doble de la alícuota general que es del 0,6%, por cuanto se trata de gravar en esa operación tanto el débito como el crédito que el sujeto alcanzado había pretendido evadir.

Su creación motivó que sectores empresariales lo impugnaran en la justicia sosteniendo que el marco normativo no era constitucionalmente válido. Después de 16 años falló la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 12/12/2017 poniendo fin a la controversia de varios años. En las causas “Piantoni Hnos. S.A.C.I.F.I. y A.” y “Máxima Energía S.R.L.” resolvió que dicho marco normativo es constitucionalmente válido resultando, en consecuencia, alcanzadas por el impuesto a la alícuota incrementada prevista por la ley, las sumas en efectivo que en forma habitual se depositan en la cuenta bancaria de un proveedor.

Con posterioridad se incluyó como hecho imponible el retiro de fondos en efectivo por parte de las personas jurídicas.

Como otra característica, fue discontinuo su cómputo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, aunque en el presente pueden acceder a este beneficio quienes se categoricen como micro o pequeña empresa, así como las medianas empresas -tramo 1- pertenecientes al sector de la industria manufacturera, de acuerdo con los valores previstos en la Res. 220/19 (ex SePyME) según lo establecido por el art. 6 de la Ley 27.264 y art. 1 de la RG 3946/16.

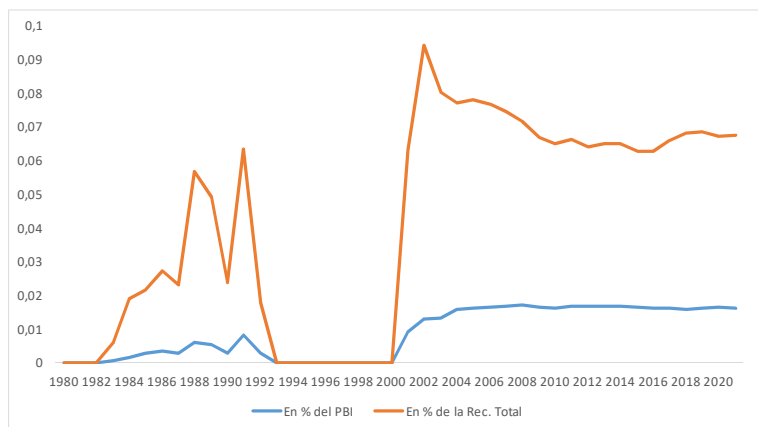
Por dicho mecanismo, se puede computar del monto efectivamente ingresado del impuesto, los siguientes porcentajes: 1) Empresas categorizadas como micro y pequeñas: 100%, y 2) Empresas de la industria manufacturera categorizadas como medianas - tramo 1 -: el 60%.

La recaudación obtenida por esta imposición ha variado a lo largo del tiempo, en función de los continuos cambios en las alícuotas aplicadas y los hechos imposables alcanzados. En la historia reciente tuvo lapsos de mayor relevancia en el período 1988-1991, cuando tocó máximos de 0,8% del PBI y superó el 6%

“La recaudación obtenida por esta imposición ha variado a lo largo del tiempo. En la historia reciente tuvo lapsos de mayor relevancia en el período 1988-1991, cuando tocó máximos de 0,8% del PBI y superó el 6% de los ingresos tributarios nacionales y a partir de 2001 cuando se mantuvo durante varios años con una recaudación superior al 1,6% del PBI mientras explicaba cerca del 7% de los tributos nacionales. El récord lo alcanzó en 2002 cuando representó el 9,3% de la recaudación nacional”.

de los ingresos tributarios nacionales y a partir de 2001 cuando se mantuvo durante varios años con una recaudación superior al 1,6% del PBI mientras explicaba cerca del 7% de los tributos nacionales. El récord lo alcanzó en 2002 cuando representó el 9,3% de la recaudación nacional.

Gráfico 1. Evolución de la imposición a los débitos bancarios en Argentina. Participación en la recaudación tributaria nacional y en el Producto Bruto Interno.



Fuente: DI CITA en base a datos de MECON e INdEC.

IV. Impuesto sobre las Operaciones con Divisas (IOD)

Antecedentes

La imposición a las operaciones con divisas, aunque no está muy difundida, tiene algunos antecedentes que la jerarquizan. En el debate académico resulta conveniente ampararse en la fructífera discusión surgida a partir de un texto de principios de los años setenta del nekeynesiano James Tobin. **Aunque el Tobin Tax se popularizó como un impuesto a las transacciones internacionales de**

activos financieros, fue en verdad concebido como una imposición a las operaciones de divisas para evitar las fluctuaciones cambiarias⁸.

El economista neoinstitucionalista John Williamson (2006) en un texto publicado por Cepal rescata el planteo de Tobin y recuerda los propósitos de tal imposición: “El primero sería dificultar en alguna medida la dinámica de las finanzas internacionales, lo que, según entendía, devolvería cierto grado de independencia a las políticas monetarias nacionales y pondría freno a la destructiva especulación desestabilizadora; el segundo —consecuencia del primero— sería recaudar dinero para destinarlo a alguna buena causa internacional”⁹

Aunque disentimos con gran parte de las opiniones vertidas por Williamson en dicho artículo, puede considerársele un interesante aporte a la discusión sobre este impuesto. Incluso, allí se reconoce que no debe descartarse su aplicación limitándolo geográficamente, aunque lo cuestiona sólo porque se restringiría su recaudación. En consecuencia, es plausible considerar a los gravámenes sobre las operaciones cambiarias como un virtual Tobin Tax de base nacional.

Desde otra concepción económica se procuró avanzar sobre la “tasa” Tobin, con organizaciones internacionales aportando un gran impulso. La que alcanzó mayor gravitación fue ATTAC (Asociación para la Tasación de las Transacciones Financieras para la Ayuda a los Ciudadanos), pero, como dijimos, la propuesta se redirigió hacia la imposición a las transacciones financieras de activos financieros.

⁸ No hay que olvidar que el texto de Tobin fue contemporáneo a la ruptura del acuerdo de Bretton Woods y el abandono del patrón dólar por parte de EE.UU.

⁹ Williamson, John (2006), página 94.

Casos en Latinoamérica

“Varios países de América Latina disponen de alguna forma de imposición sobre las operaciones con divisas, con diversos objetivos. En algunos casos existe un impuesto que grava solamente las transacciones con divisas y en otros casos éstas son alcanzadas mediante un impuesto con base más amplia”.

Varios países de AL disponen de alguna forma de imposición sobre las operaciones con divisas, con diversos objetivos. En algunos casos existe un impuesto que grava solamente las transacciones con divisas y en otros casos éstas son alcanzadas mediante un impuesto con base más amplia. En América Latina, Argentina, Ecuador y Bolivia tienen impuestos específicos para gravar estas operaciones y Brasil y Venezuela utilizan impuestos de alcance más amplio para gravarlas.

En **Brasil**, como vimos, desde 1966 se aplica el Impuesto a las Operaciones Financieras (IOF) que contempla entre los hechos imponible alcanzados a la compra de divisas, a los pagos en divisas de consumos con tarjetas de crédito en el exterior y préstamos en divisas.

Las alícuotas que rigieron durante los últimos años fueron: a) por compra de divisas 1,10%, b) compras con tarjetas de crédito en el exterior 6,38%, c) préstamos cortos en divisas del extranjero era del 6%, pero en 2022 fue reducida al 0% y d) otras operaciones en divisas 0,38%.

Venezuela tiene dos imposiciones a las operaciones con divisas. Por la primera, a partir del 2020 grava con una sobretasa del IVA a las ventas o prestaciones de servicios que se abonan con divisas que va del 5 % al 25 %. Además, a partir del 2022, creó como hecho imponible dentro del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) los pagos en moneda extranjera con una alícuota del 3%. El objetivo del gobierno es propender a la desdolarización de la economía venezolana.

Bolivia tiene un ITF pero que solo se aplica a las transacciones en divisas, estando excluidas las transacciones bancarias en moneda nacional. Ecuador desde el año 2007 aplica un impuesto a la salida de divisas, con la finalidad de gravar a los sujetos que sacan las divisas del país. Argentina también tiene un impuesto que

grava solo la compra de divisas para determinadas operaciones, aspecto que se abordará más abajo.

IMPUESTO HETERODOXO SOBRE LAS OPERACIONES CON DIVISAS			
País	Impuesto	Vigencia	Hecho imponible
Argentina	PAIS	2019/vigente	Compra y pagos en divisas por consumos en el exterior
Brasil	Impuesto a las Operaciones Financieras (IOF)	1966/vigente	Compra y pagos en divisas por consumos en el exterior
Bolivia	Impuesto a las Transacciones Financieras	vigente	Débitos y créditos en divisas
Ecuador	Salida de Divisas	2007/vigente	Salida de divisas al exterior
Venezuela	Sobretasa IVA	2020/vigente	Operaciones con divisas
Venezuela	Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF)	2022/vigente	Pagos con divisas

El caso argentino

Argentina tiene antecedentes de aplicar imposición de este tipo. Desde principios de 1970, mediante el Decreto-Ley 18526, rigió por más de 20 años el impuesto a la compra-venta de divisas (ICVD), pero se registran formas de imposición previas de operaciones de cambio con el exterior, al estar alcanzadas

por el impuesto de sellos, que en aquellos años era de alcance nacional. El ICDV gravaba las ventas, compras, cambio o permutas de divisas que se realizaban en todo el territorio de la Nación Argentina, con la intervención de bancos o entidades autorizadas a operar en cambios por el BCRA. **La alícuota que primó en el tiempo que rigió fue del 0,30% (aunque fue elevada al 0,60% y hasta al 1,2% en un breve período de 1989) sobre el precio de la operación en moneda argentina, neto de comisiones y gastos facturados por las entidades autorizadas. A fines del año 1991, mediante el decreto 2284/91 de Desregulación Económica, fue derogado este impuesto.**

Casi cuarenta años después, en fecha reciente se volvió a implementar la imposición sobre las transacciones de divisas, pero con una modalidad muy diferente, porque se empezaron a aplicar alícuotas mucho más elevadas y se acotaron los hechos imponible. Así, en diciembre de 2019, mediante la Ley 27541, se creó el Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) que grava la compra de divisas para ahorro y atesoramiento y el consumo en el exterior a través de medios de pago (tarjetas de crédito, débito, etc.). A diferencia de la experiencia anterior, el PAIS grava sólo la compra de divisas en algunas operaciones específicas, mientras que la venta de moneda extranjera no está alcanzada.

“En diciembre de 2019, mediante la Ley 27541, se creó el Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) que grava la compra de divisas para ahorro y atesoramiento y el consumo en el exterior a través de medios de pago”.

El PAIS tiene una alícuota del 30 % para las operaciones con divisas alcanzadas y del 8% para la adquisición de servicios digitales. El destino de este impuesto es un 70% para financiar el Anses y el Pami, y el 30% restante para financiar obras de vivienda social, el Fideicomiso Fondo de Integración Sociourbana, prestaciones del PAMI, obras de infraestructura económica y el fomento del turismo nacional.

Ante los diferentes tipos de cambio de la economía, este tributo tiende a encarecer el dólar oficial para consumo o atesoramiento, con el fin de proteger las reservas internacionales en divisas y desestimular la adquisición de divisas con fines no productivos.

Al no ser pago a cuenta de los impuestos tradicionales del sistema tributario, se constituye en un impuesto autónomo.

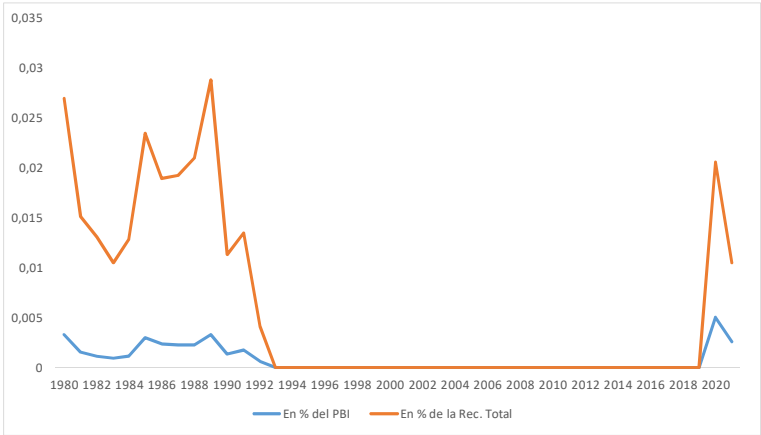
“El impuesto que rige en la actualidad, el PAIS, recauda anualmente alrededor del 0,5% del PBI. En el mejor año de recaudación, 2020, los ingresos explicaron poco más del 2% del total obtenido por los tributos nacionales”.

El impuesto que rige en la actualidad, el PAIS, recauda anualmente alrededor del 0,5% del PBI, aunque en el año 2021 se resintió su recaudación por el menor flujo turístico al exterior en la temporada alta, la principal fuente de ingresos de este gravamen. En el mejor año de recaudación, 2020, los ingresos explicaron poco más del 2% del total obtenido por los

tributos nacionales.

En la experiencia anterior, aunque las tasas fueron varias veces inferiores, al cubrir más operaciones, se obtuvo una recaudación bastante similar a la de los años recientes, al alcanzar picos de 0,3% del PBI en los años 1980, 1985 y 1989. En esos años, lo recaudado representó casi el 3% de los ingresos fiscales obtenidos mediante impuestos nacionales.

Gráfico 2. Evolución de la imposición a operaciones cambiarias en Argentina. Participación en la recaudación tributaria nacional y en el Producto Bruto Interno.



Fuente: DI CITA en base a datos de AFIP, MECON e INDEC.

V. Impuestos sobre los Activos Empresariales (IAE)

Causas

La imposición sobre el patrimonio de las empresas ha adquirido diversas formas a lo largo de la historia del Estado moderno y los impuestos que rigieron han tenido sus detractores y defensores. En la actividad agrícola se impuso el impuesto sobre el valor de la tierra como técnica predominante desde el Estado Absolutista. Sadka y Tanzi (1992)¹⁰ recuerdan que la idea de un impuesto sobre el valor de los activos, en lugar de un impuesto sobre el ingreso que los activos generan, se originó en el siglo XVIII en el Principado de Milán, donde en 1760 se creó un catastro en el cual se inscribían los valores de la tierra.

Nicholas Kaldor (2021), en un clásico y breve texto, resume muy atinadamente el devenir histórico al respecto: **“es una de las maneras más antiguas de tributación tanto en Europa como en Asia. Hasta el principio del siglo [XX], el impuesto sobre la tierra todavía era la principal fuente de ingresos públicos en los países del Medio Oriente, la India y muchas otras regiones (en Europa su importancia relativa ha venido declinando por más de un siglo como resultado de la disminución de la importancia relativa de la agricultura en el total del ingreso nacional)”**.

Esta forma de imposición tuvo predicamento entre los economistas neoclásicos, en particular en algunos de los que se oponían a Keynes y sus discípulos en la primera mitad del Siglo XX, para procurar que no avance la imposición a la renta sobre sociedades. El primero en proponer esta nueva forma de imposición fue el italiano Luigi Einaudi (1938), quien argumentaba que un impuesto sobre el ingreso efectivo era “técnicamente imposible y económicamente desastroso”.

¹⁰ "A Tax on Gross Assets of Enterprises as a Form of Presumptive Taxation", Sadka, Efraim y Tanzi, Vito. IMF W.P 92/16, 1992. Washington.

Otro economista de esta corriente de pensamiento fue Maurice Allais (1977), quién propuso un sistema tributario basado en un impuesto general sobre los activos físicos y un impuesto general al consumo. El impuesto sobre los activos se impondría a una tasa del 2% y remplazaría al impuesto sobre los ingresos de los individuos y empresas.

Pero no todos los que defienden este tipo de impuestos lo hacen por estar interesados en reducir la carga tributaria de las corporaciones. También promueven la tributación patrimonial quienes están preocupados por el proceso de concentración hacia el que se dirige la economía, en particular a partir de la globalización extendida en las décadas de los años setenta y ochenta. Tal como plantea Otero “...dado el proceso de acumulación en la concentración del capital de los últimos treinta años y sus consecuencias, los stocks de riqueza requieren ser afectados, de lo contrario, la concentración en sí resulta un reaseguro del proceso de concentración y desigualdad, en tanto tiende a replicar y reproducir sobre los flujos la distribución preexistente. En otros términos, la desigualdad genera desigualdad y la concentración más concentración. A menos que la política fiscal corrija”.

Por otra parte, Sadka y Tanzi (1992) mencionan un impuesto al valor en libros de los activos físicos de las empresas estatales introducido en la década de los sesenta en varias economías centralmente planificadas. Estos impuestos fueron recaudados a una tasa del 5 o 6% y estaban dirigidos a estimular el uso eficiente del capital y a proveer al Estado de un tipo de dividendos por los activos que proporcionaba.

En América Latina la introducción de un impuesto sobre los activos empresariales surgió en Argentina con el impuesto sustitutivo del gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, creado en 1951 mediante la Ley 14.060, que lo incorporó a la estructura vigente para reconfigurar

“En América Latina la introducción de un impuesto sobre los activos empresariales surgió en Argentina con el impuesto sustitutivo del gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, creado en 1951 mediante la Ley 14.060, que lo incorporó a la estructura vigente para reconfigurar la imposición sobre el capital de las empresas, ante las dificultades para gravar las acciones empresariales en el impuesto a la Transmisión gratuita”.

la imposición sobre el capital de las empresas, ante las dificultades para gravar las acciones empresarias en el impuesto a la Transmisión gratuita.

Otro país que tuvo la iniciativa fue **México**. Este país, a partir de 1989, gravó los activos empresariales, para evitar la caída de la recaudación en el impuesto sobre la renta originada en la opción que establecía para deducir como gasto las inversiones en bienes nuevos de activo fijo, en lugar de depreciarlos, lo que además creó un incentivo muy importante que motivó la adquisición de bienes de uso por las empresas con la sola finalidad de reducir la imposición a la renta.

Además, como lo indica Rodrigo García-Verdú (1996)¹¹, el objetivo fue incrementar los recursos fiscales, que habían disminuido considerablemente por las altas tasas de inflación, y la manipulación de los precios de transferencias por las empresas multinacionales.

En el modelo mexicano, el impuesto sobre los activos no tuvo por objetivo reemplazar al impuesto sobre la renta, sino por el contrario su finalidad fue complementar a dicho tributo, por cuanto al constituir el ISR un pago a cuenta del impuesto a los activos, este último deviene en un impuesto mínimo a la renta empresarial.

Este fue el modelo que han tomado los países de América Latina, que han buscado a través de su implementación, ponerle un límite a la evasión del Impuesto a las Ganancias, para incrementar la recaudación de la imposición directa empresarial.

Con la introducción de un impuesto sobre el activo (total de bienes materiales, créditos y derechos), las empresas que evadían el ISR, reportando pérdidas durante largos períodos de tiempo, se enfrentaron a un impuesto mínimo. En algunos países su introducción ha tenido características particulares.

¹¹ Rodrigo García-Verdú, 1996.

Se puede concluir que la inclusión de este impuesto en los SSTT de los países latinoamericanos, estuvo motivada generalmente ante las dificultades de las administraciones tributarias de los países del área para fiscalizar adecuadamente el ISR empresarial.

Implementación

En la actualidad, este tipo de imposición puede adquirir diversas formas. En los SSTT de los países latinoamericanos, la base imponible en el impuesto a los activos empresariales ha tenido en consideración:

- El Patrimonio o los Activos brutos
- El Capital o los Activos netos, definidos de alguna forma particular distinta a la surgida del Estado de Situación Patrimonial.

Con relación a la administración del tributo, quedó evidenciada como práctica más efectiva la implementación de la base imponible sobre los activos brutos de la empresa, por cuanto en los activos netos resultan de difícil constatación las reales deudas de los contribuyentes, por ejemplo, con deudas entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico (intra-firma). Por consiguiente, se puede incentivar la simulación de la existencia o magnitud de las deudas para disminuir la base imponible del gravamen.

Por ello resultó más conveniente y tiene una mayor productividad, la aplicación de una base imponible sustentada en los activos brutos, mediante la aplicación de una tasa menor de la que se le aplicaría si se gravara los activos netos.

A continuación, en la Tabla siguiente se desarrollará la aplicación que tuvo este tributo en AL:

IMPUESTO HETERODOXO A LOS ACTIVOS EMPRESARIALES			
País	Impuesto	Vigencia	Hecho Imponible
Argentina	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP)	1998/2018	Activos netos
Colombia	Régimen de Renta Líquida	Vigente	Patrimonio líquido
Ecuador	Impuesto sobre los Activos del Exterior	Vigente	Activos brutos
Ecuador	Impuesto a los Activos Totales ¹²	Vigente	Activos Netos
Guatemala	Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	Vigente	Activo neto o ingresos brutos
Honduras	Impuesto sobre la Renta, Activos Netos y Aportación Solidaria	Vigente	Activos netos
México	Impuesto al Activo	1988/2007	Activos netos
Nicaragua	Impuesto al Patrimonio Neto	1983/1992	Activos netos
Perú	Impuesto Transitorio a los Activos Netos	Vigente	Activos netos

¹² Está a cargo de los Municipios.

	(ITAN)		
República	Impuesto sobre Activos	Vigente	Activos brutos
Uruguay	Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA)	1996/2007	Activos bancarios

Si bien la mayoría de los países latinoamericanos ha introducido en sus SSTT la imposición sobre los activos empresariales, corresponde destacar la discontinuidad en el tiempo que ha tenido en muchos de ellos la aplicación de este tributo. Así de once regímenes que se aplicaron en las últimas décadas, cuatro de ellos fueron derogados (Argentina, México, Nicaragua y Uruguay).

Las tasas generalmente tienden a ser mayores en los sistemas que aplican como base imponible los activos netos, mientras que tienden a ser menores en los sistemas que aplican como base a los activos brutos.

El impuesto sobre el activo empresarial en los países de América Latina generalmente fue implementado como un “minimum tax” en el impuesto sobre la renta (ISLR), por ello su cómputo se aplicó como crédito de este impuesto y viceversa. Jorge Gebhardt (2009, p. 26) resume esta

particularidad: “el impuesto al patrimonio bruto de las empresas, también denominado sobre los activos o a los activos empresarios, constituye una variante de la imposición a la renta de base presunta. Toma como base para su determinación sólo el valor de los activos de las empresas, es decir, la mitad izquierda del balance”.

“Si bien la mayoría de los países latinoamericanos ha introducido en sus SSTT la imposición sobre los activos empresariales, corresponde destacar la discontinuidad en el tiempo que ha tenido en muchos de ellos la aplicación de este tributo. Así de once regímenes que se aplicaron en las últimas décadas, cuatro de ellos fueron derogados (Argentina, México, Nicaragua y Uruguay)”.

Por el mismo, **a través de una presunción tributaria –los activos-, se logra que las empresas no puedan evadir completamente sus obligaciones fiscales.** Para lograr su función de “minimum tax” del ISLR la acreditación en los países de la región se efectuó aplicando algunos de los siguientes métodos:

- El impuesto sobre el activo es un pago a cuenta del ISLR,
- ISLR es un pago a cuenta del impuesto sobre el activo, y
- Acreditación sucesiva o cruzada entre ambos impuestos.

La tendencia es a la acreditación sucesiva entre ambos impuestos.

En cambio, en otros países como en Uruguay, durante su vigencia el IMABA (Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias) fue autónomo¹³, al igual que en Ecuador el Impuesto sobre los Activos en el Exterior.

Efectos

Los tributaristas ortodoxos han destacado como críticas a esta clase de imposición que afecta negativamente a las empresas que por un período determinado carecen de rentas, desalienta la capitalización, afecta directamente a las organizaciones con un alto nivel de activos y desalienta el ingreso de capitales específicamente para proyectos con una significativa inversión en activos, lo que termina desincentivando la inversión en los países importadores de capital.

“Para los tributaristas partidarios de este tipo de imposición, este tributo cumple una función muy importante en toda estructura tributaria porque actúa como un sostén ante las prácticas evasivas y elusivas de las grandes corporaciones y parten de la suposición de que las empresas han obtenido rentas que no han declarado al fisco”.

¹³ Un Modelo de Equilibrio General Dinámico de Impuesto al Activo, Rodrigo García-Verdú, Gaceta Económica, Año 2 N° 3, México, 1996.

Para sus partidarios, en cambio, este tributo cumple una función muy importante en toda estructura tributaria porque actúa como un sostén ante las prácticas evasivas y elusivas de las grandes corporaciones y parten de la suposición de que las empresas han obtenido rentas que no han declarado al fisco.

Los críticos, a su vez, sostienen que si bien este gravamen ha demostrado su eficiencia para limitar la evasión en épocas de rentabilidad, esta lógica se encuentra en crisis en los períodos de nula o baja rentabilidad. Porque, aunque se permite su compensación con el ISR entre 5 y 10 años según los países, esta situación implica un pago anticipado del ISR que conlleva una alta carga financiera adicional, afectando seriamente a las empresas en períodos de pérdidas impositivas.

En varios países, para evitar los efectos negativos de este tributo se eximió de su pago a las PyMEs, es decir a las empresas cuyos activos no excedieran el importe determinado por la legislación.

Según Tanzi (2000), este impuesto tiene el mérito de aportar un sustento económico, por cuanto estimula el uso productivo de los activos por parte de las empresas, pero reconoce que su aplicación es controversial para los propietarios o gerentes de las empresas, y como una incógnita sobre su futuro destaca que “...queda por ver si se extiende o desaparece”.

El caso argentino

En Argentina este tipo de imposición empezó de manera temprana en la forma de impuesto a los capitales. Como dijimos, el primer antecedente se encuentra en el año 1951, con la creación de un impuesto que tuvo como finalidad readecuar el tributo a la transmisión gratuita de bienes. Como una de las críticas con más predicamento era que al gravar la transmisión del capital de una empresa se ponía en riesgo la continuidad de muchas de las Pequeñas y Medianas Empresas. **Como suele suceder, quienes formulaban esta crítica en realidad usaban de excusa a las PyMEs para defender la concentración en pocas manos de las grandes corporaciones.**

Dino Jarach realiza un aporte contundente en contra de este planeo: “...la resistencia política que las clases dominantes oponen a la aplicación de los impuestos sucesorios, se basa en el pretexto que éstos destruyen el capital y afectan la estructura productiva del país. Se debe, en nuestra opinión, aceptar más bien la idea contraria. En efecto, la permanencia dinástica de la propiedad inmobiliaria y de las empresas conspira contra el desarrollo económico. El impuesto en sí no destruye capital, salvo que el Estado derroche los ingresos obtenidos o decida emplearlos en gastos de consumo suntuarios o socialmente inútiles. Lo que el impuesto sucesorio puede destruir, en ciertos casos, es la permanencia a través de las generaciones de las fortunas familiares. La oposición de las clases dominantes tiene en mira esto y no el fantasma de la destrucción del capital”¹⁴. Y paso seguido, el mismo autor corre el velo a las principales críticas de sus detractores: “Para encubrir la hostilidad contra estos impuestos se magnifican las dificultades de recaudación, los inconvenientes para las pequeñas y medianas empresas, las evasiones que se producen y el relativamente exiguo ingreso fiscal”.

En la reforma de 1973 se reimplantó el Impuesto sobre los Capitales de las Empresas que rigió con modificaciones hasta el año 1989, cuando, mediante la Ley 23.760, fue reemplazado por el Impuesto a los Activos como pago a cuenta de Ganancias¹⁵.

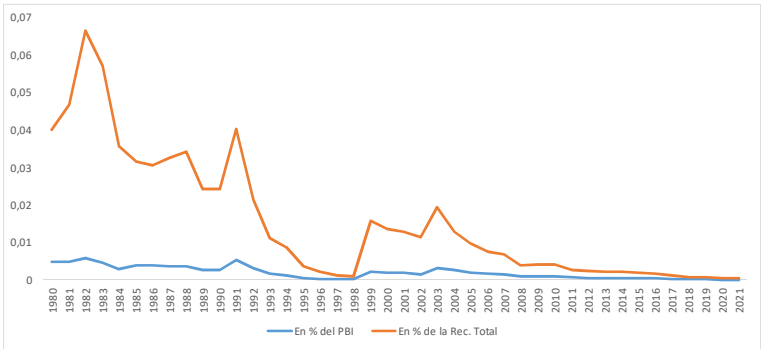
A partir de 1998 con la misma estructura tributaria que el Impuesto a los Activos, con un mero cambio de denominación se aplicó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que rigió hasta su derogación en el año 2019.

En todo el período, el impuesto patrimonial de las empresas que rigió tuvo una tenue tendencia decreciente, con alguno picos y valles suaves. En los últimos cuarenta años, 1982 presenta el récord de ingresos al alcanzar 0,6% del PBI y explicar el 6,6% de la recaudación obtenida ese año por los impuestos nacionales.

¹⁴ Dino Jarach (1996).

¹⁵ Virginia Soledad Gómez Fornes y Marlene Nahir González (2015).

Gráfico 3. Evolución de la imposición al patrimonio empresarial en Argentina. Participación en la recaudación tributaria nacional y en el Producto Bruto Interno.



Fuente: DI CITA en base a datos de AFIP, MECON e INdEC.

Resulta de interés analizar comparativamente la aplicación del Impuesto a los Activos y su sucesor el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Como fue indicado gravaban los activos empresariales, el primero a una alícuota que fue durante algunos años del 2% y el segundo a una alícuota del 1%.

La diferencia estriba en la forma que constituían un pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias:

IMPUESTO A LOS ACTIVOS Y A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA		
Pago a cuenta – Impuesto a las Ganancias		
CUADRO COMPARATIVO		
	Impuesto a los Activos	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
Cómputo	Se podía computar como pago a cuenta del mismo el 30 % de la ganancia neta imponible	El Impuesto a las Ganancias se puede computar como pago a cuenta. Dicho cómputo no se aplica a los bienes inmuebles improductivos
Excedente	No genera saldo a favor ni es susceptible de compensación o devolución	Impuesto a las Ganancias es mayor el excedente no genera saldo a favor Si es menor se debe pagar por la diferencia el IGMP El pago del IGMP se puede computar como pago a cuenta del IG en los 10 años siguientes siempre que el IG exceda el pago del IGMP

La diferencia entre ambos impuestos es que en el Impuesto a los Activos el cómputo como pago a cuenta era exclusivamente de un porcentaje de la ganancia neta imponible del Impuesto a las Ganancias. La consecuencia era que el impuesto que excedía de ese porcentaje se debía pagar, configurándose en un impuesto autónomo.

En cambio, en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se computa la totalidad del Impuesto a las Ganancias, debiendo pagar el contribuyente este impuesto por la diferencia no alcanzada a computar.

Lo más destacable, es que en el IGMP la totalidad del impuesto se puede computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias por el término de 10 años. Es decir, en la práctica operaba como un “mínimum tax” del Impuesto a las Ganancias para evitar algún tipo de cuestionamiento por doble imposición.

“En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta la totalidad del impuesto se puede computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias por el término de 10 años. Es decir, en la práctica operaba como un “mínimum tax” del Impuesto a las Ganancias para evitar algún tipo de cuestionamiento por doble imposición”.

La ratio iuris del IGMP fue la reimplantación del Impuesto a los Activos, pero teniendo en consideración la experiencia mexicana con la aplicación de su Impuesto a los Activos Empresariales, disminuyó la carga tributaria, al ser considerado pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias por el término de 10 años en lugar de ser un impuesto autónomo.

Del análisis de la estructura de ambos impuestos que gravaban el mismo hecho imponible, es decir los activos empresariales, surge que en el originario Impuesto a los Activos el pago del mismo no era computable en el Impuesto a las Ganancias, cuando en el IGMP si lo era.

Este análisis técnico tiene como finalidad analizar las conclusiones del fallo Hermitage SA dictado por la Corte Suprema de Justicia, con motivo de la interposición de recurso extraordinario, en junio de 2010, en la causa caratulada “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título V Ley 25.063 s/ Proceso de Conocimiento” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la constitucionalidad del IGMP.

La situación fáctica de este empresa era que tenía quebrantos por varios periodos fiscales, y el juez de la primera instancia había rechazado la demanda cuyo objetivo consistía en la declaración de inconstitucionalidad del título V, artículo 6,

Ley 25.063, fundado en la violación a los principios constitucionales tales como capacidad contributiva y no confiscatoriedad, así como su derecho de propiedad, en los que se vería afectado como sujeto pasivo del gravamen, al alegar que no había tenido ganancias en esos períodos fiscales.

El juez al evaluarlo había sostenido que la actora contaba con vías más aptas para debatir la incertidumbre relativa a la aplicación del impuesto. Posteriormente, y recurso mediante, el tema fue tratado en la Cámara de Apelaciones, la cual declaró la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta establecido en el título V -art. 6- de la Ley 25.063 con relación al demandante, en tanto acreditó la ausencia de capacidad contributiva con una pericia contable de la que surgió la existencia de pérdidas operativas e impositivas que obstarían a descontar el citado impuesto, e incrementarían aún más el menoscabo contable e impositivo, circunstancia que desvirtuaría la ganancia presunta.

Contra el fallo de Cámara el Estado Nacional procedió a interponer recurso extraordinario que fue denegado en lo referente a las causales de arbitrariedad y de gravedad institucional invocadas y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante.

Ante la prueba de la falta de capacidad contributiva por las pérdidas que había tenido la empresa, y planteado que era irrazonable la aplicación de la presunción “iure et de iure” de la existencia de ganancias, la Corte por mayoría, declaró la inconstitucionalidad del gravamen, debido a que la presunción de renta utilizada es absoluta, no dando la posibilidad de derribarla mediante prueba en contrario, agravando las garantías constitucionales de dos formas disímiles: al momento de legislar, no teniendo en cuenta que las distintas explotaciones tienen porcentajes de utilidad diferentes; y al considerar que en todos los casos se presumía una renta del 1% del valor de los bienes, sin dar la posibilidad de probar que esa ganancia presumida podría no existir en la realidad.

La posición mayoritaria encontró al tributo dentro del grupo de los impuestos a la renta, considerando su presunción “iure et de iure” era irrazonable por

cuanto no pudo verificarse la existencia de la capacidad contributiva cuando no había ganancias.

En cambio, **el voto de la disidencia minoritaria del Máximo Tribunal consideró que se trataba de un impuesto patrimonial y que por ende nada de irrazonable tiene la presunción, afirmando que la capacidad contributiva puede conformarse con bienes.**

Si bien en causas similares las sentencias fueron a favor o en contra de los intereses fiscales, atento que la CSJN considero que era una cuestión de hecho y prueba, por cuanto la falta de capacidad contributiva alegada debía probarse.

Esas pruebas debían demostrar la real situación patrimonial del contribuyente que impedía la potencialidad generadora de rentas que lo harían pasible del impuesto.

Indubitablemente en el controvertido fallo Hermitage, la discusión sustancial es sobre la naturaleza tributaria del denominado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP) por cuanto, dependerán de dicha naturaleza las diferentes conclusiones a las que se puede arribar sobre su constitucionalidad.

En el voto mayoritario el Máximo Tribunal consideró que el IGMP era un Impuesto a la Ganancia de carácter presuntivo, y, por lo tanto, consideró que el contribuyente se encontraba afectado en sus garantías constitucionales cuando su capacidad contributiva no tenía la potencialidad de generar una renta.

Según este criterio, **al ser un impuesto a las ganancias, la presunción era “iure et de iure” y por lo tanto devenía su imposición en arbitraria afectando los principios constitucionales de propiedad al resultar confiscatoria.**

Si, por el contrario, se concluye que la naturaleza tributaria del IGMP es patrimonial, y los activos empresariales pertenecen al sujeto pasivo, y la alícuota es razonable y respeta el principio de proporcionalidad (en el presente caso del 1%), surge claramente su legitimidad. El voto de la minoría de la CSJN adhirió a este criterio, basado en la naturaleza tributaria del impuesto.

Compartimos dicha opinión, máxime si se considera que los impuestos a los capitales o activos empresariales rigieron en el sistema tributario argentino desde el año 1951 y no tuvieron ninguna objeción de su legitimidad constitucional en su larga trayectoria de aplicación.

A su vez, el IGMP es una mera continuación del Impuesto a los Activos en su estructura tributaria, habiéndose solo cambiado su denominación y forma de cómputo.

“La naturaleza de los institutos tributarios debe desentrañarse en base a sus características esenciales más allá de la denominación que el legislador le asigne. Esta premisa surge de los principios generales del derecho y por lo tanto resulta irrefutable. No existen dudas de su naturaleza patrimonial, por cuanto se gravan los activos empresariales”.

La naturaleza de los institutos tributarios debe desentrañarse en base a sus características esenciales más allá de la denominación que el legislador le asigne. Esta premisa surge de los principios generales del derecho y por lo tanto resulta irrefutable. No existen dudas de su naturaleza patrimonial, por cuanto se gravan los activos empresariales.

La diferencia con el anterior Impuesto a los Activos reside en su forma de cómputo del excedente, como fue demostrado oportunamente en el cuadro comparativo. Pero dicho cambio en el IGMP, fue a favor de la situación tributaria del contribuyente, por cuanto en el anterior Impuesto a los Activos no se permitía que fuera considerado pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, y también se limitaba que el cómputo del Impuesto a la Ganancia tuviera un límite que se había establecido en el 30% de la ganancia neta imponible. Mientras que en el IGMP se permitía por 10 años considerarlo pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y este impuesto no tenía un tope para ser considerado como su pago a cuenta.

El desconcierto teórico que llevó al fallo Hermitage radicó en que se interpretó en términos de las consecuencias del impuesto en lugar de hacerlo en función de su naturaleza tributaria. El IGMP es indudablemente un impuesto patrimonial,

pero sus efectos lo convierten en un “mínimum tax” en el Impuesto a las Ganancias.

Este fallo encierra una paradoja. El precedente Impuesto a los Activos era un impuesto patrimonial más gravoso, pero no tuvo ninguna objeción con respecto a una supuesta transgresión a una garantía constitucional. **Su continuador, cambio de denominación mediante, flexibilizó el cómputo con el Impuesto a las Ganancias a favor del contribuyente y sin embargo tuvo el tratamiento de un impuesto inconstitucional que grava rentas presuntas.** Si llevamos un poco más allá esta paradoja nos encontramos con la situación de que si en el IGMP no se hubiera permitido el pago a cuenta con Ganancias y por ende se tratase de un impuesto autónomo, no había otra posibilidad de considerarlo un impuesto patrimonial y perdía su carácter presuntivo.

Si bien el IGMP fue derogado por el art. 76 de la Ley N° 27.260 para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2019, consideramos que atento su naturaleza tributaria con una mejor técnica legislativa debería analizarse la posibilidad de volver a ser incorporado al sistema tributario argentino.

Si para las personas naturales o humanas coexisten en nuestra legislación el impuesto patrimonial con el nombre de Bienes Personales y el Impuesto a las Ganancias, sin tener ninguna objeción jurídica, no se observan reparos para que dicho criterio se aplique a las empresas.

Ello es así, por cuanto el patrimonio personal o el empresarial constituyen “per se” la capacidad contributiva de los contribuyentes, y el Estado a través del Poder Legislativo tiene la facultad de gravarlos cuando lo crea conveniente por razones de mérito, oportunidad o conveniencia.

VI. Impuestos presuntivos sobre la renta

Características

Mediante esta clase de gravámenes los sistemas tributarios presumen la capacidad contributiva de los responsables mediante la utilización de determinados indicadores o parámetros.

Las presunciones pueden ser relativas o absolutas. Mediante las primeras se admite la prueba en contrario, en cambio en las segundas ello no es posible. El entonces Director del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Profesor Henrique Vidal Henderson consideraba que un sistema de imposición presunto solo podría operar bajo la premisa de una presunción absoluta, es decir que no admita prueba en contrario, pues posibilitar que se desvirtúe el rendimiento presunto con el real, si este último es menor, significaría caer en todos los inconvenientes que sirven de fundamento para justificar la adopción de un sistema tributario presunto.

Dentro de las técnicas presuntivas en el Impuesto sobre las Ganancias se destaca la utilización de la imposición de tributos del tipo ingresos brutos, que grava el volumen de las operaciones mediante la aplicación de un porcentual que permita determinar la renta. **El fundamento de esta presunción es que se considera como práctica habitual para determinar el rendimiento del capital la técnica del mark up, mediante la cual se adiciona una ratio a los costos de producción para determinar el precio de venta. Si esa fuera la metodología empleada, la correlación entre ingreso bruto y renta sería muy elevada.**

“Si bien varios países de América Latina la aplican, se pueden identificar varias objeciones. Una que surge de inmediato es que con esta presunción la posibilidad de trasladar el ISLR al precio del producto y por tanto al consumidor es muy concreta, con el consiguiente efecto negativo en términos de incidencia distributiva”.

Si bien varios países de AL la aplican, se pueden identificar varias objeciones. Una que surge de inmediato es que con esta presunción la posibilidad de trasladar el ISLR al precio del producto y por tanto al consumidor es muy concreta, con el consiguiente efecto negativo en términos de incidencia distributiva. Otra objeción tiene que ver con las dificultades para un control eficaz de las AATT latinoamericanas. Si bien una imposición

del tipo ingresos brutos acarrea menos inconvenientes que un ISLR, esto no implica que el salto en eficiencia tenga un impacto significativo.

Tan es así que una Conferencia de la ONU en 1952 ya desaconsejaba su implementación, porque dicha presunción se basaba en los ingresos de los contribuyentes, cuando muchos países habían fracasado en la implementación de un impuesto sobre las ganancias por no poder precisamente determinar los ingresos reales. Por lo tanto, se sostenía, no se puede recurrir al mismo parámetro que ha provocado la necesidad de generar una presunción tributaria para determinar la renta real.

Otras técnicas se basan en conceptos patrimoniales (valuación del activo fijo empresarial¹⁶, del inmueble rural, etc.) u otros parámetros físicos (índices, signos o módulos).

Los conceptos patrimoniales son de fácil control por parte de la administración tributaria, pero lo que resulta de mayor complejidad es determinar la valuación.

Con respecto al sector agrícola, el impuesto sobre la renta potencial de la tierra tuvo una amplia discusión a nivel académico como político. A su favor se tiene en consideración que mediante la presunción de la renta de la actividad en base a

¹⁶ Desarrollado en un punto anterior.

un rinde promedio, los contribuyentes que tuvieran mayor productividad tendrían una menor carga tributaria, y en cambio, para aquellos productores con bajo nivel de productividad o simplemente con tierras libres de mejoras constituiría una carga económica que los incentivaría a la producción, al arrendamiento o a la venta de las propiedades para que sus nuevos dueños las incluyeran en la producción económica.

Este impuesto conlleva una finalidad económica esencial, motivar a la producción o a mejorar el nivel de productividad de los predios, en una suerte de premios y castigos implícitos.

Las dificultades técnicas que se han presentado se han basado en la complejidad para determinar la renta presunta de predios según los cultivos y la zona geográfica donde se encuentran ubicados.

Además, los cambios climáticos de un período fiscal o dentro del mismo período fiscal o por zona geográfica, modifican en forma permanente los rindes agropecuarios, y en consecuencia se podrían provocar distorsiones no deseadas por el formulador de la política tributaria.

Otro elemento que distorsiona dicho régimen es el nivel de productividad de los predios que varía según el avance tecnológico y su utilización por los sujetos obligados del impuesto, lo que perjudicaría a los sectores minifundistas con menos inversión tecnológica.

Actualmente en **Chile** se aplica un impuesto presuntivo a las actividades agrícolas que se basa en la aplicación de un porcentaje sobre la valuación fiscal del inmueble rural. Este régimen es optativo y se destaca por su simpleza. Más del 90% de los productores había optado por su adhesión.

Otras técnicas se han basado en el nivel del consumo o de la estimación de los gastos, pero no han prosperado en su aplicación práctica atento el grado de complejidad que conllevan.

“Algunas técnicas presuntivas en América Latina se basan en fórmulas que incorporan a más de un indicador presuntivo. Por ejemplo, en Ecuador se consideran los ingresos, el activo fijo, el patrimonio, costo y gastos”.

Algunas técnicas presuntivas en AL se basan en fórmulas que incorporan a más de un indicador presuntivo. Por ejemplo, en Ecuador se consideran los ingresos, el activo fijo, el patrimonio, costo y gastos.

Otras legislaciones establecen varios indicadores, pero solo se aplica el

impuesto determinado por el indicador mediante el cual se obtenga el mayor impuesto (por ejemplo en Guatemala).

Ganancias reales vs. ganancias presuntas

En EE.UU. en el año 1969 se produjo un gran escándalo en la opinión pública cuando se difundieron los bajos impuestos pagados por contribuyentes personas humanas con ingresos millonarios. La causa se encontraba en que los sujetos obligados tenían permitido aplicar una gran variedad de exenciones, deducciones y deducciones del régimen general del tributo.

En dicho país, se llegó a la conclusión que no se podían aplicar los mismos beneficios fiscales a todos los contribuyentes por igual, porque un estímulo destinado a un nivel de ingresos podría generar en otro nivel de ingresos más altos un privilegio.

De allí que el Congreso norteamericano efectuó una segmentación de los contribuyentes por su nivel de ingresos. Al nivel más alto, en base a un umbral de ingresos, se les redujeron significativamente los beneficios fiscales a los efectos de aumentar su impuesto determinado y otorgarle de esta manera una mayor equidad vertical al sistema tributario.

El principio de igualdad se halla resguardado, por cuanto como sostiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la igualdad se aplica a los que se encuentran en iguales circunstancias. Y en el supuesto norteamericano, los diferentes niveles de ingresos posibilitan para que se pague el impuesto justo, efectuar las adecuaciones indicadas. La equidad horizontal no se ve alterada.

De allí que se creó en EE.UU. el régimen cédular dentro del Impuesto sobre la Renta denominado “Impuesto Mínimo Alternativo”. Lo que ha variado en el tiempo, según la administración gubernamental, es el umbral (ingresos mínimos) que son considerados para aplicarlo.

En las gestiones demócratas se eleva para que se aplique exclusivamente a los más ricos del país, en las gestiones republicanas se baja, abarcando a un sector importante de la clase media alta.

Lo destacable, es que en dicho país se acepta que no se pueden aplicar los mismos beneficios fiscales a todos los ingresos, porque dicha acción conlleva a injustas aplicaciones del tributo.

Con respecto a las grandes corporaciones también a nivel internacional se había observado que las rentas contables eran muy superiores a las rentas fiscales, es decir a las ganancias reales una vez aplicadas las normas fiscales que, en definitiva, es el monto sujeto a impuesto.

El aprovechamiento de los beneficios fiscales por los grandes sectores empresariales motivo que en muchos países el impuesto a la ganancia efectiva fuera nula o varias veces inferior al impuesto a la ganancia efectiva de las personas humanas en relación de dependencia.

Esto provocó que muchos países reaccionaran a dicha inequidad, e implementaran el denominado Impuesto Alternativo Mínimo a las Grandes Corporaciones. Este tributo se determina en base a un porcentual sobre las ganancias contables, cuando las ganancias fiscales, es decir las determinadas para la aplicación del Impuesto a las Ganancias, son inferiores.

“El aprovechamiento de los beneficios fiscales por los grandes sectores empresariales motivo que en muchos países el impuesto a la ganancia efectiva fuera nula o varias veces inferior al impuesto a la ganancia efectiva de las personas humanas en relación de dependencia”.

A los efectos de evitar la doble imposición, se constituye en un pago a cuenta de dicho impuesto, cuando el mismo supere al impuesto presuntivo alternativo.

En el año 2022 los EE.UU. siguieron el ejemplo de la India, y se aprobó el Impuesto Mínimo Alternativo a las Grandes Corporaciones, mediante la aplicación del porcentual del 15% sobre las rentas de los estados financieros modificados (contables).

Este impuesto presuntivo tiende a evitar que la utilización de las normas fiscales tenga como consecuencia la nula o baja tributación de las grandes compañías. Por ello, limita la aplicación de dichos beneficios cuando se supere el umbral de los ingresos que determina la legislación.

Estos dos ejemplos demuestran que los formuladores de la política tributaria deben adecuar sus decisiones en forma pragmática, por cuanto aplicar el mismo régimen a todos los contribuyentes puede llevar a que no se cumpla con el principio de la capacidad de pago y con ello a significativas inequidades en la imposición.

Aplicación

El Impuesto sobre la Renta es el tributo, entre los relevantes, con la más alta tasa de incumplimiento, básicamente mediante maniobras de evasión. Si bien, en la teoría es uno de los impuestos más equitativos, en la práctica, las múltiples formas de evadirlo o de utilizar los beneficios fiscales, lo han constituido en la tributación real en un impuesto con algunos problemas de inequidad.

“El Impuesto sobre la Renta es el tributo, entre los relevantes, con la más alta tasa de incumplimiento, básicamente mediante maniobras de evasión”.

Así, Shome (2000)¹⁷ sostiene que, cuando una estructura tributaria se convierte en ley, hay partes que no se aplicarán por no ser efectivas. También se debe

¹⁷ “La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la administración, La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzos de siglo”, Shome, P. (2000): serie Seminarios y conferencias, N° 3, LC/L.1456-P, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). “Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration”, 1999, IMF, Washington.

considerar para evaluar la efectividad de la política tributaria, el nivel de disciplina fiscal que tienen los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

Por eso, el citado autor clarificaba que “...la señal de un sistema tributario avanzado se ve, por un lado, en el grado que existe la máxima correspondencia entre la administración del tributo y el objetivo original de política y, por otro lado, en la medida en que al concebir un impuesto se tiene en cuenta la viabilidad de su implementación”.

Este escenario se agrava en los contribuyentes individuales en el segmento “autónomos” y a nivel empresarial en las grandes empresas por el significativo potencial de impuesto a ingresar que tiene riesgo de perderse por prácticas fraudulentas o elusivas.

Obviamente, este es un tema de constante preocupación tanto de los formadores de política tributaria como de los gestores de la administración tributaria. Situación que demanda actualmente mayor atención, teniendo en consideración las necesidades de ingresos motivadas por la crisis económica mundial.

Para atenuar esta problemática y lograr una mayor equidad del sistema tributario, muchos países han procedido a la aplicación de impuestos presuntivos sobre la renta autónomos o como un “mínimum tax” del Impuesto a las Ganancias.

A su vez, en el “mínimum tax” cuando no existe impuesto sobre las ganancias a pagar en el ejercicio correspondiente, el pago a cuenta se traslada a los ejercicios futuros para su cómputo, con un tope de tiempo, según cada legislación.

“Para atenuar esta problemática y lograr una mayor equidad del sistema tributario, muchos países han procedido a la aplicación de impuestos presuntivos sobre la renta autónomos o como un “mínimum tax” del Impuesto a las Ganancias”.

Corresponde distinguir ente “mínimum tax” y un impuesto presuntivo autónomo de la renta: el primero es un pago a cuenta del ISLR, mientras que el segundo es definitivo y reemplaza al pago del Impuesto a las Ganancias.

En América, aplicaron impuestos presuntivos sobre la renta los siguientes países a saber:

IMPUESTO HETERODOXO PRESUNTIVO SOBRE LAS GANANCIAS			
País	Denominación	Hecho o Base Imponible	Vigencia
Brasil	Régimen de Renta Presunta	Sobre los ingresos brutos según la actividad económica	Vigente
Chile	Régimen de Renta presunta agrícola	Valuación fiscal	Para las personas con pequeños predios agrícolas
Chile	Régimen de Renta presunta minera	El valor anual de la venta de productos mineros	Para los pequeños mineros personas humanas o sociedades
Chile	Régimen de Renta Presunta del Transporte	Tasación de los vehículos	Vigente
Colombia	Impuesto sobre la Renta y Complementarios	Patrimonio líquido	Vigente
Ecuador	Impuesto Mínimo	Fórmula en base a los activos, ingreso, patrimonio, costos y gastos	Vigente
EE.UU.	Impuesto Mínimo Alternativo (AMT)	Base gravable con alícuotas y deducciones específicas	Vigente. Para personas humanas.
EE.UU.	Impuesto Mínimo Alternativo sobre la renta de las Corporaciones (AMT)	Base gravable: estados financieros modificados	Vigencia a partir del 1/1/2023
Guatemala	Impuesto a la Solidaridad (IS)	La que sea mayor: 1) $\frac{1}{4}$ parte de los activos netos,	Vigente

		o 2) ¼ de los ingresos brutos	
Honduras	Impuesto Mínimo a la Renta	Ingresos brutos	Vigente
México	Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU)	Ingresos menos gastos deducibles percibidos. Los salarios no son deducibles	2008-2013
Nicaragua	Impuesto de Pago Mínimo Definitivo	Ingresos brutos	Vigente
Perú	Régimen Especial de Impuesto Renta (RER)	Ingresos brutos	Vigente

Como se observa, los países han considerado hechos imponible disímiles como parámetro para presumir una ganancia, desde el patrimonio líquido, los ingresos brutos, los estados financieros modificados (contables), activos, valuación fiscal, el valor anual de los productos, costos y gastos, hasta la aplicación de fórmulas con varios parámetros.

EE.UU.: Impuesto Mínimo Alternativo (AMT)

En 1969, el Congreso de EE.UU. verificó que 155 contribuyentes personas humanas con altos ingresos utilizaban legalmente deducciones y exenciones fiscales, por lo que no pagaban el Impuesto sobre la Renta.

Ante este escándalo, se instituyó en dicho tributo el Impuesto Mínimo Alternativo ("Alternative Minimum Tax") con el objetivo de hacer que el sistema tributario norteamericano fuera más justo.

En este país se dieron cuenta que, mediante la aplicación del impuesto, ciertos beneficios fiscales pueden reducir significativamente el monto regular de la carga tributaria del contribuyente.

“El Impuesto Mínimo Alternativo se aplica a los contribuyentes personas naturales que tienen ingresos a partir de un umbral. Específicamente para trabajadores por cuenta propia, constituye un régimen simplificado y cedular de determinación de la base gravable, que tiene alícuotas y deducciones específicas”.

El AMT se aplica a los contribuyentes personas naturales que tienen ingresos a partir de un umbral¹⁸. Específicamente para trabajadores por cuenta propia, constituye un régimen simplificado y cedular de determinación de la base gravable, que tiene alícuotas y deducciones específicas, tendiente a asegurar que los contribuyentes de significancia económica paguen al menos un monto mínimo de impuesto.

Los mismos fundamentos utilizó, transcurridas varias décadas, para aplicar un Impuesto Mínimo Alternativo para las Corporaciones a través de la Ley de Reducción de la Inflación (“Inflation

Reduction Act” -IRA-) (2022)¹⁹.

Por la misma creó un nuevo impuesto mínimo del 15% sobre la renta de las corporaciones en base a los estados financieros modificados (similar al contable).

Según la bancada de senadores demócratas, hasta 125 corporaciones que promedian casi USD 9 mil millones en ganancias pagaron tasas impositivas efectivas de sólo el 1,1 %, incluso 55 grandes corporaciones no pagaron impuesto en el ejercicio fiscal 2020, por lo que el impuesto mínimo ha tenido como objetivo que dichos contribuyentes paguen su parte justa.

La base imponible es el estado financiero ajustado (AFSI) anual, de aquellas empresas con ingresos de USD 1.000 millones o superiores en promedio anual durante tres años. **El impuesto utiliza conceptos contables para las normas fiscales con el fin de determinar qué es una ganancia imponible.**

¹⁸ Dicho umbral ha sido modificado en el tiempo. Los gobiernos demócratas han tenido la política de elevarlo significativamente para que solo alcance a los grandes ingresos.

¹⁹ Vigencia a partir del 1 de enero de 2023.

Las corporaciones con matriz extranjera también se encuentran sujetas a este gravamen, en la medida que los ingresos de su grupo internacional exceden los USD 1.000 millones y el AFSI promedio de la corporación excede los USD 100 millones.

El caso argentino

La discusión de política tributaria sobre la renta presuntiva en nuestro país estuvo centrada en la imposición a las grandes extensiones agrícolas, es decir, a los latifundios²⁰.

En el año 1942 el gobierno de la Provincia de Buenos Aires estableció un impuesto progresivo sobre los latifundios mayores de 10.000 hectáreas. El impuesto era una sobretasa del 7% que se aplicaba de manera adicional al impuesto inmobiliario que ya percibía el gobierno provincial. Las asociaciones de propietarios se opusieron a la medida, aunque los contribuyentes se beneficiaron por cuanto dicha alícuota se aplicaba sobre una valuación fiscal desactualizada.

“En el año 1942 el gobierno de la Provincia de Buenos Aires estableció un impuesto progresivo sobre los latifundios mayores de 10.000 hectáreas. El impuesto era una sobretasa del 7% que se aplicaba de manera adicional al impuesto inmobiliario que ya percibía el gobierno provincial”.

En 1963, el gobierno le encargó a Dino Jarach la misión de redactar un proyecto de reforma del impuesto sobre las empresas agrarias. El proyecto de ley en su introducción afirmaba que la ley tenía como objetivo "estimular o premiar a quienes por su inteligente dedicación y esfuerzo consiguen altos rendimientos de sus predios" y "presionar a aquellos que por negligencia, despreocupación o mero propósito especulativo mantienen a sus campos a un bajo nivel de productividad o totalmente incultos"²¹.

²⁰ Sanchez Román, José Antonio (2014).

²¹ Jarach, Dino (1970).

También se consideraba el problema de la productividad agraria. Se indicaba la caída en la producción rural de las últimas décadas con la consiguiente disminución del ingreso de divisas porque la mayor parte de la producción agraria se destinaba a las exportaciones.

Dino Jarach creía que las exenciones especiales —otorgadas a algún sector o empresa que se consideraban clave para el desarrollo económico del país— en el impuesto a los réditos no estimulaban a los inversores. El resultado era que en las pampas "se ha ido extendiendo la superficie de pastoreos naturales, lo que equivale a decir que la explotación se va haciendo cada vez más extensiva".

La alternativa propuesta por Jarach sobre el impuesto a la renta para el campo era gravar los ingresos rurales sobre la base de sus beneficios potenciales, el llamado impuesto sobre la renta potencial o normal.

Esta forma de gravar la riqueza terrateniente estimularía la productividad, ya que cada peso de beneficio por encima de la media potencial de una explotación era un peso de beneficio completamente exento de impuesto.

De esta manera los productores recibirían un poderoso estímulo para introducir nueva tecnología e incrementar la productividad de sus explotaciones.

Además, a diferencia del sistema de exenciones especiales articulado dentro del impuesto a los réditos, este nuevo mecanismo no era una fuente de inequidad tributaria con otros sectores.

Por último, el nuevo mecanismo llevaría a aquellos propietarios que no explotaran su tierra a arrendarla o venderla (ya que se verían obligados a pagar el impuesto sobre unos ingresos potenciales que nunca obtenían), dinamizando el mercado de tierras.

Su objetivo principal era económico: incrementar la productividad y ampliar la cantidad de hectáreas cultivadas mediante la incorporación de extensiones en condiciones de ser explotadas. Así, según Jarach, se podía aceptar, como compensación por el pago de este impuesto, eximir a las transacciones de los productos agropecuarios del pago del impuesto a las ventas y que no fuera necesario reimplantar los gravámenes sobre la exportación porque las rentas

extraordinarias de, por ejemplo, una devaluación, quedarían alcanzadas por el impuesto a la renta normal potencial.

"El objetivo principal del proyecto de reforma del impuesto sobre las empresas agrarias era económico: incrementar la productividad y ampliar la cantidad de hectáreas cultivadas mediante la incorporación de extensiones en condiciones de ser explotadas".

Entre los críticos a dicho proyecto, López Aguado (1964)²² sostuvo que un gravamen de este tipo estimularía el alza de los precios de la tierra y por tanto no ayudaría a su subdivisión e incluso causaría inflación, y que el nuevo gravamen constituía un impuesto al capital disfrazado: "el impuesto cuya implantación se intenta, pertenece a los que dan lugar al fenómeno de 'capitalización' del tributo, y está probado que en estos casos el precio de las propiedades sube inexorablemente en el monto del tributo", "el

principio de la capacidad contributiva puede verse violado frecuentemente, dado que en muchas ocasiones el Estado le exigirá dinero al contribuyente aunque no haya obtenido utilidades". Alegaba que el impuesto tendría que ser pagado con el patrimonio y no con las rentas y que además el nuevo impuesto eliminaría "la importante función estabilizadora" del impuesto al fijar el ingreso imponible, es decir, la renta normal potencial.

El efecto esperado es exactamente el contrario al que alude López Aguado, porque la oferta de campos se ampliaría porque quienes no tuvieran interés en su explotación lo pondrían en venta o alquiler. Este factor y la reducción del excedente apropiado por el propietario por la aplicación del impuesto en sí mismo redundarían en una reducción del valor de mercado de los campos.

En 1962 se había aplicado una tasa de emergencia sobre la producción agraria del 5% hasta 1965, y el proyecto del Impuesto sobre la renta potencial de la tierra se había propuesto como sustituto de ésta. La iniciativa legislativa no prosperó y por lo tanto este tributo no fue implementado.

²² López Aguado, Antonio (1964), Boletín de la DGI.

El problema de la evasión fiscal y de los vacíos legales en las normas impositivas es central para entender la reacción de los productores rurales hacia las reformas propuestas. **La concreción de la reforma hubiera conllevado que pagaran un tributo, que en la práctica estaban evadiendo.**

En 1969, la Ley 18.033 creó el "impuesto a las tierras aptas para la explotación agropecuaria" mediante la cual se establecía una alícuota del 1.60% sobre las tierras agrícolas sin mejoras, es decir, sin inversiones realizadas.

Por tanto, no era un gravamen universal, no afectaba a todas las tierras ni a todos los productores y su importe podía deducirse en el impuesto a los réditos. Si bien se aprobó con carácter provisional por tres años, fue renovada hasta 1973.

El Ministerio de Economía reconocía que se trataba de una ley que se alejaba del ideal y la entendían como de transición hasta que un verdadero impuesto sobre la renta potencial pudiera aplicarse. Como indica Sánchez Román (2014) "la razón (y la excusa) era la dificultad para llevar a cabo un catastro nacional, como requería este tipo de impuesto".

En 1973 mediante la Ley N° 20.538 se crea el impuesto sobre la renta normal potencial, pero ante la falta de un catastro, la ley establecía que el nuevo impuesto empezaría a funcionar a partir de 1975. Se creaban Juntas Zonales de Catastro Agrario.

El impuesto sustituiría al impuesto a los réditos para los ingresos procedentes de la tierra. Hasta que llegara ese momento se aplicaría un impuesto de "emergencia" sobre "tierras aptas para la explotación agropecuaria", aunque con la base impositiva actualizada.

La aplicación del impuesto se fue postergando por las deficiencias de la valuación catastral aunado a la fuerte oposición del sector agropecuario. Finalmente, sin haberse aplicado fue derogado en 1976 por el Decreto-Ley N° 21.399.

Conclusiones

Se puede destacar que los impuestos mínimos sobre la renta tienden a garantizar un mínimo ingreso, considerando diferentes parámetros según cada legislación. Entre ellos se pueden mencionar los ingresos brutos, la valuación fiscal, el avalúo vehicular, el precio anual de los productos, los activos, los beneficios contables o mediante la aplicación de fórmulas de cálculo.

“Los impuestos mínimos sobre la renta tienden a garantizar un mínimo ingreso, considerando diferentes parámetros según cada legislación. Entre ellos se pueden mencionar los ingresos brutos, la valuación fiscal, el avalúo vehicular, el precio anual de los productos, los activos, los beneficios contables o mediante la aplicación de fórmulas de cálculo.”.

Su implementación se debe a las altas tasas de evasión del impuesto o el aprovechamiento de beneficios que erosionan los ingresos fiscales.

Los tributaristas ortodoxos le formulan a esta clase de tributos un cuestionamiento jurídico por el carácter presuntivo que conlleva su técnica impositiva. Pero formular un cuestionamiento jurídico, por el solo hecho de utilizar una técnica presuntiva, carece de fundamento, por cuanto su aceptación implicaría desconocer la aplicación de las denominadas presunciones “iure et de iure”.

Estos impuestos serían vulnerables únicamente si los parámetros o hechos tenidos en consideración para determinar la renta no fueran razonables, es decir, si no se pudiera desprender lógicamente que de los mismos se puede presumir, siguiendo el curso natural de los acontecimientos, la existencia de una renta.

La presunción “per se” no es ilegítima, salvo si el hecho o parámetro que la legislación ha considerado constituye, en vez de una presunción legal, una “ficción jurídica”. Es decir, se podría poner en cuestión la presunción si los hechos o parámetros considerados por el legislador no tienen una relación con la renta presumida, es decir, si fueran arbitrarios.

Y en cuanto al impuesto resultante de los mismos, se podría impugnar su legitimidad en la medida que afectara el principio de proporcionalidad por su cuantía y, por lo tanto, podría tener un carácter confiscatorio.

En este supuesto, por ser una cuestión de hecho y prueba, debería ser demostrada la afectación por parte del contribuyente en cada caso concreto, no podría ser aplicable de manera extendida.

VII. “Exit Tax” - Impuesto de salida

“El denominado impuesto a la salida o “exit tax” grava la ganancia latente del contribuyente que cambia de residencia fiscal y tiene por finalidad evitar que los contribuyentes cambien de residencia fiscal con el objetivo de pagar menos impuesto o directamente no pagarlo”.

El denominado impuesto a la salida o “exit tax” grava la ganancia latente del contribuyente que cambia de residencia fiscal y tiene por finalidad evitar que los contribuyentes cambien de residencia fiscal con el objetivo de pagar menos impuesto o directamente no pagarlo. **La intención del impuesto es desestimular estas conductas, encareciendo la salida, el cambio de residencia.**

Este es un caso de impuesto heterodoxo diferente a los anteriores porque empezó aplicarse en los principales países de Europa, la región utilizada como modelo para conformar el sistema tributario moderno. Sin embargo, la creación de este impuesto fue una reacción reciente a la “guerra tributaria” iniciada en la década de los años ochenta para fomentar el cambio de residencia fiscal de las personas humanas con una alta capacidad contributiva y en la difusión de lo que se conoce como países²³ de baja o nula tributación y suele denominarse paraísos o guaridas fiscales en diversos lugares del orbe.

²³ No siempre son países, en muchos casos son Estados subnacionales de países centrales como EE.UU y Reino Unido, por ejemplo, no casualmente los dos países que iniciaron las políticas por el lado de la oferta que devino en una drástica reducción de las tasas impositivas.

Clases

En teoría se distinguen dos categorías:

- 1) Impuesto de salidas generales (“general exit taxes”), que grava todos los bienes.
- 2) Impuesto de salidas limitado (“limited exit taxes”), que solo grava las acciones, participaciones societarias y/u otros productos financieros y participaciones financieras.

Este tributo surgió en la Unión Europea con la intención de que los residentes fiscales en un país, no cambiaran de residencia fiscal a un lugar de baja tributación, con la principal intención de realizar operaciones gravadas (por ejemplo, vender su empresa o las acciones de una sociedad) y pagar menos impuestos. Es decir, se pretende evitar que no pague impuestos el accionista de una empresa que ha ido adquiriendo valor durante un determinado tiempo, como consecuencia de su cambio de residencia fiscal.

Lo implementaron los países de la UE en forma limitada a las ganancias latentes de las futuras ventas de las participaciones societarias (Alemania, Francia, España, Holanda, etc.).

La intención era evitar que un contribuyente del país residente invirtiera en una compañía local, la misma prosperara y cuando la quisiera vender para efectivizar su ganancia, tomara la decisión de trasladar su residencia a otro país europeo con la finalidad de no pagar el Impuesto a las Ganancias de su país.

La cuestión era que se registraban casos en los cuales el contribuyente después de obtener la indicada ventaja fiscal se volvía a su país de origen. Es decir, era una maniobra para eludir el Impuesto a las Ganancias por los ingresos en las ventas accionarias.

Jurisprudencia

El Tribunal Superior Europeo, ante las impugnaciones presentadas por los contribuyentes, dictó varios fallos, que fueron limitando la aplicación de este tributo. Analicemos algunos de ellos.

Caso Lasteyrie STJCE 11/03/2004: Se trataba de un residente francés que cambió su residencia a Bélgica.

El fallo fue en contra del Fisco, sosteniendo el Tribunal:

- 1) Es un impuesto ilegítimo porque infringe la libertad de residencia.
- 2) Implica una medida desproporcionada con respecto al objetivo perseguido.
- 3) No tiene como objeto gravar una maniobra puramente artificial para eludir la normativa francesa.
- 4) No se puede solo gravar a un contribuyente porque cambie de residencia de país.
- 5) No hay ninguna exigencia imperativa de interés general.
- 6) Lo legal sería si vuelve a Francia y ha realizado sus ganancias, ahí gravarlas recién, porque eso significaría que cambió la residencia para tributar en otro estado sus participaciones.

Caso N STJCE 7/09/2006 (C-470/04). Era el caso de un residente holandés que cambió su residencia al Reino Unido.

El fallo fue parcial, y se basó en los siguientes argumentos:

- 1) El “exit tax” grava una ganancia no realizada, a pesar de que después será gravada realmente cuando se efectivice en el país de destino.
- 2) Las garantías exigidas son una restricción a la libertad de establecimiento
- 3) Es legítimo el impuesto en la realización efectiva de la venta accionaria, pero sin garantías porque restringen la libertad de establecimiento.
- 4) El estado de origen tiene potestad tributaria sobre las rentas devengadas, pero no a su exacción inmediata.

- 5) La imposición inmediata de ganancias latentes por cambio de residencia fiscal, es una restricción fiscal que atenta contra la libertad de establecimiento.
- 6) Debe aplazar el impuesto hasta que no se produzca la efectiva realización de la ganancia.

Caso Wächter 26/2/2019, Case C-581/17, EU:C:2019:138 (2019). Fue el caso de un residente alemán que cambió su residencia a Suiza.

El Fallo fue en contra del Fisco y sostuvo que era desproporcionado el impuesto y discrimina al alemán que cambia de residencia con el residente alemán que se queda en su país, que solo paga el impuesto cuándo realiza las ventas societarias.

El caso español

España aplicó este tributo en el 2015, con el que imitó el caso francés, pero muy limitado porque incorporó la jurisprudencia europea dominante que surgió con posterioridad a la vigencia de dicho impuesto en el país galo.

Características:

- 1) Hecho imponible: Grava la ganancia latente por las futuras ventas de las participaciones societarias.
- 2) Sujeto: Residente en España de 10 años en los últimos 15 años.
- 3) Base imponible: Venta de valor de mercado de productos financieros de las acciones o participaciones superiores a 4.000.000 de euros o de una participación del 25 % o superior de una participación en una entidad superior a 1.000.000 de euros.
- 4) No se aplica si el nuevo domicilio está en la UE, si existe un efectivo intercambio de información, pero en 10 años no debe vender los valores o irse a otro país fuera de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE).
- 5) No se aplica al cambio de residencia temporal por motivos laborales siempre que no sea un paraíso fiscal. Debe dejar garantías como avales bancarios.

- 6) Se aplaza si se traslada a un país con el cual España tenga CDI con intercambio de información.
- 7) Si vuelve a España puede solicitar la devolución del impuesto.

Síntesis

De la experiencia europea en la aplicación del “exit tax” surgen las siguientes conclusiones:

- 1) Los países europeos aplicaron el denominado “Limited Exit Taxes”, específico para la ganancia latente de las futuras ventas de participaciones societarias. El objetivo de los países europeos fue evitar una específica maniobra fraudulenta en vez de gravar el cambio de residencia “per se”. Pero su aplicación se fue limitando, ante los fallos en contra del Tribunal Supremo Europeo (TJCE).
- 2) El TJCE consideró ilegítimo gravar el mero cambio de residencia, porque afectaba la libertad de radicación, y además el tributo al gravar una ganancia latente, es desproporcionado, discriminatorio comparando la situación fiscal del residente que no cambia la residencia y porque no existe un interés público superior que lo justifique. Lo admitió exclusivamente ante la realización de los bienes.
- 3) La Comisión Europea prohibió su cobro ante el cambio de residencia en países de la UE y el EEE y cuando fuera de ese ámbito el cambio de residencia fuera a un país con el cual se había celebrado un CDI (Convenio de Doble Imposición) con intercambio de información.

Atento la experiencia europea, los países de AL no lo aplicaron en sus jurisdicciones.

VIII. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

Causas

Los pequeños contribuyentes tienen como característica básica en los países de América Latina y el Caribe que constituyen el segmento más numeroso, disponen de nula o poca organización administrativa, suelen estar en actividades de baja productividad y por tanto tienen ingresos bajos. Estos elementos colaboran para que, en su gran mayoría, los pequeños contribuyentes no dispongan de un aceptable nivel de disciplina fiscal.

“Las características de los pequeños contribuyentes hacen que constituyan un segmento de difícil control para las administraciones tributarias y queden afuera del radar fiscal al operar en la informalidad, lo que a su vez origina, en muchos casos, que sus proveedores también mantengan sus operaciones en la economía subterránea”.

Todo ello hace que constituyan un segmento de difícil control para las administraciones tributarias y queden afuera del radar fiscal al operar en la informalidad, lo que a su vez origina, en muchos casos, que sus proveedores (al margen de su dimensión) también mantengan sus operaciones en la economía subterránea.

Años atrás, el debate entre los formadores de la política tributaria era si a este sector se lo eximía de los impuestos, por cuanto estaba debajo de un umbral de ingresos, o se le establecía un régimen especial simplificado que tuviera en consideración sus principales características.

La preocupación estuvo centrada en una primera época en el Impuesto al Valor Agregado, por cuanto a través del umbral de la ganancia no imponible estaban excluidos del Impuesto a las Ganancias.

Por eso, en dicha época, prosperaron los regímenes simplificados exclusivos del IVA, para el que se utilizaron muchas y variadas técnicas para determinar el

impuesto a ingresar, entre las que podemos destacar la técnica de aplicar un crédito fiscal real contra un débito fiscal presunto²⁴.

Dichos regímenes fracasaron por su complejidad y elevado “enanismo fiscal”²⁵, por lo que fueron derogados.

Por lo tanto, se puede destacar que hubo regímenes especiales de primera generación que se limitaron a crear regímenes por impuesto en forma independiente (Impuesto sobre la Renta, IVA). Hasta llegar a los de segunda generación que incluyen no solo los impuestos, sino también los recursos de la seguridad social.

Dentro del término “pequeño contribuyente”, los formuladores de política tributaria empezaron a distinguir a varias categorías de sujetos pasivos, a saber:

- los muy pequeños contribuyentes personas humanas,
- los pequeños contribuyentes personas humanas,
- las micro empresas,
- las pequeñas empresas, y
- las medianas empresas (tramo inferior)

Si bien al comienzo los países pusieron el foco en los muy pequeños contribuyentes, la problemática no se había solucionado, y por lo tanto crearon regímenes especiales para los restantes pequeños contribuyentes.

²⁴ “Regímenes Especiales de Tributación para Pequeños Contribuyentes: Teoría y estudio comparado” (2017), Coordinación Técnica: Roberto P. Sericano, Autor: Darío González, Editorial EDICON, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Argentina.

²⁵ Se adherían a los mismos contribuyentes que debían permanecer en el régimen general del IVA, pero disminuían artificialmente sus ventas o prestaciones de servicios para permanecer indebidamente debajo del umbral establecido y de esta manera poder disminuir su carga tributaria dentro del Régimen Simplificado.

Su aplicación

Brasil con el SIMPLES (1997), marcó un hito con relación a las micro y pequeñas empresas²⁶, al crear un régimen especial que sustituía 14 impuestos federales y contribuciones a la seguridad social. En el 2006 dio otro salto al incluir los impuestos indirectos (ICMS y ISS) de los Estados y Municipios. La técnica presuntiva era la aplicación de una alícuota progresiva según el nivel de ingresos.

Argentina en 1998 dio el otro salto, con la creación del Monotributo, dirigido a las personas humanas, con una concepción integral, al incluir con un solo pago de cuota fija determinada por la legislación, a los impuestos nacionales²⁷, los recursos de la seguridad social y el seguro de salud (obras sociales).

El objetivo del SIMPLES era facilitarle la vida tributaria a las micro y pequeñas empresas y aumentar el empleo registrado por la mismas, atento a que la contribución empresarial no era por la nómina de los salarios que abonaban, sino un porcentaje de los ingresos²⁸.

Por su parte el Monotributo tuvo como finalidad la formalidad tributaria de los pequeños contribuyentes personas humanas y su inclusión social. Es decir, no se había configurado un régimen especial para aumentar la recaudación sino desde el punto de vista de la administración tributaria el objetivo fue la formalidad, para ampliar la base del padrón y así poder controlar a los proveedores de los mismos, y desde el

“El Monotributo tuvo como finalidad la formalidad tributaria de los pequeños contribuyentes personas humanas y su inclusión social. No se había configurado un régimen especial para aumentar la recaudación sino, desde el punto de vista de la administración tributaria, el objetivo fue la formalidad”.

²⁶ Por el nivel de facturación permitido en muchos países del área incluiría también a las medianas de bajo ingreso.

²⁷ Actualmente se incluyen el impuesto a los ingresos brutos de aquellas jurisdicciones provinciales que lo acuerdan con la Nación.

²⁸ De esta manera se subsidiaba a las empresas de mano de obra intensiva. Por cuanto a igual ingreso se pagaba lo mismo, sin importar la cantidad de personal empleado.

interés de los contribuyentes otorgarle la inclusión social al ser beneficiarios de los recursos de la seguridad social (jubilación, pensión, etc.) y de prestaciones calificadas de la salud.

Hasta los países desarrollados le han otorgado a este segmento un tratamiento especial, si bien con una estrategia en líneas generales diferente a la utilizada por los países de AL.

Crearon regímenes especiales para el Impuesto a las Ganancias países como Austria, China, República Checa, Francia, Hungría, India, Italia, Japón, Polonia, Portugal, República Eslovaca, España, mientras que en el IVA han elegido preponderantemente la exención²⁹.

En la actualidad en AL, los formadores de la política tributaria no discuten si son necesarios los regímenes especiales para los pequeños contribuyentes, sino cuál o cuáles, son los más idóneos para las necesidades de su país.

Los regímenes varían según se haya puesto el objetivo en las personas naturales o en las micro y pequeñas empresas. Hay países que solo aplican el régimen especial a las personas naturales y otros también aplican regímenes a las micro y pequeñas empresas, mientras algunos también comprenden a las medianas empresas. También se observa que el parámetro ingresos brutos varía ostensiblemente de país en país, para encuadrar a los sujetos pasivos en los mismos.

²⁹ España y Turquía en cambio, aplican un régimen especial.

En el siguiente cuadro pueden observarse los diferentes regímenes que aplican los países y los sujetos alcanzados por los mismos:

REGÍMENES SIMPLIFICADOS PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES		
País	Régimen	Sujetos Pasivos
Argentina	MONOTRIBUTO	Para pequeños contribuyentes personas humanas
Brasil	MEI	Micro Empreendimento Individual para personas humanas
Brasil	SIMPLES NACIONAL	Para personas jurídicas (incluye unipersonales)
Bolivia	REGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO	Para personas humanas
Bolivia	SISTEMA TRIBUTARIO INTEGRADO	Para los transportistas
Bolivia	REGIMEN AGROPECUARIO UNIFICADO	Para el sector agropecuario
Chile	REGIMEN ESPECIAL DE SUPLEMENTEROS	Para personas humanas
Chile	Régimen de Renta Presunta del sector agrícola	Para las personas con pequeños predios agrícolas
Chile	Régimen de Renta Presunta del sector Minero	Para los pequeños mineros personas humanas o sociedades
Chile	Régimen de Renta Presunta del sector del transporte	Para los pequeños transportistas
Chile	REGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA	Para las micro, pequeñas y medianas empresas
Chile	REGIMEN PARA PEQUEÑOS MINEROS ARTESANALES	Para personas humanas, sociedades legales y cooperativas

Colombia	REGIMEN SIMPLES DE TRIBUTACIÓN	Para las personas humanas
Costa Rica	REGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA	Para personas humanas y determinadas actividades
Ecuador	RIMPE	Régimen Simplificado para Emprendedores de personas humanas y jurídicas
Ecuador	RIMPE	Negocios Populares para personas
Honduras	REGIMEN SIMPLIFICADO	Personas humanas y jurídicas: Sustituye al Impuesto sobre las Ventas
España	REGIMEN DE MODULOS	Régimen de Estimación Objetiva del IRPF
España	REGIMEN DE MODULOS	Régimen de Estimación Objetiva del IVA
Guatemala	RÉGIMEN SIMPLIFICADO OPCIONAL SOBRE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	Personas humanas y jurídicas. Sustituye el ISR
México	REGIMEN DE CONFIANZA (RESICO)	Para las personas humanas
Paraguay	SIMPLE	Régimen para medianas empresas
Paraguay	RESIMPLE	Para pequeñas empresas unipersonales
Perú	NRUS	Nuevo Régimen Único Simplificado: personas humanas
Perú	RER	Régimen Especial de Renta para personas jurídicas

Perú	MYPES	Régimen Tributario para las micro y pequeñas empresas
República Dominicana	REGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACIÓN	Para personas humanas y jurídicas según su nivel de ingresos y compras
Uruguay	MONOTRIBUTO	Para determinadas actividades: personas humanas
Uruguay	MONOTRIBUTO SOCIAL MIDES	Régimen especial para personas humanas o asociativas en estado de vulnerabilidad económica

Hay países que solo aplican un régimen especial de tributación (Argentina, Colombia, Costa Rica, etc.), mientras otros países aplican más de un régimen según fuera el sujeto pasivo alcanzado. Dentro de esta categoría destacan Chile con 6 regímenes y Bolivia y Perú con 3 regímenes. Por su parte, tres países (El Salvador, Panamá y Venezuela) constituyen la excepción por cuanto no aplican ningún régimen especial.

El caso argentino

En nuestro país en una primera etapa la preocupación de los formuladores de la política tributaria estuvo centrada en los pequeños contribuyentes específicamente en su relación con el Impuesto al Valor Agregado.

El debate se centró sobre el tratamiento tributario a las bajas capacidades contributivas en este tributo.

Para una posición teniendo en consideración el bajo nivel potencial de impuesto a recaudar la mejor técnica era eximirlos del IVA en base a un umbral de facturación o ingresos brutos.

Esta postura recibía cuestionamientos, atento a las consecuencias negativas que conllevaba para la administración tributaria. Se sostenía que favorecía la informalidad y, por lo tanto, motivaba a las cadenas de producción y

comercialización que operaban con los sujetos exentos a operar en la economía subterránea.

Además, se agregaba, que la falta de cultura tributaria de los pequeños contribuyentes que no tenían ninguna obligación formal y sustancial, era formadora de una conducta sin conciencia fiscal y, en consecuencia, cuando dichos agentes económicos aumentaran sus ingresos buscarían todos los ardides posibles para no ingresar al sistema tributario y por consiguiente se terminaba por dificultar aún más la tarea de la administración fiscal.

Para este lineamiento, no importaba el nivel de ingresos que se obtuviera, sino que, ante su formalización, sus proveedores también debían regularizar su situación ante la necesidad de emitir los comprobantes fiscales.

“No importaba el nivel de ingresos que se obtuviera el pequeño contribuyente, sino que, ante su formalización, sus proveedores también debían regularizar su situación ante la necesidad de emitir los comprobantes fiscales”.

Además, el efecto del “enanismo fiscal” originado en la subdeclaración de operaciones llegaba a su máxima expresión, por cuanto al ser los ingresos brutos o nivel de facturación el parámetro de más difícil control, iba a posibilitar que muchos contribuyentes de mayor capacidad contributiva limitaran su facturación o simplemente no la efectuaran, para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para la otra postura, era necesaria la inclusión en el sistema tributario de los pequeños contribuyentes, al margen de su nivel de tributación, a los efectos no solo de su culturización tributaria, sino también para posibilitar el control de las operaciones en las que ellos intervinieran.

En la mayoría de los países de AL triunfó esta última posición y, por lo tanto, comenzaron a diseñarse regímenes simplificados exclusivamente para el Impuesto al Valor Agregado.

El objetivo de los mismos era mejorar el aporte a la recaudación del IVA de este segmento, especialmente en la última etapa de comercialización es decir en la venta a consumidores finales.

Para posibilitar el cumplimiento, se diseñaron regímenes que tendían a simplificar las obligaciones formales como las sustanciales. No obstante, en la práctica muchos de estos regímenes por su estructura fueron complejos tanto en la determinación del impuesto como en las obligaciones formales que conllevaban.

Consecuencia de ello fue la oposición generalizada de los pequeños contribuyentes a adherirse a los mismos, por lo que fueron fracasando en su aplicación.

Dentro de este contexto en nuestro país se optó por aplicar un régimen simplificado en el IVA, en lugar de la exención por el monto de la facturación.

Desde el 1/11/1986 hasta el 1/12/1990³⁰ se aplicó un Régimen Simplificado que consideró como indicador al capital neto y al personal afectado a la actividad como suficiente expresión de la capacidad contributiva.

Los requisitos para poder adherirse al mismo eran los siguientes: 1) el tipo de actividad que realizaban los responsables, 2) el capital neto, 3) las características jurídicas del ente (fueron excluidas las sociedades de capital), 4) la cantidad de personas afectadas a la actividad (hasta 7 personas), en carácter de titulares o bajo relación de dependencia y 5) el monto de las operaciones por actividad económica (comercio, industria y servicios).

Entre las críticas que se formularon se destacó aquella que observó la presunción de que todos los pequeños contribuyentes, sin importar su actividad económica (industria, comercio y servicios), tuvieran el mismo valor agregado mínimo. Esta era una simplificación excesiva, por cuanto de este modo quedaban igualados los que comercializaban diferentes productos, los que prestaban diversos servicios, como también aquellos que industrializaban diferentes bienes.

³⁰ González, Darío (1992) "Regímenes Tributarios Presuntivos", CIAT, IEF.

La técnica tributaria utilizada para determinar la obligación tributaria fue considerar el débito fiscal real, pero se permitía el cómputo del crédito fiscal en forma limitada.

Solo se podía computar el crédito fiscal hasta el límite del débito fiscal establecido por la legislación, no pudiendo por lo tanto los responsables trasladar el saldo a favor resultante a ejercicios futuros.

Esta técnica conllevaba la aplicación de un impuesto mínimo al valor agregado al margen de los créditos fiscales que tuviera el pequeño contribuyente.

En la segunda etapa del Régimen Simplificado del IVA se modificó la técnica para determinar la obligación tributaria. En este régimen se permitía a efectos de determinar el saldo favorable descontar el crédito fiscal por el impuesto facturado al responsable, con la particularidad que se aplicaba conjuntamente con un sistema por el cual los créditos deducibles sólo podían llegar hasta un porcentaje del débito fiscal presunto establecido (70, 45 o 25 % según los sectores económicos), debiendo pagarse como un impuesto el remanente (30, 55 y 75 %). Por la propia técnica de liquidación del impuesto, tampoco era admisible computar saldo favorable al responsable en concepto de excedente de los créditos fiscales sobre los débitos.

El IVA fue instrumentado en el país a partir del 1/1/1975 y en su primera redacción la ley contenía la figura del responsable sustituto en cabeza del responsable inscripto.

Este responsable en las operaciones gravadas con el no inscripto debía liquidar y discriminar en la factura o documento equivalente, además del impuesto general, el que correspondía al comprador o locatario, el que se determinaba aplicando la alícuota pertinente sobre el porcentaje que debía establecer el Poder Ejecutivo del precio neto.

Ese porcentaje que fue fijado originariamente en un 40% luego se amplió al 50%, constituía el valor agregado presunto que tales compradores o locatarios no inscriptos se estimaba que incorporaban, sin admitir prueba en contrario.

Ante el fracaso del Régimen Simplificado del IVA, rigió como régimen especial el del responsable no inscripto, según la metodología que fue indicada precedentemente.

Este sistema fue de muy fácil evasión, al no emitirse la factura o efectuarse las compras o prestaciones de servicios simulando ser el contribuyente un consumidor final.

En muchos casos operó como una exención encubierta en el IVA, por lo cual el problema de los pequeños contribuyentes tanto en el sistema como la administración tributaria seguía sin poder resolverse.

“El concepto introducido en 1997 por la AFIP era de la administración única o la ventanilla única, para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que hasta ese momento requerían la intervención de diferentes organismos, con diferentes trámites (muchos de ellos yuxtapuestos), diferentes formularios, diferentes plazos, diferentes criterios, etc.”.

En la década de los años 90 cambia la estrategia, con la creación en el año 1997 de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) con la unificación de los organismos recaudadores (impositivos, aduaneros y de los recursos de la seguridad social).

El concepto era de la administración única o la ventanilla única, para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que hasta ese momento requerían la intervención de diferentes organismos, con diferentes trámites (muchos de ellos yuxtapuestos), diferentes formularios, diferentes plazos, diferentes criterios, etc.

Se observó al contribuyente, usuario aduanero o responsable de los recursos de la seguridad social, como un sujeto único que debía tener un tratamiento simplificado para disminuir el costo indirecto del cumplimiento tributario.

Con esa misma estrategia se intentó buscar una solución integral al pequeño contribuyente desde la legislación tributaria.

El objetivo de la implementación de un nuevo régimen simplificado no tenía como excluyente objetivo aumentar la recaudación, sino disminuir la informalidad, ampliar el control de sus proveedores, y favorecer la inclusión social al otorgar los beneficios previsionales y del seguro de salud.

Con la sanción de la Ley N° 24.977 en el año 1998, nace el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) más conocido como Monotributo. El concepto esencial era que con un solo pago el pequeño contribuyente pudiera cumplir con sus obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social.

El eje básico en su diseño fue la simplicidad, tantas veces alegada en otros regímenes, pero incumplida en la práctica. Por ello se determinó que la técnica para determinar el impuesto fuere de una “cuota fija”, para evitar que el pequeño contribuyente tuviera que efectuar cálculos complejos alejados de su precaria o nula organización administrativa.

Para evitar el enanismo fiscal existente en los anteriores regímenes, se establecieron categorías determinadas no solo por el nivel de ingresos brutos, sino también por parámetros físicos como el consumo de energía eléctrica, la superficie utilizada, y con posterioridad se incorporaron los alquileres devengados. También para estar adherido se estableció un precio unitario máximo de venta de bienes.

“Para evitar el enanismo fiscal existente en los anteriores regímenes, se establecieron categorías determinadas no solo por el nivel de ingresos brutos, sino también por parámetros físicos como el consumo de energía eléctrica, la superficie utilizada, y con posterioridad se incorporaron los alquileres devengados”.

Los pequeños contribuyentes adheridos mediante el pago de una cuota fija (con tres módulos, el impositivo, el previsional y el del seguro de salud -obras sociales-) mensual con una categorización o recategorización inicial anual (luego fue cuatrimestral y en la actualidad es semestral), se encontraban al día en el cumplimiento tributario y gozaban de los beneficios de los recursos de la seguridad social (previsionales como de salud).

Su simplicidad y los beneficios que otorga, hicieron que este régimen tuviera inmediatamente una rápida adhesión por parte de los pequeños contribuyentes.

Tal fue su éxito, que las pequeñas y medianas empresas (tramo 1) solicitaron la creación de un régimen de idénticas características para su sector.

Después de más de 24 años de vigencia el Monotributo se halla consolidado como un régimen permanente del sistema tributario y su exitosa experiencia motivó que fuera adoptado por otros países, como por ejemplo en Brasil (Micro Emprendedor Individual – MEI) y Uruguay (Monotributo).

IX. Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD)

Antecedentes

Si bien la economía digital fue ganando cada vez más espacio dentro de la economía global, también fue ganando el centro de la escena la tributación de la misma. Así los países fueron viendo que en sus territorios se generaba valor por sus datos y la contribución de sus usuarios, pero las empresas multinacionales tributaban en otras jurisdicciones, específicamente en aquellas de baja fiscalidad con la posterior remisión de dichas utilidades a paraísos fiscales.

Para evitar este saqueo de sus arcas fiscales, muchos países europeos tomaron la vanguardia, para lograr un consenso internacional para la revisión de las normas tributarias vigentes, especialmente el concepto de establecimiento permanente y así poder instrumentar además del EP físico el EP digital, con la finalidad que les permitiera gravar estas rentas de las multinacionales tecnológicas a las Sociedades o

“Para evitar este saqueo de sus arcas fiscales, muchos países europeos tomaron la vanguardia, para lograr un consenso internacional para la revisión de las normas tributarias vigentes con la finalidad que les permitiera gravar estas rentas de las multinacionales tecnológicas a las Sociedades o las Personas Jurídicas en el Impuesto a las Ganancias”.

las Personas Jurídicas en el Impuesto a las Ganancias.

Ante la falta de consenso en el seno de la OCDE, la propuesta de la Comisión Europea consistió en un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales. Francia fue uno de los países europeos que más impulsó para que hubiera una ‘tasa Google’ en toda la Unión Europea, algo que finalmente no se concretó por la oposición de Irlanda, Dinamarca, Suecia y Finlandia.

Ante el fracaso de la imposición multilateral, solo quedaba el camino de la imposición unilateral. Así el país galo en el año 2019 sancionó su impuesto a los servicios digitales (“taxe sur certains services fournis par des grandes entreprises du secteur numérique”).

Coloquialmente se lo denominó en Francia tasa GAFA porque pretendía gravar los ingresos de Google, Amazon, Apple y Facebook. Aunque están incluidas en su objeto una treintena de empresas multinacionales digitales, siendo las principales de origen norteamericano. **En Italia se lo conoce como «Web tax» y periodísticamente «Tasa Google».**

La respuesta multilateral en el marco de la OCDE tuvo dos ejes. El primero fue la introducción del concepto del establecimiento permanente digital para gravar dichas actividades con el Impuesto sobre la Renta en las jurisdicciones del mercado, pero ante la falta de consentimiento indicado para su concreción, el segundo eje fue la propuesta del Pilar Uno, para reasignar cierta parte de las ganancias imponible obtenidas por las grandes multinacionales tecnológicas a las jurisdicciones donde se prestan dichos servicios.

La dilación en la implementación del Pilar Uno ha obedecido a la complejidad del diseño técnico y la dificultad para la obtención del consenso necesario para su implementación, lo que ha quedado demostrado ante la necesidad de la emisión de un nuevo “Reporte de Avance del Pilar Uno”, para presentar una versión preliminar completa del modelo de normas técnicas para aplicar una nueva potestad tributaria.

Una vez finalizada la consulta pública y su posterior análisis, el Marco Inclusivo tiene como objetivo concluir un nuevo Convenio Multilateral esta vez previsto para mediados de 2023, con la finalidad de que el mismo entre en vigor en 2024.

Según Tax Foundation, para lograr la aplicación del Pilar Uno la técnica tributaria debería ser atractiva para que los gobiernos la adopten y lo suficientemente simple para que las administraciones tributarias la gestionen y las empresas la puedan aplicar. Aunque según su reporte, las actuales reglas apuntan hacia la burocracia y la complejidad en lugar de la simplicidad y la transparencia esperada^[2].

Sostiene que será obligatorio “solo después de la ratificación por una masa crítica de países, que incluirán las jurisdicciones de residencia de las entidades matrices de una mayoría sustancial de las empresas incluidas en el alcance”, por lo que resulta necesaria la ratificación de los Estados Unidos para que se cumpla la “mayoría sustancial”, lo cual requiere en dicho país una mayoría de dos tercios en el Senado, resultado que aparece según Bunn y Enache (2022)^[3] como extremadamente improbable en las actuales circunstancias.

“Ante las dilaciones indicadas, las reacciones de los estados no se hicieron esperar, y muchos de ellos procedieron a la aplicación de un Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD)”.

Ante las dilaciones indicadas, las reacciones de los estados no se hicieron esperar, y muchos de ellos procedieron a la aplicación de un Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD).

Este impuesto^[4] tiende a gravar las rentas corporativas de las multinacionales tecnológicas, a través de un impuesto indirecto, que se determina mediante un porcentaje sobre el nivel de facturación de dichas empresas en la jurisdicción donde se

generan dichos ingresos.

Por lo tanto, estamos ante un ISD cuando el sujeto pasivo es una corporación que tiene un umbral determinado de ingresos globales y otro local, determinándose el nacimiento de la obligación tributaria mediante el perfeccionamiento de un o una serie de hechos imponible con el alcance que dispone cada legislación local

(publicidad, plataformas comerciales, interfaces digitales, uso de los datos de los usuarios, utilización de redes sociales, etc.).

En la práctica ha variado en los diferentes países, el nivel de la alícuota y los hechos imponible, como también el umbral de los ingresos globales y locales para determinar la corporación sujeta al tributo.

Están excluidos de este impuesto los tratamientos tributarios específicos del no residente en el Impuesto sobre la Renta, como así también los impuestos específicos que se aplican por la intermediación en los viajes u hospedaje, los juegos “on line”, etc.

De la tendencia actual de su aplicación en los países europeos (salvo excepciones), se observa que el ISD tiene las siguientes características:

- Sujeto pasivo: Empresas multinacionales digitales (facturación global mínima anual 750, y local de 3 a 50 millones de euros)
- Hecho imponible: Según los países aplican un criterio amplio (servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos), o un criterio restringido a un específico hecho (publicidad, venta de datos de usuarios, etc.)
- Alícuota/Tasa: Normal 3 %

A nivel internacional, muchos países también lo están aplicando. Así, cabe destacar que el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) publicó en 2020 un Modelo del ISD para sus países miembros^[6]. Por su parte, las Naciones Unidas (ONU) agregó disposiciones especiales para los ingresos de servicios digitales automatizados al Modelo de Convención Tributaria de la ONU (Artículo 12B).

En América, por ahora Canadá es el único país que lo ha implementado, aunque en Brasil existen 5 proyectos para su implementación.

En el siguiente cuadro se ofrece una visión general tanto de los proyectos como de los impuestos sobre los servicios digitales que se encuentran aplicados actualmente los países:

IMPUESTO HETERODOXO SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES			
País	Alícuota (%)	Hecho imponible prestación de servicios)	Estado
Austria	5	Publicidad “online”	Vigente
Bélgica	3	Datos de los usuarios	Proyecto
Brasil	1 al 10	Existen 5 proyectos que gravan c/u diferentes hechos imponibles	Proyecto
Canadá	3	Publicidad – Plataformas comerciales – redes sociales – datos de usuarios	Vigente
Dinamarca	6	Servicios “streaming online”.	Proyecto
Eslovaquia	D	Publicidad – plataformas comerciales – datos de usuarios	Proyecto
Eslovenia	D	ISD	Proyecto
España	3	Servicios de publicidad “online” – Venta de publicidad “online”- Venta de datos de usuarios	Vigente
Francia	3	Provisión de una interfaz digital y servicios de publicidad basados en datos de usuarios	Vigente
Hungría	7,5	Publicidad	Vigente
India	6	Publicidad	Vigente
	2	Plataformas comerciales	
Israel	3-5	Interfaz digital – publicidad – datos de los	Proyecto

		usuarios	
Italia	3	Publicidad en una interfaz digital – interfaz multilateral digital que permite comprar y vender bienes y servicios a los usuarios	Vigente
Kenia	1,5	Servicios de interfaz digital	Vigente
Kirguistán	2	Servicios digitales	Vigente
Laos	D	Publicidad	Proyecto
Letonia	3	Interfaz digital – publicidad – uso de datos de usuarios	Proyecto
Nepal	2	Servicios digitales y electrónicos	Vigente
Nigeria	6	Uso datos de usuarios - servicios y bienes – intermediación de servicios	Vigente
Noruega		A la espera del resultado del Marco Inclusivo	Proyecto
Nueva Zelandia	2-3	Intermediación – redes sociales – contenido compartido – buscadores – uso de datos	Proyecto
Pakistán	2	Plataformas comerciales	Vigente
Polonia	7	Servicios digitales	Vigente
Polonia (P)	1,5	Servicios de medios audiovisuales – Comunicaciones comerciales audiovisuales	Proyecto
Portugal	4 1	Comunicaciones comerciales audiovisuales en plataformas para compartir videos – Suscripciones de video streaming	Vigente
Portugal (P)	7	Servicios de video streaming	Proyecto

Rca Checa	5	Publicidad dirigida- Uso de interfaces digitales multilaterales – Provisión de datos de usuarios	Proyecto
Reino Unido	2 %	Plataforma de redes sociales – Búsquedas por internet – Plataformas comerciales “online”	Vigente
Sierra Leona	1,5	Servicios digitales y electrónicos	Vigente
Sudáfrica			Proyecto
Tanzania	2	Servicios digitales y electrónicos	Vigente
Tunez	3	Servicios digitales	Vigente
Turquía	7,5	Servicios “online” de publicidad, venta y contenido – pago de servicios de redes sociales	Vigente
Vietnam	1,5	Servicios digitales y de plataformas comerciales	Vigente
Zimbawe	5	Servicios digitales y comercio electrónico	Vigente

Mientras algunos autores se han preguntado si el ISD estaba “muerto y acabado” luego del consenso original para la aplicación del Pilar Uno, por la evolución que han tenido los acontecimientos hasta el presente, se puede decir que está “vivito y coleando” como lo demuestra la realidad.

La posición de los EE.UU.

Como la mayoría de las grandes empresas multinacionales tecnológicas tienen origen estadounidense, **dicho país oportunamente se opuso a la aplicación del ISD y anunció la aplicación de represalias arancelarias a quienes lo implementaran.**

Pero dicho conflicto se resolvió el 21 de octubre de 2021, mediante la formulación de una declaración conjunta entre Austria, Francia, Italia, España, el Reino Unido y los Estados Unidos, en la cual se presentó un plan para reducir los impuestos a los servicios digitales y las amenazas arancelarias de represalia, cuando se implementen las reglas del Pilar Uno. Turquía con posterioridad aceptó los mismos términos.

En el mismo, se acordó que el ISD devengado entre el 1 de enero de 2022 y la fecha de entrada en vigor del Pilar Uno o el 31 de diciembre de 2023, la que sea anterior, se comparará con el importe del “impuesto Pilar Uno”. Si ese monto del ISD acumulado es mayor, en la jurisdicción específica en el primer año de vigencia del Pilar Uno, el monto en exceso se acreditará a las empresas multinacionales tecnológicas ^[8] ^[9].

No obstante, de concretarse la aplicación del Pilar Uno, habría una transición con una doble imposición mínima para las empresas que estarían sujetas tanto al Pilar Uno como a los impuestos actuales sobre servicios digitales.

El caso argentino

Nuestro país hasta el presente siguió la tendencia de los países latinoamericanos que todavía no han introducido en sus sistemas tributarios el Impuesto sobre los Servicios Digitales, a la espera de la implementación del Pilar Uno de la OCDE.

Estrategia diferente a la seguida por muchos países europeos, africanos y asiáticos, y en el continente americano por Canadá, que sí lo están aplicando para obtener ingresos de las multinacionales tecnológicas por los ingresos de sus operaciones digitales originadas en sus territorios.

Conclusiones

Las dilaciones o la posible falta de consenso final que impida la aplicación del Pilar Uno han generado un intenso debate de política tributaria en los países de ALC, apremiados por la necesidad de aplicar el ISD para obtener ingresos

fiscales de los actos o hechos económicos digitales que se originan en sus territorios.

Como se ha observado en la Tabla, muchos países están aplicando el ISD en Europa, Asia y África, mientras en América lo aplica Canadá, aunque en Brasil existen 5 proyectos para su implementación.

Atento a los proyectos que están en trámite a nivel mundial, se puede observar que se irá ampliando la lista de países que lo han incorporado a su sistema tributario, siendo tanto países desarrollados como emergentes.

X. Derechos de Exportación (DE)³¹

Causas

El Derecho de exportación (DEX) es un gravamen arancelario que se aplica sobre la exportación para consumo, esto es, aquellos bienes y/o servicios que se extraen del territorio aduanero por tiempo indeterminado. **Es un tributo de fácil administración y por tanto de cobrar, atento a su técnica más habitual mediante la cual la Aduana recauda un porcentaje determinado del valor de exportación de determinada mercadería.**

Los derechos de exportación se han implementado a lo largo de la historia en diversos países por varios motivos, entre los que se destacan:

- 1) cuestiones de índole fiscal, porque aportan recaudación en tiempo oportuno;
- 2) diferenciar tipo de cambio efectivo por sector, al considerar la existencia de diferentes productividades y rindes, sin necesidad de intervenir en el mercado de cambios;

³¹ Para la elaboración de este capítulo se utilizó el trabajo en prensa sobre Derechos de Exportación de Hernán Soltz, Paula Vijoditz y María Iglesia.

- 3) colaborar con la política de ingresos de la población, al separar el precio internacional del doméstico para atenuar el impacto en los precios internos ante un aumento del precio internacional de los productos exportados;
- 4) canalizar la producción de determinado producto hacia el mercado interno, al encarecer su exportación;
- 5) incentivar el procesamiento doméstico de materias primas, mediante la aplicación de alícuotas diferentes según grado de elaboración (a mayor valor agregado, menor tasa);
- 6) morigerar el efecto de las devaluaciones sobre los precios domésticos y capturar rentas extraordinarias de los exportadores;
- 6) atenuar aspectos ambientales o ecológicos, en determinadas circunstancias, por ejemplo, desestimular el monocultivo de una oleaginosa en particular;
- 7) evitar el reingreso de esa mercadería a su país como contrabando para beneficiarse de la tasa cero del IVA a las exportaciones.

Antecedentes

Experiencia internacional

A nivel mundial, los derechos de exportación fueron utilizados por diferentes países desde el siglo XIII. Uno de los Estados pioneros fue Inglaterra, que aplicó desde 1275 este tipo de impuesto a la lana cruda y a los cueros. La principal motivación buscada en ese momento era incentivar el proceso industrial. El uso de estos derechos se expandió en distintos países europeos hasta que, en el siglo XIX fueron eliminados en varios lugares, aunque fueron aún utilizados para casos puntuales.

El uso de los derechos de exportación cobró entonces mayor relevancia en los países en desarrollo. El objetivo perseguido se focalizó, principalmente, en generar ingresos para los Estados, aunque también se los utilizó como manera de incentivar la industrialización.

Varios fueron los países asiáticos, africanos y sudamericanos que fueron incorporando este tipo de gravamen en los siglos XIX y XX, tales como Pakistán para el algodón crudo, Tailandia en el arroz, Mozambique con las castañas de cajú, o Chile con el nitrato, por citar algunos ejemplos.

También se utilizaron otros instrumentos con efectos similares a los derechos de exportación, como fue el caso de los monopolios comerciales, que funcionaron como intermediarios entre la producción y la exportación.

Desde el siglo XX, se sumó la imposición de derechos de exportación en numerosos países tras la instrumentación de devaluaciones de sus monedas, de manera que el Estado pudiera hacerse de parte de la renta generada. Entre los países que utilizaron los DEX para captar rentas extraordinarias derivadas de una devaluación se pueden citar Filipinas, Uruguay, México, Grecia e India.

“Desde el siglo XX, se sumó la imposición de derechos de exportación en numerosos países tras la instrumentación de devaluaciones de sus monedas, de manera que el Estado pudiera hacerse de parte de la renta generada”.

Más cercano en el tiempo, con la crisis mundial de 2008 y tras la guerra en Ucrania, muchos países recurrieron a gravar las exportaciones de manera de morigerar los efectos de las subas de los precios internacionales de los alimentos y, reducir así, las presiones inflacionarias.

En la actualidad son pocos los países que aplican DEX, además de Argentina. Entre ellos se destacan:

1. Rusia. Aplica sobre 147 posiciones arancelarias. Los viene reduciendo o eliminando como consecuencia de los compromisos asumidos en la OMC. Hoy cobra DEX sobre girasol y soja (30% con mínimo de 165 euros por tonelada).
2. Malasia. Aplica sobre 217 posiciones arancelarias. Van del 4,5 al 20%, con algunos específicos. Madera en bruto, aceite y otros productos de palma, etc. En disminución su cobertura, igual que Rusia.
3. Indonesia. Aceite de palma, cacao, madera, minerales.

Etapas de los DEX en Argentina

“Desde la formación del Estado argentino los DEX han cumplido distintos roles y han adquirido distintas características, por lo general, en función del régimen de acumulación vigente en cada momento histórico”.

Desde la formación del Estado argentino los DEX han cumplido distintos roles y han adquirido distintas características, por lo general, en función del régimen de acumulación vigente en cada momento histórico. Así, la existencia, función y relevancia de los DEX ha sido diferente en el régimen agroexportador, en la Industrialización sustitutiva de importaciones (ISI) y sus etapas, en el régimen de apertura comercial y valorización financiera y en la postconvertibilidad.

En el Modelo agroexportador (1860-1930) la implementación de los DEX tenía una motivación exclusivamente fiscalista, con los gravámenes aplicados al comercio exterior, incluidos los derechos a las Importaciones (DIM), como fuente determinante y por momentos exclusiva para el financiamiento del incipiente estado Nacional. En este período los DEX, cuando rigieron, tenían alícuotas reducidas y relativamente poca dispersión entre los productos gravados.

El Modelo ISI (1930-1975) el uso de los DEX tuvo etapas diferenciadas. Hasta 1954 no hubo DEX, pero rigieron medidas de control de cambios con efecto equivalente en cuanto a precios y rentas, sobre todo para los sectores agroexportadores (tipos de cambio nominales más bajos para exportaciones tradicionales) que le permitía al Estado obtener los márgenes de cambio por diferencia entre comprador y vendedor, con desdoblamiento. Al final de esta etapa, con la creación del Instituto Argentino de Promoción del Intercambio (IAPI), la estrategia de la política comercial estuvo centrada en la intermediación, con el Estado cumpliendo la función de asignación y capturando la renta mediante el margen de comercialización surgido de la diferencia entre compra doméstica y precio de exportaciones por convenios bilaterales.

En la segunda etapa de la ISI y hasta entrado el régimen de apertura comercial, predominó el uso de DEX para morigerar efecto de las recurrentes

devaluaciones sobre los precios domésticos, en algún caso acompañado por una motivación fiscalista para reducir el déficit fiscal creciente originado en el sobreendeudamiento surgido por el seguro de cambio de principios de los ochenta.

En general, de manera cíclica, se ponían y al cabo de poco tiempo comenzaba la reducción o eliminación gradual; esta secuencia generaba una gran volatilidad a la recaudación. En este período las alícuotas fueron bastante más elevadas y con creciente dispersión de alícuotas, en relación con las etapas precedentes. La recaudación obtenida por los DEX tuvo menor incidencia que en el modelo agroexportador, por el peso de otros impuestos que antes no existían (ventas-IVA, réditos-ganancia, etc.).

Con el inicio del Plan de Convertibilidad se eliminaron la mayoría de los DEX, en el marco del proceso de reformas estructurales. Solo quedaron para el poroto de soja con alícuotas bajas y el cuero crudo, con el objetivo de fomentar el procesamiento interno de estos productos.

Con el colapso de la convertibilidad y la consiguiente devaluación se reimplantan en 2002 los DEX, tanto para compensar parcialmente los efectos en los precios y las rentas extraordinarias como con la finalidad de capturar ingresos fiscales frescos. Originalmente, las alícuotas implementadas iban desde el 5% para productos industriales y petróleo a tasas más altas para los principales productos del agro, que llegaron durante 2002 al 20% para el gran de trigo y maíz y 23,5% para los porotos de soja y semillas de girasol.

Durante el modelo de desarrollo con inclusión social, se sumó entre las motivaciones la búsqueda por contener el efecto en los precios internos de la suba de precios internacionales de los principales productos de exportación y, por tanto, los DEX funcionaron también como un instrumento de la política de ingresos. Con las

“Durante el modelo de desarrollo con inclusión social, se sumó entre las motivaciones la búsqueda por contener el efecto en los precios internos de la suba de precios internacionales de los principales productos de exportación y, por tanto, los DEX funcionaron también como un instrumento de la política de ingresos”.

ajustes realizados el esquema quedó con alícuotas móviles para el petróleo y sus derivados, tasas del 35% para el poroto de soja y 32% para sus derivados (aceites y pellets), 23% para el trigo y 13% para su harina, 20% para el maíz y 20% para los biocombustibles, entre los más destacados.

El intento de aplicar la retención móvil para los cuatro principales productos de exportación del agro en marzo de 2008 estuvo dirigido a desacoplar los precios internos de los internacionales³², pero la resistencia de los sectores concentrados del campo lo impidió.

A fines de 2015, con el cambio de gobierno, se redujeron a 0% las retenciones para la mayoría de las exportaciones agropecuarias, industriales y mineras, con la principal excepción del complejo sojero para el cual se redujeron sólo 5 puntos de tasa³³. La política de reducción gradual de las alícuotas del complejo sojero se reforzó a partir de enero de 2018, con la intención de llevarlas desde el 30% hasta el 18% para el poroto y del 27% al 15% para los derivados. Esta medida se suspendió al poco tiempo, en abril de 2018, en el marco del acuerdo con el FMI orientado a fortalecer la situación fiscal³⁴. Se resolvió a su vez aplicar un adicional del 12% para todos los productos exportados, con un tope de \$4 o \$3 por dólar,

³² Las tasas planas disponen una separación entre ambos precios, pero solo las tasas móviles permiten que se desacoplen, tanto al alza como a la baja.

³³ Estamos siguiendo aquí la reseña realizada por Iñiguez, Geffner y Vijoditz (2022). El decreto 133/2015 eliminó la mayoría de los derechos de exportación a los productos primarios y a algunas manufacturas de origen agropecuario (materias textiles y sus manufacturas como seda, lana, algodón, etc.). Específicamente, esta medida fijó en 0% los derechos de exportación para todas las mercancías clasificadas en los capítulos 1-24 y 41-53 del Nomenclador Común del Mercosur, a excepción de algunos productos específicos como ciertos productos con soja y cueros y pieles de bovinos y equinos, entre otros. Unos días después, mediante el decreto 160/2015, se eliminaron también los derechos de exportación a productos industriales. Específicamente, a las mercancías clasificadas en los capítulos 28-40, 54-76 y 78-96 del Nomenclador Común del Mercosur, con muy pocas excepciones. Al año siguiente, el decreto 349/2016 del 12 de febrero de 2016, fijó la alícuota de 0% a los DEX de los productos minerales comprendidos en los capítulos 25 y 26.

³⁴ Comunicado de prensa N°18/362 <https://www.imf.org/es/News/Articles/2018/09/26/pr18362-argentina-imf-and-argentina-authorities-reach-staff-level-agreement>.

según fuera un producto primario o industrial³⁵. Para la soja se fijó una alícuota del 18% (y entre el 16% y el 11% para sus derivados), a la cual se le adicionaba la del 12%. En la práctica, por las depreciaciones del peso de ese año, al poco tiempo ya estaban rigiendo los topes de \$4 y \$3 por dólar, con tasa efectivas inferiores al 12%³⁶. A inicios del año 2019 se incorporaron los servicios, por primera vez en la historia, al alcance del Derecho, con el tope de \$3 por dólar.

Con el nuevo gobierno asumido en diciembre de 2019 se eliminó el tope de \$4 por cada dólar y en enero del siguiente año se redujo la alícuota por la exportación de servicios. Además, mediante el decreto 230/2020 de marzo de 2020³⁷, el gobierno aumentó los Derechos de Exportación para la soja y sus derivados al 33% y los redujo para otros productos como arvejas, porotos, garbanzos, lentejas, maní, harina de trigo, girasol, etc., productos que conforman la cadena agroalimentaria.

Aplicación

Los derechos de exportación están fijados por posición arancelaria y el precio oficial es el que fija el Estado para los productos que se exportan. Estos precios deben ser representativos de lo que sucede en los mercados, por lo que se ajustan diariamente. La metodología general se complementa con información de precios en mercados internacionales de referencia. El precio FOB mínimo es una herramienta por la cual el Estado se asegura una base mínima para el ingreso de divisas.

³⁵ Decreto 793/18. A partir del año 2019 se incorporaron los servicios al alcance del Derecho, con el tope de \$3 por dólar.

³⁶ El decreto estableció topes máximos de \$4 y \$3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

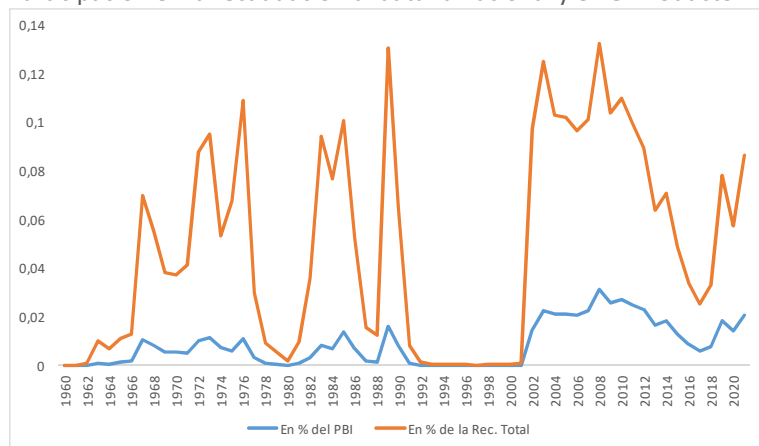
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314042/norma.htm>.

³⁷ <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/335000-339999/335065/norma.htm>.

DEX en la Argentina actual

- Las alícuotas vigentes para la mayor parte de los productos sujetos a derechos de exportación oscilan entre 3% y 4,5%. Ciertos productos tributan 8% (minería metálica), 9% o 12% (trigo, maíz) en tanto que soja y sus subproductos pagan alícuotas que van del 25 al 33%. Se ha tendido a reducir/eliminar el DEX para productos de economías regionales. No hay DEX sobre servicios.
- Las alícuotas para los distintos productos y/o sectores exportadores desde la Argentina tienen una tasa fija determinada por la normativa vigente, excepto para los casos de venta al exterior de cobre para el sector minero (para cuando se trate de firmas inscriptas en el “Registro Optativo de Exportaciones de Cobre”, Decreto N° 308/2022) e hidrocarburos (Decreto N° 488/2020). En estos dos casos existe un esquema de retenciones móviles con tope: las alícuotas a aplicar oscilan según cuál sea el precio internacional del bien. Además, existen distintos esquemas para sectores o productos determinados, como para las exportaciones incrementales de la industria automotriz o la reducción a 0% del derecho de exportación para los productos ecológicos, biológicos u orgánicos.
- Desde el punto de vista de los ingresos fiscales, en el año 2021 el estado argentino obtuvo 2,1% del PBI por DEX, que representan el 8,6% de la recaudación tributaria nacional. En la historia argentina los DEX obtuvieron máximos de recaudación en el período 2003-2012 cuando superaron en todos los años el 2% del PBI de recaudación, con un pico en 2008, cuando superaron el 3% del PBI y el 13% del total de ingresos nacionales.
- En la historia se registran otros hitos en la recaudación, entre los que se destacan el año 1989, con ingresos por 1,6% del PBI y el 13% de la recaudación total, 1976 con 1,1% del PBI y 10,9% de la recaudación y 1985 con 1,4% y 10,1% del PBI y la recaudación, respectivamente.

Gráfico 4. Evolución de los Derechos de Exportación en Argentina.
Participación en la recaudación tributaria nacional y en el Producto Bruto Interno.



Fuente: DI CITA en base a datos de AFIP, MECON e INDEC.

Efectos

Los DEX han recibido en los últimos tiempos una serie de críticas. Entre ellas, se puede destacar la efectuada en la reunión de la organización empresarial IDEA (Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina) en el año 2006, se indicó la necesidad de eliminar o reemplazar por considerados distorsivos a los derechos de exportación (denominados en el léxico local “retenciones a las exportaciones”). En similar sentido Gómez Sabaini (2006) propuso su eliminación gradual y su reemplazo por una mayor base tributaria del ST ortodoxo existente, incorporando nuevos sectores a la tributación del régimen general que en la actualidad no están gravados o que reciben beneficios, exenciones, diferimientos extraordinarios.

El economista Pablo Rojo (2007) sostiene que “...está en desacuerdo que los sectores más eficientes y competitivos sean los más gravados, porque eso es una señal que lleva a un menor crecimiento de la economía en el mediano y largo plazo...”. De allí que propone “...ir a una disminución gradual y progresiva de las retenciones en un horizonte de unos 10 años...”.

Según la posición empresarial los derechos de exportación implican, para la producción de soja argentina, transferir al Estado sus ventajas comparativas y competitivas, frente a las zonas productoras de nuevo desarrollo en el Centro Oeste Brasileño, en Bolivia, Paraguay y Uruguay. La principal ventaja competitiva constituida por un paquete tecnológico y condiciones ambientales y de suelo que implican costos de producción significativamente más reducidos que sus competidores, sostienen que se pierde con los derechos de exportación.

Entre los que defienden la aplicación de los DEX existen posiciones variadas. El economista Aldo Ferrer (2007) alega que “...las retenciones son necesarias todo el tiempo que las señales del exterior marquen precios extraordinarios para las exportaciones...”, mientras Miguel Blein (2007) sostiene que son “...un instrumento necesario por la debilidad de las finanzas públicas que condena a la Argentina a tener un superávit fiscal mayor hasta que el país se desendeude...”. Por su parte, cuando Martín Lousteau era ministro de economía promovió las retenciones móviles y expresó que “...en un mundo en el cual los alimentos van a tender a subir cada vez más por un componente estructural, las retenciones no son sólo un instrumento transitorio, son un instrumento permanente. Y además son un instrumento que estimo va a ser utilizado cada vez más por cada vez más países...”.

“Más allá del debate, los DEX, conocidos como retenciones, con tasas diferenciadas entre las manufacturas de origen industrial y la actividad agropecuaria y sus subproductos, conllevan un tipo de cambio diferencial a favor de la industria para contrarrestar una de las deficiencias más notorias de la economía argentina como es la estructura productiva desequilibrada”.

Más allá del debate, los DEX, conocidos como retenciones, con tasas diferenciadas entre las manufacturas de origen industrial y la actividad agropecuaria y sus subproductos, conllevan un tipo de cambio diferencial a favor de la industria para contrarrestar una de las deficiencias más notorias de la economía argentina como es la estructura productiva desequilibrada. **Parece relevante**

defender la permanencia de los DEX, que suelen ser cuestionados por varios aspectos. El más habitual es considerarlos gravámenes distorsivos porque modifican los precios relativos que determina el mercado. Sin embargo, esta no

es una falencia, sino una de sus virtudes, porque justamente alteran los precios relativos para compensar diferencias de productividades entre el agro y la industria que, dejadas al libre mercado, conducen a nuestra economía hacia lo que se conoce como la enfermedad holandesa.

Además, es importante advertir sobre la falacia que encierra la propuesta pregonada por varios “especialistas” de descontar el pago de DEX en el monto a contribuir por el impuesto a las ganancias³⁸.

Esta recomendación de eliminación solapada contiene varias inconsistencias. En primer lugar, se debe contemplar que en el caso de los DEX el contribuyente legal o de jure no es el mismo sujeto que el contribuyente de hecho o de facto, esto es, el gravamen se traslada vía precios del exportador, que es quien lo paga al fisco, hacia atrás hasta llegar al productor y/o el propietario de la tierra, que son quienes terminan recibiendo menores ingresos porque en el precio de venta del producto o alquiler del campo está descontado el DEX (que suele fijarse en quintales de soja).

El proceso de traslación, sobre todo en este caso que es hacia atrás —o aguas arriba— y no hacia delante, como en el IVA, implica un caso distinto de los pagos a cuenta más habituales, porque quien debería descontar los DEX no es el mismo sujeto que quien lo pagó a la AFIP.

Hasta aquí la propuesta sólo implicaría problemas administrativos y otras cuestiones menores y salvables. Con las cartas de porte se podría identificar la trayectoria de todas las operaciones de la cadena, de manera tal que productores y propietarios puedan presentar al ente recaudador el monto que les trasladaron por el pago del DEX.

Si la cuestión terminase aquí, el principal problema sería la incidencia distributiva de la medida, porque a mayor producción y/o extensión de la propiedad mayor sería la posibilidad de descontar el pago en Ganancias; incluso los

³⁸ Llach, Juan J. y Harriague, María M. (2005).

monotributistas quedarían totalmente fuera del beneficio. Sin embargo, al considerar otros aspectos, los problemas empiezan a ser definitivamente insalvables.

La cuestión principal es que no toda la producción se exporta y no todo lo que se exporta sale como producto primario sin ningún procesamiento. En consecuencia, ¿sólo podrían aplicar el pago a cuenta los productores que destinan su producción al comercio exterior?, ¿los DEX a los subproductos y derivados, recaen sólo sobre los productos primarios?, ¿cómo se resuelve el caso de la producción que se destina al mercado interno y por ende no paga DEX?

La respuesta a estos interrogantes es obvia: el “mercado” actuando libremente determinaría que los grandes productores, en general integrados verticalmente, destinarían su producción al comercio exterior y por tanto podrían descargar los DEX, mientras que los pequeños productores deberían conformarse con el mercado interno sin nada para descontar.

Además del perjuicio a los pequeños productores, la propuesta tendría otro efecto pernicioso porque los bienes destinados al mercado interno, al quedar excluidos del beneficio, se comercializarían a un precio mayor al de los que se exportan, anulándose uno de los efectos más positivos de los DEX: abaratar el precio de las materias primas para la elaboración de alimentos destinados al consumo doméstico. Sólo se podrían evitar estos problemas, mediante la nacionalización de la producción y/o de la comercialización para poder fijar los precios, aunque si así fuese ya no serían imprescindibles las retenciones.

En conclusión, la propuesta de descontar de Ganancias a los Derechos de Exportación, además de no deseable porque neutralizaría un potente instrumento de política económica, es inviable. Sólo podría aplicarse si al mismo tiempo se establecieran regulaciones muy férreas en la propiedad de la tierra, la producción, la distribución y la comercialización de los productos agropecuarios. El interrogante que surge aquí es si estas cuestiones debieran formar parte de la medida para quienes la propugnan.

Conclusiones finales

Décadas atrás se había generado un intenso debate en los foros y organismos internacionales entre política tributaria ortodoxa y heterodoxa. Ello se debió a que en los países subdesarrollados se había instrumentado una gran variedad de impuestos heterodoxos, mientras los países desarrollados configuraban sus sistemas tributarios en base exclusivamente a los denominados impuestos ortodoxos.

La principal crítica a los impuestos heterodoxos era que constituían impuestos distorsivos que limitaban las inversiones extranjeras directas tan necesarias para las economías de los países emergentes.

Los organismos internacionales centraron su recomendación a dichos países en que debían adaptar las características del Impuesto sobre las Ganancias para que se parecieran a las existentes en los países desarrollados, tanto para las personas humanas como las personas jurídicas.

En varios de los países de América Latina siguieron tales recomendaciones, pero la introducción de las técnicas propuestas, como por ejemplo una reducción generalizada de las alícuotas y una ampliación de los sujetos alcanzados y de la base imponible con la disminución de la ganancia no imponible y la limitación de las deducciones para las personas humanas, no dieron el resultado esperado.

Ello fue así porque la región tiene una estructura productiva y social distinta. En los países desarrollados los estratos medios y medio altos, constituyen el segmento más numeroso de la población económicamente activa (PEA) y por tanto tiene una elevada proporción de contribuyentes con alta capacidad contributiva. En los países subdesarrollados, en cambio, los segmentos bajos, por lo general en situación de pobreza constituyen el mayor número de la PEA y en consecuencia son potenciales contribuyentes con escasa capacidad contributiva.

La recomendación de política de imitar las tendencias del centro también falla porque no contempla los diferentes puntos de partida en los sistemas tributarios

latinoamericanos. Como dice la Cepal (2011) “suele afirmarse que el exceso de impuestos directos y de contribuciones sociales puede ser apropiado para la redistribución del ingreso pero perjudicial para el crecimiento económico y el empleo. Se puede aseverar que en América Latina el problema es inverso; no se ha dado el suficiente papel a los sistemas tributarios en su rol redistributivo y, por tanto, no pueden representar un obstáculo para el crecimiento” (página 72).

La combinación entre las diferencias en la estructura económico y social sobre las cuales recae el sistema tributario y las diferencias entre los sistemas tributarios de las distintas regiones dan como resultado un análisis de situación divergente. La propia Cepal, en el trabajo antes citado se sintetiza lo sucedido en América Latina en materia tributaria: “en términos de equidad, se puede decir que se ha priorizado la equidad horizontal (los agentes con igual potencial recaudatorio deben soportar la misma carga tributaria) por sobre la equidad vertical (los agentes deberían tener una carga tributaria proporcional a su capacidad contributiva), que sigue siendo una tarea pendiente en la región” (página 74)

Con respecto a las personas jurídicas las propuestas de la aplicación de las recomendaciones de precios de transferencia según el Modelo OCDE, subcapitalización, medidas anti elusión para la utilización de países de nula o baja tributación, etc. tampoco fueron la solución a la problemática planteada por el alto nivel de evasión de las grandes empresas, especialmente las multinacionales, ante la utilización sofisticada de una planificación fiscal agresiva.

En cambio, la aplicación por parte de los países de AL de regímenes especiales para los pequeños contribuyentes de bajos ingresos, tanto personas naturales como empresas, en base a un pragmatismo tributario fueron aceptados como un puente a la formalidad.

Esta división, entre la política tributaria heterodoxa de los países periféricos y la aplicación de una política tributaria ortodoxa por parte de los países desarrollados entro en crisis cuando los mismos países desarrollados teniendo en consideración su problemática apelaron también a la aplicación de impuestos heterodoxos.

Desde la falta de imposición de hechos o actos económicos que transcurrían en sus territorios y/o ante la evasión que se producía por los hechos gravados pero que las administraciones tributarias no podían controlar y/o la masiva utilización de beneficios fiscales por contribuyentes de alta capacidad contributiva, constituyeron causas suficientes para implementar en su territorio impuestos heterodoxos.

Como ejemplo de ello puede citarse a los EE.UU. que desde 1969 aplica un Impuesto Alternativo Mínimo (AMT) a las personas humanas de alta capacidad contributiva mediante un régimen simplificado y cédular de determinación de la base gravable, que tiene alícuotas y deducciones específicas, tendiente a asegurar que los contribuyentes de significancia económica paguen al menos un monto mínimo de impuesto.

Con la misma lógica, dicho país a partir del 2023 aplicará un Impuesto Alternativo Mínimo (AMT) a las Corporaciones, mediante la aplicación de un nuevo impuesto mínimo del 15% sobre la renta de las corporaciones en base a los estados financieros modificados (similar al contable). Cabe destacar que un impuesto de similares características lo aplica también la India.

La aplicación de la imposición heterodoxa por parte de EE.UU. y otros países centrales se justifica por la misma razón que impulsó a los países emergentes a la aplicación de tributos alternativos: la ineficiencia de los impuestos ortodoxos para que los contribuyentes tanto personas humanas como jurídicas de alta capacidad contributiva pagaran sus impuestos.

El escándalo provocado en la opinión pública norteamericana por la difusión de los datos de contribuyentes de altos ingresos tanto personas humanas como jurídicas que no pagaban el Impuesto sobre la Renta o pagaban cifras ridículas (impuestos efectivos mínimos), motivó el tratamiento y la aprobación parlamentaria para la introducción de la imposición heterodoxa a este segmento, para asegurarse el ingreso al menos de un monto mínimo.

Para los países europeos, un tema relevante fue la falta de imposición sobre la renta de los servicios digitales efectuados por las grandes multinacionales tecnológicas transfronterizas en sus jurisdicciones. Ello se debió tanto al fracaso

de la implementación en el seno de la OCDE del establecimiento permanente digital, como a las dilaciones en la aplicación del Pilar Uno (OCDE).

En el capítulo referido a la Imposición de los Servicios Digitales, se desarrolla tanto en los países europeos como en el orden internacional, que aplican el Impuesto heterodoxo a los Servicios Digitales (ISD). Se trata de un impuesto indirecto que aplica un porcentual sobre los ingresos obtenidos por dichas multinacionales por los servicios digitales que prestan en sus territorios.

Los hechos imponibleables varían de país en país, pero generalmente se aplican a los ingresos obtenidos por la publicidad, la venta de datos de los usuarios, utilización de redes sociales o las interfases digitales. En el continente americano, Canadá también aplica este gravamen, para percibir los ingresos obtenidos por las multinacionales tecnológicas en su territorio.

Como se dijo reiteradamente, en la actualidad tanto los países desarrollados como los emergentes aplican la imposición heterodoxa, según la problemática inherente a cada uno de ellos.

Por lo tanto, el debate de décadas atrás entre “política tributaria ortodoxa vs política tributaria heterodoxa” se encuentra perimido, y por lo tanto carece de todo sentido el anterior rechazo de los impuestos heterodoxos “per se”.

El centro de atención en los países desarrollados se encuentra en las causas que motivan esta clase de imposición y, como lo han demostrado, consideran con suficiente sustento para su aplicación que dicha imposición alcance a hechos o actos imponibleables que el sistema tributario tradicional no grava o grava de manera defectuosa.

De lo expuesto se colige que el camino trazado por los formadores de política tributaria de los países subdesarrollados, al aplicar impuestos heterodoxos para obtener ingresos de sectores de significativa capacidad contributiva, fue una decisión acertada porque mediante el sistema tradicional no era factible.

Considerando el alto nivel de complejidad que conllevan los impuestos ortodoxos, se espera que los impuestos heterodoxos se estructuren con una base simple, tanto para su liquidación por parte de los obligados tributarios, como

para su control por parte de la administración tributaria. Además, deben encuadrarse dentro del ordenamiento jurídico de cada país y sus características, respetando los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Los impuestos heterodoxos también participan de una clásica discusión sobre la conveniencia o perjuicio de aumentar o subir la presión tributaria. Tal vez, estos impuestos tienen un rol en este debate porque apuntan a distribuir las cargas de otra manera para lograr la conformación de un sistema tributario dirigido a captar los excedentes que genera la economía y, por tanto, a la mejora de la incidencia distributiva de la imposición, aceptando las características particulares sobre los cuales se asienta el sistema tributario. Cuando se hace política tributaria los “*ceteris paribus*” no existen, todo lo demás sólo queda fijo en la teoría. Los impuestos heterodoxos tienen una apreciación crítica porque chocan con algunos falsos consensos y los ponen en duda. Esta podría ser una de las tantas enseñanzas que nos deja la política tributaria heterodoxa de América Latina, que de apoco empieza a ser aceptada por los hacedores de política de los países centrales.



Referencias bibliográficas

Bárcena, Alicia y Prado, A. (2015). *Neoestructuralismo y corrientes heterodoxas en América Latina y el Caribe a inicios del siglo XXI*. CEPAL-IDRC/CRDI.

CEPAL. (2011). *Espacios iberoamericanos: Hacia una nueva arquitectura del Estado para el desarrollo*. CEPAL.

Corbacho, Ana, Fretes Cibils y Lora. (2013). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento para el desarrollo*. BID.

Casanegra de Jantscher M., BIRD R., Bahl R. (1992). *La administración tributaria en los países del C.I.A.T.* Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Coelho I, Liam E., Summers V. (2001). *Bank Debit Taxes in Latin America: An Analysis of Recent Trends WP/01/67*. International Monetary Found.

Durante, Kallen, Huaqun, Macbride, Watson. (2022). *Details & Analysis of the Senate Inflation Reduction Act Tax Provisions*. TAX FOUNDATION.

Gaggero, Jorge. (2008). *La progresividad tributaria. Su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente)*. Documento de Trabajo N° 23. CEFID-AR.

Gómez Fornes, V.S., González, M.N. (2015). *Evolución de Impuestos Patrimoniales en la Argentina: El Patrimonio en la Argentina ¿Un Blanco Fácil? Evolución de su Imposición. Casos Prácticos de Aplicación*. Universidad Nacional de Cuyo.

González, D. (1992). *Regímenes Tributarios Presuntivos*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

González, D. (1995). *La Administración de Contribuyentes de Difícil Control*. Boletín Impositivo de la Dirección General Impositiva (DGI) N° 493.

González, D. (2007). *Análisis Crítico de los Regímenes Especiales para Pequeños Contribuyentes en América Latina*. Revista del Instituto IR01 AFIP.

González, D. (2009). *La Política Tributaria Heterodoxa en los Países de América Latina*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

González, D. (2017). *Regímenes Especiales de Tributación para Pequeños Contribuyentes: Teoría y estudio comparado*. Editorial EDICON.

González, D., Barreix A. (2020). *La Tributación de la Mipymes*. Blog del Banco Interamericano de Desarrollo.

González, D. (2020). *Impuesto sobre los Servicios Digitales -Digital Services Tax*. Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2020). *Los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en AL: el desafío pendiente*. Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2020). *Impuesto sobre los Servicios Digitales -Digital Services Tax*, Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2020). *Los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en AL: el desafío pendiente*. Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2021). *Impuesto sobre la Renta: "Minimum Tax*, Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2021). *El Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) en ALC*. Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2022). *Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD): Vivito y coleando*. Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2022). *Reforma Tributaria en los EE.UU.: Impuesto Alternativo Mínimo a las Corporaciones y a la Recompra de Acciones*. Blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

González, D. (2022). *Modelo Tributario en los Países de América Latina*. UNED, IEF, AEAT, CIAT.

García Verdú, R. (1996). *Un Modelo de Equilibrio General Dinámico de Impuesto al Activo*. Gaceta Económica, Año 2 N° 3.

Gebhardt, J. (2009). *Impuesto sobre los bienes personales*. Errepar.

Gómez Sabaini, J. C., Jiménez, J.P., Martner, R., eds. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Libros de la CEPAL, N° 142.

Iñiguez, Alfredo. (2013). *Tributos al modelo. Peripencias del pasado y Récorde del presente*. Ediciones Infojus.

Iñiguez, Alfredo. (2014). *Tributos al modelo Peripencias del pasado, récorde del presente y desafíos del futuro (segunda parte)*. Ediciones Infojus.

Iñiguez, Alfredo. (2014). *Cómo enriquecer el sistema tributario argentino*. Revista Entrelíneas de la Política Económica N°40, CIEPyC. <http://www.ciepyc.org/>

Iñiguez, Alfredo. (2017). *La tributación en América Latina y Argentina*. Publicado en el libro Política fiscal, deuda y distribución del ingreso en Argentina. Una mirada heterodoxa. Alejandro López Accotto, Carlos R. Martínez, Martín Mangas, Ricardo Paparás, compiladores. Universidad Nacional de General Sarmiento.

Iñiguez, Geffner y Vijoditz. (2022). *Informe de Progresividad Tributaria en Argentina. Un análisis del sistema tributario nacional en el período 1932-2021. Serie Plan Estratégico 2021-2025*. Administración Federal de Ingresos Públicos

Jarach, D. (1970). *El impuesto a la renta normal potencial de la tierra*. Macchi Ed.

Jarach, Dino. (1996). *Finanzas Públicas*. Ed. Abeledo Perrot.

Jiménez, Juan Pablo, editor. (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Cepal.

Kaldor, Nicholas. (2021). *El papel de la tributación en el desarrollo económico*. Fondo de Cultura Económica.

Llach, Juan J. y Harriague, María M. (2005). *Un sistema impositivo para el desarrollo y la equidad*.

<http://www.udesa.edu.ar/files/UAEconomia/Seminarios%20y%20Actividades/Seminarios%20Permanentes/2005/llach.pdf>

Otero, Alejandro. (2011). *Razones y orientaciones de una reforma deseable en la Argentina actual*. Revista del III Congreso de AEDA.

Otero, Alejandro e Iñiguez, Alfredo. (2015). *Elementos para una reforma tributaria en la Argentina*. Universidad Nacional de Moreno Editora.

Tanzi, V. (1999). *Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration*. IMF.

Sadka, E. y Tanzi, V. (1992). *A Tax on Gross Assets of Enterprises as a Form of Presumptive Taxation*. IMF.

Sanchez Roman, J. A. (2014). *Del Impuesto a la Tierra al Impuesto al Capital: impuestos y reforma agraria en Argentina 1958-1976*. América Latina en la Historia Económica, Vol. 21 N°2.

Shome, P. (2000). *La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la administración, La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzos de siglo*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Stiglitz, J.E. (1992). *La Economía del Sector Público*. Antoni Bosch Ed.

Williamson, John. (2006). *Un impuesto sobre las transacciones cambiarias como instrumento de lucha contra la pobreza*.

<http://www.eclac.cl/revista/noticias/articuloCEPAL/7/26357/LCG2312eWilliamson.pdf>.