

ANÁLISIS CRÍTICO DEL PROYECTO DE REFORMAS AL IMPUESTO DE SELLOS DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Por los Doctores **Oswaldo H. Soler** y **Enrique D. Carrica**

Recientemente el Poder Ejecutivo porteño elevó a la Legislatura un proyecto en el cual se incluyen reformas al Impuesto de Sellos sancionado el año pasado por la Ley 2997, cuyo detalle obra en el anexo que acompaña a este informe.

Nos abocaremos en este trabajo, al análisis crítico que nos merece la incorporación de un artículo con una connotación procesal evidente, que exterioriza una intención de soslayar en el impuesto de sellos el procedimiento de determinación de oficio vigente en el Código Fiscal, al otorgarle a la AGIP la facultad de emitir boleta de deuda por el impuesto presuntamente no ingresado, por la mera verificación llevada a cabo por inspectores de un instrumento o acto en infracción a la ley de sellos.

Se agrega a este análisis, los reparos que nos merece el proyecto, en tanto se excluye a las entidades cooperativas de objeto financiero reguladas por la Ley N° 21.526 de la exención prevista en el inciso 56 del art. 385 del Código Fiscal destinada a los actos realizados por las cooperativas.

En el presente trabajo se intentará demostrar la inconsistencia jurídica de tales iniciativas.

1. Clara afrenta al derecho de defensa. Pretende soslayarse el procedimiento de determinación de oficio.

Se incorpora como artículo 389 bis el siguiente texto: *“Cuando en el marco de las facultades de verificación se constatare incumplimientos a lo prescripto en el presente Título, se emitirá la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo.*

Esta norma, importa una grosera vulneración del derecho de defensa de todo contribuyente, y se encuentra en abierta colisión con el articulado procesal recursivo vigente en el propio Código Fiscal.

En efecto, a través de una norma inserta en la parte sustantiva del impuesto de sellos generalizado por la Ley 2997 (Título XII), se introduce una excepción que altera o pretende alterar el régimen recursivo general obrante en el Título I del Código Fiscal, disposición que por las características antes enunciadas se encuentra en contradicción evidente con el plexo procesal vigente.

La falta de referencia expresa al Impuesto de Sellos en el Capítulo XVI del Título I del Código Fiscal porteño en materia de determinación de oficio de deuda y del procedimiento recursivo inherente contemplada en el Capítulo mencionado en último término, no implica ni justifica llegar a la conclusión según la cual ante un reclamo de deuda originado en el impuesto de sellos, el contribuyente afectado, no tendría a su

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

disposición los recursos administrativos previstos para el impuesto sobre los ingresos brutos, por ejemplo.

Al respecto, el art.123 del Código Fiscal, establece que los *“procedimientos relativos a la determinación de oficio de las obligaciones del impuesto sobre los ingresos brutos y a la instrucción de los sumarios respecto de los ilícitos tributarios vinculados con todos los gravámenes regulados por este Código se ajustan a las siguientes prescripciones:”*

Es evidente, que el párrafo en cuestión, redactado cuando la generalización del impuesto de sellos no se encontraba en vigencia, adolece de algún defecto formal, pero la omisión señalada no obsta, sin sombra de dudas, a una interpretación sistemática, que concluya acerca de la aplicación de dichas disposiciones a dicho gravamen, en tanto, el mismo denota al efecto, características específicas análogas al impuesto sobre los ingresos brutos, en tanto es un impuesto que es auto declarado por el contribuyente sobre hechos imponible que lo tienen como partícipe o como responsable por deuda ajena.

Sostener lo contrario implicaría una interpretación literal extrema y por lo tanto, en nuestro criterio, inadecuada, de los términos del mencionado art.123 del Código Fiscal en vigencia, dado que sin esfuerzo hermenéutico, de la lectura de su texto puede considerarse que el mismo alcanza al impuesto de sellos, en tanto queda subsumido dentro de la categoría de los demás impuestos vigentes dentro del ámbito capitalino a que hace referencia la propia norma.

Se une a ello, la clara intencionalidad de comprender dentro del procedimiento de determinación, a los demás gravámenes regulados por el Código, sin que la alusión que hace la última parte del encabezamiento del art.123 en orden a los sumarios, restrinja la posibilidad defensiva que la ley contempla para discutir dentro del marco de un procedimiento de determinación, también la procedencia directa del gravamen de las características que exhibe el impuesto de sellos porteño.

El criterio que sustentamos, se compeadece con el derecho al acceso a la jurisdicción efectiva consagrado por el artículo 12 apartado 6 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, el que infunde su impronta en el sentido que las modificaciones observadas en el Código Fiscal no deben ser entendidas en su sentido mas restringido, sino con el que surja de una discreta y sistematizada interpretación atendiendo, como en el caso, a la legítima preservación del derecho de defensa de los contribuyentes. Se añade a ello, que la posición contraria, importa adherir a una privación de derechos defensivos, sobre la base de una distinción absurda y por lo tanto arbitraria sobre el tratamiento procesal atribuible a los contribuyentes, con única base en la naturaleza de un gravamen.

Recordamos que para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, uno de los extremos que acreditan la configuración de la denegación de justicia, viene dado por la circunstancia en la que los tribunales no se hallan en condición de dictar sentencias “eficaces” que rindan utilidad ¹ (agregamos que cabe la aplicación de idéntico criterio para los órganos administrativos con competencia jurisdiccional)

¹ Bidart Campos, German – Manual de la Constitución Nacional, Tomo III pag. 407 – Ed.Ediar.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

En búsqueda de una explicación racional a esta sorprendente iniciativa, podría inferirse como hipótesis posible, que sobre la base de una equívoca comprensión del impuesto de sellos, se concluya que ante la evidencia material de un instrumento, toda discusión sobre el tema resulta baladí. Simplificación arbitraria, que encubre no otra cosa, que una omnipotencia fiscal, acerca de la infalibilidad del criterio de cualquier inspector actuante, en orden a la interpretación mecánica de un instrumento, o de la producción de un “efecto” gravado en dicha jurisdicción, sin advertir que necesariamente, dicho instrumento requiere ser interpretado y calificado como un hecho imponible para su imposición, tarea hermenéutica que requiere del aporte de conocimientos de derecho por funcionarios de superior jerarquía, dentro del marco de contradicción que exige un procedimiento administrativo, a los fines de que el contribuyente presunto, invoque sus fundamentos en ejercicio de su derecho de defensa, y ofrezca las pruebas pertinentes. En conclusión, si la hipótesis de la que se parte fuera la correcta, ello revelaría una ignorancia no sólo de los principios constitucionales en juego, sino también de la propia naturaleza del gravamen y de la complejidad jurídica de los diversos elementos que confluyen y deben ser considerados a los fines de definir si un instrumento o acto queda alcanzado por el gravamen. El fin no justifica los medios, y por ende los objetivos de recaudación tampoco pueden soslayar la observancia de derechos de absoluta superior jerarquía.

Por encontrarse involucradas garantías fundamentales, como lo son las relativas al derecho de defensa y de acceso a la jurisdicción efectiva, la normativa procesal de carácter general obrante en el Código Fiscal porteño (no derogada ni modificada por el proyecto) mantiene plena vigencia, y por lo tanto, el artículo 389 bis del proyecto carece de virtualidad jurídica, como para desplazar la eficacia de la normativa procesal tuitiva de las garantías constitucionales antes enunciadas.

En dicho contexto, las disposiciones genéricas en vigencia, imponen en cabeza del Fisco, la necesidad de transitar un proceso de determinación de oficio para la imputación concreta de una deuda fiscal a un contribuyente, a cuyo fin, forzoso resulta otorgar un plazo para que éste haga su descargo previo, seguido de un recurso de reconsideración y por último un jerárquico que agote la vía administrativa, dotados todos ellos, de efecto suspensivo. Es decir que, hasta tanto el recurso jerárquico no sea resuelto por el señor Ministro de Economía, la AGIP no puede iniciar juicio ejecutivo reclamando la deuda.

Dicho régimen mantiene plena operatividad respecto de la totalidad de los gravámenes en vigencia dentro del ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, según fuera señalado, aspecto que no ha sido modificado por el proyecto.

Por lo tanto, la virtualidad de una norma inserta dentro del ámbito de definición sustantiva de los alcances del impuesto de sellos (Título XII), no puede desplazar en forma asistemática e ilegal, los criterios procesales plasmados con carácter general por la misma normativa en el Título I del Código Fiscal, en tanto la excepción señalada, importa una manifiesta descalificación de los principios antes enunciados. Ni siquiera la parte general del Código podría desconocer el derecho al debido proceso adjetivo.

La jerarquía normativa que dimana de los principios constitucionales en juego, debe conducir a la tacha de ilegalidad de la norma comentada, en orden a la posibilidad de creación de un título ejecutivo, por la sola constancia de un acta de fiscalización, ante

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

hechos que deben ser calificados y revisados por autoridades administrativas con facultades jurisdiccionales asignadas por la normativa fiscal en vigencia, cuya competencia material viene dada según los estadios procesales inherentes a cada una de las etapas del proceso, sean en su inicio y determinación, como luego al interponer los recursos administrativos pertinentes, con la connotación suspensiva antes mencionada en cada caso.

Por ello, el proyecto se introduce así, abiertamente, en el terreno de la ilegalidad, al constreñir al contribuyente, por aplicación del criterio de un funcionario no jerarquizado de la AGIP, a afrontar una amputación patrimonial directa, sin instancia revisora eficaz y previa alguna sea en sede administrativa o judicial.

Dicha disposición se encuentra en colisión, no solo con la normativa constitucional local, según lo expuesto precedentemente, sino también con las normas de los tratados internacionales que han sido elevados a rango constitucional por la reforma del año 1994, al incorporarse en el art.75 inc.22 de la Constitución Nacional, cuya preeminencia está consagrada por el art.31 de la Carta Magna.

En efecto, la Declaración Americana de los Derechos y deberes del Hombre, en su art. XVIII, dispone que toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos; del mismo modo el art. 8vo. de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Como señalara la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “Los actos sujetos a revisión, en tanto provienen de la función administrativa y, por ello, con origen en decisiones de poder del estado, reconocen idéntico cartabón de juzgamiento bajo un sistema de organización al que no le cabe la especial detracción que arrima la ley. Pues, de otro modo, se produciría un quiebre en el trato igualitario y común que cabe ofrecer a los litigantes que accedan a él.”²

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que “en materia tributaria la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, y sólo cuando tales fuentes no sean decisivas cabrá recurrir a los principios del derecho común con carácter supletorio posterior”.

En tal sentido, la Corte ha desplazado el método literal en materia hermenéutica, en aquellos casos que aplicando pautas de interpretación armónica, se debe tener en cuenta la totalidad del ordenamiento normativo, procurando armonizarlo y efectuando una interpretación discreta y racional para que el propósito de la ley se cumpla con el objeto de establecer el alcance de la obligación del sujeto pasivo del tributo.

Spisso, con referencia específica a la determinación tributaria o la simple liquidación de deuda por el Fisco *inaudita altera pars* que pretenda ejecutarse sin tutela alguna, amparando en el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, previene que “en un régimen republicano, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisibles que los contribuyentes se vean constreñidos al pago de una deuda fiscal sin que exista

² Fernandez , Anibal c/ Tribunal de Cuentas – del 24.10.2006. CSJ PCIA.BS.AS.

posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo.³

La tutela judicial efectiva exige mucho más que una simple optimización de la defensa jurisdiccional y se alza, primordialmente, como un reaseguro ante las recurrentes violaciones a la Constitución y a las leyes por parte de los poderes públicos, reconvirtiéndose, de un precepto indicativo de una obligación de respecto del derecho de defensa, en un deber positivo a cargo de los magistrados judiciales, en la idea de que el proceso no tiene exclusivamente un mero fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales.⁴

Como señalara Altamirano⁵, a través de la revisión de los actos de determinación de deuda fiscal, se trata de prevenir que a través de detracciones patrimoniales coactivas exigidas por el poder público –a título de tributos- puedan consumarse despojos ilegales o inconstitucionales, al supeditarse la tutela, enderezada a evitar la iniquidad, al previo pago de las respectivas contribuciones.

La actuación de la Administración pública está legalmente condicionada y regulada y hasta el mismo poder discrecional de la misma está limitado por las normas jurídicas. La actuación de la administración nunca puede ser ilegal o, en otras palabras, nunca puede ser contraria a los preceptos jurídicos normativamente consagrados sino, por el contrario, debe velar por que el orden normativo que a ella también la obliga, se cumpla efectivamente⁶.

Los derechos relativos al debido proceso adjetivo, por otra parte, se encuentran consagrados por la propia ley de procedimientos administrativos local (Decreto 1510/97), cuando establece en su artículo 22 como uno de los principios generales, lo siguiente:

El procedimiento administrativo ante los órganos y entes mencionados en el art.1º se ajustará a los siguientes requisitos:

.....inc.f) Debido proceso adjetivo. Derechos de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad:

Derecho de ser oído. De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos; interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente....

Derecho a ofrecer y producir pruebas. De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asuntos y a la índole de la que deba producirse, debiéndose requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus

³ Spisso, Rodolfo R. Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal. Depalma, Buenos Aires, 1998, "Prólogo", p.IX.

⁴ Barnes Vazquez, Javier "La tutela judicial efectiva en la Constitución alemana" Madrid 1993 T.II, pg.438 y 439.

⁵ Altamirano, Alejandro "El procedimiento tributario" Universidad Austral, pag. 60.-

⁶ Soler, Oswaldo H., "Derecho Tributario", Ed. La Ley, 3ra. Edición, 2008, p.431.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.

Derecho a una decisión fundada. Que el acto decisorio, haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.

Se advierte así, la incongruencia e ilegalidad de la iniciativa reformista analizada, respecto de todo el articulado administrativo que regula los derechos de los contribuyentes al debido proceso adjetivo.

Como corolario de lo expuesto, cabe recordar que en toda actuación administrativa predomina el principio de la "verdad material" y, como sostiene Hutchinson⁷ *"en el procedimiento administrativo, todas las afirmaciones han de confrontarse con los hechos, y éstos han de acreditarse como ciertos para que puedan servir de base a la resolución administrativa, pues únicamente la certeza de los hechos ofrece la seguridad exigida para el cumplimiento de los fines de la Administración, que son independientes de la voluntad de las partes"*.

El procedimiento administrativo está configurado como una garantía a favor del particular, debiéndose ajustar a los recaudos legalmente establecidos.

La trascendencia del procedimiento administrativo previo como condición para acceder a la vía judicial, entre otras razones, viene dada por el hecho de que a través del reclamo administrativo se posibilita el ejercicio del derecho de defensa antes que la decisión sea adoptada, pudiendo evitarse, así, la actuación posterior de la justicia, con el consiguiente ahorro económico y la posibilidad de evitarle al particular el daño moral derivado de un proceso judicial del cual podría llegarse a prescindir.

Por otra parte, el deber de colaboración de los particulares en el procedimiento administrativo constituye, por un lado, una garantía para quienes cuyos derechos y obligaciones pueden quedar afectados y, por el otro, conforme a las modernas teorías administrativistas, para despertar la confianza y adhesión de las decisiones administrativas, a través de su directa participación en las mismas.

El principio de legalidad objetiva afirma la sujeción de la Administración a la ley como uno de los más importantes pilares del Estado de derecho, en tanto el régimen republicano de gobierno obliga a la Administración Pública dentro de los límites precisos y graves de la legalidad objetiva, que los particulares pueden invocar a través de recursos y acciones, dentro de un marco de derechos y obligaciones recíprocos⁸.

La prueba y alegatos ofrecidos en el procedimiento de determinación de oficio de deuda y en el inherente procedimiento recursivo, están encaminados a dar certeza al órgano administrativo sobre los fundamentos del acto administrativo que deberá dictar.

La prueba es creadora de situaciones jurídicas y, en tal condición, adquiere absoluta relevancia. La consecución de los fines del procedimiento administrativo impone la

⁷ Hutchinson, Tomás, op. cit. en nota precedente., T 2, p.7.

⁸ Soler, Oswaldo H., op. Cit., p. 433.

necesidad de que el funcionario se contacte con la realidad del hecho motivo de controversia, y, a partir de allí, resuelva acerca de los efectos jurídicos de esa realidad.

La prueba, pues, en determinadas situaciones, viene a constituirse en el único camino a través del cual el funcionario puede conocer los hechos que le posibiliten adoptar la decisión legal y justa que el caso amerite. Sin las pruebas, como tiene dicho Carnelutti⁹ “en el noventa y nueve por ciento de las veces, el derecho no podría alcanzar su finalidad”.

Las pruebas vienen a crear en el órgano administrativo la convicción sobre los hechos que interesan a cada caso concreto.

La garantía del debido proceso es el requisito sobre el cual se basa la razonabilidad de la actuación administrativa. En razón de ello, el procedimiento administrativo debe respetar todas las derivaciones que emanan de dicha garantía y, entre ellas, el derecho a ofrecer y producir prueba conducente e invocar la defensa que el caso amerite.

Si el fin del procedimiento administrativo es, además de asegurar la eficaz satisfacción del interés general, el de constituir una garantía de los derechos de los particulares, dicho procedimiento debe guardar una íntima relación con su objeto, acomodándose a esos fines. En otras palabras, el procedimiento estará legitimado cuando se ajuste a sus fines.

El derecho a ejercitar la defensa nace en el momento mismo en que el órgano público reclama al particular por una omisión a un deber o a una obligación y, en base a ello, las normas de procedimiento prevén la articulación de esa defensa desde el inicio de la persecución. Los particulares tienen el privilegio inalienable e indiscutible de probar su derecho pues si así no fuere, vale tanto no tener derecho como no poder probarlo¹⁰. En definitiva, la incorporación de este artículo en el proyecto de reforma, merece nuestra más severa crítica, por lo que ante la manifiesta ilegalidad que el mismo exhibe, confiamos que su tratamiento por la legislatura local, ha de traducirse en su lisa y llana eliminación.

2. Se promueve la derogación de la exención vigente a favor de los actos realizados entre las entidades financieras cooperativas reguladas por la Ley N° 21.526 y sus asociados. Su inconsistencia jurídica

Pasaremos a exponer las razones por las que, a nuestro criterio, la iniciativa adoptada por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires marcha a contrapelo de la buena técnica legislativa en materia tributaria y de principios constitucionales reconocidos internacionalmente.

I – Derecho Tributario. El principio de justicia

La justicia en la tributación no solo se sustenta en el principio de igualdad equiparable al principio de capacidad contributiva o económica y en el principio de generalidad de

⁹ Carnelutti, “La prueba civil”, p. 18.

¹⁰ Soler, Oswaldo H., op. Cit., p. 437.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

la imposición, pues la noción general de justicia predicable de todo el ordenamiento jurídico es un concepto más amplio, del cual no pueden desvincularse dichos principios, ni oponerse a dicha noción general.

El Estado, actualmente, además de conservar su función de garantía de los derechos individuales es también un Estado intervencionista, que actúa al ritmo del proceso histórico caracterizado por un aumento de los intereses colectivos protegidos constitucionalmente.

Entre los *deberes* de los poderes públicos se destaca aquél que los obliga a la realización y cumplimiento del derecho de solidaridad. La solidaridad, en tal contexto, es un deber general cuyo obligado principal son los poderes públicos y los ciudadanos y cuyo beneficiario es siempre la comunidad.

En dicho contexto, la política fiscal, sin que con ello se vulneren sus propios paradigmas de justicia, puede contribuir a la obtención de otros objetivos que integran la noción global de justicia. Así, las normas tributarias y en particular las referidas a otorgar beneficios fiscales, pueden emplearse legítimamente para dar adecuada satisfacción a necesidades sociales, sin que ello signifique contradecir el principio de generalidad de la carga pública. No existe lesión al principio de capacidad económica o de pago cuando los beneficios fiscales responden fundamentalmente a criterios económicos o sociales orientados a la satisfacción de intereses públicos que el Estado está obligado a garantizar. La exención tributaria viene a constituirse en un instrumento que el Estado está legitimado a emplear para ponerlo al servicio de otros objetivos constitucionales.

La recaudación tributaria es un valor esencial en un Estado de Derecho para dar satisfacción a las necesidades públicas pero, como cualquier otro valor fundamental, no es absoluto, pues debe compatibilizarse con el resto de los valores básicos de rango constitucional a fin de armonizarlos mediante el justo equilibrio que permita la efectiva coexistencia entre ellos, en vez de anularse recíprocamente.

Son múltiples las razones de índole macroeconómica que justifican la existencia de incentivos tributarios específicos para las sociedades cooperativas, entre las cuales se han reconocido la capacidad del cooperativismo para combatir y evitar el paro y el desempleo, para lograr que los trabajadores accedan a la participación y a la propiedad de la empresa, para canalizar recursos hacia inversiones productivas o de riesgo, para hacer posible la promoción social y la formación de sus miembros.

En apoyo de un régimen de amplia protección fiscal a los actos cooperativos se suma el carácter irrepartible de buena parte de los fondos cooperativos, que se extiende incluso al momento de extinción de la sociedad, lo que ha sido motivo de sanción legislativa. Esta limitación patrimonial diferencia sustancialmente a las cooperativas del resto de las sociedades desde un enfoque microeconómico, lo que implica para las primeras una manera distintiva de contribuir en beneficio de la comunidad, lo que deviene en la necesidad de que la buena técnica fiscal aplique medidas correctoras pues, dicha contribución, reduce la capacidad contributiva que debería ser sometida a tributación. En efecto, dado que una parte sustancial del patrimonio social obtenido a través del esfuerzo de sus propios miembros termina volcándose hacia la comunidad, es razonable y justo que a las cooperativas se les reconozca una menor participación en el sostenimiento de las cargas públicas. En realidad la exención fiscal no es más

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

que una norma técnica de ajuste destinada a adecuar el régimen tributario adaptándolo a las particulares características de este tipo de entidades y a la genuina capacidad contributiva que ellas ostentan en razón de esas particularidades que las diferencian de las demás.

La ley del Impuesto de Sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha establecido un elenco variado y muy numeroso de incentivos fiscales, entre los cuales ha incluido en el inciso 56 del art. 385 a *“los actos realizados entre las cooperativas constituidas conforme con la Ley Nacional N°20.237 y sus asociadas en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto las actividades reguladas por la Ley de Seguros”*. Tal iniciativa implicó un auspicioso reconocimiento de la contribución que las cooperativas realizan en beneficio de la comunidad y una forma de ajustar técnicamente el régimen tributario de modo de hacer efectivo el valor justicia desde el punto de vista general que debe imperar en la política fiscal.

Nótese que, por otra parte, la ley del impuesto incorpora a los actos cooperativos en un Capítulo destinado a consagrar exenciones, en el cual coparticipan una enorme cantidad de actos y contratos que resultan dispensados, suponemos, en razón de circunstancias particulares que los han convertido en aptos para inspirar al legislador para otorgarles un tratamiento diferenciado, encaminado a introducir los ajustes correctivos al régimen tributario necesarios para conciliar el interés individual con el interés social.

Sin embargo, en puridad, el correcto tratamiento tributario aplicable a las cooperativas debería ser el de considerarlas no sujetas al gravamen pues, por su naturaleza, los actos que realicen con sus asociados no deberían quedar alcanzados con el impuesto por no encuadrar en la definición del hecho imponible, el que tiene a la “onerosidad” como uno de sus fundamentos liminares. En efecto, al no perseguir propósitos de lucro, porque la ley 20.337 manda retornar a sus asociados, en proporción a los servicios utilizados por cada uno, los importes percibidos en exceso de su costo estricto, los actos cooperativos no tienen en definitiva, connotación onerosa.

El proyecto elevado por el Poder Ejecutivo porteño a la Legislatura por el cual se pretende excluir de la dispensa a las Entidades Financieras cooperativas reguladas por la Ley N°21.526 no tiene asidero alguno pues con ello se está desconociendo que ellas funcionan con un conjunto de valores y objetivos distinto de las entidades financieras comerciales, diversidad societaria que justifica un tratamiento también disímil en materia tributaria, en concordancia, incluso, con las normas de la propia Constitución de la Ciudad de Buenos Aires.

En efecto, dentro del Título Preliminar – Principios de la carta magna porteña, el art.48 establece que es política del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, promover el *“desarrollo de las pequeñas y medianas empresas, los emprendimientos cooperativos, mutuales y otras formas de economía social, poniendo a su disposición instancias de asesoramiento, contemplando la asistencia técnica y financiera”*.

Se advierte así, un imperativo constitucional, que apunta a la promoción de la actividad cooperativa y de otras alternativas societarias afines.

De tal modo, la introducción de un diverso tratamiento impositivo en el impuesto de sellos para las cooperativas financieras de la Ley 21.526, se traduce no solo en una

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

directa violación de la regla de fomento dispuesta por la norma constitucional antes transcrita para los emprendimientos cooperativos, sino también, y en forma indirecta, en la violación de la prescripción constitucional con relación al compromiso impuesto al gobierno en orden al desarrollo de las pequeñas y medianas empresas.

Precisamente, porque el crédito a las pequeñas y medianas empresas es la base fundamental de la actividad financiera de las cooperativas financieras sujetas a la Ley 21526, cabe a traer a colación conceptos que la ONU ha reconocido recientemente al tratar la crisis financiera global que *"Las cooperativas de crédito, al financiar la constitución de pequeñas empresas o microempresas, promueven la financiación inclusiva que las Naciones Unidas prevén que llegue a los pobres de modo sostenible"*.

También en la declaración de la ACI del Día Internacional de la Cooperación 2009 se señala que *"Las instituciones financieras cooperativas han registrado incremento de capital debido a que los consumidores reconocen la seguridad y la fiabilidad de las cooperativas de ahorro y crédito, bancos cooperativos y aseguradoras cooperativas que en muchos casos han continuado proporcionando crédito a particulares y pequeñas empresas. Al hacerlo, están demostrando que el negocio cooperativo es sostenible y que las empresas basadas en valores éticos, pueden tener éxito y contribuir a la recuperación económica sostenible."*

Jean-Louis Bancel, presidente de la AIBC, expresó que *"El modelo de negocios de la banca cooperativa, sostenido en la administración democrática, la participación y acercamiento de sus asociados, y la satisfacción de intereses tanto de los miembros como de los clientes, muestra sus beneficios como un factor de estabilidad y de seguridad financiera para millones de personas. De hecho, los bancos cooperativos tienen una visión de largo plazo y no dependen del mercado financiero para aumentar su capital: el objetivo primario no es maximizar el beneficio de sus accionistas sino proveer a sus asociados con los mejores productos y servicios. La crisis financiera reciente demuestra que el modelo de negocios de la banca cooperativa es, más que nunca, apropiado y relevante."*

De tal manera, la derogación de la exención de sellos que propicia el proyecto de modificación del Código Fiscal, se encuentra en colisión con los principios constitucionales antes señalados, máxime cuando ya existe un antecedente que plasma a nivel legislativo la exención específica en cumplimiento de dicha manda Superior.

Una vez reconocidos a través del propio texto constitucional, o mediante tratados internacionales de igual rango jurídico, los derechos fundamentales quedan asegurados y garantizados ya que los mismos no son reversibles en el plano jurídico. En la especie, ya existe una configuración infraconstitucional a través de la sanción de la ley que incluyó en el inciso 56 del art. 385 la exención a *"los actos realizados entre las cooperativas constituidas conforme con la Ley Nacional N°20.237 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales"* y aunque su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, dicha norma le da al incentivo la impronta de acto positivo producido por el Estado porteño derivado del mandato constitucional citado precedentemente que le ordena promover los emprendimientos cooperativos, mutuales y otras formas de economía social. Sería inadmisibles que una vez reconocidos como valor fundamental, pudieran dejar de serlo.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Aún enfocando el análisis estrictamente desde el punto de vista técnico tributario, es decir, sin tener en cuenta la noción más general de justicia a la que deben propender las acciones del Estado, una política fiscal que no reconozca un tratamiento de fomento a las cooperativas colisiona con el principio de justicia tributaria identificado con la igualdad frente al impuesto, pues con ello se estaría sometiendo a igual imposición a distintas capacidades económicas, en claro y discriminatorio perjuicio de aquellas, al ponerlas en un mismo plano con sociedades guiadas exclusivamente por el propósito de lucro. El concepto de rentabilidad para una entidad cooperativa no es el mismo que para el resto de las empresas pues, mientras para estas últimas el objetivo es la obtención de la máxima rentabilidad posible, para las cooperativas, en cambio, quedan vedadas las ganancias excepcionales, desprendiéndose de ello un diferente concepto de rentabilidad conocido como "rentabilidad necesaria", que significa obtener los resultados positivos necesarios para mantener la cuota de mercado prevista, y poder implementar los cambios organizacionales, tecnológicos y estructurales que el crecimiento demanda, a la vez de lograr los niveles de capitalización exigidos por las normativas locales e internacionales.

Al hilo de lo señalado, debe tenerse en cuenta que en materia tributaria la equidad estudiada desde el punto de vista de su verticalidad implica que contribuyentes desiguales deben ser tratados en forma desigual.

Las cooperativas financieras así como el resto de las cooperativas promueven y apoyan el desarrollo empresarial mediante la creación de empleo productivo, el incremento de los ingresos y la ayuda para reducir la pobreza, al mismo tiempo que favorecen la inclusión social, la protección social y la promoción de las comunidades. También alientan el ahorro para futuras inversiones y ofrecen a sus miembros acceso al crédito para financiar pequeñas y medianas empresas, que generan empleo e ingresos adicionales. De este modo, al mismo tiempo que benefician directamente a sus miembros, ofrecen también ayudas positivas para el resto de la sociedad e influyen en la transformación de la economía.

No por nada, desde épocas inmemoriales prevaleció en la sociedad la convicción de que las cooperativas debían recibir un tratamiento tributario acorde con su naturaleza de entidades promotoras del progreso.

En dicho marco, tampoco se justifica el disímil tratamiento fiscal que pretende otorgarle el proyecto elevado a la Legislatura a las cooperativas financieras, al mantener la dispensa para aquellas que no están reguladas por la Ley 21.526 y pretender derogarla solo con relación a las que se encuentran sometidas a dicha regulación. En este aspecto, resulta todavía más evidente el desconocimiento del principio de equidad, estudiado desde el punto de vista "horizontal" que consiste en dar igual tratamiento a personas iguales, pues las razones que han inspirado al legislador al consagrar la exención a favor de las cooperativas y, entre ellas, a las financieras, fundamentan con idénticas razones tanto a una como a otras, y no se advierten diferencias ontológicas que justifiquen un distinto tratamiento fiscal. Con relación a ello se advierte una evidente discriminación en contra de las entidades financieras cooperativas que, por estar regidas por la ley de Entidades Financieras, están además sometidas a un estricto régimen de contralor por parte del Banco Central de la República Argentina. La buena técnica legislativa, en tal caso, consiste en mantener el incentivo tal como está actualmente concebido en el inciso 56 del art. 385 del Código Fiscal e inclusive eliminar del mismo la exclusión del beneficio que

refiere a las actividades reguladas por la Ley de Seguros, por idénticas razones a las expuestas en el presente trabajo.

II – Derecho Constitucional. El fomento a las cooperativas tiene raigambre constitucional

La constitución de 1853 ha sido permeable al constitucionalismo social y ella fue capaz de atraer hacia sí los principios y derechos que se hallasen en sintonía con el personalismo humanista que campeaba en el constituyente de aquella época. Ello ha quedado plasmado explícitamente con la reforma de 1994, la que ha convertido a nuestra Constitución en una manifestación de constitucionalismo social. A partir de las transformaciones sociales y las valoraciones colectivas ocurridas, se ha puesto énfasis en los derechos sociales, económicos y culturales. En este aspecto, el constitucionalismo social no anula al constitucionalismo clásico sino que viene a completarlo y ampliarlo, agregando los derechos sociales al ámbito de los reconocidos expresamente por el constituyente.

La realización efectiva de los fines de política económica y social asignados por el ordenamiento constitucional al Estado se compadece con el interés colectivo o social y con el principio básico de solidaridad.

El Estado Social y Democrático de Derecho debe asumir el cumplimiento de los deberes generales. Nos hallamos, pues, ante una solidaridad positiva que ordena a los poderes públicos a realizar acciones positivas tendientes a promover el bienestar general y crear las condiciones para que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas.

El fin social de las cooperativas y su influencia positiva en el progreso de la comunidad ha sido reconocido explícitamente por España, Italia, Portugal, Grecia, entre otros, los cuales han instalado en sus Constituciones mandatos concretos dirigidos a los poderes públicos para que fomenten, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. La circunstancia de que existan aún naciones que no han previsto tal reconocimiento en forma expresa, no implica que el mismo no tenga jerarquía constitucional pues el mismo se alinea y guarda plena sintonía con el Estado social democrático y de Derecho que en nuestro país impera a partir de la reforma constitucional de 1994, en un marco que propugna como valores superiores la libertad, la justicia y la igualdad y cuyos poderes públicos están compelidos a promover para evitar que dicha declaración se quede en mera retórica.

Se ha dicho, no sin razón, que la transformación de la realidad sobre la que se proyecta la Constitución conduce a que su texto experimente la necesidad de cambio a fin de ajustarse a la estructura social cambiante de la comunidad, con el fin de evitar interpretaciones fuera de tiempo. En este aspecto, la actualización permanente de la Constitución cabe hacerse a partir de su interpretación. La evolución económica y socio-política da paso a la interpretación evolutiva del contenido del texto constitucional como algo natural y necesario.

El Estado, pues, debe promover las condiciones que favorezcan el progreso social y económico así como una distribución más equitativa de la renta. El apoyo a las cooperativas es una característica del Estado social por encuadrar perfectamente con

su esencia y coadyuvar eficazmente al logro de sus objetivos. En dicho contexto, las cooperativas son idóneas para atender una parte importante de las exigencias y demandas del Estado social.

El fomento a los actos cooperativos es un derecho fundamental que no requiere su reconocimiento expreso por la Constitución para que tenga virtualidad jurídica, pues ellos nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, cuya esencia se concibe en la actualidad con la participación de las cooperativas por estar en sintonía con las demandas que la sociedad reclama al Estado y que este está obligado a atender. El derecho constitucional no crea los derechos fundamentales, se limita a aceptarlos y a incorporarlos al texto de la Carta Magna. La inclusión expresa en la Constitución de ciertos derechos no implica que no existan otros que no tengan la misma virtualidad que aquellos que han sido incluidos en la misma, ya que dichos derechos pueden deducirse de valores, principios y razones históricas que nutren al derecho constitucional. Esos derechos implícitos integran, con igual valor, la parte dogmática de la Constitución. Ello ha sido así reconocido por el artículo 33 de la Ley Fundamental¹¹.

Ha sido enfáticamente reconocido por la jurisprudencia del más alto Tribunal Constitucional español que los derechos fundamentales o humanos *son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto éste se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de derecho y, más tarde, en el Estado social de derecho o el Estado social y democrático de derecho. Es decir, no sólo constituyen derechos subjetivos de defensa frente al Estado, sino asimismo garantías constitucionales y deberes positivos por parte del propio Estado*¹².

La tutela de los derechos humanos no queda limitada al ejercicio que de ella hagan las personas, pues la garantía de su vigencia también comprende al deber que el Estado debe asumir encaminado a promoverlos. El Estado no sólo está obligado a respetar los derechos humanos sino que tiene, además, la obligación positiva de promoverlos contribuyendo, así, a su efectivo goce, pues el poder público está al servicio de la persona y de sus derechos y estos constituyen un componente esencial del orden público de la Nación. El Estado es responsable de garantizar el bien común ejerciendo sus potestades respetando, asegurando y promoviendo los derechos fundamentales, y entre ellos el que ha sido modernamente admitido internacionalmente, es decir, el que impone a los poderes públicos el mandato de fomentar legislativamente a las cooperativas y ello incluye, obviamente, a las cooperativas financieras regidas por la Ley 21.526.

3. Otras reformas proyectadas

En el anexo acompañado se exhibe el tratamiento actual de las normas que habrían de ser modificadas por el proyecto, estableciendo la comparación correspondiente.

¹¹ CN art.33: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno."

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 25/1981 del 14 de julio.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

En líneas generales, y respecto de la demás normativa incorporada en el proyecto, su texto no nos merece en principio mayores reparos desde un enfoque de técnica jurídica, con independencia de los criterios de política tributaria que subyace en esta reforma.

Buenos Aires, 4 de noviembre de 2009

ANEXO

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES - Impuesto de Sellos Proyectos de ley- Modificaciones al Código Fiscal y Ley Tarifaria 2010

Mediante sendos proyectos de ley recientemente ingresados en la Legislatura Porteña, el Ejecutivo propicia -entre otras- algunas modificaciones al esquema legal vigente del Impuesto de Sellos.

- En primer término, se efectúa una corrección al inciso b) del artículo 337 para remitir al artículo 349, aplicable a los contratos celebrados entre ausentes, pues en su actual redacción refiere erróneamente al artículo 350.
- Con similar propósito se sustituye íntegramente el texto del artículo 375 para solucionar un error de impresión, sin alterar en absoluto su contenido actual.
- Se incorporan como artículos nuevos:
 - el art. 353 bis que dispone: *“Valor inmobiliario de referencia: Facúltase a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a establecer un valor inmobiliario de referencia para cada inmueble situado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que reflejará el valor económico por metro cuadrado (m2) de dicho inmueble en el mercado comercial...A fin de establecer dicho valor, la Administración deberá considerar no sólo las características del suelo, su uso, las edificaciones y otras estructuras, obras accesorias e instalaciones del bien sino también otros aspectos tales como su ubicación geográfica, disposición arquitectónica de los materiales utilizados, cercanía con centros comerciales y/o de esparcimiento o con espacios verdes, vías de acceso y aquéllas que en virtud de sus competencias dispusiese a tal fin. El valor inmobiliario de referencia deberá ser actualizado en forma periódica y se aplicará, de corresponder, a los actos, contratos y operaciones instrumentados gravables con el Impuesto de Sellos.”*
 - El artículo 353 ter que establece: *“La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos podrá celebrar convenios con organismos públicos o privados que operen o se vinculen con el mercado inmobiliario a fin de obtener información necesaria para establecer el valor inmobiliario de referencia de los inmuebles. Asimismo, podrá requerir mediante la implementación de regímenes de información, todos aquellos datos que considere necesarios o convenientes a fin de fijar el valor referido; como así también exigir a los sujetos que revistan el carácter de contribuyentes o responsables del impuesto inmobiliario, la presentación de declaraciones juradas informativas, mediante el procedimiento que a tal efecto establezca.”*
- Se modifica la redacción del artículo 363 para incorporar los inmuebles ubicados en una única jurisdicción; la redacción actual sólo refiere a bienes ubicados en varias jurisdicciones.
- En materia de contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos y similares, a la actual redacción del artículo 369 se incorpora el criterio de gravar los contratos cada 5 años cuando no se exprese plazo de duración y ellos continúen vigentes.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

<i>Texto actual</i>	<i>Texto del proyecto</i>
En los contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos u otros análogos, el impuesto se aplicará sobre el valor correspondiente a la duración total o a los primeros cinco (5) años, sin son por más tiempo. Si la duración no fuera prevista, el impuesto se calculará como si aquella fuera de cinco (5) años.	En los contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos u otros análogos, el impuesto se aplicará sobre el valor correspondiente a la duración total. Si la duración no fuera prevista, el impuesto se calculará como si aquella fuera de cinco (5) años, debiendo renovarse cada cinco (5) años o periodo inferior hasta la finalización de la relación contractual.

- En los contratos sujetos a prórroga se eleva a 5 la cantidad de años adicionales (actualmente son 4 años) que se agregan al período inicial en aquellos contratos que establezcan prórroga por tiempo indeterminado. Además, se establece el criterio de considerar renovado el contrato cada 5 años, con su consiguiente imposición.

<i>Texto actual</i>	<i>Texto del proyecto</i>
El valor de los contratos en que se prevea su prórroga, se determinará de la manera siguiente: Cuando la prórroga deba producirse por el solo silencio de las partes o aún cuando exista el derecho de rescisión por manifestación expresa de voluntad de ambas o de una de ellas, se calculará el tiempo de duración del contrato inicial más el período de prórroga. Cuando la prórroga sea por tiempo indeterminado, se la considerará como de cuatro (4) años, que se sumará al período inicial; si la prórroga fuera por períodos sucesivos, se tomará el total de éstos hasta un máximo de cinco (5) años...Cuando la prórroga está supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se tomará como monto imponible sólo el que corresponda al período inicial; al instrumentarse la prórroga o la opción, se abonará el impuesto correspondiente a la misma.	El valor de los contratos en que se prevea su prórroga, se determinará de la manera siguiente: Cuando la prórroga deba producirse por el solo silencio de las partes o aún cuando exista el derecho de rescisión por manifestación expresa de voluntad de ambas o de una de ellas, se calculará el tiempo de duración del contrato inicial más el período de prórroga. Cuando la prórroga sea por tiempo indeterminado, se la considerará como de cinco (5) años, que se sumará al período inicial; si la prórroga fuera por períodos sucesivos, se considerará renovado el contrato en cada período de cinco (5) años hasta la finalización de la relación contractual, debiendo ingresarse el tributo por cada uno de las prórrogas efectuadas... Cuando la prórroga está supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se tomará como monto imponible sólo el que corresponda al período inicial; al instrumentarse la prórroga o la opción, se abonará el impuesto correspondiente a la misma.

- Modificación de exenciones contenidas en diversos incisos del artículo 385.

<i>Texto actual</i>	<i>Texto del proyecto</i>
Inciso 9. El Instituto de Vivienda de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (IVC - ex CMV) y los instrumentos públicos y/o privados por los que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, suscriptos entre aquella y terceros adquirentes, en cumplimiento de las funciones específicas de dicha entidad.	El Instituto de Vivienda de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (IVC - ex CMV) y los instrumentos públicos y/o privados por los que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los instrumentos por los que se constituyan hipotecas sobre inmuebles sitios en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, suscriptos entre aquella y terceros, en cumplimiento de las funciones específicas de dicha entidad.
Inciso 13. Los contratos de seguro de vida.	Los contratos de seguro de vida y sus reaseguros.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Inciso 24. Adelantos entre Bancos, con o sin caución; los créditos concedidos por los Bancos a corresponsales del exterior, los créditos concedidos por Bancos para financiar operaciones de importación y exportación.	Adelantos entre entidades financieras, con o sin caución; los créditos concedidos por entidades financieras a corresponsales del exterior, los créditos concedidos por entidades financieras para financiar operaciones de importación y exportación.
Inciso 25. Las operaciones de préstamos, a corto plazo entre bancos autorizados por el Banco Central de la República Argentina.	Las operaciones de préstamos, a corto plazo entre entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina.
Inciso 34. Los contratos de trabajo para el personal en relación de dependencia, en cualquiera de las modalidades a que se refiere la Ley de Contrato de Trabajo.	Los contratos de trabajo para el personal en relación de dependencia, en cualquiera de las modalidades a que se refiere la Ley de Contrato de Trabajo y las contrataciones de personal encuadradas en las pasantías educativas.
Inciso 55. Los instrumentos y actos relativos a la transferencia de dominio de automotores.	Los instrumentos y actos relativos a la transferencia de dominio de vehículos, excepto los comprendidos en el inciso a) del artículo 27 de la Ley Tarifaria.
Inciso 56. Los realizados entre las cooperativas constituidas conforme con la Ley Nacional nº 20.337 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto los actividades reguladas por la Ley de Seguros.	Los actos realizados entre las cooperativas constituidas conforme con la Ley Nacional Nº 20.337 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto los actividades reguladas por la Ley de Seguros y las entidades financieras regidas por la Ley Nº 21.526.
Inciso 57. Las actos que realicen las mutuales previstas en la Ley Nacional Nº 20.231 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto aquellas actividades reguladas por la Ley de Seguros.	Los actos que realicen las mutuales previstas en la Ley Nacional Nº 20.231 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto los actividades reguladas por la Ley de Seguros y las entidades financieras regidas por la Ley Nº 21.526.
Inciso 58. Los actos, contratos y operaciones que realicen las obras sociales comprendidas en la Ley Nº 23.660 y las entidades de medicina prepaga, en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales.	Los actos, contratos y operaciones que realicen las obras sociales comprendidas en la Ley Nº 23.660, el Instituto de Servicios Sociales para el Personal de Seguros, Reaseguros, Capitalización de Ahorro y Préstamos para la Vivienda creada por la Ley Nº 19.518, las entidades de medicina prepaga y toda entidad sin fines de lucro por operaciones vinculadas con la prestación de servicios relacionados con la salud humana, todos en el cumplimiento de su objeto social y la consecución de los fines institucionales.
Inciso 59. Los actos de transferencia o locación de buques, naves, embarcaciones en general y/o aeronaves que tengan un destino exclusivamente comercial. Quedan excluidas consecuentemente de esta exención las transferencias de dominio y locaciones de naves, buques, yates y similares que sean destinadas total o parcialmente para uso particular.	Los actos de transferencia o locación de buques, naves, embarcaciones en general y/o aeronaves que tengan un destino exclusivamente comercial. Quedan excluidas consecuentemente de esta exención las transferencias de dominio y locaciones de naves, buques, naves, embarcaciones en general y/o aeronaves que sean destinadas total o parcialmente para uso particular.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

- Nuevas exenciones: se incorporan como incisos 59 bis y 59 ter del artículo 385.

59 bis. Los contratos de mutuo con garantía hipotecaria cuando el inmueble objeto de la hipoteca se encuentre en extraña jurisdicción.

59 ter. Los contratos, actos y operaciones que realicen las personas físicas en ejercicio de actividades culturales y/o artísticas, así como también los espectáculos teatrales cuando se trate de obras en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país.

- Adecuación de la nómina de agentes de recaudación contenida en el artículo 387: Sustitúyese la expresión “*el Registro Nacional de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios*” por “*los Encargados del Registro Nacional de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios*”.
- Se incorpora como artículo 389 bis el siguiente texto: “*Cuando en el marco de las facultades de verificación se constatare incumplimientos a lo prescripto en el presente Título, se emitirá la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo.*”

Cuando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, iniciar un proceso de determinación de oficio, se aplicará en lo que corresponda el procedimiento establecido en el artículo 123 del presente Código.”

- Se suprime el artículo 390 referido a los supuestos que constituyen defraudación fiscal.
- En la Ley Tarifaria para el año 2010 se eleva a 1 por ciento -en lugar del 0,8 por ciento que rige actualmente- la alícuota aplicable a: a) las operaciones monetarias, b) los instrumentos citados en el artículo 364 (aquellos mediante los cuales se formalice la transferencia temporaria o definitiva de los contratos comprendidos por la ley N° 20.160, Estatuto del Jugador de Fútbol Profesional.
- Asimismo, se establece la alícuota del 1,5 % para los instrumentos de cualquier naturaleza u origen por los que se transfiera el dominio de automóviles usados radicados o que se radiquen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El proyecto de ley modificatorio del Código Fiscal expresa que entrará en vigencia a partir del 1° de enero de 2010, de la misma manera que la proyectada Ley Tarifaria.

Buenos Aires, 9 de octubre de 2009.