
Las exenciones a la luz del principio de igualdad

INFORME SOBRE GASTOS TRIBUTARIOS EN ARGENTINA



Asociación Civil por
la Igualdad y la Justicia



EQUIPO DE TRABAJO

Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia
Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Dalile Antúnez

Carmen Ryan

Julieta Izcurdia

Melina Ons

Consultoras

Luciana Díaz Frers

María Emilia Mamberti

MAYO DE 2018



Asociación Civil por
la Igualdad y la Justicia

Av. de Mayo 1161, 1º piso,
Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Tel: (+5411) 4381-2371
info@acij.org.ar - www.acij.org.ar



CONTENIDO

-
- 07 1. Introducción
-
- 09 2. Definiciones
-
- 12 3. Evolución
-
- 13 4. Análisis del gasto tributario en Argentina
-
- 17 5. Impuesto al Valor Agregado
-
- 18 6. Impuesto a las Ganancias
-
- 20 6.1. Exención que beneficia a las
y los magistrados y funcionarios judiciales
-
- 22 6.2. Impacto de la aplicación de esta exención
-
- 23 7. Contribuciones a la seguridad social
-
- 23 8. Regímenes de promoción económica
-
- 25 9. Regímenes de condonaciones y perdones.
Otro mecanismo que genera tratos desiguales
-
- 27 10. Aplicación de normas y principios constitucionales
y de derechos humanos al gasto tributario
-
- 28 10.1. Transparencia: el derecho de acceso a la información pública
y la información sobre gastos fiscales
-
- 29 10.2. El principio de igualdad y la protección antidiscriminatoria
-
- 33 10.3. Los gastos tributarios a la luz del estándar básico de razonabilidad
-
- 34 10.4. Otros principios constitucionales relevantes desarrollados a la luz
del derecho tributario.
-

- 36 10.5. La obligación de destinar “el máximo de los recursos disponibles” para la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales (DESC)
- 37 11. Una oportunidad perdida: la reforma tributaria de diciembre de 2017
- 38 12. Reflexiones finales
- 39 4 puntos clave para un sistema de gastos tributarios transparente y equitativo a la luz de los estándares internacionales de derechos humanos

ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS

- 12 **Gráfico 1:** El gasto tributario agregado, como porcentaje del PBI (2004-2017)
- 13 **Gráfico 2:** El gasto tributario agregado, como porcentaje del PBI y del total de gasto tributario (2015)
- 14 **Gráfico 3:** El gasto tributario por impuesto, como porcentaje del PBI y del total de gasto tributario (2015)
- 15 **Gráfico 4:** El gasto tributario por impuesto, como porcentaje del PBI y del total de gasto tributario (2015)
- 11 **Tabla 1:** El gasto tributario como porcentaje del PBI en distintos países
- 16 **Tabla 2:** El gasto tributario en comparación con programas seleccionados del gasto nacional (2015, en millones de pesos)
- 17 **Tabla 3:** El gasto tributario en la legislación del Impuesto al Valor Agregado (2015-2017)
- 19 **Tabla 4:** El gasto tributario en la legislación del Impuesto a las Ganancias (2015-2017)
- 23 **Tabla 5:** El gasto tributario en la legislación de las contribuciones a la seguridad social (2015-2017)
- 24 **Tabla 6:** El gasto tributario en la legislación de los regímenes de promoción económica (2015-2017)
- 25 **Tabla 7:** El gasto tributario en el régimen de promoción económica en Tierra del Fuego (2015-2017)

1. INTRODUCCIÓN¹

La política fiscal de los Estados es trascendental para la realización de los derechos humanos. Permite obtener recursos para financiar las políticas públicas que garantizan derechos; redistribuir el ingreso y la riqueza; fortalecer la representatividad de un gobierno y sus instancias de rendición de cuentas; promover determinadas conductas, como el cuidado del ambiente, o desincentivar otras, como el consumo del tabaco. Las políticas y leyes fiscales, además, como toda otra actividad gubernamental, deben estar guiadas por el cumplimiento de los compromisos de derechos humanos asumidos.

Uno de los aspectos de la política fiscal que debe analizarse desde una perspectiva de derechos es la política de “gastos tributarios”. El gasto tributario es un trato impositivo diferencial que implica un beneficio para algunos contribuyentes y que, como contraparte, conlleva una pérdida en la recaudación por parte del fisco². Es también considerado una forma no tradicional de financiar políticas públicas ya que no se refleja como un gasto en el presupuesto. Su denominación técnica contribuye a evidenciar su impacto presupuestario, ya que son en definitiva, un tipo de gasto.

En general, el gasto tributario es introducido en normas que no estipulan plazos de caducidad transcurridos los cuales deban revisarse, o si lo hacen se trata de plazos extensos que no permiten un debate oportuno y adecuado acerca de su conveniencia e impacto. Mientras que un programa de gastos, por lo general es revisado anualmente por los organismos que los administran, es analizado por el Congreso en la fase de aprobación de la ley presupuesto y es pasible de ser auditado, los gastos tributarios quedan de año a año sin que su impacto sea monitoreado expresamente.

Existen autores que sostienen que, los gastos tributarios suponen un debilitamiento del modelo ideal de una estructura tributaria, que debe observar los principios de eficiencia, sencillez, flexibilidad, transparencia y equidad³, y que la creación de gastos tributarios, en líneas generales, va en contra de estos principios, y argumentan que identificar quiénes deben ser los beneficiarios de las exenciones y prevenir que otros no utilicen estos beneficios fraudulentamente, complejiza la administración tributaria. No obstante, en ocasiones se argumenta que el gasto tributario es a veces la manera más sencilla y eficiente de llevar a cabo una política pública. Por ejemplo, si se decide estimular una región deprimida o una industria estratégica, simplemente no cobrar el impuesto es más barato que cobrarlo para luego generar

1 Los capítulos correspondientes al análisis general de los gastos tributarios, definiciones, comparación internacional, evolución, y análisis del gasto tributario en Argentina fueron elaborados por Luciana Díaz Frers y los análisis detallados de algunos supuestos, las respuestas a pedidos de información, así como el análisis conceptual sobre aplicación de principios constitucionales a los gastos tributarios, fueron elaborados por el equipo del área de DESC de ACIJ. La corrección final y actualización estuvo a cargo de María Emilia Mamberti, consultora en el marco de la beca Public Interest Fellowship, de Columbia University. El presente informe se produjo en el marco del Proyecto “Exenciones fiscales, desigualdad y derechos humanos”, apoyado por International Budget Partnership.

2 En el capítulo 2 se profundiza -pero no agota- el interesante debate que surge sobre las diferentes definiciones existentes y sus implicancias.

3 Caracterizan la estructura tributaria consignando cinco características deseables o principios “a) Eficiencia, es decir, se debe introducir la menor cantidad de distorsiones posibles; b) Sencillez, o de bajo costo de cumplimiento; c) Flexibilidad, para poder adaptarse a cambios en las circunstancias; d) Transparencia, de tal modo que se sepa cuánto se paga, quiénes, por qué, para qué; e) Equidad o neutralidad, lo que implica igual trato ante similares características.” (Stiglitz, 2000).

un aparato administrativo para asignar un subsidio. De manera equivalente, no cobrar ciertos impuestos a personas que tienen ingresos por debajo de cierto umbral contribuye a la equidad y abarata los costos que implica para el Estado primero tener que cobrar un impuesto para luego tener que redistribuirlo.

Dicho esto, elaboramos este documento para poner en discusión y en agenda los gastos tributarios en Argentina. Se ha tomado como punto de partida la publicación que elabora el Ministerio de Hacienda año a año, donde se recopila y estima parcialmente el gasto tributario global a nivel nacional. A pesar de ello, la fuente no es exhaustiva pues no contempla la totalidad de los gastos tributarios, y no ha sido posible en esta ocasión avanzar con juicios de valor sobre el carácter positivo o negativo de cada gasto tributario, pero se han sistematizado sus graves problemas de transparencia, la falta de argumentos y evidencia que sustenten la razonabilidad de su aplicación, y la falta de información y discusión sobre su impacto sobre la desigualdad.

Las exenciones tributarias deben ser transparentes, deben tener una justificación razonable, y su aplicación no debe profundizar desigualdades que nuestro Estado se comprometió a remediar, al ratificar tratados internacionales de derechos humanos. Esto implica que se conozca el valor detallado de los gastos tributarios, así como sus beneficiarios y su impacto en la distribución del ingreso y la riqueza de diferentes grupos de la población, entre otros aspectos. A su vez, en su formulación se deberían explicitar los objetivos y las formas en las que se evaluará su impacto, la periodicidad de revisión y su cláusula de terminación⁴.

En la discusión Argentina sobre derechos económicos, sociales y culturales, y en el debate sobre política fiscal en general, la discusión de los gastos tributarios está ausente, y mucho más el debate sobre su aplicación a la luz de los estándares constitucionales. Este documento demuestra la importancia de que los gastos tributarios se analicen y discutan a la luz de estándares constitucionales y de derechos humanos. De lo contrario, estaremos aceptando privilegios oscuros y arbitrarios que benefician a unos pocos tornándose injustos, y comprometen seriamente la posibilidad de realizar los derechos económicos sociales y culturales, ya que privan al Estado de los recursos disponibles para la implementación de políticas públicas que los garanticen.

⁴ Estas cláusulas son conocidas en la literatura de habla inglesa como "Sunset clause".

2. DEFINICIONES

Existen muchas definiciones de exenciones impositivas o gasto tributario. En una primera aproximación, el gasto tributario es equivalente a los impuestos que, por algún motivo, no se cobran: para el Estado implica una disminución en su recaudación mientras que para los contribuyentes representan un beneficio.

La primera pregunta que surge es: ¿una disminución respecto de qué? ¿O un beneficio respecto de qué? En general, se toma como gasto tributario aquel apartamiento en el trato impositivo para un grupo de beneficiarios respecto de un estándar generalizado. Pero la definición de ese estándar es muy diferente en cada país. Algunos países tienen una definición estricta de ese estándar mientras otros adoptan una definición más laxa. La forma en que cada país define ese estándar lleva a una valoración y medición del gasto tributario que muchas veces torna a esas mediciones incomparables.

Concretamente, el trato impositivo diferencial puede reflejarse de distintas maneras:

- a) Deducciones de la base imponible (tales como los gastos en salud respecto del impuesto a las ganancias);
- b) Exenciones (por ejemplo, mínimos no imposables o ingresos no gravados);
- c) Alícuotas reducidas (como es el caso de ciertos alimentos en el IVA);
- d) Diferimientos (esto implica un beneficio más financiero que económico en general y cubre la posibilidad de amortizar aceleradamente algunas inversiones; también podría abarcar moratorias sin cobros de intereses ni multas);
- e) Créditos fiscales (tal como el pago de un impuesto a cuenta de otro).

No hay una regla universal acerca de si todos estos apartamientos de la norma general deben ser considerados como gasto tributario. En CEPAL (2009) se hace una distinción entre concesión tributaria y gasto tributario. Concesión tributaria incluye todas las excepciones nombradas, es decir, todos los apartamientos que las leyes establezcan respecto de la definición general de un impuesto. Bajo esta definición, serían concesiones tributarias los mínimos no imposables o las deducciones contempladas en el impuesto a las ganancias. No obstante, en esa misma publicación y en la práctica argentina, el gasto tributario tiene una connotación más específica: implica que beneficia a algunos contribuyentes, actividades o regiones, y que esa decisión tiene un objetivo específico de política. Países como Japón adoptan una definición amplia, más parecida a la que aquí se utiliza como concesión tributaria ya que incluyen todo concepto que aleje a la estructura tributaria de los principios de equidad, neutralidad y simplicidad (OECD, 2010).

En Argentina, en el Decreto 1731/2004 (que aprueba la Reglamentación de la Ley N° 25.917 del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal) se define como gasto tributario a los "recursos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo específico que se aparta del establecido con carácter general en la legislación

tributaria y que tiene como objetivo beneficiar a determinadas actividades, zonas, sujetos y consumos; tales como: exenciones, deducciones, reducción de alícuotas impositivas, diferimientos y amortizaciones aceleradas.”

Sin embargo, en la práctica, las estimaciones y mediciones de gasto tributario en Argentina aplican un criterio más restrictivo que, por ejemplo, no incluye como gasto tributario las deducciones más importantes del Impuesto a las Ganancias (tales como el mínimo no imponible, las deducciones por hijos o por gastos en obra social o aportes jubilatorios)⁵. En efecto, cada año el Ministerio de Hacienda publica un documento que describe la metodología de estimación en Argentina (MECON, 2016) y se estiman los valores de gastos tributarios para el año anterior, el año en curso y se proyecta el año presupuestado⁶. Ese documento acompaña el Presupuesto. Allí se explica que se estiman los valores mínimos de gasto tributario, con el objeto de no sobreestimar la potencial recaudación que se obtendría en caso de ser eliminados. Esta decisión en parte se basa en que se calcula el valor no recaudado y no el que se recaudaría en caso de que se eliminara la exención: en tal caso, tomando en cuenta la reacción de las personas beneficiadas con la exención, la recaudación podría llegar a ser menor ya que una vez gravada una actividad, esta podría disminuir.

Asimismo, se explicita que no todos los conceptos antes listados son tomados como gasto tributario. Por ejemplo, para el caso del Impuesto a las Ganancias, la mayor parte de las deducciones y exenciones no son incluidas en la estimación del gasto tributario. El criterio es que cuando las exenciones adoptan un carácter general, no se consideran gastos tributarios. Ese sería el caso de las deducciones que se hacen a la base imponible por los gastos en salud y seguridad social o el mínimo no imponible. En cambio, sí se mide como gasto tributario la exención a las rentas financieras o al Poder Judicial. Tampoco se incluyen los diferimientos ni la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias ni la devolución anticipada de créditos fiscales.

Hay otros conceptos que podrían ser entendidos como gasto tributario pero que en Argentina no son medidos como tales. Desde un principio de neutralidad, algunos regímenes simplificados implican un trato diferencial. Tal sería el caso del Monotributo. Este sistema, destinado a facilitar el cumplimiento tributario de pequeños contribuyentes, implica un apartamiento de las reglas que rigen para las y los empleados en relación de dependencia, sobre quienes recae una mayor alícuota del Impuesto a las Ganancias de las Personas Físicas (para un mismo nivel de ingresos). En Argentina esto no se considera un gasto tributario.

Esta definición más estricta puede provocar que en la comparación internacional Argentina presente una estimación relativamente menor de sus gastos tributarios. Además de los conceptos que incluye el gasto tributario, hay dos fuentes más que generan diferencias en las estimaciones de cada país. En primer lugar, está el nivel de gobierno al que se refiere: muchos países tienen gastos tributarios no sólo en el nivel central de gobierno sino también a nivel provincial (o regional) y a nivel

5 En Brasil, por ejemplo, en las estimaciones se incluyen las deducciones por gastos en servicios privados de salud (gastos con plan de salud, convenios con seguros médicos privados, servicios médicos y de salud), previsión social y de educación en el impuesto a la renta personal.

6 El análisis del documento permite observar que contiene omisiones y no resulta completo o exhaustivo en tanto existen gastos tributarios que no se incluyen ni estiman.

municipal (o local). Y, además, algunos países calculan el subsidio equivalente (es decir, cuánto costaría reemplazar el gasto tributario por un subsidio equivalente) o cuánto sería la recaudación si se eliminara la exención (incluida la medición de la reacción del sector que pasaría a gravarse).

A pesar de que tal como se mencionado, las mediciones no son comparables porque incluyen conceptos diferentes, se presentan a modo indicativo las cifras que cada país presenta como gastos tributarios.

TABLA 1: EL GASTO TRIBUTARIO COMO PORCENTAJE DEL PBI EN DISTINTOS PAÍSES

País	Año	Gasto tributario como % del PBI	Fuente
Alemania	2008	0,64	OECD 2010
Argentina	2017	3,23	MECON 2016
Brasil	2017	4,2	Receita Federal 2016
Brasil	2009	10,86	OECD 2010
Chile	2017	3,57	SII 2016
Corea	2007	2,52	OECD 2010
España	2009	4,95	OECD 2010
Estados Unidos	2014	6,52	OECD 2010
Países Bajos	2012	1,78	OECD 2010
Reino Unido	2007-08	16,75	OECD 2010

Fuente: elaboración propia sobre varias fuentes reseñadas en la tabla.

3. EVOLUCIÓN

En líneas generales, se puede decir que la estructura de gastos tributarios en la Argentina es relativamente estable. No obstante, hay algunos factores que influyen sobre las mediciones. En primer lugar, el crecimiento que hubo en la Argentina de la presión tributaria implica que los beneficios incluidos en los regímenes también aumentaron en términos del PBI. En gran medida, de allí surge el aumento de 2% del PBI a 3% desde 2004 a 2016. En 2017, dos reformas ayudan a explicar el aumento en la estimación del gasto tributario para ese año. En primer lugar, se implementó un régimen para el fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa (Ley 27.264). Asimismo, se continuó con la implementación del reintegro del IVA a personas jubiladas, pensionadas y beneficiarias de asignaciones para protección social (Ley 27.253).

GRÁFICO 1: EL GASTO TRIBUTARIO AGREGADO, COMO PORCENTAJE DEL PBI (2004-2017)



Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

El análisis del gasto tributario como porcentaje del gasto público total se puede extender unos años hacia atrás debido a que se publican las cifras desde 2001.⁷ El fuerte crecimiento del gasto en el período 2001-2009, tanto en términos nominales como reales, parece indicar una disminución del peso del gasto tributario en los gastos públicos totales. Entre 2009 y 2015, los gastos tributarios se mantienen entre 10 y 11% del gasto público y las estimaciones de 2016 y 2017 apuntan a una mayor importancia relativa del gasto tributario.

GRÁFICO 2: EL GASTO TRIBUTARIO AGREGADO, COMO PORCENTAJE DEL GASTO PÚBLICO DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL (2001-2017)



Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

4. ANÁLISIS DEL GASTO TRIBUTARIO EN ARGENTINA

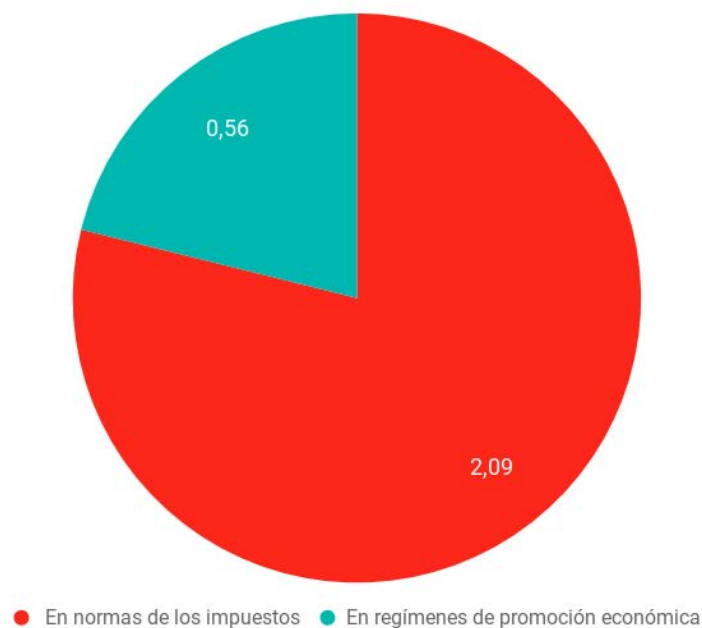
La estructura de gastos tributarios no ha cambiado significativamente en los últimos años en la Argentina, abonando la hipótesis de que este tipo de gasto no se expone periódicamente a un proceso de revisión y que una vez instalados, son de difícil remoción.

Dada la relativa estabilidad de esa estructura, al hacer un análisis detallado no es

⁷ La dificultad de hacerlo como porcentaje de PBI antes de 2004 surge de la dificultad de empalmar las series de PBI debido al cambio de base de estimación en ese año.

tan determinante el año que se elija. En los gráficos que se exponen a continuación se toma el año 2015. En ese año se estima que el gasto tributario ascendió a 2,64% del PBI y 10,8% del gasto público nacional. De ese total, la mayor porción (un 80% del total o más de 2,09% del PBI) surge de las propias normas de los impuestos. Es decir, surge de exenciones que quedan así clasificadas en las leyes que reglamentan cada impuesto. En cambio, un 21% del total o 0,56 puntos del PBI surge de regímenes de promoción económica, destinados a estimular ciertas regiones o ciertas actividades a partir de exenciones en varios impuestos.

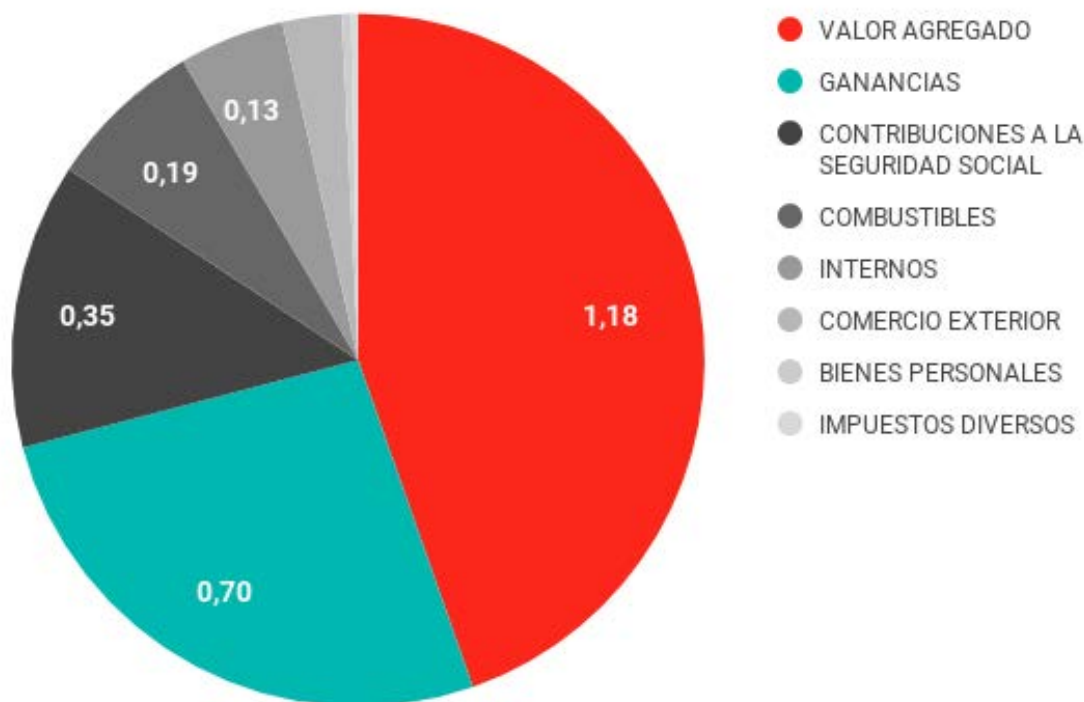
GRÁFICO 3: EL GASTO TRIBUTARIO EN NORMAS DE LOS IMPUESTOS Y EN REGÍMENES DE PROMOCIÓN ECONÓMICA, COMO PORCENTAJE DEL PBI Y DEL TOTAL DE GASTO TRIBUTARIO (2015)



Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

Analizando impuesto por impuesto, son tres los más importantes tanto por su recaudación como por su impacto en el gasto tributario. Ellos son el IVA, el impuesto a las ganancias y las contribuciones a la seguridad social. Entre los tres cubren casi el 85% de los gastos tributarios. En cambio, de menor significatividad son los gastos tributarios asociados a los impuestos a los combustibles, los impuestos internos (al consumo de ciertos productos específicos), los impuestos al comercio exterior, bienes personales y otros.

GRÁFICO 4: EL GASTO TRIBUTARIO POR IMPUESTO, COMO PORCENTAJE DEL PBI Y DEL TOTAL DE GASTO TRIBUTARIO (2015)



Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

Con la idea de poder comparar el gasto tributario con programas concretos de gasto público dentro de la Administración Nacional, se expone a continuación una tabla con el gasto público devengado en 2015 en programas seleccionados. Con esto no se pretende dar la idea de que si se eliminaran todos los gastos tributarios, podría aumentar el gasto público en la misma magnitud, ni que éstos deberían ser los programas destinatarios del mayor gasto. Es simplemente un ejercicio para dar una idea de magnitudes relativas.

Como se puede observar, el gasto tributario total es equivalente a menos del 40% del gasto público en jubilaciones y pensiones, el programa más grande del gasto nacional. A su vez, en términos agregados es mayor a cualquier otro programa de gasto público tomado individualmente. Muchos programas, tales como las pensiones no contributivas, el conocido como “Techo Digno”, el seguro de desempleo, el programa Conectar Igualdad o “Más Escuelas, Mejor Educación”, son mucho más renombrados que los gastos tributarios a pesar de administrar presupuestos muy inferiores.

**TABLA 2: EL GASTO TRIBUTARIO EN COMPARACIÓN
CON PROGRAMAS SELECCIONADOS DEL GASTO NACIONAL (2015, EN MILLONES DE PESOS)**

Total de gastos tributarios en 2015 (millones de pesos)	154.668,2
Descripción de programas seleccionados	Gasto devengado ⁸
Prestaciones Previsionales	410.069,2
Pensiones no Contributivas	62.591,2
Desarrollo de la Infraestructura Habitacional "TECHO DICNO"	8.443,3
Programa del Ingreso Social con Trabajo	8.032,3
At. Médica a los Beneficiarios de Pensiones no Contributivas	7.712,7
Programa de Respaldo a Estudiantes de Argentina - PROGRESAR	6.868,3
Acciones de Empleo	3.357,7
Seguridad Alimentaria	3.237,6
Acciones Compensatorias en Educación	3.001,9
Acciones de Promoción y Protección Social	2.888,8
Atención de la Madre y el Niño	2.888,0
Asistencia Financiera al Programa Conectar Igualdad	2.352,9
Acciones para "Más Escuelas, Mejor Educación"	2.102,7
Urbanización de Villas y Asentamientos Precarios	1.311,6
Lucha Contra el SIDA y Enfermedades de Transmisión Sexual	1.121,4
Acciones para la Promoción y Protección Integral de los Derechos de Niños, Niñas y Adolescentes	536,2
Inclusión Social y Fortalecimiento Infantil	431,2
Seguro de Desempleo	319,0
Prevención y Control de Enfermedades Endémicas	235,3
Políticas Federales para la Promoción de los Derechos de Niños y Adolescentes	208,8
Detección y Tratamiento de Enfermedades Crónicas y Factores de Riesgo para la Salud	126,7
Promoción y Asistencia a los Centros de Desarrollo Infantil Comunitarios	55,0
Formulación e Implementación de Políticas Públicas de la Mujer	53,0
Recuperar Inclusión	35,7

Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación y del Sitio del Ciudadano.

⁸ El gasto devengado es el crédito que efectivamente se ha gastado

Lo significativo de los montos involucrados en los gastos tributarios, refuerza la idea de que es necesario revisarlos periódicamente y conservar solo aquellos que resulten equitativos y eficientes, o al menos mejorar la estructura de los gastos existentes. Por ello, en la próxima sección se analizan en mayor detalle.

5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el caso del IVA, la legislación de este impuesto⁹ prevé diversas exenciones, alícuotas reducidas y devoluciones. Las más significativas en términos de gasto tributario, son:

- a) Exenciones a las prestaciones médicas a obras sociales y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJyP, también conocido como PAMI), servicios educativos y asociaciones deportivas y espectáculos deportivos amateurs;
- b) Alícuotas reducidas a carnes vacunas, frutas, legumbres y hortalizas frescas;
- c) Devolución parcial del IVA incluido en las compras con tarjetas de débito/crédito¹⁰;
- d) Reintegro del IVA a jubilados, pensionados y beneficiarios de asignaciones para protección social.

Entre todos estos conceptos se explica el 75% del gasto tributario que surge en la legislación del IVA. La tabla a continuación detalla todos los gastos contenidos en esa legislación.

TABLA 3: EL GASTO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (2015-2017)

GASTO TRIBUTARIO	2015		2016		2017	
	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB
TOTAL (excluidos regímenes de promoción)	122.072,0	2,09	173.448,9	2,20	230.550,6	2,36
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	58336,7	1	85235,6	1,08	115774,6	1,19
Exenciones	25.943,7	0,44	35.303,4	0,45	43.688,7	0,45
1. Prestaciones médicas a obras sociales y al INSSJYP	7.299,4	0,13	9.931,1	0,13	12.331,0	0,13
2. Servicios educativos	5.719,2	0,10	7.775,7	0,10	9.618,2	0,10

9 Ley 23.349 y modificatorias.

10 Cabe señalar, sin embargo, que este beneficio ya no se encuentra vigente.

3. Intereses por préstamos de bancos a gobiernos nacionales, provinciales y municipales	1.003,8	0,02	1.557,6	0,02	1.862,1	0,02
4. Intereses de préstamos para vivienda	608,5	0,01	664,9	0,01	738,7	0,01
5. Medicamentos de uso humano. Venta mayorista y minorista	2.281,9	0,04	3.105,8	0,04	3.863,7	0,04
6. Ventas a consumidores finales, Estado y asociaciones sin fines de lucro	227,9	-	311,0	-	392,9	-
Leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos	227,9	-	311,0	-	392,9	-
7. Asociaciones deportivas y espectáculos deportivos amateurs	7.543,9	0,13	10.267,4	0,13	12.773,0	0,13
8. Libros, folletos e impresos	1.259,2	0,02	1.689,8	0,02	2.109,1	0,02
9. Entradas a espectáculos teatrales, conciertos y recitales musicales y prestaciones personales de los trabajadores del teatro	Sin dato		Sin dato		Sin dato	
10. Servicios de agencias de lotería y otros explotados por el Estado	Sin dato		Sin dato		Sin dato	
Alicuotas reducidas	27.857,7	0,48	37.965,0	0,48	47.436,3	0,49
1. Construcción de viviendas	4.405,2	0,08	5.973,5	0,08	7.285,5	0,07
2. Carnes vacunas, frutas, legumbres y hortalizas frescas	14.795,0	0,25	20.199,7	0,26	25.421,7	0,26
3. Medicina prepaga y sus prestadores	3.476,0	0,06	4.719,7	0,06	5.797,2	0,06
4. Productos de panadería	3.709,0	0,06	5.062,7	0,06	6.394,5	0,07
5. Edición y venta mayorista de diarios, revistas y publicaciones	1.472,5	0,03	2.009,3	0,03	2.537,4	0,03
6. Espacios publicitarios en diarios Pymes vendidos a consumidores	Sin dato		Sin dato		Sin dato	
7. Obras de arte	Sin dato		Sin dato		Sin dato	
Devolución parcial del IVA incluido en las compras con tarjetas de débito	4.535,2	0,08	6.077,2	0,08	7.511,4	0,08
Reintegro del IVA a jubilados, pensionados y beneficiarios de asignaciones para protección social. Ley 27,253			5.890,0	0,07	17.138,3	0,18

Fuente: Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación¹¹.

6. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Para el caso de Ganancias, las exenciones más significativas son las que surgen de la renta financiera, tanto por la inversión en títulos públicos como de otros instru-

¹¹ Informe "Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina para los años 2015 a 2017". Disponible en: https://www.economia.gob.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios_2015-17.pdf

mentos financieros¹². Entre ambas explican el 61% del gasto tributario permitido en la legislación de este impuesto. Le sigue en importancia la exención para las asociaciones sin fines de lucro. Y, por último, pero de gran relevancia por la escasa cantidad de beneficiarios y por la regresividad que implica, está la exención que beneficia a las y los magistrados y funcionarios de los poderes judiciales nacionales y provinciales (que se desarrollará en más detalle seguidamente).

La tabla que sigue muestra los valores relativos a todas las exenciones aplicables a Ganancias, en millones de pesos y en porcentaje del PBI.

TABLA 4: EL GASTO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (2015-2017)

GASTO TRIBUTARIO	2015		2016		2017	
	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB
TOTAL (excluidos regímenes de promoción)	122.072,0	2,09	173.448,9	2,20	230.550,6	2,36
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	34.826,0	2,09	43.821,3	0,56	56.018,5	0,57
Exenciones	33.569,9	0,57	42.251,3	0,54	54.134,4	0,56
1. Intereses de títulos públicos	3.636,3	0,06	4.353,3	0,06	11.463,5	0,12
2. Intereses de depósitos en entidades financieras y de Obligaciones Negociables percibidos por personas físicas	14.333,1	0,25	22.203,6	0,28	22.723,0	0,23
3. Ganancias de asociaciones civiles, fundaciones, mutuales y coop.	10.778,2	0,18	11.209,3	0,14	14.341,6	0,15
4. Deducción especial para trabajadores en relación de dependencia que desarrollan su actividad en la Patagonia	745,0	0,01	-	-	-	-
5. Ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11.723	Sin dato	-	Sin dato	-	Sin dato	-
6. Ganancias obtenidas por personas físicas residentes en el país, provenientes de la compraventa de acciones y demás títulos valores con cotización en bolsas	Sin dato	-	Sin dato	-	Sin dato	-
7. Exención de los ingresos de magistrados y funcionarios de los Poderes Judiciales nacional y provinciales	4.077,4	0,07	4.485,1	0,06	5.606,4	0,06
Deducciones	1.256,1	0,02	1.570,1	0,02	1.884,1	0,02
1. Deducción de intereses de préstamos hipotecarios pagados por personas físicas (hasta \$ 20.000 por año)	1.256,1	0,02	1.570,1	0,02	1.884,1	0,02

Fuente: Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

12 Si bien en este informe se usan datos del año 2015, con la reforma de la Ley 27.430 en diciembre de 2017 el alcance de las exenciones a la renta financiera disminuyó. Por ejemplo, pasó de abarcar intereses por depósitos a plazo fijo, para limitarse a los intereses originados por depósitos en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro (entre otros). En cualquier caso, el Ministerio de Hacienda, para 2018, sigue proyectando un costo sustancial para este gasto tributario, equivalente a un 0,35% del PBI.

6.1. Exención que beneficia a las y los magistrados y funcionarios judiciales

La ley 20.628, sancionada en 1973¹³, es la que actualmente regula el impuesto a las ganancias. En su redacción original contemplaba que jueces y juezas nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de cuenta y tribunales fiscales nacionales y provinciales, así como todo otro funcionario judicial con sueldo igual o superior a un juez de primera instancia, quedaban exentos del pago del tributo, exención que se extendía a los haberes jubilatorios (art. 20 incs. p y r). En esta versión original también quedaban exentas del pago las dietas de legisladores nacionales (art. 20 inc. q). Dos décadas más tarde, en 1996, el Congreso sancionó la ley 24.631¹⁴ y derogó estas exenciones. En la actualidad las y los legisladores tributan ganancias, pero las autoridades judiciales, a pesar de la vigencia de la norma, mantuvieron el privilegio. La ley 24.631 fue publicada en el Boletín Oficial a fines de marzo de 1996, entró en vigencia a principios de abril, y tres días después de su entrada en vigencia, la Corte Suprema de Justicia la Nación (CSJN) dictó la acordada 20/96 que declaró inaplicable la mencionada derogación.

Mediante dicha acordada, las y los magistrados de la CSJN se auto-excluyeron del pago del impuesto a las ganancias, generando así un privilegio para jueces, juezas y funcionarios del Poder Judicial y contrariando las disposiciones legales y constitucionales aplicables. Las propias personas obligadas por la ley al pago del tributo se auto-atribuyeron la última palabra sobre sus propios privilegios, mediante el dictado de una acordada.

Sistemáticamente, la CSJN exige la existencia de un caso judicial como requisito para declarar la inconstitucionalidad de las normas, pero en esta situación particular, que afectaba de modo directo a jueces y juezas, la inaplicabilidad de la exención del impuesto no se encontraba en una sentencia que pusiera fin a un caso judicial -algo siempre exigido para declarar la inconstitucionalidad de las normas-, sino que se hizo a través de una acordada, que es justamente un acuerdo al que llegan quienes integran un cuerpo judicial colegiado respecto de asuntos que no fueron sometidos a su decisión en el marco de una controversia judicial¹⁵. El resto de las personas necesitan presentar una causa judicial para obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma, la existencia de una causa en la cual las partes discuten y defienden su constitucionalidad o inconstitucionalidad, y la sentencia definitiva llega varios años después.

La acordada 20/96 se basó en el artículo 110 de la Constitución Nacional, el cual dispone que “los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones.” En esta cláusula se incluyen dos notas bien características de la organización del Poder

13 Reglamentada por el decreto 649/97 y modificada por varias normas.

14 Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/35225/norma.htm>

15 Instrumento que usualmente se emplea para fijar la feria judicial, el tipo de hoja para presentar escritos y otras cuestiones menores.

Judicial en la Argentina. La primera es aquella que se conoce como la “inamovilidad” del cargo de juez o jueza: implica que a menos que sean destituidos por un jurado de enjuiciamiento, o si se trata de miembros de la CSJN por un juicio político, los magistrados y magistradas conservan sus cargos durante toda su vida.

La segunda nota característica de este artículo indica que los salarios de jueces y juezas no pueden “ser disminuidos en manera alguna”, algo que los juristas denominan garantía de intangibilidad de las remuneraciones.

Si bien el texto indica explícitamente que se trata de garantías que rigen mientras jueces y juezas “permaneciesen en sus funciones”, la Corte ha mantenido el privilegio a juezas y jueces que ya estaban jubilados y no estaban en funciones¹⁶ y garantizó el privilegio de exención impositiva a ex magistradas/os jubilados de los poderes judiciales provinciales¹⁷.

Entre los argumentos dados para el dictado de la acordada, la Corte sostuvo que el pago del impuesto a las ganancias atenta contra la independencia del Poder Judicial, y aclaró que “la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación.”

Es argumentable, por el contrario, que lo que buscan las mencionadas garantías es asegurar la independencia de quienes ejercen la función judicial. De este modo, la inamovilidad y la intangibilidad de las remuneraciones apuntan a evitar injerencias en la Justicia por parte de los otros poderes tendientes a “torcer” la voluntad de las y los jueces. Una ley del Congreso, que se aplica de manera igualitaria para todas las personas no es, sin embargo, un ejemplo de las injerencias indebidas que el constituyente buscó evitar. De hecho, se ha argumentado que si las remuneraciones que perciben las y los jueces literalmente no pudieran ser “disminuidas de manera alguna”, se llegaría al absurdo en que aquéllos no pagarían sus gastos de vivienda, alimentos, etc., de modo de mantener sus remuneraciones “íntactas”.

A su vez, con argumentos cuestionables sobre una equiparación entre magistrados/as y funcionarios/as del Ministerio Público y del Poder Judicial, también se aplicó la exención del impuesto a las ganancias a funcionarios y empleados/as del Ministerio Público Fiscal y del Ministerio Público de la Defensa. Ello pese a que la Acordada de la Corte Suprema no los/as alcanzaba, y que desde la reforma constitucional de 1994 son órganos extra poder.

A fines del año 2016, el Congreso de la Nación reafirmó y convalidó el privilegio de empleados/as y funcionarios/as del Poder Judicial, incorporando a la legislación la exención que se había establecido por Acordada, y extendiéndola a magistrados/as y funcionarios/as del Ministerio Público Fiscal y Ministerio Público de la Defensa.

En efecto, el art. 5° de la ley 27.346 modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias, y estableció que en el caso de los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación, provincias y el Ministerio Público de la Nación,

16 “Gaibisso, César A. y otros c. M. J.”, sentencia del 10 de abril del 2001, Fallos 324:1177

17 “Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS”, sentencia del 11 de abril de 2006

constituyen ganancias las provenientes del desempeño de cargos públicos sólo cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

De esta manera, tuvo sanción legislativa un privilegio que hasta ese momento era claramente violatorio de la ley vigente, y cuya aplicación se realizaba con el único argumento de la Acordada de la Corte Suprema. Bajo el argumento de que ahora si pagarán ganancias quienes resulten nombrados/as a partir del 2017, se convalidó y amplió un privilegio que no tiene sustento constitucional. Posteriormente a su vez, los/as nuevos/as jueces/zas también discutieron la aplicación del impuesto, con el argumento de que quienes resulten nombrados/as a partir de 2017, pero cuyo ingreso al poder judicial se haya producido con anterioridad, están exentos/as del tributo. La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal¹⁸ acotó aún más la aplicación de la ya cuestionable legislación, ratificando una medida cautelar que establece que sólo deberán pagar ganancias aquellos magistrados y magistradas que hayan sido designados/as a partir del 1 de enero de 2017 y que además vengan de fuera del Poder Judicial o el Ministerio Público Federal o Provincial. La causa fue iniciada por la Asociación de Magistrados, y no cuenta con sentencia firme al cierre del presente informe.

6.2. Impacto de la aplicación de esta exención

De acuerdo con las estimaciones oficiales, en 2015, la Administración Federal de Ingresos Públicos dejó de recaudar 4077 millones de pesos por la exención del impuesto a las ganancias vigente para jueces y juezas, y otros funcionarios/as del Poder Judicial y el Ministerio Público. En 2016 el costo fiscal de la exención fue de 4600 y en 2017 5.759,3 millones de pesos. Se prevé que en 2018, ascienda a 6.911,2 millones¹⁹.

El carácter injusto de este privilegio es más notorio cuando se comparan esos montos con los programas seleccionados en la sección anterior. Por ejemplo, los 4077 millones de pesos perdidos en 2015 superaron el valor asignado a seguro de desempleo o al Programa de Seguridad Alimentaria que atiende a población muy vulnerable, con necesidades básicas insatisfechas. Esos fondos también se podrían haber destinado a aumentar el Plan Progresar, un programa de la Administración Nacional de la Seguridad Social, destinado a jóvenes de entre 18 y 24 años que no trabajan, trabajan informalmente o tienen un salario menor al mínimo vital y móvil, para iniciar o completar sus estudios en cualquier nivel educativo.

18 Dictada en el marco de la CAUSA 63646/2017, "Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ EN – Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento", en trámite ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal 3.

19 Sin embargo, no existe información disponible sobre cuánto ganan jueces nacionales o federales de primera instancia y cuánto deberían tributar en concepto de impuesto a las ganancias, así como tampoco se publican sus declaraciones juradas. Sólo algunas provincias publican esta información. En agosto de 2016, la Oficina Anticorrupción envió a la CSJN una carta en la que pidió que sus jueces le manden a este organismo las declaraciones juradas de bienes para hacerlas públicas en Internet. Ello se sumaba a que luego de ciertas denuncias públicas efectuadas por la diputada nacional Elisa Carrió, se puso en agenda la opacidad del Poder Judicial y, mediante una resolución, los ministros de la CSJN decidieron proporcionarle a la diputada -de manera extraordinaria- las declaraciones juradas a las que pudieron acceder algunos medios de comunicación. La información brindada no contenía una nómina detallada de los bienes propios y de sus familiares, en el país o en el extranjero (ver https://www.clarin.com/politica/presiona-jueces-corte-declaraciones-juradas_0_S1oUfCW.html).

7. CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Por último, siguiendo en importancia según su impacto en el gasto, están las exenciones en las contribuciones a la seguridad social. Hasta el año 2017, allí se destacaba por su costo el tratamiento distinto según ubicación geográfica, como se advierte en el siguiente cuadro. Vale destacar, sin embargo, que a partir de la Ley 27.430 se derogó este régimen, de manera gradual hasta 2022.

TABLA 5: EL GASTO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL (2015-2017)

GASTO TRIBUTARIO	2015		2016		2017	
	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB
TOTAL (excluidos regímenes de promoción)	122.072,0	2,09	173.448,9	2,20	230.550,6	2,36
CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	20644	0,35	25715,4	0,33	32058,2	0,33
1. Reducción Contribuciones Patronales por zona geográfica (diferencia respecto de la vigente en Capital Federal)	17.338,8	0,30	21.888,5	0,28	27.287,4	0,28
2. Reducción del 50% de las Contribuciones Patronales para microempleadores (hasta 5 trabajadores). Ley 26.940	2.350,0	0,04	2.087,8	0,03	2.602,8	0,03
3. Reducción de las Contribuciones Patronales en el primero y segundo año para trabajadores adicionales. Leyes 26.476 y 26.940	955,2	0,02	1.739,1	0,02	2.168,1	0,02

Fuente: Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

8. REGÍMENES DE PROMOCIÓN ECONÓMICA

Como se dijo, un 21% del gasto tributario no surge de la legislación de los impuestos sino de regímenes de promoción económica. Hay 15 programas de promoción económica que involucran gastos tributarios, algunos de promoción industrial, no industrial, destinados a la actividad minera, a Tierra del Fuego, el que debe verse en conjunto con el que busca estimular los puertos patagónicos; hay dos programas, uno con impacto en 2017 de la micro, pequeña y mediana empresa. Otros programas buscan estimular la investigación, el software mientras que otros fomentan el uso de fuentes de energía renovable. A continuación, se listan esos programas con sus correspondientes gastos tributarios.

TABLA 6: EL GASTO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE PROMOCIÓN ECONÓMICA (2015-2017)

GASTO TRIBUTARIO	2015		2016		2017	
	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB
Total en regímenes de promoción económica	32.596,20	0,56	45.342,20	0,57	84.381,10	0,87
I Promoción industrial. Decretos 2054/92, 804/96, 1553/98 y 2334/06.	813,20	0,01	1.120,20	0,01	1.408,10	0,01
II Promoción no industrial. Ley 22.021 y Decreto 135/06.	5,40	-	4,70	-	3,90	-
III Promoción de la actividad minera. Ley 24.196	1.183,40	0,02	1.707,20	0,02	2.076,30	0,02
IV Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley 19.640.	23.937,10	0,41	29.380,30	0,37	35.953,40	0,37
V Reembolsos por exportaciones por puertos patagónicos. Ley 23.018 y dec. 2229/2015.	147,60	-	2.711,00	0,03	3.572,00	0,04
VI Promoción de las pequeñas y medianas empresas. Ley 24.467.	1.263,00	0,02	2.128,90	0,03	2.482,90	0,03
VII Régimen para la promoción y el fomento de la investigación y el desarrollo científico y tecnológico. Ley 23.877.	100,00	-	120,00	-	120,00	-
VIII Régimen de fomento de la educación técnica. Ley 22.317.	318,00	0,01	340,00	-	590,00	0,01
IX Régimen de inversiones para bosques cultivados. Ley 25.080.	38,90	-	45,00	-	45,00	-
X Régimen de promoción de la industria del software. Ley 25.922.	700,50	0,01	524,70	0,01	698,90	0,01
XI Régimen de importación de insumos, partes y piezas para la construcción y/o reparación de buques y artefactos navales. Decreto 1010/2004.	1,90	-	3,00	-	3,60	-
XII Programa nacional de apoyo al empresario joven. Ley 25.872.	12,00	-	12,00	-	-	-
XIII Régimen para la producción y uso sustentable de los biocombustibles. Leyes 26.093 y 26.334. Bioetanol.	4.075,20	0,07	7.245,10	0,09	8.953,40	0,09
XIV Régimen de fomento del uso de fuentes renovables de energía. Ley 26.190.					6.289,90	0,06
XV Régimen para el fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa. Ley 27.264.					22.183,80	0,3

Fuente: Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

El más oneroso de esos regímenes es el que promueve la actividad en Tierra del Fuego (según ley 19.640). Se estima que de este régimen surge el 43% de los gastos tributarios de estos programas. Abarca tratamiento diferencial en IVA, ganancias, impuestos al comercio exterior e impuestos internos, tal como se muestra en la tabla que sigue²⁰. Cabe agregar que éste es un gasto tributario que se incorporó en el año 1972, en consideración a la peculiar situación geográfica “extremadamente austral” de Tierra del Fuego y su “relativo aislamiento, condiciones de vida y grado de actividad económica”. Los cambios acaecidos en la región desde 1972 evidencian la necesidad de discutir algunos beneficios existentes hace tiempo, que no se evalúan una vez aprobados.

20 La Ley exige a la provincia “del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones” realizadas allí, para personas físicas y jurídicas, y sucesiones indivisas (salvo “los tributos nacionales que tuvieran una afectación especial, siempre que ésta excediere la mitad de aquéllos” y las tasas por servicios).

TABLA 7: EL GASTO TRIBUTARIO EN EL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN ECONÓMICA EN TIERRA DEL FUEGO (2015-2017)

GASTO TRIBUTARIO	2015		2016		2017	
	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB	pesos en millones	% PIB
Total en regímenes de promoción económica	32.596,20	0,56	45.342,20	0,57	84.381,10	0,87
IV Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley 19.640.	23.937,10	0,41	29.380,30	0,37	35.953,40	0,37
Liberación IVA compras y ventas	9.655,70	0,17	11.592,70	0,15	14.359,50	0,15
Exención Impuesto a las Ganancias	3.631,70	0,06	4.052,90	0,05	4.866,80	0,05
Exención Derechos de Importación	3.457,60	0,06	5.365,40	0,07	6.414,10	0,07
Alícuota reducida Impuestos Internos sobre productos electrónicos	7.192,10	0,12	8.369,30	0,11	10.313,00	0,11

Fuente: Secretaría de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

9. RÉGIMENES DE CONDONACIONES Y PERDONES. OTRO MECANISMO QUE GENERA TRATOS DESIGUALES.

25

En julio de 2016, mediante la ley 27.260, a instancias del Poder Ejecutivo, el Congreso Nacional dispuso un régimen de sinceramiento fiscal y otros beneficios impositivos excepcionales aplicables hasta el 31 de marzo de 2017. Tal como se ha señalado, dicha norma incluye numerosas modificaciones al régimen tributario argentino. Conocido de forma pública como “blanqueo”, este régimen generó diversas repercusiones²¹ en los medios locales. Su presentación conjunta²² con un proceso de cancelación de deudas previsionales y actualización de haberes jubilatorios, señalando que permitiría financiar la reparación histórica de deudas con jubilados y pensionados permitió justificar la urgencia de su tratamiento y disipó las resistencias comúnmente esgrimidas por políticos y especialistas a los mecanismos de moratoria o perdón fiscal²³.

A pesar de ser señaladas como un mecanismo excepcional e injusto, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas detalla que, desde 1983, en Argentina se han implementado cinco moratorias fiscales de gran alcance a nivel nacional. Entre las críticas que reciben se encuentra la afectación a la equidad del sistema tributario, la injusticia para quienes cumplen sus obligaciones, el efecto sobre la previsibilidad que se aconseja para el sistema tributario, y la posible incidencia sobre la motivación a cumplir las normas fiscales por parte de la ciudadanía.

21 <http://www.lanacion.com.ar/1902047-el-gobierno-anuncia-el-blanqueo-de-capitales-este-viernes>

22 <http://www.telam.com.ar/notas/201605/149065-macri-anuncio-pago-jubilados-blanqueo-de-capitales.html>

23 <http://www.infobae.com/2016/06/01/1815568-julio-cobos-no-me-gustan-los-blanqueos-pero-este-caso-tiene-un-fin-noble/>

La norma incluye tres mecanismos distintos, que en un concepto amplio constituirían gastos tributarios en tanto generan permisos para no ingresar pagos de tributos generalmente dispuestos. Dichos mecanismos, a pesar de encontrarse vigentes al momento de elaboración del presupuesto anual para el periodo 2017, no fueron incluidos en la previsión realizada por el Poder Ejecutivo.

Bajo las denominaciones beneficios para cumplidores, moratoria y blanqueo, se construyeron tres mecanismos extraordinarios. De forma concreta el primero implica una exención para las y los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones fiscales en 2014 y 2015. El carácter de contribuyente cumplidor/a les permitirá eximirse, de forma alternativa, del pago del impuesto a los bienes personales para los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 o, del pago del impuesto a las ganancias correspondiente a la primera cuota del aguinaldo de 2016 en el caso de tratarse de personas empleadas en relación de dependencia o jubiladas. Otro mecanismo (de “moratoria”) determinó un régimen de regularización excepcional de obligaciones aduaneras, tributarias, y de la seguridad social, que incluyó beneficios como la condonación de multas e intereses en diversos grados. Y, por último, el mecanismo de “blanqueo” consistió en un mecanismo temporal y escalonado de imposición de un impuesto especial -o la contratación de un bono- al momento de exteriorizar bienes antes no declarados, que sustituye gravámenes omitidos y condona intereses, multas, sanciones (tanto administrativas como penales, tributarias, cambiarias y aduaneras).

La ley establecía claramente la lista de los sujetos que podían acogerse o no a los beneficios, incluyendo a las personas humanas, las sucesiones indivisas, y ciertos tipos societarios. Detalla expresamente antecedentes que podrían dar lugar a la exclusión, y lista en su art. 82 -incisos a a w- personas expresamente excluidas por haber ocupado cargos públicos entre los años 2010 y 2016. En el mismo sentido, el art. 83 excluía de los beneficios fiscales que la norma establece a cónyuges, padres y madres e hijos e hijas que se encuentren emancipados de aquéllos. La cláusula expresamente dispuesta para evitar que se utilice como modo de exteriorizar bienes relacionados con actos de corrupción²⁴, fue modificada mediante el decreto presidencial N° 1106/2016, el que, bajo el argumento de explicar la norma, señala que podrían incorporarse al mecanismo de exteriorización de bienes, los familiares de funcionarios públicos, si acreditan que su posesión existía con anterioridad a la incorporación de su familiar al cargo público.

El decreto, que limita el alcance de la norma, sufrió fuertes críticas y dio lugar a dos denuncias judiciales que investigan la posible responsabilidad de los funcionarios que firmaron la medida que beneficiaría a sus familiares. Por otra parte, legisladores presentaron un pedido de declaración de inconstitucionalidad de la norma, pero fue rechazado alegando falta de legitimación²⁵. Se desconoce si la Cámara Federal ha resuelto la apelación.

24 <http://www.infobae.com/2016/05/28/1814711-rogelio-frigerio-el-nuevo-regimen-fiscal-es-distinto-al-del-kirchnerismo-no-es-una-amnistia-corruptos/>

25 <http://www.infobae.com/politica/2017/03/17/una-jueza-confirmando-que-los-familiares-de-funcionarios-pueden-ingresar-al-blanqueo-de-capitales/>

10. APLICACIÓN DE NORMAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DE DERECHOS HUMANOS AL GASTO TRIBUTARIO

Las normas constitucionales argentinas establecen que corresponde al Congreso la imposición de contribuciones, y exclusivamente a la Cámara de Diputados la iniciativa en dichas leyes²⁶. No obstante, existen límites a la potestad del Congreso, en cuanto la política tributaria no debe vulnerar derechos y principios reconocidos en nuestras normas constitucionales, y en normas y tratados de derechos humanos ratificados por Argentina, a los que en muchos casos se les otorgó jerarquía constitucional.

En esa línea, la Corte Suprema ha reconocido un amplio margen de discrecionalidad a la hora de determinar quiénes deben contribuir a través de sus impuestos y en qué medida, pero también ha precisado que existen límites constitucionales para ello. Al respecto, ha dicho que “(...) escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos impositivos, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)”²⁷. El régimen de exenciones impositivas, como cualquier otra expresión de la actividad gubernamental, debe ser evaluado a la luz de los principios que se desarrollarán seguidamente, como los de igualdad y no discriminación, transparencia, y máxima utilización de los recursos disponibles para garantizar progresivamente los derechos económicos, sociales y culturales.

Esas normas, principios y estándares además de ser usadas en el debate público con la finalidad de promover una política de exenciones respetuosa de los derechos humanos, pueden ser usadas en el ámbito judicial para:

- 1- obtener el acceso a información adecuadamente desagregada sobre las exenciones, sus beneficiarios/as y su impacto social;
- 2- exigir la producción de información relevante para evaluar la razonabilidad, justicia y equidad de las exenciones;
- 3- cuestionar los déficits democráticos de los procedimientos a través de los cuales se incorporan y mantienen las exenciones;

26 Artículos 52 y 75 incisos 1 y 2

27 CSJN. “HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010

- 4- cuestionar de manera directa la constitucionalidad de algunos gastos tributarios por su manifiesta irrazonabilidad y por crear privilegios indebidos y discriminatorios;
- 5- instar al Congreso a discutir y sancionar un nuevo régimen para la definición de los gastos tributarios;
- 6- mostrar la existencia de recursos disponibles en el contexto del uso del litigio para asegurar derechos sociales que estén siendo afectados por la implementación de políticas regresivas.

10.1. Transparencia: el derecho de acceso a la información pública y la información sobre gastos fiscales

Un primer aspecto relevante es el relacionado con el derecho de acceso a la información pública sobre las exenciones, sobre aquello que debe ser considerado una exención o gasto tributario, sobre los montos que el Estado no recauda como resultado de su admisión, sobre las personas físicas y jurídicas beneficiadas, y su caracterización por condición social y económica, y género, entre otros datos relevantes.

Del análisis de la documentación pública disponible sobre las exenciones, se desprende que ésta es insuficiente para asegurar el derecho de acceso a la información y para evaluar su razonabilidad. Si bien la ley establece la obligación de publicar los gastos tributarios y su estimación, en relación con varias exenciones no se indican los montos. En relación con otros gastos tributarios, la autoridad de aplicación no los considera tales a pesar de que están contemplados en la definición de gastos que el decreto 1731/2004 contiene. A su vez, al realizar pedidos de acceso a la información sobre la metodología seguida para su estimación, en muchos casos no se obtuvo ningún tipo de respuesta, y en ningún caso se acompañaron los actos administrativos que sirvieron de antecedente para la incorporación de las exenciones²⁸.

Tampoco se ha podido obtener información sobre las personas físicas y jurídicas beneficiarias de algunos gastos tributarios, y sobre los montos de los beneficios obtenidos, así como datos relativos a su caracterización social y económica de los beneficiarios. A su vez, hemos solicitado información vinculada con las condonaciones, perdones o beneficios fiscales otorgados a personas físicas y jurídicas durante cada uno de los años 2014 a 2017. De hecho, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) incluso se ha negado abiertamente a proveer información agregada sobre los montos perdonados por condonaciones fiscales, y la cantidad de personas que se beneficiaron de ellas, a pesar de que la Agencia de Acceso a la Información Pública le ordenó proveer esa información.

28 En detalle se consultó la metodología e información usada para estimar gastos tributarios enumerados anteriormente en este documento, y cuál era la estimación del costo de los que se publican "sin datos". Se solicitó también sobre los gastos tributarios contemplados en el proyecto de ley de presupuesto 2017 y se implementaba algún procedimiento para evaluar su costo real una vez finalizado el año fiscal. Se solicitaron también informes, documentos, evaluaciones, debates parlamentarios y/o actos administrativos que hayan servido de base o antecedente a la incorporación de los gastos tributarios, y la finalidad o finalidades concretas que persiguen, y evaluaciones sobre el impacto social de dichos gastos tributarios y sobre los beneficios obtenidos en cada uno.

En jurisprudencia relativamente reciente, la Corte Suprema de Justicia aplicó un criterio amplio en relación con los alcances del derecho de acceso a la información pública, criterio claramente aplicable al acceso a la información detallada sobre beneficiarios/as de exenciones y condonaciones. Los casos recientes de la Corte estaban referidos al gasto público. Concretamente, se trataba de información relativa a subsidios de seguridad social.

Así, la Corte ha dicho que “Para asegurar la publicidad de los actos de gobierno que caracteriza a un sistema republicano y garantizar el correlativo derecho a la información que asiste a la actora -quien solicita información sobre asignación de subsidios sociales-, no resulta suficiente con dar a conocer las normas que establecieron los programas sociales, las partidas de presupuesto ejecutadas en ese marco o información estadísticamente cuantitativa relativa al número total de los beneficiarios, sino que la publicidad debe atravesar todas las etapas del accionar público y decantar desde la norma general a todo lo que hace a su instrumentación particular ya que solo así es posible prevenir en forma efectiva la configuración de nichos de impunidad.”²⁹ La información sobre gastos tributarios y sobre condonaciones es claramente equiparable a la información sobre gasto público social que la Corte ha considerado información pública en su jurisprudencia reciente. Sin embargo el Poder Ejecutivo no brinda información detallada sobre condonaciones y exenciones, lo que impide a la ciudadanía conocer y controlar los actos de gobierno, y mina la legitimidad de la política fiscal.

10.2. El principio de igualdad y la protección antidiscriminatoria

Otro de los estándares que el Congreso debe respetar es el principio de igualdad y la no discriminación, que, además de constituir una fuente de limitación constitucional a las potestades del Congreso, forman parte de los parámetros y contenidos específicos y particulares del principio general de razonabilidad. La igualdad jurídica y la no discriminación de todos los habitantes es uno de los valores fundantes de nuestra comunidad política, han sido reconocidos y consagrados desde el comienzo mismo de la vida de la Nación Argentina (en particular desde la Asamblea del año 1813) y ha formado parte del núcleo de nuestra Constitución Nacional, no sólo en el art. 16³⁰, sino también en el art. 15 (relativo a la esclavitud), el art. 8 (relativo a los habitantes de las distintas provincias), los arts. 20 y 25 (relativos a los extranjeros), y el art. 29 (relativo a la prevención de la tiranía), entre otros. Todos ellos expresan el compromiso del Estado argentino con la igual ciudadanía de sus habitantes, con la abolición de todo sistema de castas, el rechazo de ciudadanía limitada, minusválidas, o de segunda categoría. En tal sentido, se ha expresado que: “En materia de igualdad se halla comprometido un valor fundamental, la dignidad de la persona humana.... La igualdad ante la ley supone simplemente que todos los habitantes de la Nación están sujetos a los mismos deberes, gozan de los mismos derechos y están tutelados por las mismas garantías.”³¹

29 CSJN, CIPPEC c/ E.N. Ministerio de Desarrollo Social Dto. 1172/03 s/Amparo Ley 16986, C. 830. XLVI. REX, 26/03/2014.

30 Que dispone que La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

31 Cfme. Kíper, Claudio “La Discriminación”, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, pág. 117, con cita de Linares Quintana, “Gobierno y

Y ese compromiso con la igualdad y la no discriminación fue reformulado y reforzado en 1994, en normas constitucionales tales como el art. 37 (relativo a los derechos políticos), el art. 43 (incluyendo la garantía del amparo contra toda forma de discriminación), y el art. 75 inc. 23 (relativo a las medidas de acción afirmativa); pero fundamentalmente a través de la recepción e incorporación, en el máximo nivel de la jerarquía jurídica, de las Convenciones de Derechos Humanos.

Estos principios, núcleo fundamental de nuestro sistema constitucional, consagran una directriz básica para analizar la validez de las leyes del Congreso -en particular las que reglamentan derechos- y funcionan como una pauta interpretativa fundamental para ellas -en caso de duda interpretativa siempre deberá preferirse la interpretación no discriminatoria frente a la que sí lo sea. En Argentina los tratados internacionales sobre derechos humanos con jerarquía constitucional configuran una pauta directriz obligatoria para el accionar de los poderes públicos en materia de derechos humanos.

Las instituciones jurídicas han evolucionado en las últimas décadas, precisando el contenido del estándar de no discriminación junto a la idea más general de igualdad (la ley antidiscriminatoria N° 23.592 es la manifestación más clara al respecto). La protección antidiscriminatoria es una manifestación particularizada de la tutela de la igualdad (protege una dimensión de la igualdad), vinculada específicamente con la protección de ciertos grupos que han sido tradicionalmente agraviados, sojuzgados, postergados y excluidos, de la protección igualitaria, injustamente, sobre la base de aspectos que la conciencia moral y jurídica universal consideran como injustificables para un trato diferente de parte del Estado.

El principio de igualdad protege, en general, contra distinciones de tratamiento que resultan irrazonables o caprichosas, que implican una injusta persecución o un indebido privilegio, tal como lo ha sostenido histórica y pacíficamente la Corte Suprema.

El principio de no discriminación consagra una dimensión de protección más concreta, directa y específica del valor de la igualdad: ampara y protege contra ciertas distinciones o criterios de distinción en particular (raza, origen nacional, religión, sexo, etc.), declarándolas irrazonables e injustificables "prima facie". Esos criterios o distinciones considerados intrínsecamente injustos y prohibidos han sido tipificados en las Convenciones Internacionales de jerarquía constitucional y en la Ley Antidiscriminatoria.

Frente a una disposición que establezca un diferente tratamiento en base a uno de esos criterios prohibidos, se genera una presunción, una sospecha a primera vista, de que el gobierno ha incurrido en un trato inaceptablemente discriminatorio, y sólo la demostración de alguna justificación muy especial (existencia de una necesidad estatal fundamental que no podía ser satisfecha sin hacer esa distinción en particular, o de un interés estatal urgente y especial que no podía protegerse de otra manera) puede salvar la legitimidad de la norma en cuestión. Y obviamente, la carga de la prueba de esta especial justificación, y la inexistencia de otra vía para lograr el objetivo estatal ineludible, corren a cargo del Estado que quiera defender la distinción basada en una de las categorías prohibidas.

El test de razonabilidad propio de la idea de igualdad ante la ley y el juego de los arts. 14, 16 y 28 de la CN, tiene un funcionamiento mucho más estricto, mucho menos permisivo y mucho más cuidadoso, cuando lo que debe analizarse es una ley que establece un diferente tratamiento entre categorías y clases de personas, usando como criterio de diferenciación alguna de las categorías establecidas como injustificables “prima facie” por los Tratados de jerarquía constitucional.

No es igual una ley que establece como criterio para reconocer o negar un derecho “los años de aporte al sistema” (un criterio que no apela a una propiedad sospechosa) de otra que establece una distinción en base a la “raza” o al “origen étnico” de las personas. En el primer caso, el test de razonabilidad y de igualdad ante la ley es el ordinario y habitual; en el segundo, es uno mucho más estricto en virtud del cual, en principio, el criterio de diferenciación debe juzgarse como “prima facie” irrazonable, correspondiendo al Estado la carga de la prueba de que existe un interés estatal fundamental que sólo puede protegerse realizando dicha distinción, que ella no resulta hostil, persecutoria ni prejuiciosa, y que no existe otra forma de proteger dicho interés estatal menos gravosa para el grupo o la clase afectada.

Así, se ha afirmado que: “Las leyes que discriminan en perjuicio de las ‘clases sospechosas’..., o invaden un derecho ‘fundamental’ deben pasar un test muy especial, denominado ‘escrutinio riguroso’... En cambio las restantes leyes deben afrontar un test más simple, el de racionalidad, es decir, determinar si son al menos razonables... hay una pauta intermedia de valoración que se usa a menudo, según la cual para que una ley sea considerada constitucional debe promover un importante interés del gobierno, y la Corte habrá de realizar una evaluación independiente acerca de la validez del interés buscado.”³²

Es posible argumentar que ciertas distinciones de tratamiento son discriminatorias por poner en desventaja a personas o grupos desaventajados, protegidos en normas antidiscriminatorias, lo que permitiría activar una presunción o sospecha de discriminación. En relación con este punto, debería evaluarse la aplicación de esta doctrina a los gastos tributarios que benefician a jóvenes emprendedores, o los regímenes de promoción industrial que benefician a zonas del país que tienen indicadores sociales y económicos más favorables que las zonas más desfavorecidas.

Otro supuesto de exenciones que pueden estar en tensión con el principio de igualdad son las que se aplican a los impuestos que tienen un mayor impacto redistributivo, y que, por ende, de ser cobrados eficientemente, promueven la igualdad. Por el contrario, están más en línea con este estándar las exenciones para impuestos que soportan en mayor medida los sectores de menores ingresos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Sólo a modo de ejemplo, podría analizarse como un supuesto de desigualdad y discriminación por condición social y económica, la situación generada ante la exención del impuesto a los bienes personales, que se estableció como un be-

32 Ibid., p. 131. El criterio de análisis precedente ha sido receptado por la Corte Suprema en casos como: “Repetto” (donde la cuestión involucraba el origen nacional de la persona), “González de Delgado” (donde se trataba de la distinción basada en el sexo de las personas), “Portillo” (donde la cuestión involucraba la religión de las personas). Así, en los casos en que la distinción legal analizada ponía en juego alguna de estas categorías asociadas con la discriminación, la Corte asumió un estándar estricto de análisis de la razonabilidad. Y más claramente lo ha hecho en el fallo “Hooft, Pedro c/Provincia de Buenos Aires”, del 16/11/04 donde también estaba en juego una demanda en la que se denunciaba discriminación por la clase de nacionalidad argentina del actor. Éste cuestionaba el requisito legal de la Provincia de Buenos Aires para ser camarista, según el cual sólo podían aspirar a dicho cargo, los argentinos de nacimiento, con lo que implícitamente excluía a los argentinos por naturalización.

neficio para quienes son buenos cumplidores de sus obligaciones impositivas. Este beneficio se aprobó en el paquete que aprobó el régimen de sinceramiento fiscal, pero sólo beneficia a aquellos contribuyentes de mayor poder adquisitivo, quienes pagan impuesto a los bienes personales, y quienes pagan impuesto a las ganancias. Los contribuyentes que no pagan impuesto a las ganancias por sus bajos ingresos y que no pagan impuesto a los bienes personales quedan excluidos de toda posibilidad de beneficiarse.

De acuerdo al artículo 16 de la Constitución Nacional (CN), “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Según jurisprudencia de la Corte Suprema:

- “el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa **que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias**, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrientes según las diferencias constitutivas de los mismos” (Fallos: 145:283).
- Sin embargo, “El principio de igualdad **no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase**, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase. (“Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997, Fallos: 320:1166). Esto es así porque “la garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293).”
- Son irrazonables, por ejemplo, las siguientes discriminaciones: el trato igual a propiedades edificadas y no edificadas de distinto valor³³; o la distinción entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás³⁴.
- Declaró la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético aplicaban y perseguían el cobro de ciertos impuestos, por entender que la norma que dispuso que quedaban transitoriamente eximidos del pago de esos tributos ciertos usuarios significaba una discriminación que operaba como barrera aduanera entorpeciendo la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9°, 10° y 11° de la CN, por la desventaja competitiva que eso creaba para ciertos contribuyentes³⁵.

33 1943, “Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa”, Fallos: 195:270

34 1944, “Nuevo Banco Italiano c/ Municipalidad de Buenos Aires”, Fallos: 200:424

35 “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, sent. del 1/07/1997

10.3 Los gastos tributarios a la luz del estándar básico de razonabilidad

El estándar más elemental y básico aplicado por la Corte Suprema para interpretar el alcance del principio de igualdad y no discriminación es el de “razonabilidad”, establecido en el art. 28 Constitución Nacional, que prohíbe al Congreso “alterar” con sus leyes reglamentarias los derechos reconocidos en la Constitución. Una ley que establece una desigualdad arbitraria o una discriminación prohibida sería considerada como “irrazonable” de acuerdo al art. 28 CN.

De conformidad con dicho principio³⁶ (que funciona independientemente como garantía innominada y como complemento del resto de las garantías constitucionales), la razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. Uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 323:3412).

Según la Corte Suprema:

- Las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas **en tanto no sean arbitrarias ni obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio**, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable (Fallos: 313:928).
- En un caso en el que la, entonces, Dirección General Impositiva había impugnado gastos deducidos del Impuesto a las Ganancias e IVA, por haber abonado en efectivo algunas compras efectuadas a proveedores por sumas superiores a \$1.000, es decir sin ajustarse a lo previsto en el art. 1° de la ley 25.345, sostuvo: “es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de la capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”. (“Mera, Miguel Ángel c/DGI”, sentencia del 19/03/2014)

La aplicación del principio de igualdad -considerado la base del impuesto y las cargas públicas en Argentina- en conjunto con el principio de razonabilidad exige que las distinciones de tratamiento consagradas a través de exenciones tributarias cumplan con parámetros básicos de razonabilidad, que no sean arbitrarias, caprichosas, ni entrañen privilegios indebidos. Esto implica:

- 1) que la exención que crea una distinción de tratamiento debe perseguir un fin legítimo,
- 2) que debe haber racionalidad de los medios empleados para perseguir la fina-

36 Establecido en el preámbulo y en los arts. 28 y 33 de la CN.

lidad de la distinción, y

3) que debe haber proporcionalidad entre los fines perseguidos y los medios empleados para realizar la distinción.

De acuerdo al estándar básico de razonabilidad, **la incorporación de distinciones de tratamiento en la aplicación de un impuesto debería estar justificada, esto es, perseguir un fin legítimo, mediante medios racionalmente conectados con esa finalidad, y que guarden una relación de proporcionalidad. Las respuestas del Ministerio de Hacienda a los pedidos de información realizados, sin embargo, permiten cuestionar seriamente la razonabilidad de las distinciones de tratamiento realizadas mediante los gastos tributarios contemplados.** En efecto, el Estado no sólo no brinda ninguna información sobre los antecedentes o estudios tenidos en cuenta para evaluar la incorporación de las exenciones como gastos tributarios, sino que admite no haber realizado ningún tipo de estudio o análisis sobre el impacto que han tenido, que permita dar cuenta sobre si efectivamente han cumplido la finalidad a la que estaban teóricamente destinados.

La evidencia sobre la omisión estatal de producir esta información, además de ser usada para cuestionar la razonabilidad de estos tributos y demandar al Estado que modifique su política de exenciones, puede ser usada para demandar judicialmente que se produzcan datos e información que permita tener un debate robusto e informado sobre su justificación.

10. 4 Otros principios constitucionales relevantes desarrollados a la luz del derecho tributario

Existen varios principios desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia en el marco del derecho constitucional tributario que son relevantes para analizar los gastos tributarios. En general, ellos han sido elaborados como protecciones o garantías de las y los contribuyentes frente a la potestad recaudatoria del Estado. Así, por ejemplo, el **principio de legalidad**³⁷ “constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines³⁸”.

En 2009, la Corte Suprema³⁹ reafirmó al principio de legalidad como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, “en el que sólo la ley debe establecer

37 Derivado de los arts. 17, 52 y 75 inc. 1 y 2 de la CN.

38 Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa “Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo”, sent. del 6/06/1995. También ha dicho la CSJN que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17° de la CN (Fallos: 180:384; 184:542).

39 “Apache Energía Argentina SRL c/ Provincia de Río Negro” (Fallos: 332:640).

todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva...”

Se encuentran prohibidas las normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo, como los sujetos alcanzados y el hecho imponible. Al respecto la CSJN ha sostenido desde antiguo la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en materia tributaria (Fallos: 253:332 y otros).

La posibilidad de cuestionar judicialmente y de manera directa los gastos tributarios también se refuerza en aquellos casos en los que la exención no ha sido dispuesta por el Poder Legislativo, sino que ha sido dispuesta por el Poder Ejecutivo a través de decretos o resoluciones (como ocurrió en Argentina con la extensión del régimen de sinceramiento fiscal a funcionarios públicos y familiares), o por el propio Poder Judicial (como ha ocurrido con la acordada de la Corte Suprema de Justicia sobre el pago del impuesto a las ganancias de jueces/zas y funcionarios/as del Poder Judicial, privilegio que a fines de 2016 se incorporó a la legislación tributaria).

Otro principio constitucional tributario relevante para evaluar la razonabilidad de los gastos tributarios es **el principio de capacidad contributiva**⁴⁰ que se relaciona, a su vez, con los **principios de equidad y proporcionalidad**. Aquél consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado y es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del sujeto, sino que a veces se conjugan fines extra fiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago.

De acuerdo con el principio de equidad⁴¹, la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. El principio de proporcionalidad⁴² requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. La Corte Suprema sostuvo que la proporcionalidad del art. 4° de la CN es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67 (actual art. 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional)⁴³, y que ella está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos.⁴⁴

Otro principio relevante es el de **generalidad de los tributos**⁴⁵, que se refiere al alcance extensivo de la tributación a todas las y los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector, privilegiándolo por sobre otro. La jurisprudencia consideró que las exenciones **y demás beneficios tributarios**

40 Surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 de la CN.

41 Artículo 4° de la CN: El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

42 Regulado en los arts. 4 y 75 inc. 2 de la CN.

43 “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires”. Fallos: 151:359

44 “Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos, 30/11/1934, Fallos: 171:390; “Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba, 26/08/1940, Fallos: 187:495; “Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa”, 12/4/1943, Fallos: 195:270.

45 Establecido en el preámbulo y art. 33 de la CN.

deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas y las normas que los crean deben ser interpretadas en forma estricta, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva. Así, la Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas, no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos⁴⁶.

10.5. La obligación de destinar “el máximo de los recursos disponibles” para la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales (DESC)

El Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (que posee jerarquía constitucional en Argentina) PIDESC le requiere a los Estados parte adoptar medidas “hasta el máximo de los recursos de que disponga[n]” para dar efectividad a los DESC⁴⁷. Si bien existen debates sobre cuál es el alcance preciso de este principio, como punto de partida él abarca una diversidad de recursos que incluyen los recursos financieros y económicos (tributarios, préstamos, la asistencia, etc.)⁴⁸ y los recursos existentes y los que un Estado puede obtener con esfuerzos razonables.

Los Estados deben movilizar todos los recursos, tanto internamente como internacionalmente mediante la cooperación internacional, y aumentar progresiva y equitativamente los ingresos⁴⁹. Además, deben usar los recursos existentes de manera eficaz⁵⁰. Este principio, entonces, es afectado por exenciones irrazonables o excesivas contempladas en un contexto de incumplimiento de derechos económicos, sociales y culturales. De hecho, la Organización de las Naciones Unidas ha dicho a los Estados que “la reducción del impuesto de sociedades con el único fin de atraer inversores (...) es incompatible con las obligaciones que incumben a los Estados” por disminuir su capacidad de movilizar recursos⁵¹. En un sentido similar, en su Informe sobre Pobreza y Derechos Humanos en las Américas⁵², la Comisión Interamericana de Derechos Humanos advirtió que la pobreza y la pobreza extrema no podrán

46 CSJN, “Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional -DGI-”, sent. del 18/04/1989.

47 Artículo 2.1.

48 Center for women’s global leadership (Radhika Balakrishnan, Diane Elson, James Heintz y Nicholas Lusiani), Maximum Available Resources & Human Rights, 2011 (Rutgers University).

49 Ver el Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, del Experto Independiente sobre las consecuencias de la deuda externa y las obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados para el pleno goce de todos los derechos humanos, sobre todo los derechos económicos, sociales y culturales, U.N. Docs., A/HRC/31/61 (enero de 2016).

50 Id. Ver también Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, causa 1Q. 64. XLVI., “Q. C., S. Y. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo”, en la que el Tribunal entendió que más allá de que el esfuerzo económico del estado demandado era “considerable”, no se mostraba como “el resultado de un análisis integral para encontrar la solución más eficiente y de “bajo costo”, en los términos que recomienda” el Comité DESC.

51 Observación General 24 del Comité DESC.

52 Disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/PobrezaDDHH2017.pdf>

ser enfrentadas sin un marco amplio de políticas de carácter redistributivo, que reduzcan los niveles extremos de desigualdad socioeconómica que caracterizan a la región, y que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones claves de la política fiscal y la tributación.

11. UNA OPORTUNIDAD PERDIDA: LA REFORMA TRIBUTARIA DE DICIEMBRE DE 2017

El 27 de diciembre de 2017, mediante Ley 27.430, el Congreso aprobó la denominada “reforma tributaria”. Producto de una iniciativa promovida por el Poder Ejecutivo que informaron buscaba hacer al sistema tributario argentino más eficiente y progresivo.

Si bien las reformas propuestas, y las eventualmente aprobadas, no implicaron una verdadera reforma estructural del sistema tributario nacional, lo cierto es que sí efectuaron algunos cambios de relevancia y se presentaron a sí mismas como la ocasión para debatir y repensar la política fiscal. Esta ocasión presentaba una oportunidad excepcional para revisar los gastos tributarios existentes, evaluar su equidad y eficiencia, medir el cumplimiento de sus objetivos, y analizar la conveniencia y pertinencia de su mantenimiento.

Sin embargo, esta discusión no tuvo lugar en la práctica de manera genuina. Como punto de partida, la Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria que había creado la Ley 27.260 para analizar y evaluar “las propuestas de reforma del sistema tributario nacional que elabore y remita el Poder Ejecutivo nacional”, y que podía instrumentar mecanismos de participación ciudadana, no funcionó siquiera una vez desde la presentación de dicho proyecto de reforma.

Un grupo de organizaciones de la sociedad civil presentamos una solicitud formal peticionando que se garantizaran espacios de participación ciudadana, se convocara a organizaciones interesadas y expertas, y se diera publicidad a los documentos generados, pero ella nunca fue respondida. De hecho, la reforma fue aprobada en un proceso inconsulto y sumamente veloz, donde los/as propios/as legisladores/as involucrados/as objetaron la falta de información suficiente y tiempo adecuado para la discusión.

12. REFLEXIONES FINALES

La estructura de gastos tributarios no ha cambiado significativamente en el último tiempo, el peso de estos gastos sobre el total del gasto de la Administración Nacional aumentó en los últimos dos años, y los gastos tributarios también aumentaron como porcentaje del PBI, en especial entre 2004 y 2017.

En Argentina, la vigencia del principio de legalidad indica que todos los gastos deberían ser creados por ley del Congreso o su equivalente a nivel local, en base a criterios claros y generales, teniendo en consideración que la política tributaria no debe vulnerar derechos y principios reconocidos en nuestras normas constitucionales, y en normas y tratados de derechos humanos. Por ejemplo, el régimen de exenciones impositivas debe ser evaluado a la luz del principio de igualdad y no discriminación, así como del principio que ordena la máxima utilización de los recursos disponibles para garantizar progresivamente los derechos económicos sociales y culturales, entre otros.

Sin embargo, las respuestas obtenidas a solicitudes de información pública realizadas por ACIJ, permiten corroborar que el Estado no brinda ninguna información sobre los antecedentes tenidos en cuenta para incorporar gastos tributarios, y admite no haber realizado ningún tipo de estudio o análisis sobre su impacto.

Conocer los elementos básicos de la política tributaria es el primer paso esencial para mitigar el impacto regresivo que pueden tener las decisiones fiscales en la garantía de los derechos humanos. En un contexto donde las discusiones públicas suelen incluir argumentos de escasez de recursos, insuficiencia de fondos, o necesidad de reducir el déficit fiscal, deviene aún más esencial conocer en qué condiciones se renuncia a recursos que podrían orientarse a la satisfacción de derechos fundamentales.

Los gastos tributarios no son necesariamente malos o buenos, de por sí. En determinadas condiciones, pueden ser eficientes y/o equitativos, sin embargo, en algunos casos estos beneficios favorecen a los contribuyentes de mayores ingresos, pueden ser discriminatorios por no incluir a personas o a grupos desaventajados, son opacos, y no se revisan ni discuten sus impactos, su necesidad ni su eficiencia.

En todos los casos es importante evaluar los gastos tributarios porque ellos tienen un peso muy relevante en el presupuesto nacional, y tienen la potencialidad de consagrar privilegios injustos así como también la de lograr una redistribución equitativa de la riqueza para garantizar derechos en condiciones de igualdad. La evaluación de los gastos tributarios es indispensable para diseñar una política fiscal adecuada, progresiva y socialmente equitativa.

Por último, los gastos tributarios generan oportunidades para la evasión y dan lugar a abusos por parte de algunos/as contribuyentes. De acuerdo con la CEPAL, los mecanismos utilizados para el otorgamiento de los beneficios en Argentina, han generado un sistema muy proclive a la evasión y la corrupción, a la vez que han tenido un impacto negativo en la igualdad al beneficiar sectores con altas rentas y forzar a la compensación de los gastos tributarios con impuestos regresivos.

4 PUNTOS CLAVES

para un sistema de gastos tributarios transparente y equitativo a la luz de los estándares internacionales de derechos humanos:⁵³

Producción de información

A. Asegurar que los gastos tributarios estén basados en información adecuada y transparente.

Definir mediante una norma los contenidos mínimos de las evaluaciones de los gastos tributarios con objetivos medibles e indicadores claros, que contemplen la eficiencia y efectividad de los gastos tributarios, sus fechas de comienzo y de caducidad⁵⁴ y limitar la incorporación de nuevos gastos tributarios al cumplimiento de dichos requisitos.

Entre los contenidos mínimos de las evaluaciones deberá encontrarse el análisis sobre la equidad de los gastos o exenciones. Teniendo en consideración -en su diseño y evaluación- su impacto en la garantía de derechos, contemplando la redistribución del ingreso (puestos de trabajo que se crearon, número de personas de grupos en situación de vulnerabilidad que se beneficiaron, etc.), el impacto en materia de igualdad de género, y su justicia por el área geográfica o sector económico al que beneficia. Las evaluaciones e informes deberían difundirse en formatos accesibles, de manera gratuita y por internet y ser periódicas, para permitir la revisión de los gastos tributarios en el tiempo.

53 En este informe no se incluyó un capítulo de buenas prácticas pero algunas lecturas sugeridas para el abordaje de ellas son: el Objetivo de Desarrollo Sostenible 17, sobre fortalecimiento de los medios de ejecución y revitalización de la alianza mundial para el desarrollo sostenible, y los indicadores para medir las metas vinculadas con las finanzas (17.1.1 y 17.1.2); el Informe de la Relatora Especial sobre pobreza extrema y derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona, sobre el impacto de las políticas fiscales sobre el goce de los derechos humanos, UN Docs. A/HRC/26/28 (22 de mayo de 2014); documentos producidos por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); guías de buenas prácticas elaboradas por la OECD; Poverty Reduction Strategy Papers (PRSP) Source - IMF; el Informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible" 2017; el Informe de CEPAL e Instituto de Estudios Fiscales (IEF), "Los efectos de la política fiscal sobre la redistribución en América Latina y la Unión Europea"; CEPAL, Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez Sabaini y Andrea Podestá (compiladores), "Evasión y equidad en América Latina"; Observaciones finales del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (DESC) sobre el sexto informe periódico del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; Observaciones finales del Comité de DESC a los informes periódicos quinto y sexto combinados de México.

54 Entre el contenido de las evaluaciones, resulta razonable incluir el análisis sobre si son reemplazables por gasto público directo o no, su impacto en las variables económicas, cálculos de los montos dejados de recaudar y metodología para calcularlos, limitaciones y costos administrativos asociados a la gestión de los gastos tributarios, ganancias y beneficios sociales y económicos estimados.

02 Cumplimiento de estándares internacionales de derechos humanos

B. Asegurar que los gastos tributarios sean debatidos en profundidad y evaluados con un enfoque de derechos humanos.

La amplia y profunda evaluación de los gastos irrazonables, por parte del Congreso, es un paso clave para asegurar que no encubran privilegios. El análisis desde un enfoque de derechos humanos del diseño, la implementación y la evaluación de los gastos tributarios debería incluir la evaluación de las consecuencias distributivas y la carga impositiva sobre los diferentes sectores de renta y -específicamente- sobre los grupos más vulnerables.

Para promover su análisis con mayor frecuencia, algunos caminos son, incorporar su debate con mayor visibilidad al proceso presupuestario ordinario y sujetarlos a procesos de aprobación transparentes y plazos de caducidad o revisión claros y frecuentes. Además, el tiempo de presentación de las evaluaciones e informes debería permitir la participación de la sociedad civil.

03 Transparencia y acceso a la información pública

C. Garantizar la transparencia y el acceso a información adecuada, desagregada sobre montos, beneficiarias/os e impacto social de los gastos tributarios.

Cumplir con la publicación de todos los tratos diferenciados que establece el sistema fiscal, incluyendo gastos tributarios y condonaciones, asegurando la disponibilidad de información sobre su fecha de vigencia, evaluaciones y razonabilidad y personas beneficiarias. Sin esta información no es posible un control adecuado del sistema tributario de forma integral ni de cada exención en particular. Para garantizar la transparencia de esta información sería importante que se agreguen referencias explícitas en las normas de acceso a la información pública, sobre que se trata de información que debe estar disponible en formato de datos abiertos y de manera accesible (con cuadros, resúmenes, identificación de las modificaciones, etc).

04 Control de la corrupción

D. Generar mecanismos adecuados para combatir la evasión.

Prevenir y combatir la evasión y la elusión identificando los mecanismos de este tipo de prácticas que se generan por la existencia de gastos tributarios; tomar medidas de educación pública que permitan comprender los alcances de los gastos tributarios; sancionar leyes que eliminen los beneficios tributarios a las personas que violen las leyes en materia de corrupción o deberes fiscales; e incluir una estimación del costo de la evasión en todas las mediciones.

Se recomienda la regulación de obligaciones que ordenen la presentación de declaraciones periódicas a ciertos beneficiarios de gastos tributarios, y el cumplimiento de la normativa vigente que agrava las infracciones tributarias en casos en que se hace uso indebido de beneficios fiscales, y de normas que prohíben, expresamente, la ampliación por analogía de exenciones fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

- Artana, Daniel, diciembre 2005, "Gasto Tributario: Concepto y Aspectos Metodológicos para su Estimación". FIEL, Documento de Trabajo N° 87
- CEPAL, agosto 2009, La Economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias. "Cap VII. Gastos Tributarios" Serie Manuales N° 62
- Cetrángolo, Oscar y Javier Curcio, enero 2017, "Gastos tributarios. ¿Qué son, cómo se miden y cuánto son?". Revista Nuevos Papeles.
- Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación, (MECON), 2016, "Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina para los años 2015 a 2017".
- Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, agosto 2016, "[Demonstrativos dos Gastos Tributários, PLOA 2017](#)". Ministério da Fazenda.
- OECD, 2010, Tax expenditures in OECD countries.
- SII, septiembre 2016, "Gasto Tributario 2015 a 2017", Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios Servicio de Impuestos Internos.
- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, ##### "Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente"
- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, ##### "Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación", Documento de Trabajo BID # IDB-WP-131.
- Stiglitz, Joseph E., 2000, La economía del sector público. Tercera edición, Antoni Bosch, editor, Barcelona.
- Legislación consultada
 - Ley 27.260
 - Decreto 1731/2004
 - Ley 25.917
 - Ley 20.628
 - Dec 649/97
 - Ley 24.631
 - Acordada 20/96



Asociación Civil por
la Igualdad y la Justicia