



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA

PLAYAS DE ESTACIONAMIENTO Y GARAJES IMPOSICIÓN NACIONAL, PROVINCIAL Y MUNICIPAL

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

AUTOR: Cr. LUCERO GABRIEL ERNESTO

DIRECTOR: Dr. DEL MORO MARCELO

CO-DIRECTORA: Ma. PEREYRA

ALEJANDRA

LA PLATA, DICIEMBRE/2020

INDICE DE CONTENIDO

CAPITULO I	1
INTRODUCCIÓN	1
I -DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD	2
CAPITULO II	5
TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	5
I - EL IVA EN LA ARGENTINA – UNA BREVE RESEÑA	5
II - CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO	5
III - HECHO IMPONIBLE – CONCEPTO Y ELEMENTOS	7
IV - APROXIMANDONOS A LO QUE NOS OCUPA	8
V - PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE	9
VI - LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN	11
VI.1. PRECIO NETO GRAVADO	11
VI.2. ALÍCUOTAS DEL IMPUESTO	13
VI.3. DÉBITO FISCAL.....	13
VI.4. CRÉDITO FISCAL.....	14
VI.4.1. REQUISITOS PARA SU CÓMPUTO.....	14
VI.4.2. LA DOCTRINA DE ATINENCIA CAUSAL.....	15
VI.5. PERIODO FISCAL DE LIQUIDACIÓN.....	17
VI.6. SALDOS DE DECLARACIÓN JURADA	17
VII – UN CASO ESPECIAL, EL ESTACIONAMIENTO EN LA VÍA PÚBLICA.....	18
VII.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS	19
VII.2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES.....	20
CAPITULO III	25
TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	25
I – UN POCO DE HISTORIA	25
II - CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO	27
III – ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE	28
III.1. ASPECTO OBJETIVO	28
III.2. ASPECTO SUBJETIVO	30
III.3. ASPECTO ESPACIAL.....	31
III.4. ASPECTO TEMPORAL.....	31
IV. LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN	32
IV.1. RENTA BRUTA, NETA Y SUJETA A IMPUESTO	33
IV.2. GASTOS NECESARIOS	34
IV.3. DEDUCCIONES GENERALES	35
IV.3.1. INTERESES Y GASTOS DE DEUDAS.....	35
IV.3.2. SEGUROS DE VIDA Y MIXTOS	36

IV.3.3. CONTRIBUCIONES Y DESCUENTOS JUBILATORIOS.....	38
IV.5. DEDUCCIONES COMUNES A LAS CUATRO CATEGORÍAS.....	38
IV.5.1. IMPUESTOS Y TASAS	39
IV.5.2. PRIMAS DE SEGUROS	39
IV.5.3. AMORTIZACIONES.....	40
IV.6. DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORÍA.....	40
IV.6.1. GASTOS Y DEMÁS EROGACIONES INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO	40
IV.6.2. EROGACIONES Y GRATIFICACIONES A FAVOR DEL PERSONAL	41
IV.6.3. APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO	42
IV.6.4. HONORARIOS DE DIRECTORES, SINDICOS Y MIEMBROS DEL CONSEJO DE VIGILANCIA	42
IV.7. CRITERIO DE IMPUTACIÓN DE GANANCIAS Y GASTOS AL PERÍODO FISCAL.....	43
IV.8. ALÍCUOTA	43
CAPITULO IV.....	45
TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	45
I – SU ORIGEN Y EVOLUCIÓN.....	45
II - CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO	47
II.1. EFECTOS DISTORSIVOS DEL ISIB	48
III – ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE	49
III.1. EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD	50
III.2. EN FORMA HABITUAL.....	50
III.3. A TÍTULO ONEROSO	51
III.4. SUSTENTO TERRITORIAL.....	51
III.5. SUJETOS DEL IMPUESTO.....	51
III.6. ASPECTO TEMPORAL.....	52
IV. LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN	52
IV.1. BASE IMPONIBLE	52
IV.2. EXCLUSIONES DE LA BASE IMPONIBLE.....	53
IV.3. ATRIBUCIÓN AL PERÍODO FISCAL DE LOS INGRESOS BRUTOS.....	54
IV.4. ALÍCUOTA	55
IV.5. METODOLOGÍA DE LIQUIDACIÓN	55
IV.6. CÓDIGO DE ACTIVIDAD	56
IV.7. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS	56
CAPITULO V.....	58
TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO INMOBILIARIO.....	58
I - CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO	59
II – EL HECHO IMPONIBLE Y SUS ASPECTOS.....	60
II.1. ASPECTO OBJETIVO	60
II.2. ASPECTO SUBJETIVO	60
II.3. ASPECTO TERRITORIAL	60

II.4. ASPECTO TEMPORAL.....	61
III. LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN	61
III.1. BASE IMPONIBLE	61
III.2. METODOLOGÍA DE LIQUIDACIÓN	61
CAPITULO VI.....	63
TASAS MUNICIPALES.....	63
I – TASA POR ALUMBRADO Y SEÑALIZACIÓN LUMINOSA.....	65
I.1. HECHO IMPONIBLE.....	65
I.2. BASE IMPONIBLE	65
I.3. CONTRIBUYENTES	65
II – TASA POR INSPECCIÓN DE SEGURIDAD E HIGIENE	65
II.1. HECHO IMPONIBLE.....	65
II.2. BASE IMPONIBLE	66
II.3. DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO	67
II.4. CONTRIBUYENTES	67
III – DERECHOS DE PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	68
III.1. HECHO IMPONIBLE.....	68
III.2. BASE IMPONIBLE	68
III.3. CONTRIBUYENTES	68
CAPITULO VII.....	70
RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES	70
I – LOS COMPROBANTES CLASE “A” Y EL DEROGADO FORMULARIO 8.001	70
II – FACTURA ELECTRÓNICA O CONTROLADORES FISCALES	72
III – IDENTIFICACION DE LOS COMPROBANTES	73
IV – DATA FISCAL.....	73
CAPITULO VIII.....	75
RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.....	75
I – CONVENIO COLECTIVO DE TRABAJO	75
II – APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	77
II.1. APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL	78
II.2. CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL.....	78
II.3. DETRACCIONES DE LA BASE IMPONIBLE SIPA.....	79
II.4. DETRACCIÓN ADICIONAL.....	80
III – EL FORMULARIO 931	80
CONSIDERACIONES FINALES	82
BIBLIOGRAFÍA	84

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de integración final, tiene como objetivo abordar el tratamiento impositivo a dispensar a los servicios de playas de estacionamiento y garajes cuya prestación es llevada a cabo por sociedades de capital y/o empresas o explotaciones unipersonales.

Para ello, se procederá a examinar la normativa impositiva vigente en la esfera nacional, como así también en el ámbito provincial y municipal, transitando los diferentes regímenes de información que involucran a la misma, para finalmente “estacionar” en el análisis del régimen de seguridad social que regula a la actividad.

Respecto de los impuestos provinciales, es dable aclarar que en el presente, se considerará la actividad económica desarrollada en el territorio de la Provincia de Buenos Aires. En relación a los gravámenes municipales, en el ámbito de la Ciudad de La Plata.

El mismo estará estructurado por capítulos, en cada uno de los cuales se analizará el impuesto que incide sobre tales prestaciones de servicios. Se realizará una breve introducción acerca de las características principales de cada tributo para posteriormente enfocarnos en el tema en cuestión.

Asimismo, se evaluarán distintos casos doctrinarios y jurisprudenciales a fin de que los lectores puedan tomar conocimiento, acerca de los distintos puntos de conflicto y las diferentes posturas existentes que pueden surgir entre la jurisprudencia, la doctrina y la Administración Fiscal.

En relación al Impuesto al Valor Agregado, dadas las peculiaridades que presenta el gravamen asociadas a la actividad, se hará hincapié en el análisis de dos puntos que han dado lugar a diferentes controversias a lo largo del tiempo. Por un lado, “la restricción al cómputo del crédito fiscal” por no considerárselo

vinculado con operaciones gravadas, y por lo tanto, no otorgándole al adquirente el derecho al cómputo del mismo. Por otro, el “estacionamiento en la vía pública” dependiendo de la naturaleza de la modalidad adoptada para su prestación y del sujeto prestador.

En tal sentido, se recurrirá a efectos de comprender y dilucidar tales controversias, a dictámenes emitidos por la autoridad de aplicación, como así también, jurisprudencia emanada de las diferentes instancias.

Por último, el aporte que se busca con la presente colaboración es proporcionar a estudiantes avanzados y graduados en ciencias económicas, un panorama integral en materia tributaria y laboral, vinculado al desarrollo de la actividad, de modo que sirva como guía de consulta, para atender a problemas concretos y cotidianos al momento de brindar el pertinente asesoramiento impositivo previsional.

I -DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

El parque automotor activo¹ de la República Argentina ha tenido, año tras año, un aumento exponencial. Sólo basta con remontarnos a la última década para poder observar tal crecimiento. Para el año 2010 se encontraban en condiciones registrales para circular en nuestro territorio nacional, 10 millones de vehículos. Para el año 2019 ese número ascendió a 16 millones de automóviles, reflejando un incremento del sesenta por ciento (60,00%).

Provincias como Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe, son algunas de las cuales registraron mayor cantidad de patentamiento durante el año 2019; 6, 1.6 y 1.3 millones² respectivamente. A ellas podemos agregar a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde el número de rodados registrados en su jurisdicción fue de 1.5 millones de unidades.

¹ Considerando al tipo de vehículo automotor en condiciones registrales para circular.

² Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios (DNRPA). Recuperado el 12 de abril de 2020, de https://www.dnrpa.gov.ar/portal/dnrpa/estadisticas/rsss_tramites/tram_parque.php?anio=2019&origen=portal_dnrpa

Bajo ese contexto, sumado a la carencia de lugares para estacionar en la vía pública, el estacionamiento medido en determinadas calles lleva en ciertas ocasiones a incurrir en costos mayores a los que se erogaría al estacionar en una cochera comercial, por ejemplo, relacionados con problemas de inseguridad, entre otros factores. Lo mencionado ha otorgado a las playas de estacionamiento y garajes comerciales un papel protagónico en los grandes conglomerados.

Cada vez más, son los conductores que utilizan su automóvil particular como medio de transporte, ya sea para ir a sus puestos de trabajo como para la realización de diferentes trámites en los principales microcentros, los que contratan dichos servicios bajo diversas modalidades. Estacionamiento medido en minutos, horas o días.

En tal sentido, se puede vislumbrar que la demanda de estacionamiento estará en sostenido crecimiento en el futuro, abriendo la posibilidad, tanto a los grandes emprendedores como al pequeño y mediano inversor, de adquirir o alquilar espacios, destinarlos a tal fin, volcándose de esa forma a un negocio rentable en pleno auge.

Si bien cada jurisdicción posee su propio código de edificación u ordenamiento urbano, que regula las habilitaciones, requisitos y limitaciones en relación a la prestación de los servicios de playas de estacionamiento y garajes comerciales, como el Código de Ordenamiento Urbano de la Ciudad de La Plata³ y el Código de Edificación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁴, por citar dos ejemplos, resulta conveniente, a efectos de una mejor comprensión de la prestación de tales servicios, traer a colación la definición de términos puntuales que hacen al desarrollo de la actividad.

Para ello, podemos recurrir al diccionario de La Real Academia Española la cual define el concepto estacionamiento como “el lugar o recinto destinado a estacionar vehículos”; y el de garaje como “local destinado a guardar automóviles”.

³ Ordenanza N° 10.703/11.

⁴ Ordenanza N° 14.089 (B.O. 25/01/1943).

Asimismo, la Resolución General (AFIP) N° 3654/14⁵ mediante la cual se aprobó el “Sistema de Control Fiscal de Estacionamiento” (SICFE)⁶, nos proporciona las siguientes nociones que hacen a la operatoria de tal prestación:

✓ **Contrato de cochera, garaje o estacionamiento:** es aquel contrato por el cual una de las partes entrega en guarda o depósito un automotor y/o un rodado en un predio apto para esos fines denominado cochera, garaje o estacionamiento, por un lapso de tiempo medido en minutos, horas o días y pagase por ello un precio en dinero.

✓ **Automovilista:** contratante que entregue en guarda o estacione un rodado de cualquier tipo dentro de un estacionamiento, cochera o garaje, abonando por ello un precio en dinero.

✓ **Garajista:** titular de explotación, cualquiera sea la forma (propietario, locatario del inmueble o cualquier otra forma), que provea el espacio físico para la guarda o estacionamiento de los rodados y perciba un precio por ese servicio.

Por último, el artículo 5° de la Ley de Tránsito⁷, nos brinda las siguientes definiciones:

✓ **Automóvil:** el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que excedan los mil (1.000) kg. de peso.

✓ **Camioneta:** el automotor para transporte de carga de hasta tres mil quinientos (3.500) kg. de peso total.

✓ **Vehículo automotor:** todo vehículo de más de dos ruedas que tiene motor y tracción propia.

⁵ Resolución General (AFIP) N° 3654/14 (B.O. 23/07/2014).

⁶ Sistema mediante el cual se controla el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las playas de estacionamiento, cocheras y garajes e información respecto al ingreso y/o egreso de vehículos.

⁷ Ley N° 24.449 (B.O. 10/02/1995).

CAPITULO II

TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I - EL IVA EN LA ARGENTINA – UNA BREVE RESEÑA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un gravamen al consumo, el cual fue establecido en nuestra legislación por la Ley N° 20.631⁸, con vigor a partir del 1° de enero de 1975. Con el transcurso del tiempo, la misma fue objeto de numerosas modificaciones, introducidas por diversas leyes, siendo la Ley N° 23.349⁹ la que continua en vigencia hasta la actualidad, pudiéndose destacar cambios significativos en los últimos años efectuados por las leyes 27.346¹⁰ y 27.430¹¹.

II - CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO



Los tributos pueden ser clasificados como *directos* e *indirectos*. En la medida que el mismo admita traslación hacia otros sujetos que conforman la cadena económica, resultara indirecto, en caso contrario será considerado directo.

⁸ Ley N° 20.631 (B.O. 31/12/1973).

⁹ Ley N° 23.349 (B.O. 25/08/1986).

¹⁰ Ley N° 27.346 (B.O. 27/12/2016).

¹¹ Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017).

Los impuestos al consumo, atendiendo a la calidad de la base, pueden ser catalogados como impuestos *generales* o *específicos*. Los primeros se caracterizan por someter al gravamen volúmenes globales de operaciones de bienes y servicios, constituyendo una base amplia, cuya finalidad es principalmente recaudatoria; mientras que los segundos recaen sobre determinados consumos de bienes y servicios, de modo que su base es restringida, respondiendo muchas veces a fines extrafiscales¹².

Si dividimos un proceso económico en diversas etapas, podemos definir a un impuesto *monofásico* como aquel que recae sobre una sola de las etapas; mientras que un tributo *plurifásico* incide en dos o más fases.

Con respecto a los impuestos de etapas múltiples, se los puede separar en aquellos que son *acumulativos*, es decir que cada etapa acumula el impuesto de la etapa anterior, y los *no acumulativos*, en los cuales el impuesto se genera en cada etapa del ciclo económico (valor agregado), incidiendo una sola vez en el precio final de los bienes y servicios.

Asimismo, a los fines de lograr un impuesto plurifásico y a la vez no acumulativo, se pueden adoptar dos sistemas. El de *adición*, el cual grava la suma de las remuneraciones de los factores de producción, y el sistema de *sustracción*, que recae sobre la diferencia que surge entre las ventas y las compras. A su vez, este último sistema ofrece dos variantes:

- ✓ **Base real o efectiva:** establece el cómputo de las compras o los impuestos vinculados a los mismos en el período fiscal de su utilización.
- ✓ **Base financiera:** bajo este criterio se deducen todas las compras o los impuestos vinculados con ellas dentro de un mismo período, prescindiendo del momento en que se produzca su efectiva utilización.

¹² La finalidad extrafiscal de un impuesto al consumo selectivo o específico, puede consistir en la disminución de la demanda de ciertos bienes y servicios considerados nocivos para la sociedad, o bien establecerse sobre determinados bienes que denoten capacidad contributiva superior (objetos suntuosos).

Para el cálculo del valor agregado dentro de esta base, se puede utilizar alguno de los siguientes procedimientos:

1. **Base contra base:** el tributo a ingresar resulta de la aplicación de la alícuota correspondiente, sobre el resultado que surge de la detracción al monto de las ventas de un período dado, el monto de las compras efectuadas en el mismo período.
2. **Impuesto contra impuesto:** el gravamen se liquida por diferencia entre un “*impuesto*” denominado débito fiscal (correspondiente a las ventas, locaciones o prestaciones de servicios) y otro llamado crédito fiscal (atribuible a las compras) del período considerado.

En resumen, el IVA es un tributo que grava el consumo, de manera indirecta, en forma general. Mantiene las particularidades de los impuesto plurifásicos; es no acumulativo, por ende no produce el denominado efecto piramidación¹³ propio de los tributos acumulativos. Utiliza el sistema de sustracción a efecto de gravar la diferencia que surge entre las ventas y las compras, mediante el procedimiento impuesto contra impuesto.

III - HECHO IMPONIBLE – CONCEPTO Y ELEMENTOS

El concepto de hecho imponible puede definirse como “*el conjunto de presupuestos fácticos definidos por el legislador en la norma jurídica, que de verificarse en la realidad da origen al nacimiento de la obligación tributaria*”¹⁴

Este siempre posee un contenido o sustrato económico, ya que es un hecho revelador de la capacidad contributiva o económica, que consta básicamente de cuatro elementos o aspectos: el objetivo, el espacial, el temporal y el subjetivo.

¹³ Se produce cuando el aumento en el precio final del bien, que se genera como consecuencia de la aplicación de la alícuota del impuesto en cada etapa, resulta superior al impuesto que percibe el Fisco.

¹⁴ Díez, Gustavo, Impuesto a las Ganancias, 5ta. ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2009, pág. 2.

Se entiende como *aspecto objetivo* el hecho, la materia, que el legislador ha tomado en cuenta para el establecimiento de la obligación tributaria. Es el propio hecho, acto o negocio que se grava.

Con respecto al *aspecto espacial*, éste se refiere a la descripción del lugar en el que se configura el hecho imponible. La Ley de Impuesto al Valor Agregado¹⁵ (en adelante LIVA) considera la atribución de la potestad tributaria conforme el criterio de “pertenencia económica” (principio de territorialidad o fuente).

Por su parte, el *aspecto temporal* nos indica el momento en que acontece el elemento objetivo.

Finalmente, el *aspecto subjetivo* es la definición del sujeto pasivo del impuesto, esto es, el contribuyente. Jarach lo conceptualiza diciendo que “...el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo”.¹⁶

IV - APROXIMANDONOS A LO QUE NOS OCUPA

Efectuada una síntesis introductoria respecto al concepto de hecho imponible y los elementos que lo conforman, en una amplia aproximación, la LIVA contempla en el inciso b) del artículo 1° de su texto legal, que quedaran alcanzadas por el tributo:

“Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación [...]”

Si continuamos en la aproximación, tratándose de prestaciones de servicio incluidas en el artículo 3° de la Ley, la existencia del elemento objetivo y espacial, basta para que nazca la obligación tributaria; es decir, sólo se requiere la realización del hecho imponible en el territorio de la Nación, cualquiera sea el sujeto que lo lleve a cabo. No obstante, se excluye de lo precedente el caso de

¹⁵ Ley N° 23.349 - Impuesto al Valor Agregado (B.O. 25/08/1986).

¹⁶ Jarach, Dino, El Hecho Imponible, 3ra. ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo-Pirrot S.A., 1982, pág.168.

obras sobre inmueble propio, donde es necesario la interrelación de los elementos objetivo y subjetivo (la realización de la obra debe ser llevada a cabo por parte de una “empresa constructora”).

Llegando a lo que nos ocupa, la Ley de rito, en su artículo 3°, inciso e), punto 16, establece que se encuentran gravadas las locaciones y prestaciones de servicios:

“Efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares. Se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las provincias o municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incisos e), f), g) o m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.”

Por lo tanto, la propia norma taxativamente define las operaciones alcanzadas por el impuesto al enunciarlas en los puntos 1 a 20 de su artículo 3°, inciso e), cualquiera fuere el sujeto y la naturaleza del mismo, que realice, dentro del territorio nacional, una locación o prestación enumerada en dichos puntos y no exceptuada en los mismos.

V - PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

La LIVA define en su artículo 5°, para cada una de las distintas operaciones, el momento en que se produce el perfeccionamiento del hecho imponible.

En el caso de las prestaciones de servicios y de las locaciones de obra y servicios, el encabezado del inciso b) del mencionado artículo, enuncia una *norma general*, de aplicación residual, donde estatuye que, el momento en el que nace el hecho imponible es cuando *“se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior”*.

Por otro lado, se legislan determinados casos de prestaciones y locaciones de obras y servicios donde se puntualiza el momento exacto en que se produce la vinculación entre el acto gravado y la obligación tributaria (*norma particular*).

Ahora bien, ¿Qué significa que la norma general se aplica con carácter residual? Significa que, para todas las situaciones no contempladas en las distintas posiciones específicas, el hecho generador de la obligación tributaria es el instante en que se termina la ejecución o prestación o cuando se percibe total o parcialmente el precio de la misma.

Ahondando en los términos utilizados en la definición del criterio general, podemos observar los conceptos, “termina” la ejecución o prestación, o la “percepción” total o parcial del precio.

Con respecto al primero, ni la ley ni la norma reglamentaria define el momento en que se termina exactamente la ejecución o prestación, y ese silencio puede generar ciertos problemas cuando la prestación no es un servicio concreto o con un fin determinado. En relación al segundo, Celdeiro dice: *“se entiende que un concepto se percibe cuando se cobre o se tenga la disponibilidad del derecho creditorio. Esta situación se produce, como etapa de un efectivo traspaso de riqueza, con la acreditación en cuenta, siempre que la misma esté a disposición del titular.”*¹⁷

Por consiguiente, determinar el momento del perfeccionamiento del hecho imponible, implica decidir a qué período fiscal corresponde asignar los débitos fiscales pertinentes.

En el caso de las prestaciones de servicio, a menos que se concluya un trabajo pautado en determinado plazo de tiempo, sin haber percibido importe alguno, en todos los casos en que se produzca la percepción del precio corresponderá imputar ese hecho al período fiscal correspondiente.

¹⁷ Celdeiro, E. y Imirizaldu, J. J. Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado. 12ª. ed., Buenos Aires, Editorial ERREPAR, 2018, pág. 61.

VI - LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN

Como se mencionó anteriormente, el IVA es un gravamen que posee entre otras características, la de ser plurifásico no acumulativo. Su importancia radica en el mayor valor que adquiere el producto, locación o servicio en las distintas etapas del ciclo económico.

En términos generales, el tributo se calcula, restando al impuesto sobre las ventas, prestaciones y locaciones gravadas (débito fiscal), el impuesto que recae sobre las compras de bienes, obras y servicios (crédito fiscal). Ambos conceptos, considerados en forma independiente, constituyen cada uno de los términos de la sustracción establecida en la ley como sistema de liquidación del gravamen.

La diferencia que surja de dicho cálculo constituirá el impuesto resultante (saldo técnico), al que se le restaran las retenciones y percepciones sufridas, los pagos a cuenta realizados y los saldos a favor que corresponda computar; pudiendo surgir como resultado, un “impuesto a pagar” o un “saldo a favor del contribuyente”.

Realizado este breve introito, seguidamente se analizarán cada uno de los términos a los que se hizo alusión.

VI.1. PRECIO NETO GRAVADO

El precio neto de las operaciones gravadas se encuentra definido en el artículo 10 de la Ley del gravamen el cual establece que *“será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza [...]”*

Podemos observar que, de la definición brindada por la norma, se desprenden una serie de conceptos los cuales resultaría apropiado analizar con mayor profundidad, a fin de facilitar su comprensión.

En primer lugar, encontramos a la “factura o documento equivalente” del que resulte el precio neto. Se trata del elemento documental del cual surge el valor para liquidar el tributo. Esta debe respetar los requisitos y formalidades dispuestas por la normativa pertinente emanada de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP).¹⁸

Con respecto al término “documento equivalente”, el propio organismo recaudador lo define como *“el instrumento que, de acuerdo a los usos y costumbres, haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos para cada caso, y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor”*.¹⁹

En segundo lugar, la norma nos indica que el precio debe ser *“neto de descuentos y similares”*.²⁰

Por último, dichos descuentos deben ser efectuados de acuerdo a las *“costumbres de plaza”*, es decir, según los usos y costumbres en el mercado en el que el vendedor, locador o prestador lleve a cabo sus operaciones gravadas.

Dadas las particularidades que presenta el desarrollo de la actividad bajo análisis, no es convencional que se otorguen estos tipos de descuentos, apelándose a instrumentos como la factura o ticket para cuantificar la base imponible, y de esa forma posteriormente determinar el correspondiente débito fiscal.

Un aspecto a tener en cuenta y que resulta apropiado referenciar, es que la noción de “precio neto” que surge por aplicación de las normas legales y reglamentarias, sólo tendrá efecto a los fines de la liquidación del IVA.²¹

¹⁸ Resolución General N° 1415/03 (B.O. 13/01/2003).

¹⁹ *Ibíd*em, artículo 9.

²⁰ Algunos tributaristas le asignan a esta expresión un sentido amplio, aseverándose que comprende toda rebaja que se otorga al cliente vinculada al precio por determinada circunstancia particular, pues el significado que se le debe otorgar a los citados vocablos según los usos y costumbres de plaza, es el de constituir un medio destinado a facilitar una mayor venta o salida del producto. Marchevsky, Rubén, IVA: Análisis Integral, 2ª. ed., Editorial Macchi, Buenos Aires, 2002, pág. 370.

VI.2. ALÍCUOTAS DEL IMPUESTO

La norma dispone la aplicación de una alícuota “general” y de alícuotas “especiales o diferenciales” para determinadas operaciones.

Si analizamos la estructura que presenta el artículo 28 de la LIVA podemos observar en su primer párrafo que la alícuota del gravamen es del veintiuno por ciento (21%), porcentaje que representa la alícuota general del impuesto, ya que el propio artículo, en su segundo y cuarto párrafo, nos establece alícuotas especiales, cuya aplicación está circunscripta a los tipos de actividades allí enunciados.

Estas alícuotas especiales están conformadas por una alícuota incremental al veintisiete por ciento (27%) y una alícuota reducida equivalente al cincuenta por ciento de la alícuota general, es decir diez coma cinco por ciento (10,5%).

Por lo tanto, los servicios de playas de estacionamiento y garajes comerciales al no estar expresamente contemplados en los incisos del citado artículo, ni tampoco en otras leyes especiales, habrán de generar como débito fiscal el importe que resulte de aplicar la alícuota del veintiuno por ciento (21%) sobre el precio neto gravado.

VI.3. DÉBITO FISCAL

Como mencionáramos anteriormente, la base imponible constituye el punto de partida para la liquidación de uno de los términos de la sustracción que establece la Ley como sistema de liquidación del gravamen; el débito fiscal.

A esta altura, el lector se estará preguntando cómo se obtiene dicho concepto. Por lo tanto, para satisfacer este interrogante nos debemos remitir al artículo 11 de la LIVA el cual nos establece que, a los importes totales de los precios netos de la ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados al que se refiere el artículo 10, imputables al período fiscal que se liquida, se

²¹ Decreto Reglamentario N° 692/98 (B.O. 17/06/1998), artículo 46.

aplicaran las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica.

Por consiguiente, tenemos que:



Un punto a tener en cuenta es que, la alícuota aplicable es aquella vigente al instante de perfeccionarse el hecho imponible, aún cuando el impuesto se liquide e ingrese con posterioridad. Ese instante lo constituye el momento en que se termina la ejecución o prestación del servicio o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

VI.4. CRÉDITO FISCAL

En este acápite analizaremos el otro término que conforma el sistema de liquidación del impuesto; el crédito fiscal.

Es importante destacar que el mismo, no reviste el carácter de un verdadero crédito del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que constituye tan solo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley dentro del sistema de liquidación del gravamen, lo que requiere, para su virtualidad que deba operar en relación necesaria con el elemento restante constituido por el débito fiscal.²²

VI.4.1. REQUISITOS PARA SU CÓMPUTO

El artículo 12 de la LIVA establece las condiciones que se deben cumplir a fin de que la compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios generen el derecho al cómputo del crédito fiscal. Por lo tanto, a efectos de que el mismo sea computable, es necesario que:

²² "Álcalis de la Patagonia SAIC" – CSJN – 06/05/1986.

- ✓ el impuesto sea facturado y discriminado conforme a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes;
- ✓ el impuesto facturado no sea superior al importe que resulte de aplicar la alícuota sobre la base de medida (regla de tope);
- ✓ el impuesto facturado se vincule con la consecución de operaciones gravadas por el impuesto (regla de atinencia causal);
- ✓ que el crédito sea imputable al periodo fiscal que se liquida;
- ✓ las operaciones que originen el crédito hubieren generado para el vendedor, locador o prestador, el débito respectivo;
- ✓ corresponda a una operación existente (principio de la realidad económica);
- ✓ la cancelación de la operación se instrumente mediante determinados medios de pago.

Ahora bien, los servicios de playas de estacionamiento y garajes poseen una particularidad respecto a este término, que a continuación pasaremos a explicar.

VI.4.2. LA DOCTRINA DE ATINENCIA CAUSAL

Ante la existencia de abusos por parte de contribuyentes que, haciendo valer su condición de responsables inscriptos en el tributo, procedían a computarse créditos fiscales que no estaban relacionados con su actividad, el Poder Ejecutivo Nacional decidió por ese entonces cortar por lo sano enviando al Congreso una ley²³ que consideró, sin admitir prueba en contrario, que no se entenderían como vinculadas con operaciones gravadas determinadas compras, importaciones, locaciones y prestaciones de servicios.

Ello dio lugar al nacimiento de la denominada doctrina de la “atinencia causal” por medio de la cual, para que proceda el cómputo del crédito fiscal, debe verificarse una conexión directa o indirecta entre la compra o importación de bienes, locación o prestación -que resulten propias a la relación de negocio

²³ Ley N° 24.475 (B.O. 31/03/1995).

llevada a cabo por el contribuyente- y las operaciones generadoras de débitos fiscales.²⁴

El concepto de “vinculación con operaciones gravadas” significa la relación de la necesidad de la compra, directa o indirecta, con la producción de bienes, obras o servicios, cualquiera que fuera la etapa de su aplicación.²⁵

El inciso a), punto 3 del artículo 12 de la LIVA hace alusión a la prestación de servicios sobre las cuales recae tal restricción. Entre ellas encontramos a las “efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares”, imposibilitando de esta forma, el cómputo del crédito fiscal que pudieren originar las mismas.

De esta manera, se pone de manifiesto que la voluntad de la AFIP es que, en los casos previstos en el mencionado artículo 12, los emisores de facturas o comprobantes equivalentes no deberán discriminar el IVA, ya que la ley presume que tales operaciones son efectuadas a adquirentes, prestatarios y locatarios que a estos efectos revisten la condición de consumidor final.²⁶

Esta prohibición posteriormente fue atemperada en cierta forma, por medio del artículo 52 del decreto reglamentario de la LIVA, al establecer que la misma no será de aplicación en los casos en que “[...] *los locatarios o prestatarios sean a su vez locadores o prestadores de los mismos servicios ahí indicados [...]*”

La situación precedente ocurriría cuando los sujetos responsables inscriptos en el impuesto, prestatarios del servicio de estacionamiento o garajes y similares, sean prestadores del mismo servicio (explotación comercial de una playa de estacionamiento y/o garaje o similar) a otro sujeto que revista tal condición ante el gravamen.

²⁴ "Casa Ramírez SRL" - TFN - Sala A - 10/6/1999. En el mismo sentido, "Empresa Distribuidora de Electricidad de La Rioja SA" - TFN - Sala A - 21/9/2001.

²⁵ Reig, Enrique, El Impuesto al Valor Agregado, 1ª ed., Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, pág. 503.

²⁶ A los fines de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, serán considerados consumidores finales quienes destinen bienes y servicios para su uso o consumo privado.

En ese sentido, la Administración Fiscal, con el objetivo de optimizar sus funciones fiscalizadoras respecto a esta operatoria contemplo un régimen especial para la emisión de comprobantes electrónicos originales que permita la identificación de las partes intervinientes, así como un régimen informativo de los comprobantes denominados clase “A” vinculados a las mismas.²⁷

VI.5. PERIODO FISCAL DE LIQUIDACIÓN

El impuesto resultante por la prestación de los servicios de playas de estacionamiento y garajes comerciales, se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.²⁸

VI.6. SALDOS DE DECLARACIÓN JURADA

Vimos que de la diferencia entre el impuesto que se aplica sobre las ventas, prestaciones y locaciones gravadas (débito fiscal) y el impuesto que recae sobre las compras, obras y servicios (crédito fiscal), surge el denominado “saldo técnico”, el cual puede resultar a favor del Fisco, cuando los débitos sean superiores a los créditos, o a favor del contribuyente, cuando estos últimos excedan a los primeros.

El primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen, en forma imperativa, establece que el saldo a favor del contribuyente, emergente de la sustracción mencionada precedentemente, solo debe aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes. Es decir, la utilización del saldo en la liquidación impositiva se encuentra condicionada pura y exclusivamente a la existencia de débitos fiscales que los absorban.

Resulta oportuno traer a consideración la conclusión a la que arribara la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante TFN), en la causa “Ascona S.A. Cía. de reaseguros s/recurso de apelación” del 10/09/2002, respecto a la naturaleza del mismo: *“El crédito fiscal proveniente de saldos técnicos es el*

²⁷ Recomendamos al lector remitirse al Capítulo VII, en el cual trataremos los regímenes de emisión de comprobantes.

²⁸ Ley N° 23.349 - Impuesto al Valor Agregado (B.O. 25/08/1986), artículo 27.

derecho que se reconoce a cada responsable del tributo de disminuir su obligación de pago en una determinada medida y bajo determinadas condiciones. No puede darle otra aplicación o destino que el que la ley que lo ha creado y lo rige tiene establecido.”

Dicho de otro modo, no se prevé en la propia norma del IVA que el referido saldo técnico resulte susceptible de compensaciones y, acreditaciones previstas por los artículos 28 y 29 de la Ley de Procedimiento Fiscal²⁹, o en su defecto, devolución o transferencia a terceros responsables, como sí expresamente lo dispone el segundo párrafo del citado artículo 24 para el caso de aquellos créditos originados en ingresos directos (retenciones, percepciones y/u otros pagos a cuenta). La única posibilidad de “compensación” es contra los respectivos débitos fiscales, atento a la mecánica de liquidación del IVA que fuera diseñada.

VII – UN CASO ESPECIAL, EL ESTACIONAMIENTO EN LA VÍA PÚBLICA

A efectos de enriquecer el tema bajo análisis, nos resulta apropiado traer a colación el tratamiento en el IVA del servicio de estacionamiento en la vía pública, dependiendo de la modalidad adoptada para su prestación y del sujeto prestador. Establecer la identidad de este último resulta de suma importancia, a efectos de determinar el trato a dar en el gravamen, a las sumas percibidas por tales servicios.

Recordemos que la LIVA [artículo 3°, inciso a), punto 16] establece que, se encuentran alcanzadas por el tributo las prestaciones de servicio “*efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares*”, exceptuándose “*el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las provincias o municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incisos e), f), g) o m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.*”

²⁹ Ley N° 11.683 – Ley de Procedimiento Fiscal (B.O. 20/07/1998).

Ahora sí, los invitamos a remitirnos por un instante al pasado con el objeto de desmenuzar los antecedentes administrativos y jurisprudenciales respecto del tema en cuestión.

VII.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

La Dirección de Asesoría Técnica (en adelante DAT) en su Dictamen N° 42/94, del 25/04/1994, ante consulta efectuada por la Universidad de Buenos Aires vinculada al encuadre en el IVA de la explotación de una playa de estacionamiento, dictamino que la misma excede el tratamiento fiscal de no gravabilidad que gozan tales instituciones.

Fundamento su posición en el hecho que, si bien la Universidad de Buenos Aires cumple funciones netamente educativas, identificadas con el rol jurídico político del Estado, y que pertenece a la categoría de entidades estatales que gozan de inmunidad impositiva, el servicio de playa de estacionamiento que brinda, constituye una actividad comercial que se halla reglamentada (en el entonces) punto 15 del artículo 3° inciso e) de la ley del gravamen que grava tales prestaciones.

En ese sentido, la autoridad de aplicación concluyo que las mismas deberán tributar el I.V.A., excepto que encuadren en la definición de vía pública que prevé la norma, es decir que se efectúen mediante parquímetros o tarjetas.

En otra oportunidad, la DAT, mediante el Dictamen N° 101/01, del 17/12/2001, se pronunció acerca de la inquietud planteada por la Caja Forense de la Provincia de Buenos Aires en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley N° 25.239³⁰, al sustituir el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias³¹, incorporando a las asociaciones o entidades civiles de carácter gremial como sujetos jurídicos en condiciones de perder la exención por el desarrollo de actividades industriales y/o comerciales, generándole dudas respecto del alcance, ya que la misma llevaba a cabo un proyecto de

³⁰ Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999) - Reforma Tributaria.

³¹ Ley N° 20.628 (B.O. 31/12/1973).

inversión consistente en la explotación directa de un garaje para estacionamiento por hora, día y/o mes.

Sobre el particular, el Fisco sostuvo que, la entidad consultante si bien se hallaba encuadrada en el inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen, no le es de aplicación la limitación establecida en su segundo párrafo, ello atento no configurar ninguna de las figuras jurídicas allí establecidas.

En lo atinente al IVA, señalo que conforme lo dispone el artículo 3º, inciso e), punto 16 de la LIVA, la citada explotación se llevaba a cabo en un inmueble adquirido por la entidad, lo cual pone en evidencia que se trata de una playa privada y como en consecuencia de ello, la mencionada prestación se encuentra alcanzada por el gravamen.

Como se puede apreciar, podemos resaltar que el solo hecho de que el sujeto prestador del servicio se encuentre exento en el Impuesto a las Ganancias, tal reconocimiento no le otorga el goce de la franquicia en el IVA, toda vez que el servicio brindado configure una prestación de carácter privado.

VII.2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

La Sala D, del TFN, se pronuncio acerca del tratamiento dado en el gravamen, a las sumas percibidas por estacionamiento en un balneario municipal brindado por la Municipalidad de la Ciudad de Junín.³²

En cuanto al fondo de la cuestión, el Organismo Recaudador consideraba que lo percibido por el estacionamiento de automotores es el producto de la prestación de servicios prevista en el art 3º de la LIVA encuadrándose, como “similar” a la situación de playas de estacionamiento o garaje, por lo que la actora debería tributar por tal concepto.

En dicha oportunidad, el Tribunal considero que la pretensión fiscal no podía prosperar habida cuenta de la distinta naturaleza de las relaciones jurídico-

³² “Municipalidad de Junín s/apelación – IVA” – TFN – Sala D – 05/05/1994.

económicas que implican las operaciones municipales cuya gravabilidad se discutía.

Expreso citando las palabras de Marienhoff que, *“en el otorgamiento de derechos especiales o privativos, de uso -y, en general en todo lo atinente a la regulación del uso de los bienes dominicales- el Estado actúa como persona de derecho público, ejerciendo sus potestades de poder público.”*³³

Sostuvo que en el mismo texto legal debe señalarse que para la inclusión de supuestos que escapan a la relación contractual, se hace necesaria una mención expresa como, por ejemplo, el caso de la expropiación o la provisión de agua corriente.

Que, así parece también haberlo entendido el legislador cuando, introduce la excepción en el punto 15 del art. 3 de la LIVA, por medio de la Ley 23.871³⁴, eximiendo el estacionamiento en la vía pública.

Por lo tanto, se observa que el canon por estacionamiento que percibe el Municipio no está incluido dentro de las “locaciones similares” a playas de estacionamiento o garajes gravados por el impuesto.

En otro decisorio, el aludido Tribunal, en una causa relacionada con la concesión de explotación del sistema de estacionamiento medido en la vía pública y servicios conexos por parte de una empresa concesionaria, se pronuncio acerca de la gravabilidad en el IVA, del canon percibido por la misma.³⁵

En primer lugar, resulta necesario indicar que, la accionante es una Unión Transitoria de Empresas (UTE), la cual se constituyó con el objeto de celebrar una relación contractual con la Municipalidad de la Ciudad Capital de Mendoza, a efecto de la implementación, instalación y explotación del sistema de ordenamiento de tránsito y estacionamiento de vehículos, a cambio de una

³³ Marienhoff, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, 3ra. ed., Editorial Abeledo-Pirrot S.A., Buenos Aires, 1992, pág. 384.

³⁴ Ley N° 23.871 (B.O. 31/10/1990).

³⁵“Tránsito Mendocino SA – CWD SRL UTE s/apelación” – TFN – Sala B – 12/07/2004.

retribución fijada en el total recaudado por todo concepto, donde la repartición municipal retenía o cobraba un canon fijo y un canon variable, quedando el saldo en poder de la empresa.

En cuanto a la cuestión a dilucidar, la misma giraba en derredor de determinar si la base imponible adoptada para liquidar el débito fiscal, admite o no la deducibilidad de las sumas retenidas por la Municipalidad en concepto de canon fijo y variable.

El Fisco Nacional señalaba que a efectos de cuantificar debidamente la base imponible sometida a tributación en el IVA, su conformación debía ser sin netear de dicha base, el canon fijo ni variable, basando su argumento, en distintas cláusulas del contrato, de donde surgía que la concesionaria "abonaría" al concedente el canon del total de la "recaudación" que obtenía.

En contradicción con la tesis expuesta por la Administración Fiscal, la responsable sostenía que, *“la naturaleza de la actividad desarrollada demuestra que, en realidad, el hecho imponible se materializa en la relación concedente - concesionario, y el valor económico de dicha relación, a los efectos del gravamen discutido, asume como base la retribución que mensualmente el Municipio le liquida a Tránsito Mendocino por lo que, agregar el canon es mezclar las cosas, trayendo una retribución que obedece a una causa diferente.”* Agregando que *“debe considerarse que el legislador pretendió excluir del impuesto la explotación a cargo del Estado de las playas de estacionamiento en la vía pública, por lo que no se entiende la razón para incluir en la base, a la porción que aquél percibe.”*

En ese orden de ideas, el TFN sentenció *“que la actividad antes graficada resulta alcanzada por el artículo 3, inciso e), punto 16 (antes punto 15), de la ley del gravamen”*. Argumentando *“que de la lectura de dicho punto se deduce que la ley del tributo sí contempla el caso de estacionamientos en la vía pública, exceptuando del gravamen únicamente el caso de que dicho servicio sea “explotado” por el Estado, por lo que no cumplida esta condición subjetiva, esto es, desarrollada la explotación por un sujeto privado, cualquiera sea la modalidad*

contractual que lo vincule a aquél, dicho servicio se encuentra alcanzado por la gabela.”

En este sentido, la sumatoria de los ingresos totales del recurrente debería ser la base imponible para liquidar el débito fiscal.

Otro pronunciamiento relevante lo constituyó la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante CNACAF) al dirimir la controversia suscitada entre el Fisco Nacional y el Instituto de Apoyo a la Asociación Civil de la Manzana de las Luces.³⁶

La línea argumental del fallo parte de la premisa de que la actora posee el carácter de Asociación Civil sin fines de lucro, y la circunstancia de que la actividad que desarrolla se vincula directamente con los fines para su creación, la cual surge del análisis de su estatuto social.

En sentido contrario, el Fisco Nacional cuestionaba que se considere exenta del gravamen la actividad de explotación de la playa de estacionamiento cuya administración tiene a su cargo la referida institución, toda vez que dicha actividad no se encontraba vinculada con sus fines específicos.

Se quejaba sosteniendo que en los términos de los artículos 7, inciso h) y 3, inciso e), punto 16) de la LIVA, la actividad de la actora excede el marco en el que funciona la liberalidad para las actividades culturales, sin que tampoco pueda incluirse en la exención referida a los estacionamientos en la vía pública, por no encontrarse la explotación comercial de la actora allí ubicada.

Agregando que, ello no se altera por el destino de los fondos que recauda en su giro comercial, por cuanto la playa de estacionamiento funciona comercialmente como cualquier otra similar que no pertenezca a una entidad civil.

A esos efectos, la Alzada en sentido contrario al sostenido por el Fisco Nacional, el destino de los fondos recaudados por la actividad desarrollada

³⁶ “Instituto de Apoyo a la Asociación Civil de la Manzana de las Luces c/DGI” – CNFed. Cont. Adm. Sala II – 17/04/2007.

adquiriría particular relevancia para decidir la cuestión, toda vez que de allí puede resultar su vinculación con los mentados fines.

Teniendo en cuenta que el producido de la actividad debe ser utilizado para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en el acto de creación del Instituto, no puede desconocerse la vinculación directa de ese servicio con los objetivos del estatuto social.

De tal modo, la Sala II de la CNACAF concluyó que, *“acreditado el carácter de asociación civil sin fines de lucro de la actora y la circunstancia que la actividad que desarrolla se vincula directamente con los fines para su creación, no en cuanto a su práctica ya que la explotación de un estacionamiento no es un acto cultural, sino como medio para cumplir con aquellos fines culturales, el encuadre del caso en la exención referida resulta ajustada a derecho.”*

Como podemos observar la Alzada resuelve haciendo prevalecer el destino de los fondos obtenidos, por una entidad sin fines de lucro, sobre la forma de obtención a los efectos de determinar la gravabilidad o aplicación de una exención en IVA. Y lo hace sosteniendo que la recaudación obtenida se dirigía a satisfacer las finalidades de la institución con prescindencia, se insiste, de la explotación que efectuaré la Entidad.

CAPITULO III

TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

I - UN POCO DE HISTORIA

Estando el país regido por un gobierno de facto, el 19 de enero de 1932 se instituyó el gravamen por decreto-ley, con el carácter de *impuesto de emergencia sobre los réditos*, bajo la forma de impuesto cedular y global a la vez, delineado a través de cuatro categorías de renta, con el objeto de enfrentar la difícil situación financiera que atravesaba nuestro territorio, generada en parte, por las secuelas de la crisis mundial de 1929.

Una vez normalizado el contexto institucional, el nuevo gobierno constitucional presidido por el general Agustín Pedro Justo, sometió a consideración del Congreso aquel decreto-ley, quién procedió a ratificarlo mediante la Ley N° 11.586³⁷, entrando en vigor la primera Ley de “Impuesto a los réditos”.

Apenas habían transcurrido unos meses de aquella fecha, y alegando deficiencias que adolecía algunas de sus disposiciones, las cuales repercutían en la recaudación y por consiguiente alteraban el propósito fiscal que las origino, el Congreso Nacional sanciono la Ley N° 11.682³⁸, en sustitución de la misma.

Esta nueva norma agrupaba las rentas en cuatro categorías: renta del suelo; réditos de los capitales, mobiliarios y similares; del comercio y la industria, de los auxiliares de comercio, de las especulaciones, de los profesionales, de los que ejercen un oficio y de otra ocupación lucrativa por cuenta propia; y del trabajo personal en una relación de dependencia.

³⁷ Ley N° 11.586 (B.O.02/07/1932).

³⁸ Ley N° 11.682 (B.O.12/01/1933).

En el año 1947, se vuelven a introducir modificaciones a varias de las disposiciones del gravamen, mediante la sanción de la Ley N° 12.965³⁹. Entre ellas, podemos mencionar: exención a los réditos de los títulos públicos, a las dietas de los legisladores, salvo disconformidad de ellos, a las remuneraciones de los jueces, cuando mediaba pedidos de ellos y a los réditos de asociaciones deportivas y de cultura física.

Desde entonces y hasta la década de 1970, el tributo fue sufriendo diversos cambios hasta la reforma integral del sistema impositivo llevada a cabo en el año 1973, la cual se concretó respecto al impuesto a la renta, mediante la Ley N° 20.268⁴⁰, con vigencia a partir del 1° de enero de 1974. Esta última, que hoy conocemos como “Ley de Impuesto a las Ganancias” (en adelante LIG), si bien fue objeto de numerosas modificaciones y normas complementarias, es de aplicación en la actualidad.

Es importante resaltar que, por ser un impuesto *directo*, su implementación debería ser facultad de las provincias, salvo en situaciones de emergencia. Esta aparente contradicción entre lo normado por nuestra Carta Magna, y la continuidad y la permanencia de la recaudación del gravamen a nivel nacional desde la década del 30, se explica por las previsiones del artículo 75 inciso 12) de la Constitución Nacional, mediante el cual se autoriza a la Nación a "...imponer contribuciones directas, por tiempo determinado,...,siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado los exijan...".

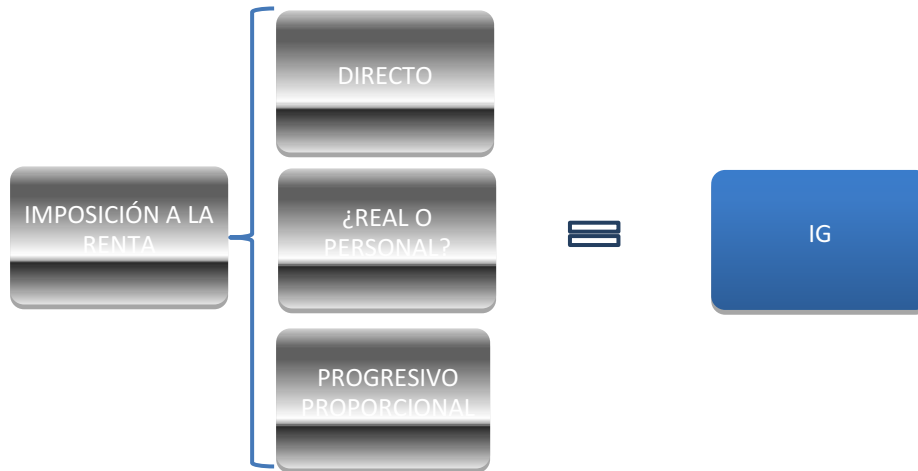
Para receptor estas exigencias constitucionales, el artículo 1° de la LIG define a este tributo como de "emergencia", a la vez que el artículo 115 establece una vigencia acotada para el impuesto. Cabe aclarar que, mediante sucesivas modificaciones legales, se ha aplazado la vigencia del gravamen. La última prórroga se extiende hasta el 31 de diciembre de 2022⁴¹.

³⁹ Ley N° 12.965 (B.O.16/04/1947).

⁴⁰ Ley N° 20.628 (B.O.31/12/1973).

⁴¹ Ley N° 27.432 (B.O.29/12/2017).

II - CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO



Desde sus orígenes, se ha considerado a este gravamen como *directo*, el cual es pagado por el sujeto pasivo que determina la ley.

Respecto al interrogante -si se trata de un tributo real o personal-, y a efectos de su análisis, debemos diferenciar el impuesto a la renta de los individuos, de los gravámenes cedulares a la renta y particularmente el impuesto que recae sobre las sociedades de capital.

El Impuesto a las Ganancias de los individuos se caracteriza por ser un gravamen *personal*, ya que tiene en consideración las condiciones personales del contribuyente, tales como estado civil y familia, deducciones inherentes a la persona como las de gastos de sepelio, seguro de vida, entre otras. Mientras que tratándose de impuestos cedulares y a la renta de las sociedades de capital, las mismas constituyen manifestaciones de imposición *real*, pues recaen sobre los beneficios considerados en forma independiente de la persona humana que tiene su goce económico.

Por último, y siguiendo con la diferenciación planteada en el párrafo precedente, el impuesto a la renta de los individuos se aplica con alícuotas

progresivas⁴², cuya estructura se basa en el sistema de progresividad por escalas⁴³.

Cuando aparte del impuesto global se aplican impuestos cedulares, estos responden a alícuotas *proporcionales*.⁴⁴ Lo mismo ocurre con el impuesto sobre la renta de las sociedades de capital para los ejercicios fiscales cerrados a diciembre 2017. Una vez obtenido el resultado impositivo (ganancia neta sujeta a impuesto o base imponible) se le aplicará la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%), a fin de obtener el impuesto determinado.

Cabe señalar, que la Reforma Tributaria⁴⁵ acaecida en el Impuesto a las Ganancias, produjo una serie de modificaciones, dentro de las cuales se reduce de manera escalonada, la alícuota del impuesto a la renta que obtengan las empresas.

III – ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE

Ya definimos precedentemente el concepto de hecho imponible⁴⁶. Por consiguiente, pasaremos a analizar los elementos con los que debe indefectiblemente contar. Si falta uno, no nace la obligación tributaria.

III.1. ASPECTO OBJETIVO

El artículo 2, inciso 1), de la LIG define el aspecto material del hecho imponible para las personas humanas y sucesiones indivisas. En tal sentido, y sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría de renta, la ley considera ganancias para estos sujetos a “...*los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...*”. Este apartado da origen a la

⁴² Recordemos que un tributo progresivo es aquel que, a medida que aumente el monto sujeto a impuesto, se aplica una tasa creciente.

⁴³ El impuesto total que debe pagar el individuo resulta de adicionar la suma correspondiente al límite superior de la escala inmediata a aquella en la cual se encuentran comprendidas sus rentas y el impuesto resultante de aplicar la alícuota marginal al excedente, respecto del referido límite.

⁴⁴ Se aplica una misma alícuota o tasa.

⁴⁵ Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) artículo 86, inciso d).

⁴⁶ Recomendamos al lector remitirse al Capítulo II, Apartado III, del presente trabajo.

denominada *teoría de la fuente*; también identificada como *teoría clásica* de la renta, o bien de la *renta-producto*.

Siguiendo con el mismo artículo de dicho texto legal, el inciso 2° nos precisa el concepto ganancia -en cabeza de sociedades, empresas o explotaciones unipersonales- como los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente productora, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales. Esta corriente es la llamada *teoría del balance*, del *incremento patrimonial*, o de la *renta-ingreso*.

En nuestro análisis, esta última será la teoría cuya atención nos ocupa, dado que el sujeto que presta los servicios de playas de estacionamiento y garajes, es una sociedad de capital, o bien una empresa o explotación unipersonal. Por ende, los beneficios empresariales obtenidos por estos sujetos, constituyen ganancias de la tercera categoría, en virtud a lo dispuesto por el artículo 53 de la LIG, el cual establece, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

“Constituyen ganancias de la tercera categoría:

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73.

d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.”

A modo de conclusión, de la reseña expuesta, surge que los ingresos derivados de la prestación de servicios de playas de estacionamiento y garajes, se encuentran dentro del objeto del impuesto conforme a la Teoría del Balance; y por tratarse de sociedades o explotaciones unipersonales, los sujetos que generan dichos resultados, los mismos serán considerados siempre como ganancias comprendidas en la tercera categoría del gravamen.

III.2. ASPECTO SUBJETIVO

El artículo 73 de la LIG expresa cuales son las personas de existencia ideal, identificándolas genéricamente como sociedades de capital⁴⁷.

Cabe mencionar, que con la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación⁴⁸ unificado, se introdujeron una serie de modificaciones en lo que hace a la regulación jurídica de las sociedades, pudiéndose destacar, en lo que aquí concierne, el agrupamiento en dos categorías de las sociedades: las inscriptas en la Inspección General de Justicia (cfr. Capítulo II de la Ley 19.550 General de Sociedades⁴⁹) y que están tipificadas en la norma legal; y las informales (cfr. Sección IV del Capítulo II de la citada Ley 19.550), comprendiendo a las sociedades atípicas (las que omitan requisitos esenciales, o tengan elementos incompatibles con el tipo); las sociedades de hecho o las sociedades típicas pero no inscriptas; y las sociedades civiles constituidas oportunamente, al haber desaparecido su regulación en el Código Civil⁵⁰.

Aclarado ello, y volviendo al artículo 73 de la LIG, en su inciso a) encontramos enumerados los sujetos considerados como sociedades de capital. No nos extenderemos en el análisis sobre los mismos, pues las diferentes formas societarias están claramente tipificadas en nuestro derecho civil y comercial, particularmente en la Ley 19.550, General de Sociedades.

Un párrafo aparte puede merecer las denominadas empresas o explotaciones unipersonales referenciadas en el inciso d), del citado artículo.

Respecto de estas, la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos entiende que a todos los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la *"organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional,*

⁴⁷ Desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato constitutivo, según corresponda.

⁴⁸ Ley N° 26.994 (B.O.08/10/2014).

⁴⁹ Ley N° 19.550 (B.O.25/04/1972).

⁵⁰ Se recuerda que a partir de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (01/08/2015), no podrán constituirse nuevas sociedades civiles de hecho ni sociedades de hecho con objeto comercial (cfr. arts. 285 y 1015 del Código, y art. 4° de la Ley 19.550).

agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".⁵¹

Por lo tanto, se trata de una empresa ubicada en el país que con fines de especulación o lucro desarrolla actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras o de prestación de servicios, y su titular es una persona humana o sucesión indivisa domiciliada o radicada en el país.⁵²

III.3. ASPECTO ESPACIAL

Las legislaciones de los distintos países se orientan de diversas maneras a efectos de establecer criterios para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejerce la potestad tributaria.

Nuestra legislación implemento la aplicación del denominado “criterio de residencia o de la renta mundial”, por medio del cual los residentes⁵³ tributarán por todas sus rentas, tanto las obtenidas en el país como en el exterior. En cambio, los no residentes únicamente tributarán por las rentas obtenidas en el territorio de la Nación.

En tal sentido, el artículo 5° de la LIG nos define el criterio general de ganancia de fuente argentina como toda renta cuyo hecho generador se produjo dentro de los límites del territorio nacional.

III.4. ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal nos describe el momento preciso en que se configura el hecho que se pretende gravar con el impuesto. En este sentido, el tributo que

⁵¹ Dictamen (DATJ) 07/1980 – Bol. DGI 321 – pág. 99.

⁵² Diez, Gustavo, op. cit., nota 14, pág. 89 y ss.

⁵³ Para mayor comprensión, se recomienda al lector remitirse al artículo 116 y sig. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019.

nos ocupa es un gravamen de ejercicio, el cual consiste en la acumulación de actos, hechos o actividades que se verifican desde el primer día del inicio del período fiscal hasta el cierre de éste.

Debemos entender cómo año fiscal, al período que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, conforme lo establece el primer párrafo del artículo 24 de la LIG.

Tratándose de las ganancias obtenidas por los sujetos comprendidos en el artículo 53, inciso a), de la LIG⁵⁴, éstas se consideran del año fiscal en que finalice su ejercicio comercial anual.

En el caso de que no se contabilicen las operaciones, el ejercicio coincidirá con el año fiscal.

IV. LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN

Recordemos al lector que bajo nuestro análisis, el sujeto que presta los servicios de playas de estacionamiento y garajes, es una sociedad de capital, o bien una empresa o explotación unipersonal. Por lo tanto, las rentas que obtiene, por mandato expreso del artículo 53 de la LIG, constituyen ganancias de la tercera categoría.

Asimismo, debemos tener presente que la técnica de liquidación para el caso de las empresas o explotaciones unipersonales, posee un tratamiento particular.

Estos sujetos, a diferencia de los responsables incluidos en el artículo 73 de la LIG, son sujetos pasivos del gravamen, pero no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. Esto significa que se determina el resultado impositivo en cabeza de la empresa unipersonal, pero en lugar de ingresar el impuesto la empresa, ese resultado se le asigna al titular, para que este lo incluya en su

⁵⁴ Son los responsables incluidos en el artículo 73 de la LIG, los cuales asumen la calidad de sujetos pasivos del impuesto y de la obligación tributaria.

declaración jurada personal, adicionando los demás resultados que haya obtenido durante el período fiscal.⁵⁵

Ello se encuentra contemplado en el artículo 54 de la LIG, el cual transcribiremos en su parte pertinente:

“El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales comprendidas en el inciso d) del artículo 53 [...], se considerará [...] íntegramente asignado al dueño [...] aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.”

Sin embargo, no sucede lo mismo con las sociedades de capital, dado que éstos asumirán el papel de sujetos pasivos del impuesto y de la obligación tributaria.

En resumen, las empresas unipersonales sólo se limitan a determinar el resultado impositivo. Una vez obtenido éste, se lo trasladarán a su dueño, quien lo incorporará como ganancia de la tercera categoría en su respectiva declaración jurada personal, para luego proceder a su liquidación e ingreso del tributo bajo las normas legisladas para las personas humanas.

Por su parte, los sujetos enunciados en el artículo 73 de la ley del gravamen son los responsables de determinar el resultado impositivo y liquidar e ingresar el impuesto conforme a las previsiones legislativas que le caben a las personas jurídicas.

Aclarado lo antedicho, pasemos a la descripción del mecanismo de determinación general del impuesto.

IV.1. RENTA BRUTA, NETA Y SUJETA A IMPUESTO

Reig⁵⁶ considera como “renta bruta” a la primera manifestación del beneficio gravable, susceptible de verificarse con respecto a determinado sujeto. En nuestro

⁵⁵ Diez, Gustavo, op. cit., nota 14, pág. 92.

⁵⁶ Reig Enrique, Gebhardt, Jorge y Malvitano Rubén, Impuesto a las Ganancias, 12ª ed., Editorial Errepar, Buenos Aires, 2012, pág. 417.

caso, la conformará los ingresos provenientes de la prestación de los servicios bajo estudio.

La “ganancia neta”, según lo establecido por el artículo 23 de la LIG, se obtiene restando a la ganancia bruta, los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla.

Finalmente, para establecer la “ganancia neta sujeta a impuesto” se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 30 del texto legal sub examen (ganancias no imponibles y cargas de familia).

No puede dejar de señalarse, que lo referenciado en el párrafo que antecede, es procedente únicamente para el supuesto de que el sujeto que presta los servicios de estacionamiento, sea una empresa o explotación unipersonal, y por ende, su titular una persona humana, ya que sólo éstas tendrán derecho al cómputo de las deducciones citadas *supra*.

IV.2. GASTOS NECESARIOS

La LIG, en el artículo 83, consagra el principio general de deducibilidad de un gasto, señalando que los gastos cuya deducción admite esta ley “*son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.*”

Por lo tanto, todo gasto será deducible en la medida que guarde una relación de causalidad con la renta gravada. Esa relación de causalidad se da cuando el mismo es necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada y se deduce de la fuente que lo origina.⁵⁷

La Sala IV de la CNACAF, en el fallo Trucco, Pedro Agustín del 18/06/2013⁵⁸, definió el término necesidad como un concepto “[...] *relativo y debe*

⁵⁷ Diez, Gustavo, op. cit., nota 14, pág.110.

⁵⁸ “Trucco, Pedro Agustín c/DGI” - CNFed. Cont. Adm. Sala IV - 18/06/2013.

apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, ya que sería muy peligroso que el Fisco, en cada erogación, determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto, quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de ganancia [...]”

Agregando la Alzada que, “[...] *la deducción de los gastos necesarios para la obtención de ganancia o para mantener o conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teológico respecto de que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia.*”

IV.3. DEDUCCIONES GENERALES

Comprenden todos aquellos conceptos que no se pueden imputar a una determinada categoría de renta, y en algunos casos, si bien no están relacionados con el mantenimiento, conservación y obtención de ganancias gravadas, igualmente son deducibles por estar taxativamente enunciados como deducción en la ley. Las mismas se encuentran legisladas en el artículo 85 de la LIG.

Por razones de brevedad, a continuación citaremos únicamente aquellas deducciones que podrían poseer una relación directa con las rentas de la tercera categoría. Acto seguido, acompañaremos con algunos comentarios sobre aspectos particulares que presenta cada una de ellas.

IV.3.1. INTERESES Y GASTOS DE DEUDAS

El inciso a) del artículo 85, admite y establece distintas pautas para la deducción de *“los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas”*.

En lo que aquí interesa, la norma dispone el tipo de intereses a deducir como así también su monto anual al establecer que, *“en el caso de los sujetos comprendidos en el artículo 53, los intereses de deudas de carácter financiero - excluyéndose, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio- contraídos con sujetos, residentes o no en la REPÚBLICA ARGENTINA, vinculados en los términos del artículo 18 de esta ley, serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación, no pudiendo superar tal deducción el monto anual que al respecto establezca el PODER EJECUTIVO NACIONAL o el equivalente al TREINTA POR CIENTO (30 %) de la ganancia neta del ejercicio que resulte antes de deducir tanto los intereses a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en esta ley, el que resulte mayor”*.

Finalmente, el propio inciso nos aclara que, *“el término “intereses” comprende, asimismo, las diferencias de cambio y, en su caso, actualizaciones, generadas por los pasivos que los originan [...]”*

IV.3.2.SEGUROS DE VIDA Y MIXTOS

De la ganancia del año fiscal, en virtud a lo establecido por el inciso b) del artículo 85 de la ley, podrán deducirse:

“Las sumas que pagan los tomadores y asegurados por:

(i) seguros para casos de muerte;

(ii) seguros mixtos —excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACIÓN—, en los cuales serán deducibles tanto las primas que cubran el riesgo de muerte como las primas de ahorro”.

[...]

Citamos esta deducción ante el interrogante, que al igual que a nosotros, se le podría plantear al lector:

¿Cuál es el tratamiento fiscal que debe darse a las primas tomadas a cargo por el empleador mediante contratos que celebra en favor de sus empleados en relación de dependencia?

Mirando en retrospectiva, existe jurisprudencia administrativa donde el Fisco sostuvo, respecto a la porción de las primas destinadas a la constitución de un fondo de ahorro, que la misma *“para la empresa constituye una inversión, motivo por el cual hasta tanto no se liberen los fondos a favor de los dependientes beneficiados, no podrá -por su naturaleza- deducirse del balance impositivo.”* En relación a las primas que cubren el riesgo de muerte e invalidez, puede considerárselas *“vinculadas al giro del negocio por entender que es una herramienta utilizada por la firma para lograr mayor eficiencia en el cumplimiento de su objeto social, resultando así un gasto deducible del balance impositivo de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 87”* (hoy artículo 91 de la ley).⁵⁹

En ese orden de ideas, el Organismo Fiscal ante nueva consulta de análogas características, ratifico plenamente el tratamiento descrito en el párrafo precedente propiciado a las primas con destino a la constitución de un fondo de ahorro, pero no así al vertido a las destinadas a cubrir el riesgo de muerte e invalidez de un empleado. En dicha oportunidad expuso que, al asumir la consultante *“el carácter de beneficiaria en los seguros de vida con ahorro a contratar y hasta tanto el personal asegurado o sus derecho habientes no adquieran los derechos emergentes de la póliza o no se liberen los fondos a su favor, las primas pagadas no configuran un gasto deducible del balance impositivo del impuesto a las ganancias”*.⁶⁰

Como puede observarse la jurisprudencia emanada acerca del tema no ha sido totalmente uniforme. Por lo tanto, para alcanzar una conclusión será necesario tener claridad en cuanto a identificar quién y en qué momento resulta ser beneficiario.

⁵⁹ Dictamen (DAT) 21/1997 - Bol. AFIP 4 - pág. 155.

⁶⁰ Dictamen (DAT) 73/2007 - Bol. AFIP 130 - pág. 1085.

Con la sanción de la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), mediante la cual se introdujeron modificaciones en el sistema tributario argentino, parece haberse clarificado la cuestión. En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, entre otras, se modificó el inciso b) del artículo 85, permitiendo la deducción de “las sumas que pagan los tomadores y asegurados” por los mencionados conceptos.⁶¹

IV.3.3. CONTRIBUCIONES Y DESCUENTOS JUBILATORIOS.

El inciso d) del artículo sub examen permite la deducción de:

“Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales”.

La disposición es aplicable, en este caso, para el empleador que tiene a su cargo las contribuciones previsionales de sus empleados a tales cajas.

Como ha aclarado oportunamente el Fisco, para el empleador sólo son deducibles las enunciadas en el inciso y no otras contribuciones de la misma y similar especie pero con otros destinos (en el caso lo eran para constituir un fondo adicional para jubilaciones o pensiones). En este sentido, señalo que los aportes destinados a una caja complementaria de previsión no son deducibles, ya que tal entidad no resulta ser nacional, provincial ni municipal como exige la norma.⁶²

De esta manera, el Organismo Fiscal encontró fundamento en lo taxativo de la norma específica, no admitiendo, interpretaciones extensivas.

IV.5. DEDUCCIONES COMUNES A LAS CUATRO CATEGORÍAS

Siguiendo con la misma metodología de análisis indicada precedentemente, encontramos en el artículo 86 de la LIG, la deducción de ciertos gastos que son comunes a las cuatro categorías de renta.

⁶¹ Para mayor comprensión, recomendamos la lectura del cuadro explicativo brindado por la Administración Federal de Ingresos Público, en su sitio web. Recuperado el 10/04/2020 de <http://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/documentos/Tratamiento-FCI-Seguros-Vida-Retiro.pdf>

⁶² Dictamen (DATJ) 32/1979 - Bol. 312 - pág. 75.

IV.5.1. IMPUESTOS Y TASAS

Según disposiciones del inciso a) del artículo 86 de la ley, son deducibles:

“Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias”.

Este inciso guarda su correlato con lo establecido en el artículo 92 inciso d), por el cual se limita la deducción de tales gravámenes, de un modo específico, por referirse al propio impuesto a las ganancias y a cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten. Esto último viene a complementar la disposición que sólo permite deducir los impuestos que recaen sobre bienes que produzcan ganancias, pues si se trata de bienes que no se explotan, mal pueden generarlas.⁶³

Por lo tanto, se podrá deducir el impuesto inmobiliario, las tasas de seguridad e higiene, de publicidad y propaganda, de alumbrado barrido y limpieza, entre otros.

IV.5.2. PRIMAS DE SEGUROS

El inciso b), admite la deducción de:

“Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias”.

Se trata de un gasto cuya deducibilidad no es cuestionada, que hace al mantenimiento del capital fuente. Podemos citar a modo de ejemplo, los seguros de incendio o robo, tendientes a cubrir riesgos sobre las instalaciones donde se prestan los servicios de playas de estacionamiento.

La Ley 24.557⁶⁴ en su artículo 25 punto 1, establece que constituyen gasto deducible a los efectos del impuesto a las ganancias, las cuotas mensuales a cargo del empleador por los servicios prestados por la aseguradora de riesgos del trabajo.

⁶³ Reig, Enrique, op. cit., nota 56, pág.456.

⁶⁴ Ley N° 24.557 (B.O.04/10/1995).

IV.5.3. AMORTIZACIONES

Del inciso f) se desprende la admisibilidad como deducción de:

“Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso [...]”.

Esta deducción se basa en la necesidad de compensar el deterioro, desgaste y agotamiento que sufren los bienes afectados a la obtención de ganancia gravada.

Respecto de la amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles, lo cual constituiría el bien primordial afectado a la prestación de los servicios bajo análisis, el artículo 87 de la LIG admite deducir el DOS POR CIENTO (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos. Aclarando que, a los fines del cálculo de la amortización, la misma deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

IV.6. DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORÍA

EL artículo 91 de la LIG formula deducciones especiales de la tercera categoría. A continuación, enunciaremos aquellas que podrían presentarse con cierta frecuencia en la prestación de los servicios de playas de estacionamiento y garajes.

IV.6.1. GASTOS Y DEMÁS EROGACIONES INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

La deducción contemplada en el inciso a) del citado artículo, no significa una deducción especial sino una reafirmación al principio general de deducibilidad.

De esta manera se encuadran, de modo general, todas las deducciones que, sin ser gastos ordinarios o necesarios en el sentido de forzosos, están

igualmente vinculadas a la explotación, por ser propio que se incurran en el curso de los negocios.⁶⁵

Además de los gastos imprescindibles para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas derivadas de la explotación del contribuyente, dentro del concepto se incluyen a todos aquellos que están vinculados al negocio, tales como los gastos de propaganda, los incurridos con el fin de agasajar a un cliente, entre otros.

En definitiva, se trata de aquellos gastos que reduzcan o mermen de algún modo el patrimonio y estén dirigidos a obtener ganancias, por lo que a efectos de su deducción es necesario la existencia de la actividad, dado que los gastos son tales en la medida que no haya ingresos contra los que se los pueda imputar.⁶⁶

IV.6.2. EROGACIONES Y GRATIFICACIONES A FAVOR DEL PERSONAL

Según dispone el inciso f), se podrán deducir *“los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros”*.

En opinión del Dr. Reig⁶⁷, los gastos realizados a favor del personal, “aunque no estuvieran enumerados especialmente, son inherentes al giro del negocio, pues coadyuvan a la mejor prestación del servicio por parte de los dependientes y tienen vinculación estrecha con la obtención de la ganancia que se busca determinar y, por lo tanto, son deducibles”.

El mismo inciso agrega que *“también se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio”*.

⁶⁵ Reig, Enrique, op. cit., nota 56, pág.554.

⁶⁶ “Pecom Agra S.A. c/DGI” - CNFed. Cont. Adm. Sala II - 13/07/1997.

⁶⁷ Reig, Enrique, op. cit., nota 56, pág.562.

Por consiguiente, si el pago o la acreditación en cuenta equiparable al pago, no se efectúan dentro de ese plazo, dichos conceptos no serán deducibles en el ejercicio fiscal, pero sí lo serán en el ejercicio siguiente en que ello ocurra. De esta manera, la norma tiende a eliminar de plano la posibilidad de cómputo de partidas mantenidas en cuenta y no pagadas ni dispuestas efectivamente por el beneficiario.

IV.6.3. APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO

Según lo dispuesto por el inciso g) del artículo 91 de la ley, son deducibles: *“los aportes de los empleadores efectuados a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACIÓN y a los planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales inscriptas y autorizadas por el INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL, organismo descentralizado en el ámbito del MINISTERIO DE SALUD Y DESARROLLO SOCIAL hasta la suma de PESOS QUINCE CENTAVOS (\$ 0,15)⁶⁸ anuales por cada empleado en relación de dependencia incluido en el seguro de retiro o en los planes y fondos de jubilaciones y pensiones”.*

También *“quedan incluidos en este inciso los aportes a planes de seguro de vida que contemplen cuentas de ahorro administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACIÓN y a fondos comunes de inversión que se constituyan con fines de retiro, en los términos del segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de esta ley”.*

IV.6.4. HONORARIOS DE DIRECTORES, SINDICOS Y MIEMBROS DEL CONSEJO DE VIGILANCIA

De conformidad a lo establecido por el inciso i) del artículo 91 de la LIG, de las ganancias de la tercera categoría se podrán deducir las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia

⁶⁸ A través de la Resolución General (DGI) N° 3503/92 (B.O. 18/05/1992), este importe fue fijado en \$ 650,05 a partir de abril de 1992.

y las acordadas a los socios administradores por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 (sociedades de capital).

En merito a la brevedad, y dado el extenso tratamiento vertido a este tipo deducción, en esta oportunidad solo haremos mención a la misma.⁶⁹

IV.7. CRITERIO DE IMPUTACIÓN DE GANANCIAS Y GASTOS AL PERÍODO FISCAL

El artículo 24 de la LIG establece los criterios de imputación de ganancias y gastos para cada una de las categorías. En lo que respecta a las ganancias de la tercera categoría, el inciso a) dispone que *“se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado”*. Aclarando posteriormente que *“se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en éste”*.

Como hemos dicho anteriormente, tratándose de las ganancias obtenidas por las sociedades de capital, éstas se consideran del año fiscal en que finalice su ejercicio comercial anual.

En el caso de que no se contabilicen las operaciones, el ejercicio coincidirá con el año fiscal.

Por último, en relación al criterio de imputación de los gastos y deducciones, el propio artículo nos indica que *“las disposiciones sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario”*.

IV.8. ALÍCUOTA

Como se mencionó anteriormente, la Ley 27.430 estableció la reducción en etapas de la alícuota del impuesto a las ganancias sobre las sociedades.

En concreto, el inciso b) del artículo 86 de dicha norma, dispuso la disminución de la alícuota del impuesto a la renta que obtengan las empresas del

⁶⁹ A efectos de profundizar sobre el tema, recomendamos al lector la obra del Dr. Diez Gustavo: “Impuesto a las Ganancias” - Ed. La Ley - Buenos Aires - 2009, capítulo X, pág. 569 a 591.

treinta y cinco por ciento (35%) al veinticinco por ciento (25%). Esta última tasa será de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2020, inclusive. Mientras que, para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, la misma será del treinta por ciento (30%).

La Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, por medio del artículo 48, suspendió tal reducción de alícuotas, hasta los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2021 inclusive, fijando para el período de suspensión la alícuota del treinta por ciento (30%). En otras palabras, prorrogó su vigencia por el término de un ejercicio fiscal.

CAPITULO IV

TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

I - SU ORIGEN Y EVOLUCIÓN

La génesis del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante ISIB) la encontramos a fines de los años cuarenta en el Impuesto a las Actividades Lucrativas⁷⁰, el cual puede ser considerado como su antecedente directo.

Según su inspirador, Dino Jarach, dicho impuesto nació como una evolución de otros tributos precedentes vigentes en la Argentina, como las patentes provinciales y -muy especialmente- el Impuesto al Comercio y a la Industria, aplicado por la Provincia de Buenos Aires sobre el volumen de los negocios.⁷¹

Aparece reglado por primera vez en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires⁷² (en adelante CFPBA) en el año 1948. En ese entonces, comenzó recayendo sobre los ingresos brutos anuales obtenidos en el año anterior, por el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual, en la provincia de Buenos Aires.

Con el correr del tiempo, el mismo fue sufriendo diversas modificaciones, hasta la sanción de la Ley N° 8.712⁷³, mediante la cual se establece, a partir del 1° de enero de 1977, el ISIB en sustitución de su antecesor, el Impuesto a las Actividades Lucrativas.

Si nos remitimos por un momento a los fundamentos de dicha norma, podemos destacar que tal reemplazo *“tiende a perfeccionar el sistema tributario*

⁷⁰ El Impuesto a las Actividades Lucrativas tuvo su origen en la Provincia de Buenos Aires, en el año 1904 con la Ley N° 5.122 que gravaba todo ramo de comercio e industria ejercido en la Provincia, obteniéndose el impuesto sobre el monto que arrojaba el giro del capital por el total de ventas. Este tributo se denominó Impuesto al Comercio e Industria.

⁷¹ Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo II, Buenos Aires, 1958, pág. 355 y ss.

⁷² Ley N° 5.246 (B.O. 03/02/1948).

⁷³ Ley N° 8.712 (B.O. 27/01/1977).

provincial, adecuándolo a las pautas programáticas contempladas en el proceso de reordenamiento en la materia, en consonancia con los objetivos trazados por el Gobierno Nacional.

Por otra parte, constituye una innovación en la materia, por cuanto establece que el gravamen se aplicará a los ingresos brutos devengados derivados de las actividades enumeradas expresamente en la ley, excluyéndose en consecuencia, a todas aquéllas no indicadas. Ello significa, lisa y llanamente, obviar toda discusión en cuanto al perfeccionamiento del hecho gravado, referida a la naturaleza o caracteres de la actividad.”

El ISIB, en los últimos años, a través de una maraña de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, se ha ido alejando de aquel modelo “puro” ideado por Dino Jarach, con una legislación simple y alícuota baja, con declaración y pago anual, para pasar a ser un impuesto “impuro”, con aumento de la alícuota general, regímenes de retenciones y percepciones que en muchos casos introducen costos adicionales a los contribuyentes, regímenes de exenciones y promoción industrial, que discriminan actividades y/o regiones productivas, entre otros aspectos.

Si bien, dentro de la composición de los recursos genuinos de la Provincia, el actual ISIB ha tenido una participación fuertemente creciente a lo largo del tiempo, representando en la actualidad tres cuartos de su recaudación total, se han sometido a análisis diversas alternativas de reforma, como el “Impuesto a las Ventas Finales”⁷⁴, un “IVA Subnacional o Provincial”⁷⁵ o el “Impuesto a las Ventas Netas”⁷⁶, tendientes a superar los efectos económicos negativos que genera dicho gravamen, las mismas no han tenido éxito en su implementación.

⁷⁴ Supone que un impuesto a tasa uniforme es neutral desde el punto de vista económico, o sea, que no alteraría el costo económico relativo de los bienes.

⁷⁵ Donde, si el comercio interprovincial está gravado, se deberían reembolsar los créditos fiscales entre jurisdicciones. La provincia consumidora debería compensar a las empresas por todo el crédito pagado en otras jurisdicciones.

⁷⁶ Grava los factores de producción empleados por la firma, calculado sobre la base de los registros contables, a una alícuota impositiva uniforme. Es decir, es el resultado de gravar las ventas menos las compras realizadas a otras empresas, que es una definición de valor agregado.

II - CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO



Una clasificación de relevancia es la que distingue impuestos personales de reales. Se consideran *personales* a aquellos impuestos que determinan la capacidad contributiva de las personas humanas a partir de las circunstancias económicas personales del contribuyente. Por el contrario, los tributos que recaen sobre hechos imponibles que consisten en manifestaciones objetivas de riqueza, prescindiendo de las características personales del contribuyente, son *reales*.

Tradicionalmente, como se mencionó anteriormente, los impuestos se dividen en directos o indirectos atento la posibilidad de traslación del tributo, considerando *directos* a aquellos soportados por el contribuyente de iure⁷⁷ e *indirectos* a todos los gravámenes trasladables al contribuyente de facto⁷⁸.

Asimismo, los impuestos pueden clasificarse como *generales* o *especiales*. Los primeros gravan todas las manifestaciones de riqueza de una determinada naturaleza; mientras que los segundos recaen sólo sobre una especie de manifestación de riqueza, dejando libres del tributo a las demás especies de la misma naturaleza.

⁷⁷ Aquellos contribuyentes designados como tales por la ley, quienes soportan efectivamente el tributo.

⁷⁸ Aquel contribuyente que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación.

También cabe distinguir los impuestos de pago anual de aquellos que se aplican sobre manifestaciones económicas que revisten carácter de periódicas, continuadas en el tiempo, durante el llamado ejercicio fiscal.

Por consiguiente, tenemos que el ISIB es un gravamen de tipo real, dado que para su cuantificación, no contempla aspectos personales del contribuyente, excepto si llevan libros o no, a efectos de la imputación de ingresos por lo devengado o percibido; indirecto, al alcanzar manifestaciones indirectas de capacidad contributiva; general, al recaer sobre todas las actividades ejercidas en forma habitual y a título oneroso por un sujeto; y periódico, por cuanto el período fiscal es el año calendario.

Al verificarse en cada una de las etapas de la cadena de valor de bienes y servicios, la traslación hacia adelante del gravamen bajo estudio, se produce el denominado “efecto acumulación”. El impuesto que se traslada al precio de una etapa formará parte del costo de la etapa siguiente, en cuyo precio también se incluirá el gravamen, circunstancia que se repetirá hasta la adquisición por parte del consumidor final.

Por último, el ISIB es un gravamen *territorial* por cuanto grava exclusivamente aquellas actividades ejercidas dentro de la circunscripción de una determinada jurisdicción, lo que limita la potestad impositiva al principio de territorialidad.

II.1. EFECTOS DISTORSIVOS DEL ISIB

No podemos dejar de mencionar en esta oportunidad, los principales efectos distorsivos que genera este gravamen.

Al ser un tributo de carácter “plurifásico”, gravando todas las etapas de elaboración, distribución y comercialización de un bien o servicio, sin que exista crédito por el impuesto pagado en las instancias anteriores de la cadena productiva, provoca los característicos efectos “cascada” y “piramidación”. En otras palabras, al incidir en cada etapa sobre el precio total de los bienes y

servicios, y no sólo sobre el valor agregado en la misma, estos tienen incorporados montos de impuesto pagados en etapas anteriores, lo cual se trasladará a la siguiente etapa, situación que se repetirá en cada uno de los eslabones de la cadena económica. El efecto final; el precio del producto o del servicio objeto de comercialización aumentará en mayor medida que el tributo recaudado por el Fisco, a la vez que encarece el producto para el consumidor final.

En definitiva, cuantas más etapas de desarrollo posee un bien, mayor será el incremento en el valor final, por repetición de bases imponibles. Y desde esta perspectiva, estarán más favorecidos quienes logren integrar verticalmente varias etapas de la economía, porque evitarán la piramidación de impuestos.

III – ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE

Como punto de inicio, debe señalarse que las jurisdicciones locales no pueden diseñar este tributo según criterios propios, por cuanto la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales⁷⁹ (en adelante LCF) estableció ciertas características básicas que deben respetarse.

Sentado lo expuesto, el objeto del ISIB se encuentra definido en el artículo 182 del CFPBA⁸⁰. El mismo dispone que estarán alcanzadas *“el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) [...]”*

⁷⁹ Ley N° 23.548 (B.O. 26/01/1988).

⁸⁰ Ley N° 10.397 (B.O. 03/07/1986).

Como podemos observar, dentro del objeto de imposición, se encuentran enunciados los servicios, gravando de esta forma, a la prestación de servicios de playas de estacionamiento y garajes.

A continuación, nos ocuparemos de desgranar cada uno de los preceptos que componen el hecho imponible de este tributo.

III.1. EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD

El Dr. Martín Caranta⁸¹ sostiene que el ejercicio de una actividad se compone de una serie de “actos” relacionados con ella, y que están vinculados entre sí. Es decir, no se trata de actos aislados sino tendientes a un fin común: lograr el objeto del negocio o de la actividad económica.

III.2. EN FORMA HABITUAL

El CFPBA entiende como *“ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.”*

Luego aclara que, dicha *“habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.”*

Jarach ha considerado que *“el ejercicio del comercio, de la industria, de una profesión o un arte, son intrínsecamente habituales y por ello no requieren de otro aditamento. Si no tienen ese grado de permanencia y de continuidad o estabilidad que los caracteriza, no son tales sino otro cosa distinta.”*⁸²

⁸¹ Caranta, Martín, R, Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Un enfoque integral, 1ra. ed., Buenos Aires, Editorial Errepar S.A., 2016, pág.34.

⁸² Jarach, Dino, ob. cit. en nota 71, pág. 26.

III.3. A TÍTULO ONEROSO

Una operación es onerosa cuando se recibe algo a cambio, no interesa si es lucrativa o no. También puede definirse el concepto expuesto por su antítesis, resultado oneroso lo no gratuito.

La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante ARBA), en el Informe 51/2008⁸³ sostuvo que *“el criterio seguido por el legislador provincial ha sido considerar que sólo constituyen base imponible del impuesto en cuestión, aquellos ingresos que deriven del ejercicio de la actividad gravada, como precio o retribución de ella.”* Bajo esta óptica de la onerosidad, podemos observar que no todos los ingresos estarán alcanzados por el gravamen, sino sólo aquellos que constituyan una contraprestación, un pago, un precio, una retribución derivado del ejercicio de la actividad gravada, exteriorizando de esta manera capacidad contributiva frente al tributo.

III.4. SUSTENTO TERRITORIAL

El aspecto territorial se encuentra ligado a la jurisdicción dentro de la cual el sujeto activo tiene prerrogativas tributarias.

Para Bulit Goñi, el sustento territorial es, en definitiva, el requisito contenido en la definición de hecho imponible por el cual la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate, para que el Fisco respectivo pueda pretender el tributo.⁸⁴

III.5. SUJETOS DEL IMPUESTO

La Provincia de Buenos Aires define en el artículo 202 de su Código Fiscal que *“son contribuyentes del impuesto las personas humanas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas.”*

⁸³ Informe 51/2008, del Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), de fecha 15/12/2008.

⁸⁴ Bulit Goñi, Enrique G., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 84.

Por lo tanto, será contribuyente del tributo todo ente que desarrolle actividades que se encuentren comprendidas en la hipótesis de incidencia.

III.6. ASPECTO TEMPORAL

La LCF define en el artículo 9°, dentro de las particularidades básicas que debe reunir el ISIB que los periodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta.

Al respecto, el CFPBA dispone que el período fiscal será el año calendario, estableciendo el ingreso del impuesto mediante anticipos mensuales.

Jarach considera que se trata de un gravamen periódico en relación con la verificación anual del hecho y la base imponible, sin perjuicio de que, de admitirlo las disposiciones legales y reglamentarias, se subdivida el pago en diferentes cuotas hasta satisfacer la obligación total.⁸⁵

En síntesis, podemos concluir que las prestaciones de servicios de playas de estacionamiento y garajes, cualquiera sea el sujeto que las realice, ejercidas en forma habitual y a título oneroso, dentro del ámbito territorial de la provincia de Buenos Aires, se encuentran alcanzadas por el ISIB.

IV. LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN

IV.1. BASE IMPONIBLE

La ley además de describir los hechos que darán nacimiento a la relación jurídica tributaria, establece la materia específica que ha de servir para determinar el quantum de la obligación.

A fin de conformar la base imponible en el caso del ISIB, y salvo expresa disposición en contrario, el artículo 187 del CFPBA, nos indica que la misma se determinará *“sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.”*

⁸⁵ Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3ª ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1996, pág. 814.

Acto seguido, el segundo párrafo del mencionado artículo nos define que *“se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.”*

Vale traer a colación lo dicho oportunamente por el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (TFABA) en autos Fordemi S.A.⁸⁶: *“...no todos los ingresos brutos resultan alcanzados por el gravamen, sino sólo aquellos que constituyan una retribución, una contraprestación, un pago, un precio derivados del ejercicio de la actividad gravada. Siendo así, sobre todos los ingresos que encuadren dentro de la noción apuntada, solo sobre ellos, debe aplicarse la alícuota pertinente para establecer el monto del impuesto a tributar, y todos aquellos que no encuadren en ese concepto quedan al margen de tributación.”*

Por consiguiente, la base imponible de los servicios bajo estudio, estará constituida por los ingresos brutos devengados o percibidos⁸⁷, según corresponda, durante el período fiscal.

Por último, debemos recordar que no cabe confundir el hecho imponible con la base o medida de la imposición. Así lo puntualizo la CSJN al resolver el caso “Autolatina Argentina S.A. c/ DGI”⁸⁸, indicando que *“el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación”*.

IV.2. EXCLUSIONES DE LA BASE IMPONIBLE

Si bien el artículo 188 del CFPBA enumera taxativamente cuales son los conceptos que se excluyen de la base imponible del gravamen, nos ocuparemos de los casos más usuales vinculados con la prestación de servicios de playas de

⁸⁶ “Fordemi S.A.”, TFABA, Sala I - 31/07/2007.

⁸⁷ Recomendamos al lector complementar con el tópico IV.3. “Atribución al período fiscal de los ingresos brutos” del presente Capítulo.

⁸⁸ “Autolatina Argentina S.A. c/ DGI” – CSJN – 27/12/1996.

estacionamiento y garaje. Los impuestos facturados por el contribuyente, puntualmente, el IVA.

El inciso a) del mencionado artículo excluye de la base imponible, entre otros importes, el correspondiente al IVA; débito fiscal.

Luego nos aclara que dicha *“deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales [...]”* Y que el importe a computar será el de débito fiscal, cuando se trate del IVA, *“en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida.”*

Siendo esto así, sólo los contribuyentes que presten servicios de playas de estacionamiento inscriptos en el IVA, podrán disminuir de la base imponible los importes correspondientes al débito fiscal, no así los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

IV.3. ATRIBUCIÓN AL PERÍODO FISCAL DE LOS INGRESOS BRUTOS

Volviendo al texto de la LCF, dentro de las peculiaridades a las cuales deberá ajustarse el ISIB, encontramos que, para la determinación de la base imponible, se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal. Dicha pauta ha sido receptada en el artículo 201 del CFPBA.

En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, dicho devengamiento se produce *“desde el momento en que se facture o termine, total o parcialmente, la ejecución o prestación pactada, el que fuere anterior [...]”*⁸⁹

Cuando hablamos de “devengado”, nos estamos refiriendo al criterio general de atribución de ingresos a un período fiscal que debe emplearse a fin de constituir la base imponible.

⁸⁹ Ley N° 10.397 (B.O. 03/07/1986) – CFPBA – Artículo 201, inciso d).

Ahora bien, la LCF nos preceptúa una excepción a la aplicación del método del devengado para los contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial. La imputación de los ingresos al período fiscal a través del criterio de lo percibido.

IV.4. ALÍCUOTA

Desde una perspectiva netamente algebraica, la alícuota es el porcentaje que se aplica a la base imponible a efectos de cuantificar la obligación tributaria.

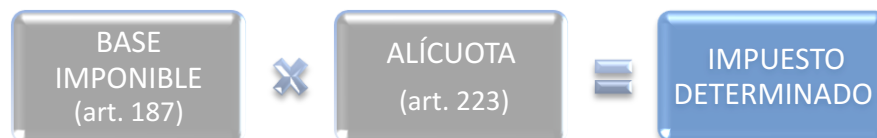
El artículo 223 del Código Fiscal bonaerense indica que, *“la Ley Impositiva fijará la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad.”*

En este sentido, dicha norma fija para el año 2020, la alícuota del seis por ciento (6%) para los servicios de playas de estacionamiento y garajes.

IV.5. METODOLOGÍA DE LIQUIDACIÓN

Retomando lo antedicho, una vez definida la base imponible del gravamen, a ella se aplicará la alícuota establecida por la ley impositiva, obteniendo como resultado el “impuesto determinado”.

Por lo tanto, tenemos que:



Un aspecto a tener en cuenta, a la hora de la liquidación del gravamen, es el “importe mínimo de impuesto” que deberá ingresarse en concepto de anticipo mensual, el cual tendrá carácter definitivo y no podrá ser compensado en otros períodos.

Por consiguiente, estamos en presencia de dos conceptos que debemos comparar a efectos de ingresar el correspondiente quantum de la obligación tributaria. Por un lado, el impuesto determinado, el cual obtenemos a través del

procedimiento descrito precedentemente; por otro, el importe mínimo de impuesto previsto en el artículo 224 del CFPBA.

De manera tal que, si del resultado de dicha comparación, el impuesto determinado es inferior al valor definido anualmente en la ley impositiva, se ingresa este último. Caso contrario, el monto de la gabela será el equivalente al impuesto determinado.

En concordancia con la previsión del CFPBA, la Ley Impositiva⁹⁰ fijó el valor de dicho mínimo para el ejercicio fiscal 2020, en la suma de pesos cuatrocientos sesenta y seis (\$466,00).

Es menester advertir que, cuando por el ejercicio de la actividad no se registren ingresos, no corresponderá tributar anticipo alguno⁹¹.

IV.6. CÓDIGO DE ACTIVIDAD

Los contribuyentes locales del ISIB, en oportunidad de la inscripción y/o cambio de la/s actividad/es desarrollada/s, deberán seleccionar el número de código que corresponda a la misma, de acuerdo con el Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIIB-18)⁹².

Para el caso de los servicios que nos compete, el código de actividad es 524120 (servicios de playas de estacionamiento y garajes), el cual incluye “las actividades por cuenta de terceros del estacionamiento de automotores particulares y camiones, en todas sus modalidades de tiempo”.

IV.7. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS

Mediante la Resolución Normativa N° 41/13, sus modificatorias y complementarias, la Agencia de Recaudación aprobó la implementación del

⁹⁰ Ley N° 15.170 (B.O.10/01/2020).

⁹¹ Ley N° 10.397 (B.O.03/07/1986) – CFPBA – Artículo 216.

⁹² Por medio de la Resolución N° 38/17 (B.O.18/10/2017), la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires aprobó el Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable para todos los contribuyentes locales, con vigencia a partir del 1° anticipo correspondiente al ejercicio fiscal 2018.

procedimiento que deberán observar los contribuyentes directos del ISIB a fin de cumplir con su obligación de presentación de las declaraciones juradas -originales y/o rectificativas- correspondientes a los anticipos, como así también para cumplir con su obligación de presentación de la declaración jurada anual, y de efectuar los pagos que les correspondan en tal carácter, referidos al impuesto, sus intereses y multas.

A tales fines, los contribuyentes locales deberán confeccionar, generar y transmitir sus declaraciones juradas del gravamen, utilizando la aplicación "Declaración Jurada IIBB en línea", que se encuentra en el portal web del Organismo. De esta manera, se reemplaza la necesidad de descarga e instalación del denominado software "Sistema Integrado de Aplicativos" (SIAp).

CAPITULO V

TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO INMOBILIARIO

Jarach ha definido al impuesto inmobiliario como aquel tributo cuya estructura básica se sustenta en el catastro, siendo indispensables el relevamiento de las propiedades con sus elementos de individualización física (superficie, linderos, ubicación), sus connotaciones jurídicas (existencias de derechos reales, regímenes de arrendamiento o de aparcería rural) y su valor económico conforme a la pauta de valuación, establecidas en las leyes de la materia (por caracteres de la tierra, mejoras, fines de su explotación).⁹³

En nuestro país, el Impuesto Inmobiliario Provincial posee soporte jurídico en el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las Provincias, establecido por la Ley N° 23.548, con vigencia a partir del 1° de enero de 1988.

Su redacción fue elaborada en modo negativo, prohibiendo a las provincias y municipios establecer gravámenes análogos a los nacionales coparticipables, y luego, excluyendo de esa prohibición, a los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, autorizando de esta manera al Estado Provincial, según sus propias disposiciones legales, a percibir dicho tributo.

Actualmente, el mismo se encuentra regulado en el Título I del Libro Segundo, Parte Especial, del CFPBA, conforme texto ordenado por Resolución N° 39/11⁹⁴, del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

Cabe aclarar que, si bien el impuesto que nos ocupa, se clasifica según determinadas características que reúna el inmueble, superficie y vías de comunicación, en planta urbana baldía, rural y/o subrural, urbana y/o suburbana edificada, en este acápite sólo nos ocuparemos de las particularidades de esta

⁹³ Jarach, Dino, ob. cit. en nota 85, pág. 690.

⁹⁴ Resolución N° 29/2011 (B.O.11/03/2011).

última. Ello en virtud de que las playas de estacionamiento y garajes, se ubican en zonas urbanas, reuniendo las características⁹⁵ para encuadrar en dicha planta.

I - CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO

El artículo 169 del CFPBA dispone que *“Los titulares de dominio, los superficiarios, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño pagarán anualmente por los inmuebles situados en la Provincia, el impuesto establecido en el presente Título, que estará conformado por un básico y, además -en caso que corresponda- un complementario, de acuerdo a las siguientes disposiciones.”*

Puede observarse que, de la lectura del párrafo precedente se desprenden dos tipos de impuestos. Uno denominado “básico”, el cual se abonará por cada inmueble, de acuerdo a las alícuotas y mínimos que fije la Ley Impositiva. Otro “complementario”, el que se abonará por cada conjunto de inmuebles de la planta urbana edificada, por cada conjunto de inmuebles de la planta urbana baldía, y por cada conjunto de inmuebles de la planta rural y/o subrural atribuibles a un mismo contribuyente, de acuerdo al procedimiento que para su determinación fije la Ley Impositiva.

Resulta importante hacer tal distinción en virtud de analizar las características de cada uno de ellos.

Si bien se trata de dos tributos *directos*, de *vinculación objetiva o territorial*, cuya liquidación es predeterminada por parte de la Autoridad de Aplicación, podemos sostener que un impuesto (complementario) que tiene en cuenta la capacidad contributiva total de un contribuyente, gravando patrimonios inmobiliarios, es *personal*; mientras que otro (básico) que solo tiene en cuenta una

⁹⁵ De acuerdo al artículo 45 de la Ley 10.707 (B.O.05/12/1988), se considera con carácter general:
a) Planta Urbana: A las ciudades, pueblos, villas y todo fraccionamiento representado por manzanas o unidades equivalentes cuya superficie no exceda de una y media (1,5) hectáreas totalmente rodeadas de vías de comunicación.
b) Plana Suburbana: Al conjunto de inmuebles representados por quintos o unidades equivalentes, cuya superficie exceda de una y media (1,5) hectáreas y no supere las doce (12) hectáreas totalmente rodeadas por vías de comunicación.

manifestación parcial de su riqueza, alcanzando a cada parcela⁹⁶ catastral en forma individual, es de naturaleza *real*.

II – EL HECHO IMPONIBLE Y SUS ASPECTOS

II.1. ASPECTO OBJETIVO

Siguiendo con la distinción mencionada en el tópico anterior, el objeto del impuesto inmobiliario básico lo constituye cada una de las parcelas tomadas individualmente; mientras que, en el caso del impuesto inmobiliario complementario, lo conforma el conjunto de inmuebles atribuibles a un mismo contribuyente.

II.2. ASPECTO SUBJETIVO

Son contribuyentes de este impuesto los titulares de dominio, los superficiarios, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño⁹⁷. Estos últimos revisten la calidad de contribuyentes del impuesto a partir del momento en que se comunique fehacientemente su condición de tales a la Autoridad de Aplicación, debiéndose acreditar el título por el cual se adquirió la posesión de acuerdo al procedimiento que se establezca al efecto.⁹⁸

II.3. ASPECTO TERRITORIAL

El impuesto grava los inmuebles o conjunto de ellos, situados en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, delimitando de esta manera a dicha jurisdicción, el ámbito espacial para ejercer su potestad tributaria.

⁹⁶ Según el artículo 4° de la Ley 10.707 (B.O.05/12/1988), se denomina parcela a la cosa inmueble de extensión territorial continua, deslindado por una poligonal cerrada, perteneciente a un propietario o a varios en condominio, o poseído por una persona o por varias en común, cuya existencia y elementos esenciales consten en un plano registrado en el organismo catastral.

⁹⁷ Ley N° 10.397 (B.O.03/07/1986) – CFPBA – artículo 169.

⁹⁸ *Ibidem*, artículo 169 bis.

II.4. ASPECTO TEMPORAL

El impuesto inmobiliario básico es un impuesto anual, el cual podrá ser pagado en una o varias cuotas, en las condiciones y términos que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires establezca.⁹⁹

La situación es totalmente distinta en el impuesto inmobiliario complementario, que por depender de la conformación de un patrimonio parcial presenta los caracteres de un impuesto de “ejercicio”. Ello es así en razón de que la composición del patrimonio que genera la obligación puede tenerse, adquirirse, modificarse o perderse durante el año fiscal, como consecuencia de la adquisición o enajenación del patrimonio inmobiliario, y del momento de verificación del hecho imponible, primero de enero de cada año.¹⁰⁰

III. LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN

III.1. BASE IMPONIBLE

La base imponible del inmobiliario básico estará constituida por la valuación fiscal de cada inmueble. En tanto, la correspondiente al inmobiliario complementario se conformará por la suma de las bases imponibles del inmobiliario básico de los inmuebles pertenecientes a un mismo conjunto, atribuibles a un mismo contribuyente.

III.2. METODOLOGÍA DE LIQUIDACIÓN

Recordemos que el impuesto inmobiliario adquiere dos modalidades para su determinación. Por un lado, el sistema de presentación espontánea sobre la base de declaraciones juradas que exteriorizan los contribuyentes relativos a la propiedad. Por otro lado, el sistema de liquidación administrativa, efectuada en base a datos que posea la Autoridad de Aplicación. Ambas situaciones confluyen en una liquidación predeterminada por parte del Fisco provincial.

⁹⁹ *Ibíd.*, artículo 170.

¹⁰⁰ Ley N° 14.394 (B.O.15/11/2012) – artículo 15.

Respecto al procedimiento de cálculo del impuesto básico urbano edificado, el artículo 6° de la Ley Impositiva vigente para el ejercicio fiscal 2020, fija las escalas de alícuotas a efectos del pago. El mismo se compone de una cuota fija y una escala de alícuotas progresivas aplicables sobre el excedente de los límites mínimos.

Asimismo, establece un tope porcentual al impuesto resultante por aplicación del cálculo descrito, el cual no podrá exceder respecto del calculado en el año 2019, determinado porcentaje, de acuerdo a la valuación fiscal que posea el inmueble en el mencionado año fiscal.

Párrafo aparte merece el método de cálculo del impuesto complementario, el cual resultará de la diferencia en exceso entre:

a) El valor que, para cada conjunto de inmuebles, surja de aplicar a la base imponible, las escalas y alícuotas establecidas por La Ley Impositiva; y

b) La sumatoria de los componentes básicos del impuesto Inmobiliario determinados para cada uno de los inmuebles del mismo conjunto correspondientes a un mismo contribuyente. Cuando sobre un inmueble exista condominio, cusufructo o coposesión a título de dueño, se computará exclusivamente la parte que corresponda a cada uno de ellos.

Al igual que el impuesto básico, el componente complementario del Impuesto Inmobiliario resultante de lo dispuesto precedentemente no podrá exceder, respecto del calculado en el año 2019, los límites de incremento establecidos en la Ley Impositiva.

CAPITULO VI

TASAS MUNICIPALES

Se ha mencionado en el introito del presente trabajo, que la prestación de los servicios de playas de estacionamiento y garajes, son llevados a cabo en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, y dentro de esta, en el Municipio de la Ciudad de La Plata.

Es por ello que bajo este supuesto, se procederá a analizar la incidencia de los gravámenes regulados por las normas tributarias municipales que recaen sobre la mencionada actividad.

Como punto de partida, consideramos pertinente definir un concepto clave, y sus principales características, que ha dado lugar al surgimiento de frecuentes contiendas entre los fiscos municipales y los contribuyentes. Estamos hablando de las denominadas “tasas municipales”.

Dino Jarach, las define como: *“un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. Se entiende que, como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo; no tiene, pues, el carácter de precio.”*¹⁰¹

Nuestro Máximo Tribunal, ha sido categórico al definir la tasa como *“una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general”*.¹⁰² Adicionalmente en la causa

¹⁰¹ Dino, Jarach, op. cit., nota 85, pág. 232.

¹⁰² “Selcro S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros s/ Amparo” – CSJN – 21/10/2003.

“Laboratorios Raffo S.A.”, sostuvo que es requisito fundamental, que *“...al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”*.¹⁰³ Aclarando que *“la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva.”*¹⁰⁴

Por lo tanto, lo que el Supremo Tribunal ha manifestado es que, para que una tasa sea constitucionalmente válida, es necesario que su percepción se vincule con un servicio prestado por el municipio, con lo cual la falta de prestación invalida la potestad tributaria de percibirlo.

Otro aspecto controvertido, se plantea respecto del criterio a utilizar al momento de fijar el quantum de la tasa. El mismo debe consistir en la contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero en ocasiones resulta imposible fijar con exactitud ese costo individual.

Al respecto, la CSJN ha sostenido que *“no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público.”*¹⁰⁵

Realizada esta breve síntesis, pasemos a analizar las diversas tasas municipales que gravan la prestación de servicios que nos convoca.

¹⁰³ “Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba s/ Pretensión Anulatoria” – CSJN – 23/06/2009.

¹⁰⁴ “Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán” – CSJN – 05/09/1989. En el mismo sentido “Quilpe S.A. c/ Municipalidad de La Rioja s/ Inconstitucionalidad” – CSJN – 09/10/2012.

¹⁰⁵ “Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael s/ repetición de pago” – CSJN – 10/05/1956.

I – TASA POR ALUMBRADO Y SEÑALIZACIÓN LUMINOSA

I.1. HECHO IMPONIBLE

La prestación del servicio de iluminación común o especial de la vía y espacios públicos realizada por cualquier tecnología, así como el mantenimiento y/o ampliación del parque lumínico y semáforos vehiculares y peatonales, estarán alcanzados por la presente tasa.¹⁰⁶

I.2. BASE IMPONIBLE

La misma se establece a través de importes máximos mensuales, según el encuadramiento por características de consumo, de acuerdo con el Marco Regulatorio Eléctrico vigente en la Provincia de Buenos Aires.¹⁰⁷

I.3. CONTRIBUYENTES

Son contribuyentes, en lo que aquí interesa, de la Tasa por Alumbrado y Señalización Luminosa: los titulares de dominio de los inmuebles, con excepción de los nudos propietarios; los usufructuarios; los poseedores solidariamente con los titulares de dominio; los comodatarios y beneficiarios de concesiones de uso de inmuebles.

Por lo tanto, los servicios de playas de estacionamiento y garajes, se encuentran alcanzados por la mencionada tasa.

II – TASA POR INSPECCIÓN DE SEGURIDAD E HIGIENE

II.1. HECHO IMPONIBLE

La Ordenanza Fiscal N° 11.893/19 de la Ciudad de La Plata, dispone en su artículo 156 que, “ *los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, en toda actividad de servicios o asimilables a tales, servicios públicos explotados por entidades privadas,*

¹⁰⁶ Ordenanza Fiscal N° 11.893/2019 – Municipalidad de la Ciudad de La Plata – artículo 143.

¹⁰⁷ Ordenanza Impositiva N° 11.894/2019 – Municipalidad de la Ciudad de La Plata – artículo 5°.

estatales, autárquicas, descentralizadas, y/o de capital mixto que realicen actividades económicas que se desarrollen en locales, establecimiento, oficinas y/o cualquier otro lugar, habilitado o susceptible de ser habilitado, sea mueble o inmueble (aunque el titular del mismo por sus fines fuera exento), se desarrollen en forma accidental, habitual, susceptible de habitualidad o potencial, estarán alcanzados por la Tasa por Inspección de seguridad e Higiene”.

Se puede observar que finalmente el nacimiento del hecho imponible se produce por “el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial o de servicios” como contrapartida del servicio municipal de “seguridad, salubridad e higiene”.

II.2. BASE IMPONIBLE

Salvo disposiciones especiales, *“estará constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada”.*¹⁰⁸

Ahora bien, ¿a qué se considera ingreso bruto?

Para dar respuesta a este interrogante, debemos remitirnos al segundo párrafo del artículo 157 del mencionado plexo normativo. El mismo lo define como *“el valor o monto total en valores monetarios, en especies o en servicios devengados en concepto de... retribuciones totales obtenidas por los servicios o actividades ejercidas...”*

Como norma general, se imputarán al período fiscal en que se devenguen. Se entenderá que los ingresos se han devengado, en el caso de prestaciones de servicios y locaciones de obra y servicios, desde el momento en que se factura o termina, total o parcialmente, la ejecución o prestación pactada, el que fuera anterior. La excepción a esta regla, la constituye la asignación de los ingresos brutos percibidos en el período, para las actividades de los contribuyentes que no tengan la obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Ordenanza Fiscal N° 11.893/2019 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata - artículo 157.

¹⁰⁹ *Ibíd*em, artículo 159, punto 10.

A los efectos de la determinación del ingreso neto imponible, deberán considerarse como exclusiones de la base imponible, los importes correspondientes al IVA -débito fiscal-. Aclarando la norma, que dicha deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho del gravamen citado, en tanto se encuentren inscriptos como tales.

II.3. DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO

A efectos de establecer el monto de la tasa, deberán considerarse las alícuotas que se fijan en la Ordenanza Impositiva, utilizándose para ello el Nomenclador de Actividades de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.¹¹⁰

Dicha Ordenanza fija las alícuotas máximas y los valores mínimos para cada una de las actividades alcanzadas.

Abriendo más la información, los servicios de playas de estacionamiento y garajes poseen una alícuota máxima del diez por ciento (10,00%) y un monto mínimo de pesos dos mil doscientos cincuenta (\$2.250).¹¹¹

La propia norma aclara que, la Autoridad de Aplicación no podrá establecer alícuotas máximas ni valores mínimos mayores a los indicados, los que operarán en defecto de la reglamentación.¹¹²

II.4. CONTRIBUYENTES

Son contribuyentes de la presente tasa, las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, y toda entidad que realice o intervenga en operaciones, actividades o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el presente gravamen.

¹¹⁰ *Ibidem*, artículo 160.

¹¹¹ Ordenanza Impositiva N° 11.894/2019 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata - Anexo artículo 10°.

¹¹² *Ibidem*, artículo 10.

III – DERECHOS DE PUBLICIDAD Y PROPAGANDA

III.1. HECHO IMPONIBLE

La publicidad, propaganda escrita, audiovisual o sonora, realizados mediante voz humana u otro medio audible, reproducidos ya sea electrónicamente, usando micrófonos, amplificadores, altavoces, etc., hecha en la vía pública o visible desde esta, se encuentre en inmuebles de propiedad pública o privada, o en vehículos, o dentro del espacio aéreo del partido de La Plata, con fines lucrativos, comerciales o económicos, incluyendo la realizada a través de promotores de venta y/o repartidores propagandistas y cualquier otra actividad que se considere publicidad, estarán alcanzados por los Derechos de Publicidad y Propaganda.¹¹³

Por consiguiente, si el establecimiento donde se prestan los servicios de estacionamiento, posee publicidad escrita, hecha o visible desde la vía pública, estará sujeto al pago de los derechos mencionados.

III.2. BASE IMPONIBLE

Está constituida por los metros cuadrados explotados de publicidad y propaganda, cuyo valor por metro es fijado en la suma de hasta quinientos veinticinco pesos (\$525), mensuales o por fracción.¹¹⁴

III.3. CONTRIBUYENTES

Son contribuyentes, en forma solidaria, tengan o no oficina con domicilio en el municipio, los emisores, productores, propietarios del mensaje, el tenedor del anuncio y/o propietario del edificio o terreno, según el modo de publicidad, en que se instalen las estructuras.¹¹⁵

Para la realización de propaganda y publicidad se deberá requerir y obtener autorización previa de la Autoridad de Aplicación. Caso contrario, cuando la

¹¹³ Ordenanza Fiscal N° 11.893/2019 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata - artículo 171.

¹¹⁴ Ordenanza Impositiva N° 11.894/2019 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata - artículo 12.

¹¹⁵ Ordenanza Fiscal N° 11.893/2019 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata - artículo 175.

solicitud de autorización sea presentada con posterioridad a su realización o iniciación, se presumirá una antigüedad mínima equivalente a los períodos no prescriptos con más sus accesorios, al sólo efecto de la liquidación de los derechos respectivos, salvo que el contribuyente probara fehacientemente la fecha de adquisición de los elementos publicitarios.¹¹⁶

¹¹⁶ *Ibidem*, artículo 176.

CAPITULO VII

RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES

I – LOS COMPROBANTES CLASE “A” Y EL DEROGADO FORMULARIO 8.001

Mencionamos oportunamente, que el punto 3 del inciso a) del artículo 12 de la LIVA, establece que determinadas operaciones no se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas y, por lo tanto, no darán lugar al cómputo del crédito fiscal.

Dentro de estas operaciones, en lo que a esta colaboración interesa, no se considerarán vinculadas con operaciones gravadas, aún cuando pueda demostrarse su efectiva vinculación, las prestaciones de servicios de *“playas de estacionamiento o garajes y similares...”*

Pero como toda norma contiene también su excepción, el legislador por vía reglamentaria aclaró que esta limitación, no opera respecto de las locaciones y prestaciones de servicios indicadas precedentemente, en aquellos casos en los que los locatarios o prestatarios sean a su vez locadores o prestadores de los mismos servicios.¹¹⁷

Siguiendo en la misma sintonía, y atendiendo al objetivo de optimizar sus funciones fiscalizadoras, así como de intensificar el uso de herramientas informáticas que faciliten a los contribuyentes y responsables el cumplimiento de sus obligaciones, el Organismo Recaudador sancionó la Resolución General N° 3.668/2014¹¹⁸, mediante la cual se estableció un régimen especial para la emisión de comprobantes electrónicos originales, que permitía la identificación de las partes intervinientes en determinadas operaciones, así como un régimen informativo de los comprobantes clase “A” vinculados con las aludidas transacciones.

¹¹⁷ Decreto N° 692/98 (B.O.17/06/1998) - artículo 52.

¹¹⁸ Resolución General N° 3668/14 (B.O.09/09/2014).

Asimismo, dispuso la necesidad de cumplimentar un formulario de declaración jurada, el cual llevaba el número 8001, que debía ser refrendado por parte de quienes actúen en carácter de adquirentes, locatarios o prestatarios, y conservado en archivo por parte de los emisores de los comprobantes clase “A”, debiéndose almacenar de manera correlativa por fecha de emisión y mantenido a disposición del Organismo Fiscal.

Con posterioridad, y continuando con el proceso de simplificación de normas y eliminación de regímenes informativos, a partir de la utilización de herramientas informáticas, la Administración Federal estableció un nuevo régimen de emisión de comprobantes electrónicos clase “A”, derogando la mencionada resolución general y dejando sin efecto el formulario de declaración jurada N° 8001, el cuál era requerido cuando el comprobante emitido no hubiere sido electrónico.¹¹⁹

Este nuevo método de emisión pasó a ser totalmente electrónico, cuya solicitud de autorización se pudo canalizar a través del intercambio de información basado en el “WebService”¹²⁰, o del servicio denominado “Comprobantes en línea”. Además de indicar expresamente el motivo de la excepción que permite la emisión de comprobantes clase “A”, según la operación de que se trate, entre otros aspectos, habilita la alternativa de emisión de comprobantes a través de controladores fiscales, en lugar de comprobante electrónico, cuando se trate de operaciones cuyo importe neto gravado sea mayor a diez mil pesos (\$ 10.000).

A partir del análisis, podemos decir que la finalidad que busca esta norma obedece al hecho de que la mayoría de estas prestaciones generalmente es efectuada a consumidores finales y suele confundirse con gastos de carácter personal, generando de esta manera excesos en el cómputo de créditos fiscales por parte de los sujetos responsables inscriptos en el gravamen, dificultando la

¹¹⁹ Resolución General N° 4520/19 (B.O.15/07/2019).

¹²⁰ Un servicio web (en inglés, Web Service, frecuentemente abreviado como WS) es una tecnología que utiliza un conjunto de protocolos y estándares que sirven para intercambiar datos entre aplicaciones.

posibilidad al Órgano Administrador, ejercer un verdadero control respecto de la efectiva correspondencia con la actividad gravada.

II – FACTURA ELECTRÓNICA O CONTROLADORES FISCALES

La Administración Federal de Ingresos Públicos dispuso, a través de las Resoluciones Generales N° 4290, 4291 y 4292, publicadas oficialmente el 3/8/2018, nuevas disposiciones en materia de facturación, generalizando de esta manera la emisión de facturas electrónicas o la utilización del equipamiento denominado “controlador fiscal”¹²¹, quedando reservada la emisión de facturas preimpresas en formato papel únicamente para operaciones de respaldo por inconvenientes en los sistemas de emisión y para casos muy puntuales.

Recordemos que los sujetos responsables inscriptos en el IVA, supuesto bajo el cual estamos considerando al contribuyente que presta los servicios de playas de estacionamiento y garajes, ya se encontraban obligados al uso de factura electrónica o controladores fiscales.

Por consiguiente, uno de los puntos salientes que trae aparejado estas nuevas resoluciones, es la posibilidad de que los sujetos mencionados en el párrafo precedente, podrán optar por una de las dos (2) modalidades de emisión de comprobantes, o ambas en forma conjunta, sin necesidad de informar previamente al Organismo Fiscal el ejercicio de dicha opción¹²². De esta manera pasa a ser una decisión operativa y comercial del propio contribuyente y no, como resultaba hasta ahora, una imposición del Fisco para determinadas actividades o por el volumen de operaciones con consumidores finales.

¹²¹ Se denominan controladores fiscales a los equipamientos electrónicos homologados por la Administración Federal de Ingresos Públicos destinados a procesar, registrar, emitir comprobantes y conservar los datos de interés fiscal que se generan como consecuencia de las ventas, prestaciones de servicios y locaciones.

¹²² Resolución General N° 4290/18 (B.O.03/08/2018) - artículo 7°.

III – IDENTIFICACION DE LOS COMPROBANTES

Los comprobantes que emitan los sujetos responsables inscriptos en el IVA, que presten los servicios de playas de estacionamiento y garajes, estarán identificados con la letra “B”, cuando se trate de operaciones realizadas con sujetos que respecto del IVA revistan la calidad de exentos, no responsables o consumidores finales; sujetos que según las normas del IVA deben recibir el tratamiento de consumidor final; sujetos adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo) y con "Sujetos No Categorizados".¹²³

En el caso en que el contribuyente opte por el régimen de emisión de comprobantes mediante la utilización de “Controladores Fiscales”, podrán expedir “tiques” a efectos de respaldar sus prestaciones de servicios.

IV – DATA FISCAL

Siendo un objetivo permanente de la Administración Federal potenciar las capacidades de servicio y control mediante la implementación de nuevas tecnologías informáticas y de comunicación dispuso, mediante la Resolución General N° 4042/17¹²⁴, la exhibición obligatoria del “Formulario 960/NM – Data Fiscal”, en locales de venta, locación o prestación de servicios -incluyendo lugares descubiertos-, salas de espera, oficinas o áreas de recepción y demás ámbitos similares.

El mismo consiste en un formulario interactivo que lleva impreso un código de respuesta rápida QR¹²⁵ que permite conocer el comportamiento fiscal de un comercio, tanto al consumidor como al público en general, posibilitando de esa forma, ante la detección de irregularidades, su reporte a la Autoridad de Aplicación.

¹²³ Resolución General N° 1415/03 (B.O.13/01/2003) - Capítulo E, artículo 15°, inciso b).

¹²⁴ Resolución General N° 4042/17 (B.O.08/05/217).

¹²⁵ Su nombre proviene de las siglas en inglés de “Quick Response” -respuesta rápida-, diseñado especialmente para que funcione de manera expedita. Se trata de una matriz de puntos bidimensional y unívoca, en donde cada contribuyente tendrá un código distinto por cada punto comercial que tenga declarado. Este código, no requiere de un lector especial: una simple cámara de un dispositivo móvil con conexión a internet, es capaz de interpretar el código por medio de un software gratuito.

El mandato de la norma recae sobre los contribuyentes y/o responsables que, por las operaciones de venta de bienes muebles o locaciones o prestaciones de servicios realizadas con consumidores finales, se encuentran obligados a emitir facturas o documentos equivalentes.

Asimismo aclara que, cuando se utilicen máquinas registradoras -emisoras de tique o vales- o controladores fiscales, la obligación será considerada cumplida mediante la exhibición de UN (1) Formulario N° 960/D - “Data Fiscal” por cada máquina o controlador fiscal instalado.

Cuando se modifique la situación fiscal del responsable, o cuando el deterioro del formulario obstaculice o impida la lectura del código de respuesta rápida (QR), el mismo deberá ser sustituido.

Por último, en lo que respecta al procedimiento de obtención, se deberá ingresar al servicio denominado “Formulario N° 960/D” del sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>), mediante la utilización de la “Clave Fiscal” con nivel de seguridad 2 o superior, correspondiendo UNO (1) por cada domicilio comercial, el que deberá estar declarado previamente en el “Sistema Registral” como local o establecimiento, excepto cuando el mismo corresponda al domicilio fiscal.

CAPITULO VIII

RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

I – CONVENIO COLECTIVO DE TRABAJO

La relación laboral de los empleados de playas de estacionamiento y garajes se encuentra regulada mediante la Convención Colectiva de Trabajo N° 428/05, cuyo ámbito de aplicación lo constituye la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires.

En este acápite citaremos brevemente algunos puntos relevantes que hacen a la liquidación de haberes, como así también los derechos y obligaciones de la relación colectiva entre empresarios y empleados.

Transitando sus diversas cláusulas, encontramos la definición de las categorías¹²⁶, discriminadas en base a las tareas realizadas, las cuales constituyen la base de cálculo de la liquidación de haberes.

Dentro de los conceptos que integran dicha liquidación, se pueden observar los siguientes ítems: básico, antigüedad, asistencia y manejo de fondos; siendo la

¹²⁶ El artículo 7° de la Convención Colectiva de Trabajo N° 428/05 nos brinda las siguientes definiciones:

A) ENCARGADO: persona que, en ausencia del Empleador, Gerente, Autoridad Ejecutiva o Empresaria, y/o por delegación de funciones dada por los antes nombrados, asuma la responsabilidad de estar a cargo y velar por el buen funcionamiento del establecimiento, en cuanto a la corrección de atención al público, cobranza, calidad, cantidad, control de servicios eficientes y limpieza general, etc.

B) OPERARIO: todo Personal que realice tareas de conducción y ordenamiento de vehículos dentro del establecimiento, banderillero (en las playas y/o garajes que tengan en su dotación personal que cumpla dichas funciones), siendo además el colaborador directo del Encargado. Deberá cumplir también con la limpieza general del establecimiento.

C) PERSONAL ADMINISTRATIVO: todos los empleados que realicen tareas relacionadas a la administración del establecimiento, bancarias, cobranzas, etc.

D) SERENO: aquél que realice exclusivamente tareas de control, guardia y/o vigilancia. Si cumpliera otras distintas a las mencionadas anteriormente, se lo considerará Encargado, siempre y cuando en el lugar de trabajo se encuentre solo durante todo el horario para desempeñar tareas varias.

E) FRANQUERO: Las mismas tareas y obligaciones del Encargado, categoría aplicable a las playas y/o garajes con dotación de personal superior a tres (3) empleados.

última escala salarial homologado, la vigente para los meses octubre 2019, febrero y marzo 2020.¹²⁷

En lo que respecta a las retenciones que se encuentran a cargo del trabajador, podemos mencionar: cuotas sindicales, tres por ciento (3%), y el uno por ciento (1%) correspondiente al seguro de sepelio, ambas calculadas sobre el total de las remuneraciones mensuales. Asimismo, se establece un aporte solidario, a favor de las asociaciones sindicales firmantes del convenio, consistente en un aporte mensual del dos por ciento (2%), sobre el total de las remuneraciones para los trabajadores no afiliados al sindicato, y el uno (1%) mensual sobre el total de las remuneraciones básicas en concepto de aporte mutual sindical.

En relación al aporte para la obra social, el artículo 40 del referido convenio, nos indica que el mismo se ajustará a lo que disponen las leyes vigentes. Por ello, debemos remitirnos a la Ley de Obras Sociales¹²⁸, donde su artículo 16 establece *“un aporte a cargo de los trabajadores que presten servicios en relación de dependencia equivalente al tres por ciento (3%) de su remuneración [...]”*.

Dentro de las obligaciones a cargo de los empleadores, la convención estatuye con el fin de financiar los programas sociales y de capacitación brindados por las entidades firmantes del mismo, un fondo convencional consistente en el uno y medio por ciento (1,5%) mensual por cada trabajador, liquidado sobre el salario básico de encargado, el cual no podrá ser inferior al cálculo que resulte de aplicar dicho porcentaje a tres (3) sueldos básicos de la categoría mencionada; y del uno (1) por ciento del salario básico del convenio (por todos los trabajadores).

Finalmente, entre los derechos que posee el trabajador, se pueden mencionar: permisos gremiales, licencias por matrimonio, por nacimiento de hijo,

¹²⁷ Mediante la Resolución (ST) 2494/19 de fecha 20/11/2019, se homologó el acuerdo celebrado entre el Sindicato Obreros y Empleados de Estaciones de Servicio y GNC Garages de y Lavaderos (SOESGYPE), la Federación de Obreros y Empleados de Estaciones de Servicio, Garages, de, Lavaderos de Autos y Gomerías de la República Argentina (FOESGRA), por la parte sindical, y la Cámara de Garages, y Actividades Afines de la República Argentina, por la parte empleadora.

¹²⁸ Ley N° 23.660 (B.O.20/01/1989).

anual, por enfermedades justificadas, fallecimiento de madre, padre, esposa e hijos, entre otros.

II – APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Los sistemas de seguridad social, constituyen un componente fundamental de los programas de bienestar social que diseñan los gobiernos. Los sistemas previsionales son el componente básico de estos programas, junto con otros como el de las asignaciones familiares, la protección contra el desempleo, accidentes de trabajo o enfermedades profesionales, protección de la salud, entre los más importantes. En general, todos estos sistemas tienen un común denominador. La cobertura social respecto a determinados riesgos, como consecuencia de eventos a los que están sometidas las personas: la contingencia de que el individuo sea incapaz económicamente para hacer frente a situaciones tales como la pérdida de capacidad para generar ingresos, o para solventar determinados gastos considerados esenciales en la vida de los individuos.

Nuestro país cuenta con un sistema de reparto¹²⁹ a nivel nacional denominado Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)¹³⁰. Este resulta obligatorio para todos los trabajadores en relación de dependencia y los no dependientes (autónomos y monotributistas).

El sistema previsional, en lo que aquí interesa, obtiene los fondos necesarios para su funcionamiento, de las cotizaciones recaudadas del empleador (contribuciones patronales) y del trabajador (aportes personales).

¹²⁹ En la seguridad social, se denomina reparto a un sistema de seguro solidario para la vejez, el cual se organiza sobre la base de un aporte obligatorio realizado por los trabajadores en actividad, con el que se forma un fondo para atender las pensiones y jubilaciones de los trabajadores retirados.

¹³⁰ Mediante la Ley N° 26.425 (B.O.09/12/2008) se dispuso la unificación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones en un único régimen previsional público denominado Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA). De esta manera se eliminó el régimen de capitalización, el cual fue absorbido y sustituido por el régimen de reparto, garantizando a los afiliados y beneficiarios del régimen suprimido, la percepción de iguales o mejores prestaciones y beneficios que los que gozaban a la fecha de la entrada en vigencia de la presente ley.

II.1. APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL

La cotización del trabajador en relación de dependencia consiste en un porcentaje fijo de su salario. Actualmente, estos descuentos se componen de la siguiente forma: al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP), el aporte personal será del once por ciento (11%)¹³¹, mientras que, con destino a Obra Social¹³² y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP)¹³³, la retención consistirá en un tres por ciento (3%) de su remuneración.

II.2. CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Con la sanción de la Ley N° 27.541 de “Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública”¹³⁴, se fijaron nuevas reglas en materia de contribuciones a la seguridad social.

En tal sentido, el artículo 19 de la precitada Ley, estableció las alícuotas correspondientes a las contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de Seguridad Social regidos por las leyes 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo)¹³⁵, 24.241 (Sistema Integrado Previsional Argentino) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares)¹³⁶. El inciso a) fija la alícuota del veinte con cuarenta centésimos (20,40%); mientras que el inciso b), una alícuota del dieciocho por ciento (18%).

Para el encuadre en uno u otro inciso, los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad principal enmarque en el sector "Servicios" o en el sector "Comercio", deberán observar lo dispuesto en la resolución de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (SEPyME) N° 220/19¹³⁷,

¹³¹ Ley N° 24.241 (B.O.18/10/1993) - artículo 11.

¹³² Ley N° 23.660 (B.O.20/01/1989) - artículo 40.

¹³³ Ley N° 19.032 (B.O.28/05/1971) - artículo 8°, inciso b).

¹³⁴ Ley N° 27.541 (B.O.23/12/2019).

¹³⁵ Ley 24.013 (B.O.17/12/1991).

¹³⁶ Ley 24.714 (B.O.18/10/1996).

¹³⁷ Resolución (SEPYME) N° 220/19 (B.O.12/04/2019).

o la que en el futuro la reemplace, respecto del monto de facturación por sus ventas totales anuales para la categorización como empresa mediana tramo 2.¹³⁸

De no superarse los referidos topes, tales empleadores quedarán comprendidos en el inciso b) del artículo 19 (alícuota del 18%), debiendo acreditar dicha condición con el certificado que emita la SEPyME.¹³⁹

Respecto a las proporciones de las contribuciones patronales con destino a los diferentes subsistemas de seguridad social enunciados precedentemente, se distribuirán en igual proporción a la aplicable por la Ley 27.430 hasta tanto el Poder Ejecutivo Nacional establezca las nuevas proporciones.

SUBSISTEMA	ALÍCUOTAS	
SIPA Ley 26.425	12,35%	10,77%
INSSJP Ley 19.032	1,57%	1,59%
ASIGNACIONES FAMILIARES Ley 24.714	5,40%	4,70%
FONDO NACIONAL DE EMPLEO Ley 24.013	1,08%	0,94%
TOTAL	20,40%	18%

II.3. DETRACCIONES DE LA BASE IMPONIBLE SIPA

De la base imponible sobre la que corresponda aplicar la alícuota prevista en el inciso a) o b), según corresponda, del artículo 19, se detraerá mensualmente, por cada uno de los trabajadores, un importe de pesos siete mil tres con sesenta y ocho centavos (\$ 7.003,68) en concepto de remuneración

¹³⁸ Mediante la Resolución (SEPYME) N° 563/19 (B.O.10/12/2019), se establecieron a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, los límites de ventas totales anuales expresados en pesos (\$), para los rubros servicios y comercio, en la suma de \$ 607.210.000 y \$ 2.146.810.000, respectivamente.

¹³⁹ Decreto Reglamentario N° 99/2019 (B.O.28/12/2019).

bruta. El importe antes mencionado podrá detraerse cualquiera sea la modalidad de contratación.¹⁴⁰

II.4. DETRACCIÓN ADICIONAL

Adicionalmente a la detracción indicada en el punto anterior, los empleadores que tengan una nómina de hasta veinticinco (25) empleados gozarán de una detracción de pesos diez mil (\$ 10.000) mensual, aplicable sobre la totalidad de la base imponible precedentemente indicada.¹⁴¹

III – EL FORMULARIO 931

Mediante la Resolución General N° 4265/2018, publicada en el Boletín Oficial el 22/06/2018, la Administración Federal procedió a la universalización en el uso del sistema “Declaración en línea”¹⁴² para confeccionar la declaración jurada determinativa y nominativa de las obligaciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social. De esta manera, el Organismo Fiscal puso fin al proceso de incorporación paulatina de empleadores, basado en la cantidad de trabajadores registrados.

La utilización del servicio “Declaración en línea” es obligatorio para todos los empleadores comprendidos en el Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), cualquiera sea el número de trabajadores que registren. Dicha medida rige a partir del período devengado agosto 2018.

Una vez conformada la declaración jurada se generará el formulario F. 931, que deberá ser presentado ante la Administración Federal mediante su envío a través del sistema, por transferencia electrónica de datos.

¹⁴⁰ Ley N° 27.541 (B.O.23/12/2019) - artículo 22.

¹⁴¹ Ídem artículo 23.

¹⁴² Este sistema permite generar de forma automática a través de un procedimiento sencillo, la declaración jurada determinativa de aportes y contribuciones con destino a la seguridad social (formulario 931) partiendo de la última presentación registrada, y considerando además las altas y bajas producidas durante el mes en curso, informadas mediante el servicio “Simplificación Registral.”

El hecho de que el procedimiento sea online, le permite al Organismo Recaudador, realizar una serie de controles, tendientes a asegurar que la nómina declarada sea la que efectivamente tenga ocupada o contratada el empleador en cuestión.

CONSIDERACIONES FINALES

El principal insumo de las playas de estacionamiento y garajes lo constituye los automóviles particulares, con lo cual analizar el patentamiento de autos cero kilómetros, nos permitirá obtener un indicador de la futura demanda de estos servicios.

Dado el crecimiento del parque automotor, la concentración de actividades en las grandes ciudades y la disponibilidad de espacios para estacionamiento, llevan a que la implementación de estos servicios resulte ser un proyecto de inversión de gran desafío, económico, financiero y de largo plazo, por la dinámica propia del sector y las oportunidades de rotación de vehículos.

En el presente trabajo se realizó una evaluación impositiva previsional acerca de la incidencia de los impuestos nacionales, provinciales y municipales, que recaen sobre el desarrollo de dicha actividad.

Sobre el análisis del marco tributario podemos observar que existen algunas cuestiones particulares en el IVA que merecen un comentario final, en cuanto a la restricción al cómputo del crédito fiscal por no considerárselo vinculado con operaciones gravadas, y el estacionamiento en la vía pública.

Respecto a la primera de las cuestiones, lo que se pretende con esta limitación es que los sujetos responsables inscriptos en el gravamen no deduzcan de la base imponible crédito fiscal en exceso, significando en cierta manera, el traslado de un problema de fiscalización que tiene el Fisco al contribuyente, vulnerando la técnica de liquidación del tributo. En relación a la segunda, al analizar los antecedentes administrativos, se puede apreciar que la postura de la Administración Federal acerca de la gravabilidad o no de la explotación de estos servicios, se ha basado en la consideración de si los mismos constituyen una actividad comercial de carácter privado con preeminencia del sujeto que los presta; mientras que en ciertos antecedentes jurisprudenciales, prevaleció el destino de los fondos obtenidos, sobre la forma de obtención.

Finalmente, consideramos que el sistema fiscal argentino se debe una reforma tributaria profunda, que no tenga como objetivo la mera recaudación de los tributos con imposiciones y regulaciones a las actividades económicas, sino que fomente su ejercicio otorgando "incentivos adecuados", genere seguridad jurídica, resultando eficiente para las partes, y beneficiando a aquellos contribuyentes cumplidores.

BIBLIOGRAFÍA**LIBROS**

- Althabe, Mario E. (2008). *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. (3ra. Ed.). Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Benchimol, M., Bustinduy M. y Grenabuena S. (2007). *IVA Análisis Integral*. (5ta. Ed.). Buenos Aires: Editorial Aplicación Tributaria S.A.
- Bulit Goñi, Enrique G. (1997). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. (2da. Ed.). Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Caranta, Martín R. (2016). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Un Enfoque Integral*. (1ra. Ed.). Buenos Aires: Editorial Errepar S.A.
- Celdeiro, E. y Imirizaldu, J. J. (2018). *Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado*. (12ª. Ed.). Buenos Aires: Editorial Errepar S.A.
- Diez, Gustavo E. (2009). *Impuesto a las Ganancias*. (5ta. Ed.). Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Jarach, Dino. (1982). *El Hecho Imponible*. (3ra. Ed.). Buenos Aires: Editorial Abeledo-Pirrot S.A.
- Jarach, Dino. (1958). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Tomo II. Buenos Aires: Editorial Constancia.
- Jarach, Dino. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (3ra. Ed.). Buenos Aires: Editorial Abeledo-Pirrot S.A.
- Marchevsky, Rubén. (2002). *IVA: Análisis Integral*. (2da. Ed.). Buenos Aires: Editorial Macchi.
- Marienhoff, Miguel S. (1992). *Tratado de Derecho Administrativo*. (3ra. Ed.). Buenos Aires: Editorial Abeledo-Pirrot S.A.
- Reig, Enrique. (1976). *El Impuesto al Valor Agregado*. (1ra. Ed.). Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.
- Reig, E., Gebhardt, J. y Malvitano, R. (2012). *Impuesto a las Ganancias*. (12da. Ed.). Buenos Aires: Editorial Errepar S.A.

LEYES NACIONALES Y PROVINCIALES

- ✓ Ley N° 5.246 (B.O. 03-02-1948). Creación del Impuesto sobre las Actividades Lucrativas.
- ✓ Ley N° 8.712 (B.O. 27-01-1977). Creación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- ✓ Ley N° 10.397 (B.O. 03-07-1986). Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Ley N° 10.707 (B.O. 05-12-1988). Catastro Territorial de la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Ley N° 11.586 (B.O. 02-07-1932).
- ✓ Ley N° 11.682 (B.O. 12-01-1933).
- ✓ Ley N° 11.683 (B.O. 20-07-1998). Ley de Procedimiento Fiscal.
- ✓ Ley N° 12.965 (B.O. 16-04-1947).
- ✓ Ley N° 14.394 (B.O. 15-11-2012). Ley Impositiva para el Ejercicio Fiscal 2013.
- ✓ Ley N° 15.170 (B.O. 10-01-2020). Ley Impositiva para el Ejercicio Fiscal 2020.
- ✓ Ley N° 19.032 (B.O. 28-05-1971). Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP).
- ✓ Ley N° 19.550 (B.O. 25-04-1972). Ley General de Sociedades.
- ✓ Ley N° 20.628 (B.O. 31-12-1973). Ley Impuesto a las Ganancias.
- ✓ Ley N° 20.631 (B.O. 31-12-1973).
- ✓ Ley N° 23.349 (B.O. 25-08-1986). Ley Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Ley N° 23.548 (B.O. 26-01-1988). Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.
- ✓ Ley N° 23.660 (B.O. 20-01-1989). Ley de Obras Sociales.
- ✓ Ley N° 23.871 (B.O. 31-10-1990).
- ✓ Ley N° 24.013 (B.O. 17-12-1991). Ley Fondo Nacional de Empleo.
- ✓ Ley N° 24.241 (B.O. 18-10-1993). Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP).
- ✓ Ley N° 24.449 (B.O. 10-02-1995). Ley de Tránsito.
- ✓ Ley N° 24.475 (B.O. 31-03-1995).
- ✓ Ley N° 24.557 (B.O. 04-10-1995). Ley de Riesgos del Trabajo.
- ✓ Ley N° 24.714 (B.O. 18-10-1996). Régimen de Asignaciones Familiares.
- ✓ Ley N° 25.239 (B.O. 31-12-1999). Reforma Tributaria.
- ✓ Ley N° 26.425 (B.O. 09-12-2008). Creación del Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA).

- ✓ Ley N° 26.994 (B.O. 08-10-2014). Código Civil y Comercial de la Nación.
- ✓ Ley N° 27.346 (B.O. 27-12-2016).
- ✓ Ley N° 27.430 (B.O. 29-12-2017). Reforma Tributaria.
- ✓ Ley N° 27.432 (B.O. 29-12-2017).
- ✓ Ley N° 27.541 (B.O. 23-12-2019). Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva.

DECRETOS NACIONALES

- ✓ Decreto N° 692/98 (B.O. 17-06-1998). Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Decreto N° 99/2019 (B.O. 28-12-2019). Reglamentario de la Ley de Emergencia Pública.

RESOLUCIONES NACIONALES, PROVINCIALES Y ORDENANZAS MUNICIPALES

- ✓ RG AFIP N° 1415/03 (B.O. 13-01-2003).
- ✓ RG AFIP N° 3654/14 (B.O. 23-07-2014).
- ✓ RG AFIP N° 3668/14 (B.O. 09-09-2014).
- ✓ RG AFIP N° 4042/17 (B.O. 08-05-2017).
- ✓ RG AFIP N° 4265/18 (B.O. 22-06-2018).
- ✓ RG AFIP N° 4290/18 (B.O. 03-08-2018).
- ✓ RG AFIP N° 4291/18 (B.O. 03-08-2018).
- ✓ RG AFIP N° 4292/18 (B.O. 03-08-2018).
- ✓ RG AFIP N° 4520/19 (B.O. 15-07-2019).
- ✓ Ordenanza N° 10.703/11. Código de Ordenamiento Urbano de la Ciudad de La Plata.
- ✓ Ordenanza N° 14.089 (B.O. 25-01-1943). Código de Edificación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- ✓ Ordenanza Fiscal N° 11.893/19 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata.
- ✓ Ordenanza Impositiva N° 11.894/19 - Municipalidad de la Ciudad de La Plata.

- ✓ Resolución ARBA N° 41/13 (B.O. 21-01-2014).
- ✓ Resolución ARBA N° 38/17 (B.O. 18-10-2017).
- ✓ Resolución MEPBA N° 29/11 (B.O. 11-03-2011).
- ✓ Convenio Colectivo de Trabajo N° 428/05.
- ✓ Resolución ST N° 2494/19 - Homologada el 20-11-2019.
- ✓ Resolución SEPYME N° 220/19 (B.O.15-04-2019). Ministerio de Producción y Trabajo.
- ✓ Resolución SEPYME N° 563/19 (B.O.10-12-2019). Ministerio de Producción y Trabajo.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA NACIONAL Y PROVINCIAL

- ✓ Dictamen DATJ 32/79 (Bol. N° 312 del 12/79).
- ✓ Dictamen DATJ 07/80 (Bol. DGI N° 321 del 09/80).
- ✓ Dictamen DAT 42/94 (Bol. AFIP N° 491 del 11/94).
- ✓ Dictamen DAT 21/97 (Bol. AFIP N° 4 del 04/11/97).
- ✓ Dictamen DAT 101/01 (Bol. AFIP N° 59 del 01/06/02).
- ✓ Dictamen DAT 73/07 (Bol. AFIP N° 130 del 01/05/08).
- ✓ Informe ARBA 51/08 de fecha 15/12/2008.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

- ✓ CSJN - 10/05/1956 “Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael s/repetición de pago”.
- ✓ CSJN - 06/05/1986 “Álcalis de la Patagonia S.A.I.C”.
- ✓ CSJN - 05/09/1989 “Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán”.
- ✓ CSJN - 27/12/1996 “Autolatina Argentina S.A. c/DGI”.
- ✓ CSJN - 21/10/2003 “Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros s/amparo”.
- ✓ CSJN - 23/06/2009 “Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba s/pretenión anulatoria”.
- ✓ CSJN - 09/10/2012 “Quilpe S.A. c/Municipalidad de La Rioja s/inconstitucionalidad”.

- ✓ TFN - Sala D - 05/05/1994 "Municipalidad de Junín s/apelación – IVA".
- ✓ TFN - Sala A - 10/6/1999 "Casa Ramírez S.R.L".
- ✓ TFN - Sala A - 21/9/2001 "Empresa Distribuidora de Electricidad de La Rioja S.A".
- ✓ TFN - Sala D - 10/09/2002 "Ascona SA Cía. de reaseguros s/recurso de apelación".
- ✓ TFN - Sala B - 12/07/2004 "Tránsito Mendocino S.A – CWD S.R.L UTE s/apelación".
- ✓ TFABA - Sala I - 31/07/2007 "Fordemi S.A".
- ✓ CNACAF - Sala II - 13/07/1997 "Pecom Agra S.A. c/ DGI".
- ✓ CNACAF - Sala II - 17/04/2007 "Instituto de Apoyo a la Asociación Civil de la Manzana de las Luces c/DGI".
- ✓ CNACAF - Sala IV - 18/06/2013 "Trucco, Pedro Agustín c/ DGI".

SITIOS WEB

- ✓ Administración Federal de Ingresos Públicos <http://www.afip.gob.ar>
- ✓ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires <http://www.arba.gov.ar>
- ✓ Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios <http://www.dnrpa.gov.ar>
- ✓ Editorial Errepar <http://www.errepar.com>
- ✓ Honorable Cámara de Diputados de la Nación <http://www.hcdn.gob.ar>
- ✓ Información Legislativa y Documental <http://www.infoleg.gob.ar>
- ✓ Real Academia Española <http://www.rae.es>