

## Algunas reflexiones sobre la forma en que se solventan las *auditorías* previstas en el Régimen de Promoción de la Industria del Software

Publicado en Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo: XXXI, mes de noviembre de 2010.

Por Fernando E. Morera Martínez y Gonzalo López Suriano

*“Podemos decir que las tasas nacionales no responden a ningún concepto financiero o jurídico, moviéndose –casi siempre en alza– al azar de exigencias monetarias gubernativas; unas veces se fijan conforme al valor de los bienes afectados, otras según montos fijos, sin responder a criterio alguno de racionalidad”<sup>1</sup>*

### Introducción

Así como el Estado otorga beneficios fiscales, también está interesado en verificar que las condiciones que motivaron el trato preferencial continúen presentes. En este contexto, la ley 25.922 del Régimen de Promoción de la Industria del Software (el “Régimen”), instruyó a su autoridad de aplicación -Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa (de manera indistinta, “SICPyME” o “Autoridad de Aplicación”)- a realizar auditorías y evaluaciones, con el fin verificar si las empresas promovidas cumplen -o no- con las obligaciones que oportunamente asumieron.

La ley de presupuesto para el año 2010, estableció que esas auditorías serían solventadas por los beneficiarios del Régimen mediante el pago de una *retribución*, fijando el máximo de la alícuota en el 7% de los beneficios fiscales otorgados y delegando, en la Autoridad de Aplicación, la determinación final de dicho porcentaje. Acto seguido, el Ministerio de Industria y Turismo (“MiyT”), mediante el dictado de la Resolución 177/10, fijó la aludida alícuota en el 7% y dispuso que la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, sería la encargada de realizar tales auditorías.

En esta colaboración nos proponemos analizar algunos aspectos controvertidos de la denominada *retribución*, como ser su naturaleza jurídica, su validez constitucional a la luz de los principios de *reserva de ley* y *razonabilidad* y la posible afectación del beneficio de estabilidad fiscal. Estudiaremos, también, cuestiones operativas relacionadas con la posibilidad de cancelar la referida *retribución* con *bonos de crédito fiscal* y pasaremos breve revista a temas vinculados con el *régimen sancionatorio*, aplicable en caso en que la *retribución no sea abonada*. Finalmente, y a modo de síntesis, presentaremos nuestras conclusiones sobre el tema.

### Marco normativo involucrado

---

<sup>1</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, 9° edición actualizada y ampliada, 2004, 1° reimpresión 2005, t. II, p. 873.

- Por ley 25.922 (B.O. 9.9.04) se creó el Régimen. Las empresas adherentes gozan de ciertos beneficios, entre los cuales se encuentran:
  - *Estabilidad Fiscal* por el término de diez años contados a partir de la entrada en vigencia de la ley (17.9.04)<sup>2</sup> (artículo 7).
  - Posibilidad de convertir en un bono de crédito fiscal hasta el 70% de sus contribuciones patronales efectivamente pagadas (artículo 8).
  - *Desgravación* de hasta el 60% del impuesto a las ganancias *determinado* para cada ejercicio<sup>3</sup> (artículo 9).
  
- La ley 25.922 prevé que la Autoridad de Aplicación realizará auditorías y evaluaciones del Régimen, debiendo informar sus resultandos al Congreso de la Nación en forma anual (artículo 24).
  
- El decreto 1594/04 (B.O. 17.11.04), reglamentario del Régimen, autorizó a la Autoridad de Aplicación a dictar normas complementarias y a disponer o realizar *inspecciones y auditorías* anuales para constatar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios [artículos 3, inc. b), penúltimo párrafo, 20 y 21, inc. g)].
  
- El artículo 76 de la ley de presupuesto 26.546 (B.O.27.11.09) del 2010 dispone que tales auditorías serán solventadas por las empresas beneficiarias, mediante el pago de una *retribución de hasta el 7% de los beneficios fiscales otorgados*. El mismo artículo dispone que:
  - Se autoriza a la Autoridad de Aplicación a fijar el monto de la referida *retribución* y a determinar el procedimiento para su pago.
  - La falta de pago de la *retribución* dará lugar a la *suspensión de los beneficios acordados*, sin perjuicio de la aplicación de las *sanciones* que pudieran

---

<sup>2</sup> En tanto no prevé una fecha específica, entró en vigencia después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial (art. 2, Código Civil). Asimismo, el art. 7 del decreto reglamentario 1594/94 (B.O. 17.11.04) dispone que dicho beneficio regirá a partir del 17.9.04.

<sup>3</sup> Aún cuando el legislador disponga que se trata de una *desgravación*, en rigor, constituye una *exención* (o *reducción*) de hasta el 60% del impuesto a las ganancias *determinado*. Hay *desgravación* cuando se autoriza la deducción de ciertos conceptos de la *base imponible del gravamen*, de manera *previa a la determinación final de su cuantía*. Por el contrario, una vez que el tributo ha sido determinado y se produce una disminución *-posterior-* de la carga tributaria, se habla de *exención* o *reducción*. Este criterio puede verse plasmado en el Dictamen (DAT) 61/05 del 14.10.05 [Boletín DGI N° 106, 1.5.06, página 995]. Finalmente, la doctrina ha resaltado “...la escasa fiabilidad de las rotulaciones adoptadas por el legislador, el cual suele adoptar de manera distinta las expresiones de aquellas ‘species’ [se refiere a los distintos tipos de beneficios fiscales] que los identifican; y puede también introducir verdaderos beneficios tributarios bajo formas siempre nuevas y diversas”. Cfme. LA ROSA, Salvatore, *Los Beneficios Tributarios*, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (Director), Temis, Bogotá-Colombia, 2001, t.1, p. 393.

corresponder al beneficiario *de conformidad con las disposiciones establecidas en el Régimen*.

- En cumplimiento de lo establecido en el punto anterior, se dictó la Resolución 177/10 (B.O. 1.7.10)<sup>4</sup> del MlyT<sup>5</sup> (la “Resolución”). A través de ella:
  - Se fija en el 7% la alícuota de la *retribución* (artículo 1).
  - Se establecen los lineamientos generales del procedimiento de pago (artículos. 2, 3, 4 y 8).
  - Se establecen las consecuencias de la falta de pago: (i) aplicación, previa instrucción de sumario, de las sanciones previstas en el artículo 20 de la ley del Régimen, (ii) suspensión *preventiva* de los beneficios fiscales de manera previa o concomitante a la sustanciación del sumario, pero –nosotros agregamos- antes de su finalización (artículo 5).
  - Se encomienda a la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA la realización de las tareas de verificación y control (*auditorías*) del Régimen (artículo 6). Esta tarea se regirá por el convenio de asistencia técnica y control y verificación a celebrar entre el MlyT y la referida Facultad (el convenio se incluye como Anexo de la Resolución).
  - Se faculta a la SICPyME a dictar normas para la aplicación, interpretación o modificación de la Resolución (artículo 9).

### **Naturaleza jurídica de la denominada *retribución***

La ley de presupuesto para el año 2010 y la resolución del MlyT disponen que las auditorias se solventarán mediante una “*retribución*”. El término, bastante impreciso por cierto, abre el interrogante en torno a si estamos en presencia de un tributo o un precio<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Entró en vigencia el 10.7.10, en tanto no prevé una fecha específica a este fin (art. 2, Código Civil).

<sup>5</sup> Si bien la SICPyME es la Autoridad de Aplicación del Régimen, el MlyT tiene la facultad de *avocarse* al conocimiento de las cuestiones que son competencia de sus órganos inferiores, de conformidad con el art. 3 de la ley 19.549 (B.O. 27.4.72) de procedimientos administrativos. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que el instituto de la avocación procede *siempre* -a menos que una norma expresa disponga lo contrario- en la medida que exista subordinación jerárquica del órgano inferior al superior. CSJN, *Peña de Tuero, Magdalena c. Ministerio de Cultura y Educación de la Nación*, sentencia del 3.3.83, Fallos 305:171.

<sup>6</sup> Mucho se ha discutido sobre el tema y un análisis exhaustivo de la cuestión excedería el objeto de este trabajo. Nos limitaremos, entonces, a esbozar los caracteres de cada instituto y luego expondremos nuestra conclusión. Sin embargo, para un estudio minucioso del tema, ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria*, La Ley 2006-F, 853-PET 2006 (noviembre-361), 1.

Un tributo constituye una prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley<sup>7</sup>. Dentro de este género, y como especies, se encuentran los *impuestos, tasas y contribuciones* especiales.

Los *impuestos* constituyen una prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, *sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación*<sup>8</sup>. En líneas generales, su cuantía se determina en función de la capacidad contributiva del obligado al pago.

Por su parte, las *tasas* respetan la definición inicial de tributo, pero se exigen en virtud de un *servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago*<sup>9</sup>. Asimismo, no es necesario que el particular obtenga un beneficio o ventaja de la prestación que el Estado desarrolla<sup>10</sup>, pero sí que el servicio se preste, o al menos, se encuentre organizado<sup>11</sup>. En lo que respecta a su cuantía, la cuestión es hartamente controvertida, admitiéndose, en algunos casos, la capacidad contributiva como base de medición, y en otros, el criterio de la *razonable y discreta proporción* con el costo del servicio que retribuye, o una combinación de ambos.

Finalmente, las *contribuciones especiales* son prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado<sup>12</sup>. Si bien hay numerosas clasificaciones<sup>13</sup>, en líneas generales, se acepta que existen *contribuciones de mejoras y parafiscales*. Las primeras, se caracterizan por la existencia de un beneficio derivado de una obra o gasto público. Las segundas, en cambio, son aquellas que recaban ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo<sup>14</sup>. En todas ellas, sin embargo, la noción de *beneficio* siempre está presente<sup>15</sup> y, a su vez, este constituye el límite de su cuantía<sup>16</sup>.

Hasta aquí y de manera muy breve, los caracteres generales de cada tributo. En la vereda de enfrente, están los precios. Estos se caracterizan por ser ingresos *no tributarios* que tienen su origen en el acuerdo de voluntades<sup>17</sup>. El rasgo distintivo del *precio* es que *financia un servicio* de

---

<sup>7</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, Depalma, 2° edición, Buenos Aires, 1999, p. 67.

<sup>8</sup> GARCÍA VIZCAÍNO *op. cit.*, p. 67.

<sup>9</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *op. cit.*, p. 99.

<sup>10</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, t. II, p. 876.

<sup>11</sup> Fallos 251:50; 251:222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre muchos otros.

<sup>12</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, t. II, p. 878.

<sup>13</sup> Ver las sugeridas por GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *op. cit.*, t. II, p. 879.

<sup>14</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *op. cit.*, p. 114.

<sup>15</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, t. II, p. 876. En idéntico sentido, CSJN, Fallos: 171:390; 140:193; 187:234, entre otros.

<sup>16</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, t. II, p. 882. En idéntico sentido, La Corte Suprema ha declarado inconstitucionalidad de contribuciones especiales cuando el beneficio resulta muy inferior al monto de la contribución exigida. En este escenario, el tributo se convertiría en una confiscación o exacción arbitraria. Doctrina de Fallos 172:367.

<sup>17</sup> SCHINDEL, Ángel, *Concepto y Especies de Tributo*, en *Tratado de Tributación*, GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (Director), Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2003, Volumen I, Tomo I, p. 622.

uso voluntario, en cuya prestación el Estado actúa como *persona jurídica (iure gestionis)* y no como *poder público (iure imperii)*<sup>18</sup>.

De cara a la denominada *retribución*, observamos que existe una actividad del Estado que se concreta y efectiviza en los beneficiarios del Régimen. En efecto, la aludida *retribución* financiaría las auditorías que están a cargo de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA y que se desarrollarán respecto de cada una de las empresas beneficiarias.

Esta circunstancia nos lleva a descartar que la referida retribución sea un *impuesto* o una *contribución especial*, toda vez que el servicio del Estado no se diluirá en la comunidad toda (impuesto) y tampoco reportará una ventaja a las empresas beneficiarias (contribución especial). En consecuencia, entendemos que el campo de análisis debe limitarse a si la denominada retribución constituye una *tasa* o un *precio*.

Dada la ambigüedad del vocablo "*retribución*", entendemos, en coincidencia con nuestro Máximo Tribunal que debemos prescindir del *nomen iuris* utilizado por el legislador e indagar en la verdadera naturaleza (jurídica y económica) del instituto<sup>19</sup>.

En esta indagación, resultan de utilidad las conclusiones de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario<sup>20</sup>, en donde los más destacados doctrinarios de la región sostuvieron que el elemento distintivo fundamental del precio con la tasa –así como con las otras especies tributarias– es la *fuerza jurídica de la obligación*, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular y en el caso de los tributos la voluntad unilateral y coactiva de la ley<sup>21</sup>.

Como puede observarse, la distinción entre tasa y precio, está dada, principalmente, por la fuente de la obligación. En la tasa, la ley. En el precio, el acuerdo de voluntades. Para diferenciar estos conceptos, la doctrina ha desarrollado un ejemplo que, por su claridad, transcribiremos a continuación:

*“Un ejemplo ilustrativo es el servicio ferroviario, que aun cuando se preste en condiciones de monopolio estatal, el boleto que instrumenta el pago del servicio es un precio y no una tasa, debido a que el servicio de comunicación reconoce una demanda voluntaria, pues el ferrocarril lo usamos si queremos y sino recurrimos a otro medio para cubrir nuestras necesidades de comunicación. Lo dicho es aplicable a cualquier otro medio de transporte. En cambio, si necesitamos recurrir al servicio de tutela jurídica que otorga a la propiedad inmueble el título justificativo, es necesario*

---

<sup>18</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria*, La Ley 2006-F, 853-PET 2006 (noviembre-361), 1.

<sup>19</sup> CSJN, *Mexicana de Aviación S.A. de CV*, sentencia del 26.8.08. Fallos 331:1942 con cita a Fallos: 21:498; 289:67 y 318:676.

<sup>20</sup> XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – ILADT -, Caracas, Venezuela 1991. [www.iladt.org](http://www.iladt.org)

<sup>21</sup> Conclusión 2, párrafo segundo, votada en forma unánime. En idéntico sentido, GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, t. I, p. 258.

*proceder a su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria, y por cierto, que los particulares no tenemos nuestro propio registro; hay uno solo, el del Estado, al que estamos coactivamente obligados a recurrir para obtener ese servicio de protección jurídica y su retribución es una tasa*<sup>22</sup>.

En cuanto a la denominada *retribución*, entendemos que no se basa en la *voluntad* de las partes. Además:

- Su fuente es la ley.
- No existe acuerdo de voluntades entre el Estado y los beneficiarios. No podría colegirse que, a raíz de la adhesión al Régimen, los beneficiarios prestaron su consentimiento a la aplicación de la denominada *retribución*, por cuanto el artículo 24 de la ley 25.922, que establece la necesidad de la realización de las auditorías, no prevé que éstas serían solventadas por los beneficiarios. En consecuencia, ellos no podían saber, cuando adhirieron al Régimen, que se les aplicaría la retribución y, en virtud de ello, no pudieron prestar su consentimiento en este sentido. Como puede observarse, el elemento *voluntariedad* (característico de los *precios*) no está presente.
- El único acuerdo de voluntades que podría existir estaría dado por el convenio a celebrar entre el MlyT y la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA. Sin embargo, en este convenio, no intervienen los beneficiarios.
- El cobro de la *retribución* respondería a la *concreta, efectiva e individualizada prestación de una actividad o servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) de los contribuyentes*<sup>23</sup>.
- Se establecen sanciones para el caso en que la denominada *retribución* no se abone, con el riesgo ínsito de que, aún cuando no haya finalizado la instrucción del sumario, se *suspendan preventivamente* los beneficios fiscales otorgados. Con ello, se reafirma su carácter *coactivo*.
- Si bien la ley de presupuesto admite que el particular requiera a una Universidad Nacional o ente público competente una auditoría (a fin de no abonar la denominada retribución), lo cierto es que la Resolución no ha fijado el procedimiento para llevar a cabo este trámite. En consecuencia, aún cuando la Corte Suprema haya sostenido que el goce de un derecho

---

<sup>22</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria*, La Ley 2006-F, 853-PET 2006 (noviembre-361), 1.

<sup>23</sup> Esta es una característica esencial de las tasas, según lo ha sostenido la Corte Suprema en numerosos precedentes. Entre ellos, Fallos 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1570; 329:792; 332:1503, *Ivax Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto*, S.C.I.137, L.XLIII, sentencia del 23.6.09; y *Merck Sharp & Dohme Argentina c/ Municipalidad de Río Cuarto*, S.C.M.944, L.XLIII, sentencia del 23.6.09.

no está sujeto al dictado de la reglamentación pertinente<sup>24</sup>, lo cierto es que, al no existir el aludido procedimiento, el riesgo de la aplicación de sanciones, incluso de manera preventiva y sin sumario previo<sup>25</sup>, por falta de pago de la tasa, sigue presente.

A raíz de lo expuesto, entendemos que estamos en presencia de una *tasa*; es decir, una prestación pecuniaria que se debe a un ente público de acuerdo con una norma legal, y en la medida establecida por ella, por la realización de una actividad del propio ente que concierne de manera especial al obligado<sup>26</sup>.

### **Sobre el monto de la *tasa***

#### *a) Algunas consideraciones sobre la base imponible*

La *base imponible* de la tasa está constituida por los *beneficios fiscales* otorgados. Sobre dicho importe se aplica la alícuota del 7%, obteniendo finalmente, el tributo a ingresar.

La situación difiere de lo usual. En efecto, mientras que, en la mayoría de los casos, la base imponible está constituida por conceptos *positivos*<sup>27</sup>, aquí la integrarían *conceptos negativos*; es decir, aquello que el beneficiario *dejó* de abonar en materia de tributos y contribuciones sociales (*beneficios fiscales otorgados*).

Sin perjuicio de ello, cierta jurisprudencia ha sostenido que la ventaja patrimonial derivada de la obtención de un *beneficio fiscal*, constituye, para el beneficiario, un enriquecimiento derivado del cumplimiento de las obligaciones que asumió en el marco del régimen de promoción que lo ampara<sup>28</sup>. De allí que, por extensión, pueda decirse que la *tasa* alcanza aquella ventaja patrimonial que los beneficiarios del Régimen obtienen con motivo del cumplimiento de sus respectivas obligaciones. Es así como un concepto negativo (tomar como base aquello que se ha dejado de pagar), pasaría a ser positivo (ventaja económica derivada, precisamente, de la aludida falta de pago de tributos y contribuciones sociales).

---

<sup>24</sup> Fallos 315:1492, entre muchos otros.

<sup>25</sup> En este supuesto, no descartamos la posibilidad de interponer una acción declarativa de certeza ante la justicia en lo contencioso administrativo federal en cuyo marco se cuestione la legitimidad de la aplicación de sanciones sin sumario previo y se solicite una medida cautelar de *no innovar* tendiente a que la sanción que pretende aplicarse de manera preventiva, no se efectivice. El *peligro en la demora* sería fácilmente acreditable, en tanto la suspensión de los beneficios fiscales ocasionaría una distorsión en la ecuación económico-financiera de la empresa beneficiaria, con un severo perjuicio patrimonial. Por su parte, la *verosimilitud del derecho*, estará dada, precisamente, por la falta de legitimidad en el accionar de la Administración, consistente en aplicar una sanción sin sumario previo. Sobre la referida ilegitimidad volveremos al tratar las consecuencias de la tasa de cara al régimen sancionatorio.

<sup>26</sup> Definición de *tasa* formulada por Giannini. Citada por GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, t.II, p. 862.

<sup>27</sup> Por ejemplo, en materia del impuesto sobre los ingresos brutos: los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de una actividad a título oneroso por el ejercicio en determinada jurisdicción. En materia del impuesto a las ganancias: las ganancias devengadas o percibidas –según sean de 1° o 3° categoría en el primer caso, o de 2° o 4°, en el segundo- en el período, etc.

<sup>28</sup> TFN, Sala C, *Cementos Avellaneda S.A.*, sentencia del 7.4.06, IMP 2006-19, 2323. En el caso se discutía si los importes que el beneficiario había facturado y que gozaban de una *desgravación* en el impuesto al valor agregado, estaban alcanzados por el impuesto a las ganancias.

## b) Razonabilidad del monto pretendido

Si bien se afirma que el *quantum* de la tasa no es un elemento que haga a su naturaleza jurídica, se reconoce también la importancia de establecer su cuantía, pues este será el parámetro determinante de su razonabilidad o irrazonabilidad<sup>29</sup>. También se ha sostenido que, en materia de tasas, no existe una relación estrecha entre su *base imponible* y *hecho imponible*<sup>30</sup>, para indicarse, finalmente, que no es del todo adecuado medir su cuantía en función de la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago<sup>31</sup>.

Sin perjuicio de los reparos formulados por la doctrina, la Corte Suprema de Justicia admitido la aplicación del principio de la capacidad contributiva en las tasas<sup>32</sup>. Sin embargo, coincidimos con Spisso en cuanto a que “...*la circunstancia de que se tome en consideración la capacidad contributiva no significa que la recaudación se desinterese del costo del servicio. Lo que está diciendo la Corte es que el costo global del servicio se puede distribuir entre sus obligados al pago teniendo en cuenta sus respectivas capacidades contributivas por imperativo del principio de igualdad*”<sup>33</sup> (el destacado es nuestro).

En otros términos, la *tasa* debe guardar una *discreta y razonable* proporción con el *costo global* del servicio<sup>34</sup>, aún cuando ese costo pueda distribuirse entre quienes contribuyen a solventarlo, en función de sus respectivas capacidades contributivas. Si no se cumple con este parámetro, la tasa es irrazonable.

En cuanto a materia probatoria respecta, la Corte Suprema ha sostenido que está a cargo del fisco demostrar que la tasa es razonable, pues si se solicitara a los contribuyentes la prueba de su *irrazonabilidad*, existiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría su derecho sustancial<sup>35</sup>. La tasa retributiva de servicios de auditoría, no puede resultar ajena a estos principios.

---

<sup>29</sup> GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, t.II, p. 872.

<sup>30</sup> JARACH, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo.*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 3° Edición, 1982, reimposición, 2004, p. 88. En efecto, sostiene que la tasa no se cobra en función de la capacidad contributiva, como sí ocurre, en mayor medida, con los impuestos y, en menor medida, con las contribuciones especiales.

<sup>31</sup> GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, t.II, p. 872. El autor señala, con certeza, que “... *al tomarse la capacidad tributaria como criterio de medida [en las tasas], se recurre a un concepto impreciso y, por cierto, metarjurídico, muy propicio para cualquier arbitrariedad*”

<sup>32</sup> CSJN, *Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de San Rafael*, sentencia del 16.5.56. Fallos 234:663. En el mismo sentido, Fallos 201:545.

<sup>33</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Lexis Nexis, 4ª edición, 2009, p. 34.

<sup>34</sup> La Corte Suprema ha sostenido que, para que una tasa sea legítima, su monto debe guardar una discreta y razonable proporción con el costo del servicio que retribuye. CSJN, Fallos: Fallos 181:264, 185:12, 192:139, 201:545, 234:681, 236:22, 251:50, 319:2211, entre otros.

<sup>35</sup> CSJN, *Empresa de Pasajeros Navarro Hnos SRL c. Municipalidad de Puerto Tirol*, sentencia del 1.1.96, Fallos 319:2211.



Según la estimación efectuada por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal para el año 2010<sup>36</sup>, el gasto fiscal producto de los beneficios otorgados a partir de la ley 25.922 es de 221,5 millones de pesos (100,1 millones, derivados de la conversión de contribuciones patronales en bonos de crédito fiscal y 121,4 millones, derivados de la reducción del impuesto a las ganancias). Teniendo en cuenta que la tasa se calcula sobre el monto de los beneficios fiscales otorgados, si aplicamos la alícuota del 7% sobre los 221,5 millones de pesos, obtendremos que la gabela generaría una recaudación del orden de los 15,5 millones de pesos por año.

Por otra parte, el convenio entre el MlyT y la Facultad de Ciencias Económicas prevé que el costo de cada informe será de \$ 38.000, monto al que se adicionarán viáticos, gastos administrativos y \$5.000 previstos para el caso en que la Facultad deba contestar descargos formulados por los sujetos auditados.

Teniendo en cuenta que existen 260 beneficiarios inscriptos, en el hipotético y poco probable caso en que se auditen a todos ellos en un mismo año y cada uno presente su respectivo descargo, el costo del servicio remunerado por la tasa ascendería aproximadamente a 11 millones de pesos. Esto implica que la recaudación estimada sería un 40 % superior al costo del servicio. En consecuencia, entendemos que el monto de la tasa excedería ampliamente la “razonable y discreta proporción” que debe mantener con el costo del servicio que retribuye.

Creemos oportuno mencionar también, que si la tasa se cobrara y el servicio jamás se prestara<sup>37</sup>, el tributo también devendría ilegítimo, pues, como ha señalado reiteradas veces Nuestro Alto Tribunal, el fundamento de las tasas reside en la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente<sup>38</sup>. Visto de otro modo, la desproporción entre el monto de la tasa y el costo del servicio, en este último escenario, sería aún mayor.

### **Principio de reserva de ley y tributos creados por ley de presupuesto**

Es un principio de técnica legislativa, la especialización de las leyes. Cada ley debe referirse a una sola materia o a cuestiones conexas, y no debe incursionar en aspectos ajenos a la temática sobre la cual versa. Esta regla técnica ordena la labor del órgano legislativo, da unidad a la legislación, simplifica su conocimiento y mejora la tarea de formulación de la ley. Para el intérprete, se facilita la exégesis y para el ciudadano común, se hace más factible el conocimiento de las normas jurídicas. La ley de presupuesto no puede escapar a esta exigencia<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina. Años 2008-2010, Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas públicas. El documento puede consultarse en [http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos\\_tributarios.pdf](http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf).

<sup>37</sup> Como usualmente ocurre en la práctica.

<sup>38</sup> Fallos 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792, entre muchos otros.

<sup>39</sup> ATCHABAIAN, Adolfo, *Régimen Jurídico de la gestión y del control de la hacienda pública*, Depalma, Buenos Aires, 2° Edición actualizada, 1999, ps. 241 y 242.

En consecuencia, *si bien no hay tributo sin ley*; en principio, no cualquier ley sería apta para crear tributos. Y esto puede verse reflejado en el artículo 20 de la ley de administración financiera 24.156 (B.O. 15.12.92) según el cual, las leyes de presupuesto “...no podrán contener disposiciones de carácter permanente, no podrán reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos”.

Si nos ciñéramos a la literalidad de la norma transcrita, arribaríamos a la conclusión según la cual el artículo 76 de la ley de presupuesto para el año 2010, al crear la denominada *retribución*, es inválido. Sin embargo, de detenernos aquí, presentaríamos un análisis incompleto de la cuestión.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado la validez constitucional de leyes de presupuesto que introducen cuestiones tributarias sustantivas<sup>40</sup>. Se ha pronunciado, en líneas generales, a favor de la creación, modificación o derogación del *derecho objetivo –lato sensu–* mediante este tipo de normas<sup>41</sup>. Este criterio ha sido compartido, incluso, por la Procuración del Tesoro de la Nación<sup>42</sup>, aún cuando parte de la *doctrina*<sup>43</sup> y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en aislados precedentes<sup>44</sup>, se han mostrado contrarias a él.

---

<sup>40</sup> CSJN, *Zofracor S.A. c. Estado Nacional s/ Amparo*, sentencia del 2.9.02. Cita de CSJN: Expediente Z. 74. XXXV /ORIGINARIO. En especial, considerandos 8 a 11.

<sup>41</sup> En materia de partidos políticos: CSJN, *Partido Comunista*, sentencia del 26.4.95. “Fallos” 318:567. En especial, considerando 12. Sin embargo, en este mismo pronunciamiento, la Corte Suprema dejó sentado que resulta objetable, desde el punto de vista de la técnica legislativa, la inclusión de cuestiones ajenas a la dinámica presupuestaria en una ley de presupuesto.

<sup>42</sup> Dictámenes 83:195; 91:185; 165:20; entre otros.

<sup>43</sup> MERTEHIKIAN, Eduardo, *Las leyes de presupuesto del Estado y la modificación del orden jurídico en un auspicioso fallo*, La Ley 1997-B, 361; GORDILLO, Agustín, *Los reglamentos de necesidad y urgencia en la Constitución de 1994*, RAP Nº 213:137 y ss. En especial, p. 138; PORTA, Carlos; SCHAFFRIK, Fabiana Haydée; SIDERIS, Eugenio, *Aprobación del presupuesto nacional. Sus etapas*, IMP 1999-A, 1601.

<sup>44</sup> CNACAF, Sala I, *Bazo, Marcela Beatriz*, sentencia del 10.8.93. De la misma sala, *Stervenlynck, Jorge María*, sentencia del 4.3.94. En estos precedentes, se rechazó la idea según la cual una ley de presupuesto puede convalidar un impuesto establecido por decreto de necesidad y urgencia. A mayor abundamiento, puede verse el voto del Dr. Coviello en la causa CNACAF, Sala I *Osses M.A. c. E.N. s/personal militar y civil de las FF.AA. y de seguridad*, sentencia del 11.10.96 en donde el mencionado magistrado, apartándose expresamente de la doctrina sentada por la Corte Suprema en el fallo *Partido Comunista*, sostuvo que “*Dicha norma de la ley 24.156 [se refiere al art. 20] constituye una autolimitación para el propio legislador que señala los alcances de su actuación, puesto que él mismo no puede dejar de estar sujeto, al igual que los otros dos poderes, a la constitución y a la ley (arg. art. 31). Obsérvese que en el caso del art. 44 aquí estudiado -- como en otros similares--, el Congreso, sin derogar el art. 20 de la ley 24.156, directamente no lo cumple, desligándose de tal manera del compromiso limitativo de su potestad contraído en esta norma. // No hay que olvidar que en un estado de Derecho el principio de legalidad se impone a los tres poderes, como modo de frenar la omnipotencia a la que el ejercicio del poder podría llevar (cfr. doctrina de Fallos: 32:120; 270:178; 272:231; 308:1848, y 137:47, entre muchos otros). Es decir, el legislador no deja de estar vinculado con la ley que él dicta para regir su acción, con lo que no podría excluirse de su cumplimiento para determinados casos mediante derogaciones singulares. // En tal inteligencia, la expresión elemental del principio de legalidad (en sentido lato), consiste en que toda decisión individual debe conformarse a la regla preestablecida... // Debe, en este sentido, retenerse también que “quien enuncia el derecho se obliga a respetar la regla de derecho que él establece” (Stein, Edith; “De l’etat”, trad. fr., Friburgo, 1989). **En todo caso, bajo la vigencia del actual régimen, sólo a través de una ley específica --y no de presupuesto-- puede ser admisible la modificación de un régimen jurídico.** // Por otro lado, el caso de la vinculación entre la ley 24.156 y las sucesivas leyes de presupuesto puede considerarse como uno de los supuestos de inversión de la prevalencia de la “ley posterior”, en la medida que aunque las leyes tiene todas ellas una misma estructura formal, la ley anterior condiciona la validez de las posteriores (cfr. Villar Palasi, “Principios de derecho administrativo”, t. I, p. 293, Madrid, 1987)[Considerando 7°].*

El principal argumento que esgrime nuestro Máximo Tribunal es aquél según el cual la ley de administración financiera posee jerarquía *legal* y, en consecuencia, puede ser derogada por cualquier ley posterior que se dicte en sentido contrario<sup>45</sup>. En definitiva, a criterio del Tribunal Címero, la voluntad del Poder Legislativo no se encuentra limitada por actos preexistentes de igual jerarquía normativa<sup>46</sup>.

Por otra parte, se plantea también el tema relacionado con la *vigencia* de los tributos creados por ley de presupuesto. Toda vez que en materia presupuestaria rige el principio de *anualidad*, cabría sostener que el tributo que se crea mediante este tipo de normas, posee una vigencia limitada al *año financiero*.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha declarado la validez de leyes de presupuesto que otorgan solución de continuidad a tributos que fueron creados por leyes presupuestarias anteriores o, inclusive, por normas tributarias que establecían una vigencia determinada para el gravamen en cuestión<sup>47</sup>. Tal interpretación, deriva, en palabras de la Corte “...del propósito razonable y manifiesto del legislador, que no es lícito suponer fuera el de paralizar por más o menos tiempo la administración pública del Estado mediante la caducidad de las leyes de gastos y recursos”<sup>48</sup>.

Como puede observarse, a pesar de ser la cuestión hartamente controvertida, la Corte Suprema ha convalidado la validez de tributos creados por normas de presupuesto. Si bien consideramos que esto atenta contra una buena técnica legislativa, entendemos, a la luz de los antecedentes reseñados, que el principio de reserva de ley ha sido respetado en el caso de la tasa.

## **Consecuencias prácticas de cara al Régimen**

### **a) Afectación del derecho a la *Estabilidad Fiscal***

Los sujetos que adhieren al Régimen gozan de *Estabilidad Fiscal* por el término de diez años. Tal estabilidad, alcanza a “todos” los tributos nacionales, especificando la norma, que tales tributos son los *impuestos directos*<sup>49</sup>, *tasas y contribuciones impositivas* que tengan como *sujetos pasivos a los beneficiarios inscriptos*. La estabilidad fiscal significa que los sujetos adherentes no podrán ver

---

<sup>45</sup> *Lex posterior derogat priori*. En sentido contrario, ver el voto del Dr. Coviello transcrito en la nota anterior.

<sup>46</sup> CSJN, *Zofracor S.A. c. Estado Nacional s/ Amparo*, sentencia del 2.9.02. Cita de CSJN: Z. 74. XXXV /ORIGINARIO. Considerando 9, *in fine*.

<sup>47</sup> CSJN, *Frigorífico Armour de La Plata c. Gobierno Nacional*, sentencia del 23.11.25. “Fallos” 145:197; CSJN, *Vasallo, J. c. Gobierno de la Nación*, sentencia del 16.4.39. “Fallos” 183:314.

<sup>48</sup> CSJN, *Frigorífico Armour de La Plata c. Gobierno Nacional*. “Fallos” 145:197.

<sup>49</sup> Aparentemente dejar afuera a los tributos indirectos, pero luego los incluiría donde establece que los sujetos “no podrán ver incrementada su carga tributaria total nacional”. No obstante lo expuesto, la explicación que esboza la doctrina para considerar a los tributos indirectos excluidos de la estabilidad fiscal es que: “el legislador ha entendido innecesario proteger al inversor minero [el comentario se efectúa respecto del Régimen de Promoción Minera] ante eventuales variaciones de los impuestos indirectos por cuanto, presumiblemente, se asume la recuperabilidad de los mismos mediante el mecanismo de la traslación...”. Cfme, DASSO, Daniel, *Incentivos fiscales para las inversiones mineras*, IMP 2002-A, 5.

incrementada su carga tributaria total nacional al momento de la incorporación de la empresa al Régimen (artículo 7, ley 25.922).

Por su parte, el decreto reglamentario 1594/04 dispone que el plazo de diez años se cuenta desde el 17.9.04 y que el beneficio regirá para cada empresa a partir de su otorgamiento. A su vez, especifica que la estabilidad fiscal no alcanza a los derechos de importación y exportación, ni a los reintegros a las exportaciones<sup>50</sup>.

Como puede observarse, no hay restricciones en cuanto a la aplicación de la Estabilidad Fiscal a las tasas. El propio legislador las considera comprendidas y el decreto reglamentario no las excluye. La creación de una tasa que se calcula sobre el monto de los beneficios fiscales y que debe ser solventada por los beneficiarios del Régimen, provoca un incremento de la carga tributaria total nacional de tales beneficiarios, en franca oposición a su derecho a la Estabilidad Fiscal.

La Corte Suprema de Justicia ha sostenido, en reiteradas oportunidades, que, cuando bajo la vigencia de una ley, el particular *ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho*, debe considerarse que existe un derecho adquirido, que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimido por ley posterior, sin agravio del derecho de propiedad<sup>51</sup>.

De esta manera, ni el legislador, ni el juez pueden, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior (en nuestro caso, la ley del Régimen). En este supuesto, el principio de irretroactividad deja de ser una simple norma legal para confundirse con el principio constitucional de la inviolabilidad de la propiedad<sup>52</sup>.

Y específicamente en materia del beneficio de estabilidad fiscal, el Alto Tribunal ha sostenido: *“Que si bien, como regla, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas (Fallos: 288:279; 291:359; 299:93; 303:1835), en el caso se configura un supuesto de excepción, precisamente a raíz de que la ley 24.196, con la finalidad de promover las inversiones en el sector minero, estableció la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos... // Por lo demás, tal conclusión es la que mejor se adecua al principio de seguridad jurídica, al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218”<sup>53</sup> (el destacado es nuestro).*

En otros términos, el beneficio de estabilidad fiscal constituye la excepción a la regla según la cual nadie tiene derechos irrevocablemente adquiridos sobre un sistema tributario. En consecuencia,

---

<sup>50</sup> Moneda corriente en la materia: el decreto reglamentario va más allá de lo que dispone la ley.

<sup>51</sup> Fallos: 296:723; 298:472; 163:156; 184:621; 199:467; 202:5; 280:228; 305:899 y sus citas.

<sup>52</sup> Fallos: 138:47; 152:268; 155:156; 167:5; 172:21.

<sup>53</sup> CSJN, *Cerro Vanguardia S.A. (TF 22.172-I) c. D.G.I.*, sentencia del 30.6.09. Fallos 332:1541.

toda modificación que se produzca a dicho sistema, mediando el aludido beneficio, constituye una vulneración a la garantía de la inviolabilidad de la propiedad. Después de todo, vale recordar, que la estabilidad fiscal proviene, en palabras de la Corte Suprema, de una limitación que se impuso el propio Estado tendiente a promover el desarrollo de inversiones en determinado sector<sup>54</sup>.

## **b) Vigencia de la Resolución<sup>55</sup>**

### *b.1.) Respecto de la conversión de las contribuciones patronales bonos de crédito fiscal*

El artículo 8 de la resolución dispone: “*Con relación a los beneficios establecidos en el artículo 8º de la Ley Nº 25.922 correspondientes al presente año, los beneficiarios deberán ingresar los importes respectivos, en un pagó único junto con el primero que resulte exigible a partir de la vigencia de la presente Resolución*” (el destacado es nuestro).

Más allá de que el artículo 1 de la resolución establece que se aplicará la tasa sobre los beneficios fiscales “**que se otorguen**”, dando un viso de vigencia hacia el futuro, de la lectura del artículo antes transcrito, surgiría, *a priori*, que la resolución pretende alcanzar, *retroactivamente*, el beneficio fiscal obtenido en lo que va del año 2010, derivado de la conversión de contribuciones patronales en un bono de crédito fiscal.

Mucho se ha debatido sobre la validez de las normas tributarias retroactivas. Sin embargo, entendemos que la discusión carece de relevancia en el caso de la tasa, pues, como bien lo ha sostenido nuestro Alto Tribunal, para que sea viable su cobro, el servicio que retribuye debe estar, al menos, organizado<sup>56</sup>. Y dicha organización se habría producido –recién- con el dictado de la Resolución. En consecuencia, mal podrían gravarse *beneficios fiscales* obtenidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma (10.7.10).

### *b.2.) Respecto del impuesto a las ganancias*

Siendo el impuesto a las ganancias un impuesto de ejercicio, su hecho imponible se consolida al finalizar el año calendario, para las personas físicas, o con el cierre del ejercicio fiscal, para las personas jurídicas. En consecuencia, será en ese mismo momento, y no antes, cuando se obtenga el beneficio fiscal derivado de la reducción del gravamen (beneficio mal llamado por el legislador “desgravación”).

Aquí resultan aplicables las consideraciones vertidas en el punto a.1.) anterior, en el sentido de que el servicio debe estar, al menos organizado, para que el cobro de la tasa sea procedente. Tal organización del servicio, como se vio, recién se produjo cuando entró en vigencia la Resolución.

---

<sup>54</sup> Fallos 332:1541, citado en la nota anterior.

<sup>55</sup> Las consideraciones vertidas en este punto deben entenderse aplicables únicamente en el caso en que, pese a los serios reparos formulados a la tasa, la Autoridad de Aplicación decida, igualmente, cobrarla.

<sup>56</sup> Fallos 251:50; 251:222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre muchos otros.

En consecuencia y partiendo de la base que el beneficio fiscal se obtiene en el mismo momento en que se consolida el hecho imponible (cierre de ejercicio), sólo podrán estar alcanzados por la tasa, aquellos beneficios correspondientes a ejercicios fiscales que cierren con posterioridad a la entrada en vigencia de la Resolución (10.7.10). Es decir, aquellos cuyo cierre opere partir del 31.7.10, y no antes (por ejemplo, ejercicios cerrados al 30.6.10).

#### **c) Posibilidad de cancelar la tasa -en tanto *tributo nacional*- con bonos de crédito fiscal<sup>57</sup>**

Tal como establece el artículo 8 de la Ley 25.922, la conversión de las contribuciones patronales en un bono de crédito fiscal intransferible, podrá ser utilizado para la cancelación de tributos nacionales que tengan su origen en la industria del software, con excepción del impuesto a las ganancias.

Se plantea el inconveniente en aquellas empresas de software que desarrollan una actividad mayoritariamente exportadora, exenta del pago del impuesto al valor agregado, cuando han acumulado importes considerables de *crédito fiscal* en su cuenta corriente a partir de la generación de los bonos antes mencionados.

Teniendo en consideración la innegable naturaleza tributaria de la denominada *retribución*, y que la ley del Régimen no hace referencia alguna a la imposibilidad de aplicar los bonos a la cancelación de tasas, entendemos que la autoridad de aplicación deberá permitir que los contribuyentes abonen la tasa con la aplicación de los referidos bonos.

#### **d) Régimen sancionatorio**

El art. 76 de la ley de presupuesto para el año 2010 dispone que el incumplimiento del pago de la tasa *dará lugar a la suspensión de los beneficios acordados*, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder al beneficiario de conformidad a las disposiciones establecidas en el Régimen<sup>58</sup>.

Esa suspensión de beneficios, en nuestra opinión, encuentra su causa en la *falta de pago de la tasa* y *no* en otra conducta. En consecuencia, cuando el legislador dispone que la aludida suspensión se aplicará, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder de conformidad con el Régimen, estaría haciendo alusión al supuesto en el cual, además de existir falta de pago de la tasa, existe incumplimiento de alguna de las obligaciones asumidas por el beneficiario, en cuyo caso existirán dos conductas típicas que dispararán dos consecuencias sancionatorias distintas<sup>59</sup>: por un lado,

---

<sup>57</sup> Ídem nota 56.

<sup>58</sup> Damos por reproducidos aquí las consideraciones vertidas con relación a la creación, modificación o derogación de derecho objetivo mediante una ley de presupuesto.

<sup>59</sup> Un supuesto de concurso real de normas penales.

suspensión de beneficios fiscales y, por el otro, alguna de las sanciones tipificadas en el Régimen (art. 20, ley 25.922<sup>60</sup>).

A pesar de lo expuesto, el art. 5 de la Resolución dispuso que la falta de pago de la tasa *dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el art. 20 del Régimen, previa sustanciación de sumario*. Es decir, a la aplicación de *sanciones distintas* de aquella que la ley de presupuesto previó para el caso de falta de pago (*suspensión de beneficios*). Como puede observarse, existe una clara extralimitación del MlyT en materia sancionatoria.

A renglón seguido, el art. 5 de la Resolución dispone que: “...*preventivamente, en el marco del sumario, en forma concomitante o con posterioridad al inicio de las actuaciones, la Dirección de Pequeña y Mediana Empresa, Evaluación y Promoción Industrial, podrá suspender el goce de los beneficios por el plazo de sesenta días, con posibilidad de renovar por igual período, mientras dure el sumario*”.

En buen romance, el MlyT faculta al organismo arriba mencionado a aplicar la *sanción de suspensión de beneficios* de manera previa o concomitante a la sustanciación del sumario, es decir, aún antes de que la conducta del beneficiario sea valorada en su totalidad y exista certeza en cuanto a la existencia –o no– de la infracción tipificada (i.e. falta de pago de la tasa).

Esto equivale a sostener que la sanción se aplicará sin sumario previo, lo cual es contrario a la garantía del debido proceso, según lo ha sostenido la Corte Suprema en numerosos pronunciamientos<sup>61</sup>. He aquí, otro exceso de la reglamentación que deberá ser revisado, pues la aplicación *preventiva de una sanción* torna abstracto el *posterior* control judicial suficiente de los actos de la Administración<sup>62</sup>.

## Conclusiones

A modo de conclusión, nos proponemos sintetizar las ideas expresadas en páginas anteriores:

---

<sup>60</sup> Tales sanciones son: (i) la revocación de la inscripción en el registro de empresas promovidas que lleva adelante la autoridad de aplicación y de los beneficios otorgados, (ii) pago de los tributos no ingresados, con más los intereses e (iii) inhabilitación para inscribirse nuevamente en el registro de empresas promovidas.

<sup>61</sup> La Corte ha exigido enfáticamente la sustanciación de un sumario previo como forma de preservar garantía del debido proceso ante la aplicación de sanciones de diverso tipo. En este sentido, Fallos 295:726; 321:1970; 295:344; 303:542; 303:779; 304:1891; 303:115; 305:628; 306:628; 306:2009; 308:207; 320:2509, entre muchos otros.

<sup>62</sup> Puede establecerse una comparación con el instituto de la *clausura preventiva*, cuya inconstitucionalidad ha sido declarada en varios precedentes por ser contraria a la garantía del debido proceso, en tanto implica que la aplicación de una sanción sin posibilidad de defensa previa (artículo 18, Constitución Nacional). Ver al respecto, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, *Valenti Especialidades*, sentencia del 2.4.93, La Ley 1993-C, 203 - DJ 1993-2, 349 - IMP 1993-A, 869; Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A Guillermo A. *por El Lomo y Cía. S.R.L. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos, sentencia del 14.11.05*, IMP 2006-3, 462; Juzgado Federal de 1a Instancia de Río Cuarto, Barolo, Guillermo A. en: *El Lomo y Cía. S.R.L. c. A.F.I.P.*, sentencia del 8.7.04, IMP 2004-B, 2026; Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Económico Nro. 3, *Yu Jian s. infracción - ley 11.683*, sentencia del 24.5.99, PET, 1999-635.

- A pesar de la cuestionable redacción utilizada por el legislador y el MlyT, la *retribución* es una tasa y no otra cosa. En consecuencia, debe cumplir con todos los principios constitucionales aplicables al Derecho Tributario.
- En cuanto al principio de reserva de ley, diremos que se cumple, aún cuando la tasa haya sido creada por una ley de presupuesto. De todas formas, criticamos esta modalidad de creación de tributos, por la mala técnica legislativa que ella involucra.
- La base imponible de la tasa estaría dada por la ventaja patrimonial que obtienen los beneficiarios, derivada del cumplimiento de las obligaciones que asumieron en el marco del Régimen que los ampara.
- Con relación al principio de *razonabilidad*, concluimos que la tasa no guarda la *razonable y discreta proporción* con el costo del servicio que retribuye, tal como lo ha exigido, en numerosos precedentes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
- La tasa, al incrementar la carga tributaria nacional total de los beneficiarios, vulnera su derecho a la *estabilidad fiscal*.
- A pesar de los severos reparos formulados a la tasa, en el hipotético caso en que la Autoridad de Aplicación decida aplicarla, entendemos que sólo resultarían alcanzados los beneficios fiscales obtenidos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Resolución, pues antes, el servicio no estaba organizado (inexistencia de hecho imponible).
- En la misma línea que el punto anterior, si existiera un saldo de tasa a ingresar, entendemos que puede ser cancelado mediante la aplicación del bono de crédito fiscal (la tasa, al igual que otros, es un tributo nacional).
- La Resolución se extralimita en materia sancionatoria. Ante la falta de pago, permite la aplicación de sanciones que corresponden a otras conductas típicas. A su vez, prevé la posibilidad de aplicar *preventivamente* la suspensión de beneficios fiscales, sin que exista sumario previo en donde se evalúe plenamente la conducta del imputado.

Varios son los reproches formulados a la tasa y muchas cuestiones quedan aún por resolver. Es por ello que creemos conveniente que el legislador y la Autoridad de Aplicación, en un esfuerzo mancomunado, revean los aspectos controvertidos de este nuevo tributo, teniendo como horizonte, las enseñanzas siempre vigentes, de Juan Bautista Alberdi: “...por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de que forma un gasto adicional; atacáis la seguridad, formáis enemigos al gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la Inquisición. Las contribuciones opuestas a los fines y



*garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro Nacional, que según ellas tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general”<sup>63</sup>.*

---

<sup>63</sup> ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954, p. 226, citado por CASÁS, José Osvaldo en su dictamen como procurador fiscal en Fallos 310:1961.