

La Pandemia Covid19, los impuestos y el costo de los derechos

por Gabriela Inés Tozzini¹

I.- Introito. Emergencia. Pandemia. Estado de Derecho

El estado de aislamiento tiene como antecedente en la Argentina el Decreto de necesidad y Urgencia (DNU) PEN 260/2020 (B.O.12/03/2020) dictado en el marco de la ley de emergencia 27541 de 2019 (B.O. 23/12/2019). En efecto, “ampliando dicha emergencia” en materia sanitaria hasta marzo del 2021 con motivo de que el 11 de marzo de 2020 la OMS declaró el brote del nuevo coronavirus (COVID-19) como una pandemia. Y, en ese marco, el DNU PEN 279/2020 (B.O. 17/03/2020) estableció el “aislamiento social, preventivo y obligatorio” desde el 20 de marzo al 31 de marzo extendido sucesivamente por los DNU 325/2020 (B.O. 31/03/2020), DNU 355/2020 (B.O. 11/04/2020) y por DNU 408/2020 (B.O. 26/04/2020) al 10 de mayo.

En efecto, se ha ido prorrogando ininterrumpidamente el plazo y, seguramente, seguirá igual ruta de la mano de la evolución de la pandemia. Mientras tanto se han ido incorporando ciertas actividades que se consideran esenciales y que por ello quedan fuera del aislamiento o bien otras que son permitidas pero con ciertos protocolos necesarios para evitar la propagación de la pandemia, ya sea en forma generalizada en el país o por provincias.

Más allá de la importancia de tomar medidas oportunas y positivas para evitar la propagación de la pandemia, lo que desde ya merece el mejor juicio, resulta preocupante el permanente estado de “emergencia” en la Argentina lo que además conduce al enorme protagonismo del poder ejecutivo por sobre los demás poderes del estado y a la proliferación de decretos, entre ellos decretos de necesidad y urgencia (DNU)². Quizás sea esta una emergencia real a diferencia de tantas anteriores. Incluso en los términos que la regula la ley 27287 (B.O. 28/09/2016) (Sistema Nacional para la Gestión Integral del Riego y Protección Civil, art. 2º): “Emergencia: Es una situación, un daño provocado por un evento adverso de origen natural o provocado por los seres humanos que, por su magnitud, puede ser atendida por los medios disponibles localmente”.

La pandemia encontró a la Argentina en “emergencia” y se institucionalizó en ella prorrogándola en materia sanitaria. Es por ello que se hará un análisis al respecto de la emergencia.

Es que Argentina se encuentra en “emergencia” desde hace casi dos décadas en forma ininterrumpida. Esto indica que ya no es una excepción sino la regla, lo que sin duda agravia la división de poderes, el estado de derecho y, en materia tributaria, pone en jaque la legalidad. Además, a través de las sucesivas prórrogas, se burla la exigencia de que su duración sea temporal y limitada a la duración de las causas que la motivaron tal como lo ha resuelto la CSJN³.

Al respecto, se citan opiniones de excelente doctrina. Así, Hugo Quiroga⁴: «Al poner de manifiesto su preocupación por esa propensión a la ilegalidad de nuestra sociedad, por esa inclinación a la ajuridicidad del poder político, Carlos Nino describió a la Argentina como *un país al margen de la*

¹ Abogada, Diploma de Honor. Directora de las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de UNR y UCA (Rosario). Profesora Titular por Concurso de Derecho Tributario de la carrera de Abogacía, Facultad de Derecho UNR. Profesora Estable de carreras de posgrado (Maestría en Derecho Público, Especialización en Derecho. Empresario, Especialización en Derecho Tributario) de la Facultad de Derecho de la UNR y otras Universidades nacionales. Profesora Titular de Seminario en Derecho Tributario de la carrera de Abogacía de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario de la PUCA. Directora del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la UNR. Miembro Titular de la mesa del IDEL de la FACA. Directora de proyectos de investigación y extensión universitaria.

² Respecto de la cantidad de DNU dictados en Argentina en especial desde la vigencia de la ley 26122 (2006) véase informe: “La Comisión Bicameral Permanente de Control Legislativo: balance y reflexiones a doce años de su conformación” (<https://www.austral.edu.ar/contenido/2019/07/una-de-cada-cuatro-normas-fueron-decretos-de-necesidad-y-urgencia-dnu/>)

³ Fallos: 136:171; 200:450; 202:456, entre otros

⁴ QUIROGA, Hugo (2005). “*La Argentina en emergencia permanente*”. Buenos Aires: Edhasa. P. 244.

ley. Esa tendencia ha expresado una dramática tensión entre Estado y derecho, donde se conformó una estructura de poder más próxima a la excepcionalidad que a la normatividad».

Giorgio Agamben⁵, gran estudioso del estado de excepción, para advertir la gravedad de este instituto, afirma: «el estado de excepción es un espacio anómico en el que se pone en juego una fuerza – de - ley sin ley».

Antonio María Hernández⁶ sostiene: «El problema de las emergencias y su impacto en el estado de derecho es uno de los más graves y complejos a nivel mundial, pero especialmente en nuestra América Latina y en nuestro país.» (...) “En cuanto al Poder Judicial, y salvo los casos excepcionales puntualizados, no se apreció un correcto y firme ejercicio de sus facultades de control de constitucionalidad, lo que evidenció su falta de independencia y de cumplimiento de su rol como poder del Estado republicano. ».

Y, el Dr. Horacio Rosatti (actual Ministro de la CSJN)⁷ afirma, «Si Montesquieu pensaba que las instituciones debían erigirse como una “contención” para la humana tendencia a evadir los límites de la razonabilidad, en la Argentina actual asistimos al espectáculo inverso: nuestras instituciones – por intermedio de sus operadores- se han convertido en órganos funcionales al reciclamiento perpetuo de la emergencia. Claro que esta mutación no es gratuita; se logra al precio de la representatividad. Esto es hoy socialmente perceptible en los tres poderes». La oportunidad de esta última afirmación –efectuada en el año 2012- es manifiesta para lo que hoy sucede con la modalidad del tratamiento de la pandemia en la emergencia.

Existen numerosos antecedentes legislativos en este sentido que se remontan al año 1914⁸. En los últimos años pueden mencionarse como antecedentes más cercanos las leyes 23696⁹ de emergencia administrativa del Estado y 23697¹⁰ de emergencia económica del Estado y sus sucesivas prórrogas por leyes y decretos. Esta última, por ejemplo, estableció la tipificación penal en materia tributaria y previsional, la suspensión de los juicios que condenan al estado nacional y los llamados bonos de consolidación nacional. Con posterioridad, en el año 2002, se sancionó la ley 25561¹¹ de emergencia pública y régimen cambiario. Fue prorrogada ininterrumpidamente por las leyes 25972¹² del año 2004; 26077¹³ y 26204¹⁴ del 2006; 26339¹⁵ y 26456¹⁶ del 2008; 26563¹⁷ del 2009; 26729¹⁸ del 2011; 26896¹⁹ del 2013; 27200²⁰ (emergencia social) del 2015 y, por ley 27345²¹

⁵ AGAMBEN, Giorgio (2004). “*Estado de excepción*”. Buenos Aires: Adriana Hidalgo, (Traducción de Flavia Costa e Ivana Costa). P. 32.

⁶ HERNÁNDEZ, Antonio M. “*El caso ‘Massa’ y el regreso a la jurisprudencia convalidatoria de la emergencia económica*”. Publicado por la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (Argentina). <http://www.acaderec.org.ar/doctrina/articulos/artdoctrina.2007-12-12.3882884191>

⁷ ROSATTI, Horacio (2012). “*Un círculo vicioso: impacto de las emergencias continuadas en el diseño constitucional argentino*”, en Revista de Derecho Público. Buenos Aires: Ed. RubinzalCulzoni. Tomo 2012 (segunda parte): “*La emergencia económica*”. Cita: EC D956/2012.

⁸ Ya desde el año 1914 la ley 9481 que suspendió la conversión del papel moneda por oro sellado que regía en el estado argentino; la ley 12591 del año 1939 que fijaba precios máximos la que se derogó recién en 1946. Hubo otras emergencias contra el agio, la especulación, moratorias hipotecarias, otras sobre reducción de tasas de interés entre particulares, en materia de alquileres, comercial, regulatoria de precios, de agremiación obligatoria en determinados sectores en crisis, de paralización de juicios de reajustes de haberes previsionales, emergencias en materia de contratos públicos, en materia de ahorro público, en materia de energía, en materia de procesos contra el Estado.

⁹ B.O. 23/08/1989.

¹⁰ B.O. 25/09/1989.

¹¹ BO 07/01/2002.

¹² B.O. 17/12/2004.

¹³ B.O. 10/01/2006.

¹⁴ B.O. 20/12/2006.

¹⁵ B.O. 04/01/2008.

¹⁶ B.O. 16/12/2008.

¹⁷ B.O. 22/12/2009.

¹⁸ B.O. 28/12/2011.

¹⁹ B.O. 22/10/2013.

²⁰ B.O. 04/11/2015.

(emergencia social) del 2016, hasta el 31 de diciembre de 2019. Por último, la vigente, ley 27541²² de diciembre de 2019 que declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social y delegó en el PE las facultades comprendidas en la ley en los términos del art. 76 de la C.N. con arreglo a las bases de delegación establecidas en su texto, hasta el 31 de diciembre de 2020. En la actualidad dicha emergencia -en materia sanitaria- fue ampliada por el DNU 260/2020 a marzo del 2021 (dictado con motivo del Covid19).

Tal como afirmé al comienzo, quizás sea la presente una de las reales emergencias que se transitan si bien sería deseable que los tres poderes del estado sigan funcionando adaptados a los cuidados que establece la declaración de pandemia y no -en palabras de Rosatti-, “a costa de la representatividad”. En efecto, en la actualidad solamente se encuentra funcionando plenamente el poder ejecutivo. El poder judicial limita su actuación a cuestiones urgentes ya que se encuentra de feria tanto a nivel federal como en la mayoría de las provincias. Y el poder legislativo no está sesionando²³, situación que debería revertirse ya que puede hacerlo por medios virtuales (tal como lo han implementado en varias Legislaturas de provincias). Al respecto en la finalización del presente trabajo se tuvo noticia que el 13 de mayo iniciaría sus sesiones en forma virtual lo que sin duda se celebra. En este sentido la Comisión Interamericana de Derechos Humanos²⁴ en su Resolución 1/2020 con motivo de la Pandemia COVid19 afirma: “Asegurar que toda restricción o limitación que se imponga a los derechos humanos con la finalidad de protección de la salud en el marco de la pandemia COVID-19 cumpla con los requisitos establecidos por el derecho internacional de los derechos humanos. En particular, dichas restricciones deben cumplir con el principio de legalidad, ser necesarias en una sociedad democrática y, por ende, resultar estrictamente proporcionales para atender la finalidad legítima de proteger la salud.” (...) “la Comisión reafirma el rol fundamental de la independencia y de la actuación de los poderes públicos y las instituciones de control, en particular de los poderes judiciales y legislativos, cuyo funcionamiento debe ser asegurado aún en contextos de pandemia”.

II. Pandemia y Tributos en Argentina.

II.- a) Las medidas tributarias a nivel nacional frente al aislamiento.

La declaración y situación de pandemia y aislamiento tiene enormes implicancias en toda la sociedad y por ello en su regulación legal en la totalidad de las ramas del derecho. El presente análisis se limitará a los efectos en la materia tributaria.

En primer lugar -y en línea con el desarrollo que se efectuó en punto al estado de excepción y las “emergencias”- debe recordarse que en materia tributaria rige en forma estricta el principio de reserva de ley y se advierte que, desde que está vigente la extensión de la emergencia por la pandemia, todas las medidas tributarias adoptadas se han establecido por DNU o decretos en materias delegadas, lo que genera profunda preocupación. Dicho principio rige tanto respecto del poder de imposición como de eximir puesto que en ambos supuestos se exige el principio sustancial

²¹ B.O. 23/12/2016.

²² B.O. 23/12/2019.

²³ Al respecto para dar solución a esta situación la Federación Argentina de Colegios de Abogados (F.A.C.A.) conforme lo elaborado por la Mesa del IDEL efectuó una presentación a ambas Cámaras del Congreso de la Nación (en fecha 15 de abril) acompañando proyecto y dictámenes con el objeto de hacerles llegar un aporte para el funcionamiento del Congreso en situaciones de fuerza mayor, como la que actualmente se atraviesa. Revista La Defensa (<http://www.faca.org.ar/faca-idel-propone-reglamentos-y-ley-para-funcionamiento-del-congreso-en-caso-de-fuerza-mayor.html>).

²⁴ RESOLUCIÓN NO. 1/2020 PANDEMIA Y DERECHOS HUMANOS EN LAS AMÉRICAS (Adoptado por la CIDH el 10 de abril de 2020) (<https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/pdf/Resolucion-1-20-es.pdf>)

de la representatividad. Así lo ha considerado la CSJN²⁵ incansablemente y ha sido ratificado incluso más allá de la urgencia que requiera una norma; no resulta viable en materia tributaria la vía de los DNU (art. 99 inc. 3 CN) lo que tampoco se subsana mediante una ley ratificatoria. Más allá de los incuestionables y urgentes buenos propósitos de los decretos dictados, el estado de derecho debe estar funcionando en sus tres poderes ya que los tres son actividades esenciales. Ello sin perjuicio de la verificación posterior del Congreso en el ámbito de la ley 26122 (de lo que hasta la fecha no se tiene noticia).

La orden de aislamiento y su inevitable consecuencia de baja en la actividad económica encontró el mundo tributario argentino en una especial época en el orden nacional (y en forma semejante en las provincias) de inminentes vencimientos y, al respecto, la decisión del Estado fue en general la prórroga de ellos.

II. a). 1. Prórrogas de plazos y beneficios para ciertos contribuyentes:

Así, comenzado el aislamiento, corrían los plazos para el acogimiento de la moratoria para MiPyMEs dictada en el régimen de emergencia de la ley 27541 del 2019 de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras con perdón penal, la que prevé diversas fechas de vencimiento para ello, teniendo las más tempranas mayores beneficios. La AFIP la prorrogó mediante la RG 4690/2020 (B.O. 30/03/2020) hasta el 30/06/20 trasladándose la fecha de corte del primer tramo (con mayores beneficios) al 31/05/20.

Asimismo operaba el vencimiento para el pago de un anticipo establecido por la AFIP²⁶ por el nuevo impuesto “especial” a los Bienes Personales por los bienes en el exterior - también creado por la ley de emergencia con importantes delegaciones al PEN- el que prevé la posibilidad de la repatriación de fondos para no pagar el mayor impuesto y cuyos plazos se verificaban también durante el aislamiento. Ambos plazos se prorrogaron con motivo de la pandemia: el primero por RG AFIP 4691/2020 (B.O. 02/04/2020) y el segundo por Dec. PEN 330/20 (B.O. 1/04/2020) hasta el 30/04/20 inclusive.

Operaban además los vencimientos cotidianos de anticipos, IVA mensual, monotributo y aportes y contribuciones, entre otros.

Al respecto la AFIP tomó diversos caminos de acuerdo con la categoría de los contribuyentes. Para los vencimientos corrientes de anticipos del Impuesto a las Ganancias y pago mensual de IVA se mantuvo sin ningún beneficio de prórrogas en cuanto a los ingresos de la obligación tributaria. Aunque ordenó prórrogas respecto de algunas obligaciones de tipo formal tal como se comenta a continuación.

Sí lo hizo respecto del Monotributo (para las categorías más bajas) y para los empleadores respecto de las contribuciones de seguridad social.

A los monotributistas que se encuentren inscriptos en las categorías “A” y “B” (lo que se llama “monotributista social”) mediante el Dec. 310/20 (B.O. 23/03/20) les otorgó un beneficio de un subsidio de \$10.000.- denominado Ingreso Familiar de Emergencia (IFE) como una prestación monetaria no contributiva de carácter excepcional destinada a compensar la pérdida o grave disminución de ingresos de personas afectadas por la situación de emergencia sanitaria declarada por el Decreto N° 260/20. Y, por RG AFIP 4687/2020 (B.O. 28/03/2020), suspendió el procedimiento sistémico referido a la exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para

²⁵ CSJN “Video Club Dreams” (Fallos: 318:1154); “La Bellaca” (Fallos: 319:3400), “Kupchik” (Fallos: 321:366), “Austral Cielos del Sur S.A. c/ DGP” del 23/06/11, (Fallos: 334:763), “Cameronera Patagónica SA” (Fallos: 337:388). Recientemente en “Swiss Medical SA” (18/02/2020, CAF 002028/2015/CS001).

²⁶ RG AFIP 4673 (BO 07/03/2020)

Pequeños Contribuyentes (RS), prorrogado por al RG AFIP 4704/2020 (B.O. 28/04/2020). Asimismo, suspendió transitoriamente, a los efectos del cómputo del plazo para la aplicación de la baja automática prevista en el artículo 36 del Decreto N° 1 del 4 de enero de 2010 y su modificatorio, la consideración del período marzo de 2020.

Respecto de las contribuciones de la seguridad social hubo importantes beneficios para preservar las fuentes de trabajo para aquellos contribuyentes cuyas actividades se encuentran suspendidas por motivo del aislamiento. Beneficios que luego se extendieron a algunas actividades incluso fuera del aislamiento conforme ciertos parámetros. En efecto, otorgó importantes beneficios tributarios en materia de contribuciones patronales de la seguridad social mediante el Decreto 322/20 (B.O. 30/03/2020) modificado por el Dec. 347/20 (B.O. 06/04/2020) y posteriormente ampliando los beneficios por el Dec. 376/20 (B.O. 19/04/20). Estas normas conjuntamente con otras tanto de AFIP como de la Jefatura de Gabinete de Ministros y de las emitidas por el Comité de Evaluación y Monitoreo del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción -integrado por los titulares de los Ministerios de Desarrollo Productivo, de Economía y de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, y de la Administración Federal de Ingresos Públicos- regulan el llamado programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción²⁷. Dicho Programa consiste en la obtención de uno o más de los siguientes beneficios, la postergación o reducción de hasta el (95%) del pago de las contribuciones patronales al Sistema Integrado Previsional Argentino, asignaciones compensatorias al salario de los trabajadores en relación de dependencia del sector privado que se considera a cuenta del pago de las remuneraciones, créditos a tasa cero a personas adheridas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y trabajadoras o trabajadores autónomos, beneficio REPRO en ciertos supuestos que regula, entre otros. Para acceder a todo ello los empleadores deben cumplir ciertas exigencias. Algunas de ellas merecen observaciones como la de renuncia al secreto fiscal (art. 101 Ley 11683) para que la AFIP pueda remitir datos a la autoridad de aplicación. Esta exigencia, además de violar la legalidad ya que se plasma en un formulario y no surge de ninguna ley que lo dispense, luce irrazonable y desproporcionada.

En especial, para los sujetos que revisten la calidad de MiPyMEs (conf. Ley 24467), el organismo fiscal, mediante la RG AFIP 4684/2020 (B.O. 20/03/2020), suspendió hasta el 30/04/20 la traba de medidas cautelares, lo que prorrogó hasta el 30 de junio del presente año por RG AFIP 4705/2020 (B.O. 29/04/2020). Se dictó el DNU 355/2020 (B.O. 11/04/2020) creando un Fondo de Garantías de Afectación Específica con el objeto de otorgar garantías para facilitar el acceso a préstamos para capital de trabajo. Dicho DNU además modifica el art. 72 de la Ley N° 24.467.

La AFIP, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco de la pandemia y a pedido de cámaras empresariales representativas de distintos sectores que manifestaron inconvenientes en el desarrollo de las adecuaciones en sus sistemas informáticos, para la implementación del régimen de Facturas de Crédito Electrónicas MiPyMEs” y emisión de notas de crédito y/o débito, dispuso su prorrogación por RG 4688/2020 (B.O. 30/03/2020) hasta el 01/05/20. En línea con ello por RG AFIP 4701 (B.O. 18/04/2020) se prorrogó hasta el 1 de julio la obligación de ajustar las notas de débito o crédito conforme exigencias de la RG AFIP 4540.

²⁷ En efecto, más allá de los decretos citados el régimen de beneficio se sustenta con las siguientes normas: RG AFIP 4698/2020 (BO 16/04/2020) referida a Contribuciones patronales con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino, Disposiciones Administrativas 429/2020 (BO 20/03/2020) y 450/2020 (BO 03/04/2020) dictadas por el Jefe de gabinete de Ministros y Decisiones Administrativas, tales como la Decisión Administrativa JGM 483/2020 (BO 8/04/2020), y la Decisión Administrativa 516/2020 (BO 16/04/2020) JGM. Por RG AFIP 4702/20 (BO 21/04/2020) se prorrogó la posibilidad de inclusión al régimen que había vencido el 16 de abril al 23 de abril. En ese marco se siguieron dictando normas para hacer efectivo el beneficio como la RG AFIP 4693/20 (BO 21/04/2020) entre otras. En ese sentido puede citarse la Decisión Administrativa 663/2020 (J.G.M.) (B.O. 26/04/2020) que adopta las recomendaciones formuladas por el Comité de Evaluación y Monitoreo del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción e incorpora nuevas actividades al nomenclador para la obtención de los beneficios.

En igual sentido, se establecieron beneficios al sector de salud. En efecto, a través de la RG AFIP 4694 (B.O. 8/04/2020) (reglamentando el Decreto 300/2020, (B.O. 20/03/2020) se estableció para los empleadores de la Salud una reducción de alícuota de contribuciones patronales. Se implementó una asignación en concepto de estímulo para los trabajadores de la salud expuestos en atención de casos relacionados con la pandemia de Covid19 por Resolución Conjunta 3/2020 del ministerio de Salud y Ministerio de Trabajo de la Nación (B.O. 18/04/2020).

II. a). 2. Otras medidas que pueden ser de beneficio a los contribuyentes. Y algunas cuestiones que omitió considerar:

Se prorrogó el plazo para formalizar planes comunes de pago hasta el 30/06/20 por RG AFIP 4683/20 (B.O. 20/03/2020). Esto permitiría, en caso de no poder pagar algún impuesto corriente, regularizarlo hasta esa fecha luego de operado el vencimiento (el plan se puede hacer al mes siguiente del vencimiento original).

Por otra parte, para que los contribuyentes puedan continuar con la operatoria para reemplazar el trámite presencial, por RG 4685/20 (B.O. 20/03/2020) se dispuso que hasta el 30/06/20 las presentaciones de los trámites y solicitudes, tanto en materia impositiva como de la seguridad social, deben hacerse por presentación digital con clave fiscal en “Presentaciones Digitales”.

Por RG 4686/20 (B.O. 20/03/2020) la AFIP fijó para el 30/04/20 las presentaciones de las DDJJ de ganancias de trabajadores (SIRADiG) y que los agentes de retención pueden hacer la liquidación anual hasta el 29/05/20. El importe determinado en esa liquidación anual debe ser retenido o reintegrado, según el caso, cuando se haga el primer pago posterior a dicha fecha o en los siguientes si no fuera suficiente y hasta el 10/06/20. Se deben informar e ingresar dichos importes hasta las fechas de vencimiento previstas para las presentaciones de la DJ e ingreso del saldo resultante que operan en el mes de junio de 2020 del SICORE informándolo en mayo de 2020 y consignando como fecha de retención el 29/05/20.

También para facilitar los trámites no presenciales la AFIP, por RG 4699/2020 (B.O. 17/04/2020), eximió a los contribuyentes y responsables, hasta el día 30 de junio de 2020 inclusive, de la obligación de registrar los datos biométricos conforme a lo previsto en el art. 3 de la Resolución General 2811/2010 (A.F.I.P.) ante las dependencias en las que se encuentren inscriptos, a fin de permitir la realización de las transacciones digitales que así lo requieran. En igual sentido lo hizo la ANSES por Res. 94/2020 (B.O. 21/04/2020) para garantizar la atención virtual.

Asimismo, la AFIP, por RG 4700/2020 (B.O. 17/04/2020) dispuso postergaciones en los plazos para efectuar presentaciones y comunicaciones en el Impuesto a las Ganancias respecto de las reorganizaciones de empresas.

Dispuso la AFIP por RG 4689/2020 (B.O. 31/03/2020) la prórroga de los plazos en el Impuesto a las Ganancias para la presentación de las declaraciones juradas informativas en materia de Precios de transferencia.

He informado al comenzar que, respecto de los sujetos responsables de IVA y del IG, no hubo ninguna norma específica –más de las generales o las señaladas en especial para MiPyMES o empleadores- que impliquen quitas ni aminoración de intereses o sea que, sin casi actividad económica, tales pagos deben efectuarse igual corriendo los intereses desde la mora en forma automática como ocurre en momentos de normalidad. En efecto, Argentina, a diferencia de otros países (salvando lo informado respecto de determinados contribuyentes) no ha dispuesto la

condonación de multas o la no aplicación de intereses durante el aislamiento. Tampoco ha implementado una moratoria por tal cuestión con novación de obligaciones y condonación de sanciones. Y la inmediata devolución o reembolsos de tributos pendientes a favor de los contribuyentes.

Sin embargo, por su parte, el estado se auto otorgó beneficios frente a los particulares con el dictado, respecto de la deuda pública, del DNU 346/2020 (B.O. 6/04/20) que establece diferimiento de los pagos de intereses y amortizaciones de capital. En realidad, a decir verdad, el susodicho decreto se dicta en el marco de la ley de emergencia en ejercicio de las delegaciones que la misma le efectúa en dicha cuestión (ley 27541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva). Recordemos que sin pandemia ya se había hecho uso de tal facultad en base al proyecto presentado de dicha ley mediante el Decreto 49/19 (B.O. 20/12/19) que postergó al día 31 de agosto de 2020 las obligaciones de pago de amortizaciones correspondientes a las “Letras del Tesoro en Dólares Estadounidenses (LETES U\$S)” y, mediante el Decreto N° 141/20 (B.O. 11/02/20), postergó al día 30 de septiembre de 2020 el pago de la amortización correspondiente a los “Bonos de la Nación Argentina en Moneda Dual Vencimiento 2020”, a la vez que se ha interrumpido el devengamiento de los intereses. Esta vez suma el motivo de la pandemia. Así expresa en sus considerandos: “Que la crisis sanitaria mundial generada por la pandemia del coronavirus COVID-19 ha alterado los plazos previstos oportunamente en el “Cronograma de acciones para la gestión del Proceso de Restauración de la Sostenibilidad de la Deuda Pública Externa”. “Que la dinámica de la pandemia del COVID-19 y su impacto sobre la salud pública sumado a la situación económica y social imperante hace imposible seguir el trámite ordinario para la sanción de leyes”. Y en ese marco se dio a luz un nuevo DNU que dispone el diferimiento de los pagos de los servicios de intereses y amortizaciones de capital de la deuda pública nacional instrumentada mediante títulos denominados en dólares estadounidenses emitidos bajo ley Argentina hasta el 31 de diciembre de 2020, o hasta la fecha anterior que el Ministerio de Economía determine, considerando el grado de avance y ejecución del proceso de restauración de la sostenibilidad de la deuda pública. Deja fuera de tal diferimiento en especial la deuda contraída entre el mismo estado en el marco del sector público y nuevamente, como ocurrió en otras ocasiones, reemplaza bonos y otorga importantes facultades al Ministro de Economía para la reestructuración de la deuda. Finalmente da cuenta a la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación en el marco del art. 22 de la ley 26.122. En ese marco, en sentido semejante, se dictaron los Decretos 391 (B.O. 21/04/2020) y su rectificatorio 404/2020 (B.O. 23/04/2020).

Una vez más en el marco de las emergencias el estado dispuso no honrar sus deudas con los particulares lo que desde ya afecta el principio de igualdad de armas y la tutela judicial efectiva (art. 8° I y II numeral CADH, art. 75 inc. 22 CN). Además de alterar la buena fe y la seguridad jurídica (única garantía de inversión espontánea) y la presunción de solvencia del estado argentino.

Esto conduce a una reflexión ética. Sería conveniente permitir el pago de los impuestos con los bonos²⁸ que pretenden sustituirse por otros o cuyos vencimientos se han diferido para mantener la igualdad de trato entre tales sujetos y el estado. En efecto, la consolidación de las deudas debe ser equitativa. Es de público y notorio que la crisis sanitaria y su repercusión económica afecta profundamente no sólo al estado sino también a los particulares que lo sostienen.

II. a). 3. Medidas respecto de los impuestos en particular:

El estado nacional tomó medidas impositivas tendientes a no gravar la importación de insumos necesarios para la salud y otros en la lucha contra la pandemia. La que efectivizó mediante el

²⁸ Ya ha habido antecedentes en el año 2001 y más recientemente en el año 2019, RG AFIP 4593/2019 (BO 27/09/2019), Dec. 601 (9/09/2019). En la actualidad la provincia de Córdoba lo ha implementado expresamente por Ley 10691 (B.O. 24/04/2020).

dictado del Decreto 333/20 (B.O. 02/04/2020) referido a los Derechos de importación extrazona y Tasa de estadística. En efecto, para facilitar y abaratar el ingreso al país de los insumos médicos, sanitarios y farmacológicos utilizados para la prevención o lucha contra el Covid19 el Poder Ejecutivo hizo uso de la facultad que le otorga el artículo 664 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) de desgravar del derecho de importación para consumo de mercadería gravada con este tributo, así como a modificar el derecho de importación establecido y del artículo 765 de dicho Código que por razones justificadas, podrá otorgar exenciones totales o parciales de la tasa de estadística, ya sean sectoriales o individuales. En ese marco llevó a tasa 0% el derecho de importación y eximió de la tasa a los productos que detalla en el anexo que integra el decreto referido a tales insumos. En sentido semejante la AFIP por RG 4696/20 (B.O. 14/04/20) eximió del IVA la importación de tales mercaderías para garantizar el acceso de ciertos insumos críticos con el fin de mitigar la propagación del COVID-19 y su impacto sanitario. En igual sentido estableció controles e intervención del Ministerio de Salud de la Nación para la exportación de bienes necesarios para combatir la pandemia en efecto, para garantizar el consumo interno. Así Dec. 301/2020 (B.O. 20/03/2020) respecto de exportaciones de aparatos de oxigenoterapia, Dec. 317/20 (B.O. 28/03/2020) alcohol, medicamentos, aparatos de diagnóstico, elementos de protección, respiradores y oxigenadores. Por Dec. 405/2020 (B.O. 24/04/2020) se ampliaron los productos.

II. a). 4. Las suspensiones de los plazos en los procedimientos y procesos tributarios:

Respecto de los procedimientos y procesos tributarios y de los plazos que en ellos estuvieran corriendo durante el aislamiento, los organismos fiscales, el TFN y la Justicia dictaron normas suspendiendo los plazos administrativos o procesales.

Así el Dec. 298/2020 (B.O. 20/03/2020) suspendió los plazos en el procedimiento administrativo regulado por la ley de procedimientos administrativos a nivel nacional (dejando fuera a todos los trámites administrativos relativos a la emergencia dispuesta por la ley 27541), hasta el 31 de marzo, luego fue prorrogado por el Dec. 327/2020 (B.O. 31/03/2020). Por Dec. 372/20 (B.O. 14/04/2020), Dec. 410/2020 (B.O. 26/04/2020) hasta el 10 de mayo de 2020 inclusive, sin perjuicio de la validez de los actos cumplidos o que se cumplan.

En ese orden hizo lo mismo la AFIP por RG 4682/2020 (B.O. 18/03/2020) estableció un período de feria fiscal extraordinaria y luego por RG 4692/20 (B.O. 02/04/2020) y otra vez por RG 4695/2020 (B.O. 13/04/2020) nuevamente reguló el computo de los plazos respecto de la materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social y estableció un nuevo período de feria fiscal extraordinario hasta el 26 de abril. Fue prorrogada por la RG 4703/2020 (A.F.I.P.) (B.O. 28/04/2020) hasta el 10 de mayo inclusive. Sin embargo deja a salvo que podrá habilitarse la feria para determinados actos o trámites cuando la demora afecte los intereses del Fisco. Y en ese sentido la habilita para los procedimientos de fiscalización correspondientes a información que fue proporcionada a dicho organismo por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial por considerar que ello resulta de trascendencia institucional y compromete el interés fiscal en el marco del actual contexto de emergencia.

La AFIP dictó también medidas de alcance interno para su organismo tales como la Disposición 80/2020 estableciendo las actividades y servicios esenciales en la emergencia; la Disposición 73/2020, referida a las medidas excepcionales a tomar dentro de la AFIP y la Circular 2/2020, regulando las condiciones de aceptación electrónica para la presentación de Certificados de Origen.

El Tribunal Fiscal de la Nación dictó la Resolución 11/2020 por la que suspendió el acto del sexagésimo aniversario de creación de la institución. Por Resolución 13/2020 suscribió el Acta Acuerdo Emergencia Sanitaria disponiendo la feria extraordinaria al que prorrogó por Resolución

17/2020. Por Resolución 23/2020 (B.O. 23/04/2020) mantuvo la feria extraordinaria y el sorteo de los expedientes y la actuación mediante videoconferencia de los vocales intervinientes.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación por Acordada 5/2020 dispuso la extensión horaria para nota digital remota. Asimismo, por Acordadas 6/2020, 7/2020, 8/2020 y 13/2020 dispuso la feria extraordinaria hasta el 10 de mayo del presente año inclusive. Y, por la Acordada 11/2020 dispuso la habilitación de días y horarios inhábiles y aprobación del uso de la firma electrónica y digital ante la propia Corte y por la Acordada 12/2020 la aprobación del uso de la firma electrónica y digital en las instancias inferiores que trabajan con el Sistema de Gestión Judicial.

Asimismo, también en el contexto del Covid19, cabe citar por la implicancia que puede tener respecto de las causas penales tributarias que la Cámara Nacional de Casación Penal dictó la Acordada 5/2020 (23/04/2020) en la que, entre otras cuestiones, les recomienda a los magistrados del fuero criminal y correccional a extremar todos los recaudos tendientes a disminuir la superpoblación carcelaria y a aplicar su jurisprudencia.

II. a). 5. Medidas de interés de las provincias y CABA:

El Programa Para la Emergencia Financiera Provincial establecido por el Decreto 352/2020 (B.O. 9/04/20), entre sus fundamentos destaca que la crisis sanitaria y social impacta sobre el normal funcionamiento de las administraciones provinciales, que se ven en la necesidad de atender mayores demandas de gastos en un contexto de caída de la recaudación de tributos nacionales y provinciales. Que esta situación exige extremar esfuerzos para enfrentar la emergencia sanitaria y paliar los efectos de las medidas restrictivas dispuestas, que afectan el consumo, la producción, la prestación de servicios y la actividad comercial, con la consecuente disminución de la recaudación tributaria. Y que a ello además se suma el peso de los servicios de la deuda que en algunas jurisdicciones provoca problemas financieros que dificultan el normal cumplimiento de sus compromisos. En ese marco establece un programa que posibilita a las jurisdicciones atender su normal funcionamiento frente a la grave situación fiscal y financiera que atraviesan y, a la vez, cubrir las necesidades ocasionadas por la epidemia de Covid19. Consiste en la creación del fondo (Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial) que encuentra anclaje legal, según cita el Decreto, en la ley de coparticipación federal de impuestos, 23.548, inciso d) del artículo 3° que regula el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional para las Provincias (ATN) constituido por el (1%) del monto total que se recaude por los gravámenes coparticipables. Y en base al artículo 5° de dicha Ley que establece que el mencionado Fondo se encuentra destinado a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales. En ese marco lo asigna a las jurisdicciones provinciales afectadas por la pandemia, lo que deja a criterio del Ministerio del Interior. El mismo consiste en el otorgamiento de préstamos a las provincias en el marco de un Convenio Multilateral que deben suscribir, a una tasa muy baja y con una devolución muy conveniente que recién comienza en diciembre del presente año en 36 cuotas, tomando como garantía las sumas que le corresponda percibir por el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

II. b). Medidas frente al Covid19 en el marco del derecho intrafederal:

Asimismo, en el marco del derecho intrafederal que gobierna el federalismo fiscal de concertación, en este caso respecto del Convenio Multilateral, la Comisión Arbitral, por RG 3/2020, prorrogó hasta el 01/06/20 la entrada en vigencia del Registro Único Tributario.

Y por RG 4/2020 (B.O. 17/04/2020) la Comisión Arbitral prorroga las fechas de vencimiento para la presentación mensual de las declaraciones juradas –Formularios CM03 y CM04– y los pagos respectivos del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente al anticipo del mes de marzo de 2020, esto para los contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral que hayan

registrado en el año 2019 ingresos total país menor o igual a pesos dos millones quinientos mil (\$ 2.500.000).

En línea como el resto de los organismos la Comisión Arbitral, por Disposición 1/2020, declaró los días del aislamiento como inhábiles para el cómputo de los plazos procesales. Lo que prorrogó por las Disposiciones 3/20 y 4/20.

II. c). Medidas de los fiscos locales²⁹:

Por su parte, las provincias y la CABA tomaron medidas semejantes en punto a prórrogas de vencimientos en los pagos corrientes o bien se consideraron ingresados en términos impuestos provinciales pagados fuera de término. En igual sentido, respecto de las moratorias vigentes, se dispuso la suspensión de plazos y de trabas de medidas cautelares, prórrogas para el acogimiento y ferias judiciales.

En igual sentido los Municipios dispusieron tales medidas; muchos incluso no cobrando intereses por mora en el pago de los tributos y además suspensión de todos los términos. Si bien se tiene noticia de tributos de emergencia creados por los estados locales con motivo de la pandemia.

III. Los conflictos tributarios durante la pandemia.

También se generaron en materia tributaria controversias con motivo de la pandemia que se judicializaron. Se comentan algunos de ellos.

Así, una empresa titular de un bingo en la Provincia de Buenos Aires solicitó la habilitación de feria judicial e interpuso una medida autosatisfactiva tendiente a que se ordene a AFIP el aplazamiento de los vencimientos impositivos por el cese de su actividad en el contexto del aislamiento: La Cámara, ratificando la sentencia de primera instancia, lo denegó en especial por no configurar uno de los supuestos habilitantes de la feria judicial (CNCAF, sala de feria - 06/04/2020, “WorldGames SA c. PEN - AFIP s/ Medida cautelar”).

Otro se ha planteado a nivel municipal, (“Bugallo, Luciano C/ Municipalidad de Castelli S/Medida Cautelar Autónoma o Anticipada - Otros Juicios” (Juzgado Contencioso Administrativo n° 1 de Dolores, 14 de abril de 2020). En ella, se solicitó una medida cautelar tendiente a repeler el cobro de una contribución extraordinaria para la conformación de un fondo por emergencia sanitaria para ser utilizado a raíz de la crisis generada por la pandemia de Covi19 por el Municipio de Castelli. La base imponible de la contribución está constituida por el número de hectáreas de los titulares de dominio de inmuebles rurales. La medida cautelar solicitada para evitar su exigencia fue rechazada en especial con fundamento en la ausencia de legitimación del peticionante.

IV. La creación de un impuesto de emergencia para paliar la crisis económica generada por el Covid19 o con destino a ella.

IV. a). La realidad tributaria Argentina.

A nivel nacional, más allá de los mayores beneficios concedidos en materia tributaria, comenzó a instalarse la creación de un impuesto especial extraordinario³⁰, incluso de algún proyecto

²⁹ Se recomienda en este punto para un mayor análisis ALANIZ, José Antonio (abril 2020), “Coronavirus. Efectos tributarios provinciales en todas las jurisdicciones del país”. Doctrina Tributaria EREPAR (DTE). Eol.errepar.com. Asimismo, a NUÑEZ, Luis M. y QUIÑOJA, Pilar en “Notas sobre recientes medidas fiscales y las primeras decisiones judiciales en el marco de la enfermedad COVID-19”, publicado en Checkpoint (la Ley online 30/04/2020).

³⁰ RUBINZAL, Diego (26/04/2020) Propuesta tributaria que avanza en Argentina y en Europa Impuesto a los ricos muy ricos El “impuesto Covid” podría recaudar el 1,05 por ciento del PIB de la Unión Europea cada año. En la Argentina, el oficialista Frente de

presentado³¹. Esto puede resultar oportuno en un contexto de un sistema tributario razonable pero resulta muy preocupante en la realidad tributaria del país, dado que Argentina viene soportando una presión fiscal directa e indirecta muy elevada. En efecto, a nivel nacional se está tributando hace años más allá de la capacidad contributiva real de los contribuyentes puesto que en épocas de abultada inflación como las vividas no se les ha permitido (salvo algunos alivios no vigentes) ajustar por inflación en términos reales. Lo que se agravó por la ley de emergencia del año 2019 que hace lo mismo bajo el ropaje de un diferimiento (en seis largos años). En definitiva el impuesto no se paga con renta sino con el patrimonio de los sujetos empresa alcanzados. Situación que también afecta a la persona humana respecto del mínimo no imponible y las deducciones. A esto se suma la enorme presión fiscal provincial donde todavía subsiste el más reñido de los impuestos que grava los ingresos brutos y a nivel municipal en donde se registra una de las más abultadas, cargas tributarias de la última década.

Además, existen altos impuestos patrimoniales. Es el caso del impuesto sobre los bienes personales respecto de las personas físicas y las sucesiones indivisas. Agravado por la última ley de emergencia que grava de una manera especial a los sujetos que tienen bienes en el exterior con amplias facultades al PEN para la fijación de su alícuota.

Al respecto de la enorme carga tributaria que pesa sobre Argentina, tomando como base un informe del Banco Mundial ("*doingbusiness*" www.doingbusiness.com), comenta Olivero Vila³² que la Argentina se encuentra con el sistema impositivo más gravoso del mundo y solamente la supera las islas africanas de Comoras.

En igual sentido comenta Schurig, Harry³³: "Un informe de *Data Driven* Argentina indicó que la presión impositiva a la producción representa el 106% de la ganancia neta (antes de impuestos) de una pequeña o mediana empresa. Esta cifra sólo es superada por las Islas Comoras (África). Además, remarcó que "la Argentina tiene la mayor presión impositiva relativa a su nivel de desarrollo", dado que la cifra, a 2017, ascendía al 35% del PBI. La presión impositiva a la producción es la mayor entre todas las economías relevantes del planeta."

También lo afirma un informe en este sentido del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF)³⁴. La carga tributaria de los asalariados argentinos desde el 2011 hasta la actualidad no ha bajado del 49 por ciento: "Un informe del Banco Mundial y PwC dice que Argentina es la segunda economía con mayor presión impositiva sobre sus compañías: tributan el 106 por ciento de sus beneficios. Este valor es sólo superado por Comoras (una pequeña isla del este africano), y es muy superior a Chile (34 por ciento), a Brasil (65) y Bolivia (83), por ejemplo. En los países europeos, los porcentajes van del 40 y al 60 por ciento".

Así en el 2019 uno de los medios periodísticos indicaba³⁵: "En la Argentina, un ciudadano trabaja el 60% del año para pagar impuestos y solo se queda con lo que genera en el 40% del tiempo restante. "El peso que tiene el Estado en Argentina es alto para poder financiar el gasto público", dijo la titular de Iaraf, que publicó el informe. La mochila de los impuestos sigue siendo pesada para los

Todos impulsa un impuesto a las grandes fortunas. En Italia y en España también se debate cobrar más a los sectores de mayores ingresos. (<https://www.pagina12.com.ar/261480-impuesto-a-los-ricos-muy-ricos>)

³¹ "Contribución Extraordinaria para la Inversión y el desarrollo productivo de la Argentina" suscripto por BASUALDO, Ángel, DE ANGELI, Alfredo, POGGI, Claudio Javier, GONZÁLEZ, Gladis, RODRÍGUEZ MACHADO, Laura, MARTÍNEZ, Ernesto, SCHIAVONNI, Humberto Luis, ROMERO, Juan Carlos y BRAILLARD POCCARD, Néstor Pedro (esta último a la manera del CICE en Francia).

³² Olivero Vila, Matías link: <https://www.cronista.com/columnistas/Otro-impuestazo-en-el-pais-mas-gravoso-del-mundo-20200413-0056.html> Copyright © www.cronista.com

³³ SCHURIG, Harry, "Emergencia sanitaria, finanzas públicas y tributación", Checponit-laleyonline.com.ar (20/04/20)

³⁴ <https://www.lavoz.com.ar/politica/presion-fiscal-no-baja-del-49-hace-casi-una-decada-en-pais>

³⁵ Marcaremos el peor récord para 2019, el de la "presión fiscal" 28/01/2019 (<https://elcomodore.net/marcaremos-el-peor-record-para-2019-el-de-la-presion-fiscal/>)

argentinos y está entre las más altas del mundo. Un informe privado revela que en cada 10 pesos que se paga por diversos productos, tanto alimenticios como de consumo masivo, entre el 3 y el 8 por ciento queda para el fisco. Indicó el director del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Iaraf), Nadin Argañaraz, (...) proyectó la consultora para este año y destacó que en el país se tributan en los tres niveles del Estado nada menos que 106 tributos”. Los profesionales calculan que un contribuyente necesita generar ingresos entre 170 y 202 días al año para estar al día con las exigencias de la AFIP, de la ANSeS y de los distritos (provinciales y municipales) correspondientes en cada caso” (...) “esto lleva a que sea muy alto el ingreso por evadir, porque es tan alta (la carga tributaria) que quien la puede evadir tiene una ganancia significativa”.

A esto se suman las cargas que los fiscos (nacional, provincial y municipal) delegan en los contribuyentes, resultan tan abundantes que implican, a las claras, una transferencia de las funciones de los organismos fiscales en cabeza de los contribuyentes con severas sanciones frente a su incumplimiento y sin reparación alguna. A esto debe agregarse la implementación de la forma de recaudación mediante los sistemas de percepción y retención que también implican una carga hacia los ciudadanos, al punto tal que muchos autores toman en cuenta esta carga para medir la presión fiscal en el país. En este sentido comenta Naveira de Casanova³⁶: «A la suma de estos dos pilares se la considera como “presión fiscal indirecta” [...] el costo del cumplimiento de todo este cúmulo de deberes formales y de obligaciones conexas que establece el Estado [...] De esta manera se cierra el círculo de la moderna construcción de un régimen fiscal con apoyatura en la consolidación de una pléyade de cargas públicas, cuyo incumplimiento es fuertemente castigado».

Además a nivel provincial y municipal los contribuyentes solventan a los estados locales con saldos a favor que nunca son devueltos. En especial en materia de regímenes de recaudación (percepción, retención). Un claro ejemplo se da en el impuesto provincial sobre los ingresos brutos para los contribuyentes que, al realizar operaciones en varias provincias, se encuentran alcanzados por las normas del convenio multilateral, para quienes, a través de meras resoluciones³⁷ de la Comisión Arbitral -órgano administrativo-, se ha creado un sistema de recaudación bancaria denominado SIRCREB³⁸. Al respecto, sostiene Spisso³⁹: «... la detracción sobre las acreditaciones bancarias, al no constituir éstas hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, deviene en una apropiación de la propiedad privada, en manifiesta transgresión al principio constitucional de que nadie puede ser privado de su propiedad sin sentencia fundada en ley, art. 17». Este sistema permite la recaudación directamente respecto de cada ingreso del contribuyente en sus cuentas bancarias –a cuenta del impuesto - generando así abultadísimos saldos a favor de los contribuyentes en las arcas fiscales que no obedecen a ningún hecho imponible y cuya devolución se adeuda desde hace varios años por los organismos fiscales provinciales. Por otra parte, en caso ser devueltos, lo es a tasas que no respetan el interés real en épocas de inflación y menos aún igualitaria respecto de la que cobra el fisco. Tanto la doctrina como la jurisprudencia⁴⁰ han advertido la injusticia de ello pero, sin embargo, no se ha corregido aún. Constituye uno de los graves problemas que acecha al contribuyente argentino puesto que tampoco resulta efectivo el acceso a un juez ya que todo es

³⁶ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. (2013). “Derecho Tributario”. Editorial Estudio, Buenos Aires, P.44

³⁷ La resolución general 104/2004 (B.O. 17/09/2004) -y sus modificatorias-.

³⁸ SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias) es un sistema para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras. También es aplicable a contribuyentes locales de Ingresos Brutos de aquellas jurisdicciones que han adherido a esos efectos al Sistema. <https://www.ca.gov.ar/resultados/sistemas/sircreb/que-es-el-sircreb>

³⁹ SPISSO, Rodolfo (2016). “Derecho constitucional tributario”, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 6° ed.. P. 29.

⁴⁰ Respecto del derecho a la devolución de los saldos a favor y correlativamente el derecho a no ser retenido en el ISIB y más aún respecto de las tasas debe recordarse la excelente doctrina que se desprende del voto del profesor José Osvaldo Casás como ministro del Tribunal Superior de Justicia de CABA en la causa “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” (12/11/2008). Asimismo, Casás reiteró dicha postura en “Minera IRL Patagonia SA” (12/11/2019) del STJCABA.

sistémico⁴¹. No es ético que el estado retenga en su poder sumas que no responden a importes tributarios y que son de los ciudadanos.

En este análisis debe sumarse –como se adelantó– que por la ley de emergencia (27541) en diciembre de 2019 se estableció también un impuesto extraordinario al patrimonio con una alícuota más elevada respecto de los bienes del exterior y con amplias facultades otorgadas al poder ejecutivo para fijarla⁴² hasta el 31/12/2020. Al respecto comenta Olivero Vila⁴³ que si bien la ley preveía ir bajando al alícuota del impuesto sobre los bienes personales en el 2016 a fines del 2019, - por la mencionada ley de emergencia- se aumentó cinco veces la alícuota respecto los bienes locales y casi diez para los que se encuentran en el exterior por ello en la Argentina no cabe la misma situación que en los países en los que se analiza implementar este impuesto por la situación de la pandemia porque en todos ellos el patrimonio no está gravado; se parte de base “0” (da el caso de

⁴¹En efecto, poder lograr por parte de los contribuyentes la devolución de tales fondos propios retenidos sin ley por los fiscos provinciales es casi imposible. Es que la mayoría de los sujetos que lo sufren son de otra provincia distinta de la que retuvo y sus jueces naturales se declaran incompetentes para intervenir por lo que deben litigar en otra jurisdicción con los costos y complicaciones que ello implica. La burocracia y confusión normativa coadyuvan a disuadir el acceso al proceso.

⁴² “Bienes personales e impuesto cedular . Artículo 28. - Modificase, con efectos a partir del período fiscal 2019 inclusive, el artículo 25 de la ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, el cual quedará redactado de la siguiente manera:

Artículo 25: El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17, será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo y los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación, del artículo 25 de esta ley- que exceda del establecido en el artículo 24, la siguiente escala:

Delégase en el Poder Ejecutivo nacional hasta el 31 de diciembre de 2020, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, para gravar los bienes situados en el exterior, y de disminuirla, para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. En el supuesto de definir dichas alícuotas diferenciales y a fin de determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país.

A los fines previstos en el párrafo precedente, se entenderá por activos financieros situados en el exterior, la tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior, participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales; derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior; toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotas partes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación; créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y toda otra especie que se prevea en la reglamentación, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior. En caso de que el Poder Ejecutivo nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de este artículo, y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales.

Artículo 29. - Sustituyese, con efectos a partir del período fiscal 2019, inclusive, el primer párrafo del artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 del Título VI de la ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, t.o. en 1997 y sus modificatorias, por el siguiente:

Artículo...: El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Artículo 30.- Modificase el Título VI de la ley 23.966 y sus modificatorias, del Impuesto sobre los Bienes Personales, con relación a la condición de los contribuyentes, con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes, de la siguiente manera:

El sujeto del impuesto se registrará por el criterio de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, quedando sin efecto el criterio de "domicilio".

Artículo 31.- Establécese que la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 26 del Título VI de la ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, t.o. en 1997 y sus modificaciones, para los períodos fiscales 2019 y siguientes, será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%).”

⁴³ OLIVERO VILA, Matías, ¿Cuál es el punto de partida para aplicar otro impuestazo? (<https://www.cronista.com/columnistas/Cual-es-el-punto-de-partida-de-Argentina-para-aplicar-otro-impuestazo-20200430-0002.html> Copyright © www.cronista.com)

Rusia y otros). Es decir acá ya está vigente y alcanza a muchos y no sólo a los más ricos. Y afecta directamente a la sustancia del patrimonio ya que no es al patrimonio neto sino bruto. Lo que recuerda a lo que Jarach⁴⁴ llama -al desarrollar el impuesto extraordinario al patrimonio- el denominado por el derecho anglosajón “*capital levy*” o leva de capital por el propósito de absorber por una sola vez una parte del patrimonio, como un sacrificio para liquidar cargas extraordinarias derivadas, principalmente, de la participación en conflictos bélicos tanto en países vencidos como en los vencedores.

El impuesto a los bienes personales vigente con la alícuota así elevada excede su posible rendimiento. Por otra parte, en Argentina el impuesto al patrimonio dejó de ser excepcional, como se lo conoce en sus orígenes como un impuesto de guerra, para pasar a ser permanente.

La ley de emergencia vigente estableció otro impuesto de emergencia: el Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAÍS), por el término de cinco (5) períodos fiscales que grava operaciones de compra de divisas, pasajes al exterior y otros. Además de efectuar también en el marco de la emergencia modificaciones en aras a una mayor recaudación en el Impuesto a las Ganancias, en el Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, en la tasa de estadística, Derechos de exportación e Impuestos internos.

Y tal como se adelantó en el marco de la emergencia en el Impuesto a las ganancias respecto del ajuste por inflación impositivo estableció otro impuesto de emergencia a la manera de un empréstito forzoso⁴⁵ al exigirle al contribuyente tributar más allá del impuesto debido adelantando al fisco un importe que no corresponde al hecho imponible del tributo (renta real).

Como se adelantó al comienzo la pretensión de un impuesto extraordinario o de emergencia por el Covid19 se presenta como “otro más” dentro de los ya vigentes por la ley de emergencia del 2019 lo que podría justificarse si ya no se hubiera hecho uso de dicha herramienta y el régimen tributario argentino fuera un sistema razonable. También se escuchan voces que indican gravar solamente “a los ricos”. Quizás ello indique que en la actualidad se grava con impuesto a la renta y al patrimonio allí donde no hay capacidad contributiva y eso debería corregirse. En línea con la postura que desde antiguo sostiene la CSJN⁴⁶.

Por lo expuesto, a la hora de un nuevo impuesto en Argentina, debería pensarse muy bien quiénes serán los sujetos destinatarios y qué capacidad contributiva se buscará gravar y debería, en paralelo, modificarse el régimen tributario vigente totalmente regresivo y limitante de la inversión económica, donde además existen ya impuestos que gravan la renta y el patrimonio. Y urgentemente limitar el gasto público y direccionarlo exclusivamente a los fines constitucionales.

IV. b). Antecedentes de impuestos de emergencia en la Argentina.

La Argentina registra antecedentes en materia de impuestos extraordinarios o con motivo de emergencias. Uno de ellos es el propio impuesto a los réditos que nació como impuesto de emergencia (ley 11682, hoy impuesto a las ganancias, ley 20628 y mod.) en el año 1932 luego de la

⁴⁴ JARACH, Dino, (1996), “Finanzas Públicas y derecho Financiero” Ed. ABELEDO-PERROT, Buenos Aires p. 697.

⁴⁵ Ley 27541. “ Ajuste por inflación impositivo

Artículo 27.- Sustituyese el artículo 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 2019, el cual quedará redactado de la siguiente manera:

Artículo 194: El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.

Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.”

⁴⁶ CSJN Fallos: 195:270.

crisis mundial de 1930 y “transitorio” y, al día de hoy, se encuentra vigente por sucesivas prórrogas. También el impuesto al patrimonio neto nació como un impuesto de emergencia en el año 1977 (por ley 21282) y hoy subsiste como el Impuesto sobre los bienes Personales.

Asimismo el estado argentino recurrió a empréstitos patrióticos. Así, en 1898, cuando consideraba inminente la guerra con Chile, en 1932 como consecuencia de la caótica situación económica y afectando tierra pública en garantía en el primer empréstito externo en 1824 con la firma *Baring Brothers*.⁴⁷

También puede citarse el impuesto que nació por las consecuencias económicas de la segunda guerra mundial (en especial para alcanzar ganancias extraordinarias generadas a ciertas actividades por la guerra). Así el llamado “impuesto a los beneficios extraordinarios” aplicado por el decreto ley 18230 (31/12/1943), modificado por el decreto ley 12922 (18/08/1944) y ratificado por la ley 12922 (10/01/1947). Uno de sus fundamentos fue gravar las mayores ganancias que cierto sector había obtenido como consecuencia de las actividades bélicas y compensar los mayores gastos del estado y la baja recaudación en ese período (puede ser el caso de empresas que cuentan con ciertas actividades monopólicas como las mineras). Era una especie de gravamen a las superrentas, adicional al entonces vigente impuesto a los réditos. Tenía una alícuota progresiva que iba del 10% al 30%. En efecto, el 21 de abril de 1941⁴⁸, el poder ejecutivo envió el primer proyecto de impuesto a las ganancias excesivas, el cual fue objeto de críticas por no estar adecuado a la capacidad contributiva, entre otras. El impuesto estaba fundado, según el mensaje del Poder Ejecutivo, sobre la base de la necesidad de las finanzas, ante los graves efectos de la situación internacional. “El gravamen fue un impuesto de tipo real, gravando un fenómeno económico objetivo, el beneficio extraordinario de cada empresa o explotación, pertenecientes a personas de existencia jurídica o visible.”⁴⁹ Para Jarach⁵⁰ se trataba de un impuesto hijo del impuesto a los réditos porque de algún modo replicaba su hecho imponible. Según De Juano tiene un antecedente de aplicación en el año 1898 por los alemanes en su ex colonia de Kiaustshao⁵¹. “El impuesto sobre beneficios extraordinarios que absorbe todos los excedentes de ganancia evita la paradoja de que muchos individuos obtengan enormes fortunas en condiciones que representan la muerte, la desgracia o el sufrimiento para muchos de sus compatriotas. Con cita a Roosevelt en el desiderátum: “para que el rico no quede más rico, ni el pobre más pobre”⁵².

Al respecto, Dino Jarach⁵³ desarrolló el “impuesto a las superrentas” o “rentas excedentes” los que comenta nacieron en general luego de las grandes guerras en Europa, luego de la primera guerra mundial (1914-1918) y en EEUU incluso con anterioridad y en tales situaciones post bélicas. Generalmente gravaban la renta excedente que se había obtenido por un enriquecimiento en la actividad con motivo de la guerra por una cuestión de justicia frente a los que se habían enriquecido durante la guerra o a causa de ella. El de los beneficios excedentes se establece en base a la comparación de los beneficios normales de cada año con los de un período que representan superrentas. En la situación de análisis que nos ocupa podría plantearse este impuesto respecto de aquellos que han obtenido una mayor renta por la actividad que durante la pandemia e aislamiento obtuvo mayor desarrollo que otras (vgr. fabricantes de insumos de alta demanda con motivo de la pandemia). Este tipo de impuesto no puede ser permanente por su razón de ser.

⁴⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, (2016) “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. 10ª, ASTREA, Buenos Aires, p. 94, 95.

⁴⁸ Ver por más de la misma autora TOZZINI, Gabriela Inés, Obra colectiva, “Historia de la tributación Argentina” (1810-2010) Directores GARCÍA BELSUNCE, Horacio y DÍAZ, Vicente Oscar, Ed. ERREPAR, Homenaje de la AAEF a la Patria en su Bicentenario, Buenos Aires, 2010, p. 381.

⁴⁹ LAMAGRANDE, Alfredo, “Obra colectiva. Historia de la tributación...” *ob.cit.* p. 461.

⁵⁰ JARACH, Dino, “Curso superior de derecho tributario” Ed. CIMA, Buenos Aires, 1958, p. 223.

⁵¹ Citado por SACCONI, Mario, Historia de la Tributación... obra colectiva, *ob. Cit.* p. 751.

⁵² *Ibidem.* P. 725.

⁵³ JARACH, Dino, (1996), “Finanzas, ...” *ob.Cit.* p. 669/670.

En el año 1982 por ley 22604 (B.O. 9/06/1982) bajo el gobierno de facto, luego de finalizada la guerra de Malvinas para hacer frente a los gastos derivados del conflicto bélico, se estableció el “Impuesto de emergencia a los activos financieros” que se exigía por única vez, tomando como base el ejercicio fiscal vencido de 1981 por el que ya se había tributado el impuesto a las ganancias y el entonces vigente al patrimonio neto. Este impuesto generó planteos judiciales y la CSJN se expidió en “Insúa, Juan Pedro”⁵⁴ (1/10/1987) en una demanda por repetición de lo pagado. En dicha causa le dio la razón al contribuyente en base al principio de legalidad, irretroactividad de la ley y efecto liberatorio del pago puesto que tal tributo abarcaba los bienes expresamente exentos de la ley del impuesto al patrimonio neto cuyo pago ya se había efectuado conforme dicha ley. También declaró la inconstitucionalidad de dicho impuesto por afectar la irretroactividad y la capacidad contributiva en la causa “Marta Navarro Viola de Herrera Vega c/ DGI” (19/12/1989)⁵⁵ puesto que antes de la vigencia de la ley la actora se había desprendido de los bienes alcanzados por ella.

Otro antecedente que puede citarse es el Ahorro obligatorio establecido por la ley 23256 (B.O. 2/10/1985) y prorrogado por ley 23549 (B.O. 26/11/1988). Por dicha ley se impuso la obligación de ingresar sumas de dinero al Estado Nacional. La determinación de tales importes se efectuaba sobre la "capacidad de ahorro" de los obligados al pago, que la ley presumió sobre la base de la ganancia neta del ejercicio fiscal 1984 establecida antes del cómputo de los quebrantos de años anteriores y de los montos de los capitales imponibles y de los patrimonios netos -sujetos a los respectivos impuestos-, correspondientes a dicho ejercicio fiscal, con las adiciones, deducciones y ajustes establecidos por la ley. Dicho régimen fue por dos períodos anuales consecutivos –años 1985 y 1986-; y que al cabo de sesenta meses de realizados los depósitos las sumas "ahorradas" se reintegrarían con más un interés que se determinaría aplicando una tasa igual a la que rigiera para los depósitos en cajas de ahorro común de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro, capitalizable por períodos anuales. Posteriormente la ley 23.549 estableció que dicha capitalización sería mensual.

La base imponible del ahorro obligatorio se conformaba con las liquidaciones de los impuestos a las ganancias, patrimonio neto y capitales de los ejercicios anteriores (1986 y 1978) con algunas deducciones o adiciones que establecía la ley. Lo que se toma como una presunción *juri et de jure* de capacidad contributiva (si bien pasada, no presente).

Mucho se discutió acerca de su naturaleza jurídica (empréstito forzoso, tributo, requisición temporaria de capital, contribución especial) y mucho se cuestionó su constitucionalidad (por resultar confiscatorio, retroactivo, irrazonable, violatorio de la solidaridad fiscal, entre otros) hasta que en ambos aspectos y luego de 10 largos años se expidió la CSJN en la causa “Horvath Pablo c/ Fisco Nacional”⁵⁶ (4/05/1995) en la que el actor solicitó la repetición de lo pagado en concepto de ahorro obligatorio invocando la inconstitucionalidad⁵⁷ y fue denegada por la CSJN declarando la

⁵⁴ CSJN Fallos: 310:1961.

⁵⁵ CSJN Fallos: 312:2467.

⁵⁶ CSJN Fallos: 318.676. También en “Indo SA” Fallos 318:785.

⁵⁷ “Que el actor sostiene que el régimen instituido por la ley 23.256 es inconstitucional pues la enumeración de los recursos que hace el art. 4º de la Constitución Nacional es taxativa, y “los empréstitos y operaciones de crédito” a que él se refiere -en concordancia con el art. 67, inc. 3º requieren el consentimiento de los suscriptores requisito que no se cumple en el caso del “ahorro obligatorio”, que la citada ley estableció compulsivamente.

Entiende que la privación transitoria del uso de la propiedad por razones de tipo fiscal constituye una confiscación que vulnera los derechos y garantías de los arts. 14 y 17 del texto constitucional. Afirma que si se considerara al “ahorro obligatorio” como a un impuesto, éste sería inconstitucional pues pretendería gravar retroactivamente la riqueza liberada por el oportuno pago de los impuestos que recaían sobre la renta o el capital durante el “período base”. Califica de “irracionales” a las presunciones contenidas en la ley, en cuya virtud se proyecta a los ejercicios subsiguientes la situación de aquel período, y sostiene que se produciría una superposición sobre la misma materia imponible gravada por los impuestos a las ganancias y al patrimonio neto, circunstancia que originaría una confiscatoria acumulación de obligaciones que violaría el derecho de propiedad garantizado por la Constitución Nacional. Se agravia asimismo por la tasa de interés fijada por la ley para la restitución del importe depositado. So tiene que ella es inconstitucional pues implica la confiscación del capital a causa de la persistencia del fenómeno inflacionario”.

validez constitucional⁵⁸ puesto que implica el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder legislativo la que solamente puede ser puesta en jaque si se prueba la confiscatoriedad o la violación a la capacidad contributiva lo que considera que en el caso no se acreditó. Tampoco lo consideró inconstitucional por la irretroactividad de la capacidad contributiva tomada como base. Le da la naturaleza jurídica de un empréstito forzoso (puesto que el estado devolvería tales sumas si bien a una moneda depreciada) y sin duda tributaria. Sin embargo, la Cámara Federal de Mendoza (firme en la CSJN "San Telmo SAAIC c/ Nación Argentina s/ acción declarativa"⁵⁹) declaró la inconstitucionalidad del "ahorro obligatorio" por afectar la capacidad contributiva en el caso, lo que se acreditó con la prueba pericial rendida que indicaba que la contribuyente carecía de capacidad de ahorro al momento del pago. El Fisco nacional interpuso recurso extraordinario contra dicha sentencia y la Corte dejó firme la misma aplicando el art. 280 del CPCCN en fecha 27/08/1996. También la CSJN, en "Clínica Güemes S.A." (21/08/2003⁶⁰), hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto por el contribuyente contra una sentencia en la que, confirmando las determinaciones de oficio del fisco, declaró la validez constitucional del ahorro obligatorio "sin atender al planteo referido a la disminución o desaparición de la capacidad contributiva, cuanto el planteo de confiscatoriedad de la obligación tributaria resultante, limitándose a manifestar que el deterioro económico durante los años en los que debió constituir el ahorro obligatorio (1988 y 1989) no resulta ser causa de exclusión de la obligación, de conformidad con lo establecido en el art. 26 de la ley mencionada. Al acotar su pronunciamiento al examen de la causal de exclusión prevista por el régimen, prescindió de una circunstancia decisiva para la correcta solución del caso, cual resulta ser la confiscatoriedad del tributo resultante".

La ley 23760 (B.O. 18/12/1989) estableció el Impuesto de emergencia a los automóviles, rurales, yates y aeronaves, el Gravamen de emergencia sobre las utilidades de las Entidades financieras por única vez determinadas por el incremento patrimonial producido entre el 30 de setiembre de 1988 y el 30 de setiembre de 1989, ambas fechas inclusive.

Otro ejemplo lo constituye el vigente "impuesto sobre los bienes personales" ley 23966 (B.O. 20/08/1991), que grava el patrimonio (como una prórroga del anterior "bienes personales no incorporados al proceso económico"). También nació como un impuesto de emergencia que iba a durar solamente nueve períodos fiscales, hoy más gravoso por la actual ley de emergencia conforme ya se desarrolló en el presente. En la Argentina, el primer antecedente de tributación sobre el patrimonio a nivel federal fue en el año 1951 (ley 14060) como impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes. Por otra parte es muy cuestionada la tributación sobre el patrimonio

⁵⁸ "13) Que en tales condiciones cabe concluir que el Congreso de la Nación, al establecer en la ley 23.256 la obligación de los contribuyentes comprendidos en sus términos de aportar sumas de dinero a las cuentas estatales, tomando como base para ello la capacidad económica resultante de la renta y el patrimonio de aquéllos, ha hecho uso de la facultad que le otorga el art. 67 inciso 2° de la Constitución Nacional, (texto 1853-1860) que lo autoriza a "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan". 14) Que la ley 23.256 se ajusta al requisito de la temporalidad exigido por el citado precepto, toda vez que dispuso que el régimen que instituyó tendría vigencia por dos períodos anuales (art. 2°)". "21) Que cabe señalar al respecto que la citada ley estableció a cargo de los particulares una obligación que debía satisfacerse en los años 1985 y 1986, cuya determinación se efectuaría sobre la base de las liquidaciones de los impuestos a las ganancias, a los capitales y sobre el patrimonio neto correspondientes al ejercicio del año 1984, con las adiciones, sustracciones y ajustes que expresamente estableció el texto legal. A tal fin la ley presumió que la aptitud económica de los contribuyentes verificada en el período de base subsistía en los ejercicios en los que eran aplicables sus disposiciones. Tal presunción no obstaba a la posibilidad de demostrar modificaciones en la "capacidad de ahorro", las que podían, según los casos, o bien excluir al sujeto de la obligación, o bien reducir el importe de ésta. Ello fue reglamentado por el decreto 2073/85". "25) Que, por otra parte, a los efectos de demostrar que la obligación tributaria que el Estado impone mediante el régimen del llamado empréstito forzoso es inválida constitucionalmente, el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, esto es que, en el caso, se habría producido una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de su renta (Fallos: 314:1293, considerando 7°). A tales propósitos y sin que ello se erija en un parámetro de rigidez insuperable, cabe recordar la garantía de la razonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos y la pauta -sentada desde antiguo en materia de imposición inmobiliaria (Fallos: 210:172; 239: 157), de impuesto sucesorio (Fallos: 234:129) o de impuesto a los réditos (Fallos: 220:699)- de fijar un 33% como tope de la presión fiscal -en el caso, calculado sobre la capacidad del contribuyente establecida según los criterios de la ley 23.256-, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional".

⁵⁹ CSJN Fallos: 319:1726.

⁶⁰ CSJN Fallos: 326:2874.

y por ello tiende a desaparecer. En cambio resulta más justa la tributación sobre la renta. Solamente se justifica como un impuesto extraordinario. Así comenta Spisso⁶¹: “Se cuestiona la legitimidad de instituir impuestos que graven el patrimonio de las personas. Si el patrimonio es renta ahorrada, y esa renta ya ha sido gravada con el impuesto a las ganancias, cabe preguntarse: ¿cuál es la justificación de que vuelva ser gravada la renta que ya ha tributado y que, en lugar de ser consumida, se ha acumulado en forma de patrimonio para consumirla en el futuro? (..) Claro está que lo razonable es reestructurar el impuesto a la renta, a fin de evitar una deficiente imposición, y no establecer correcciones por medio de la generalización del impuesto sobre el patrimonio, que desestimula el ahorro e incentiva el gasto sin exigencia de productividad”. En igual sentido sostuvo Alberdi⁶²: “La contribución como gasto público de cada particular debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad, de sus fondos, no de los fondos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco”.

Finalmente, en la actualidad, tal como se adelantó hay claros ejemplos de Impuestos de emergencia o extraordinarios establecidos por la ley de emergencia 27541 (Impuesto sobre los bienes Personales, Impuesto País, entre otros).

V. La pandemia y los impuestos en el mundo.

Dado que esta enorme problemática que afecta a la salud no es privativa sólo de Argentina sino que, como pandemia, afecta al mundo entero pero esta vez literalmente a todos los estados sin excepción e incluso a muchos en forma más agresiva que a otros resulta fundamental analizar las políticas tributarias y fiscales que han adoptado otros países frente a ella.

El mundo frente a la pandemia ha reaccionado desde el punto de vista impositivo reduciendo las cargas impositivas o las ha diferido. Lo que sin duda conduce a la inevitable caída de la recaudación. Pese a ello, y si bien en muchos estados ya hace tiempo que los azota este flagelo, no han implementado aún la creación de nuevos impuestos para compensar dicha baja. Más allá que suenan algunas voces anticipándose a ello, tal como se informa en el presente en esta temática que es muy dinámica y puede variar incluso inmediatamente luego de su publicación.

V. a). Medidas fiscales de los estados a favor de los contribuyentes frente a la recesión provocada por la pandemia:

Respecto⁶³ de algunos de los países de Europa, Asia y Oceanía, desde el inicio de la crisis, algunos de los anuncios de los gobiernos han sido los siguientes: Alemania ha extendido su fecha de vencimiento para la declaración anual del IVA hasta el 31 de mayo y está pagando el 100 por ciento de las contribuciones a la seguridad social por las horas perdidas de los empleados de poco tiempo. Australia permite a los importadores solicitar diferimientos impositivos. Austria exime temporalmente las máscaras protectoras del IVA. Bélgica extendió su fecha límite de pago de declaraciones de IVA al 15 de julio. China exime del IVA los cargos por intereses sobre préstamos comerciales por debajo de 1 millón de yuanes a pequeñas empresas y permite a los importadores en zonas especiales retrasar los pagos sobre el IVA y los aranceles de importación hasta finales de 2020. Dinamarca permite a las empresas tomar ciertos impuestos pagados en el pasado como préstamos sin intereses y adelanta pagos de créditos. Eslovenia ha extendido los plazos del

⁶¹ SPISSO, Rodolfo, (2019) “Derecho Constitucional tributario”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 463.

⁶² ALBERDI, Juan Bautista. “Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina”, parte tercera, cap. IV, p. VI.

⁶³ Esta información fue tomada al 26 de abril del 2020 citarse lo consultado a la “*TheTaxFoundation*” que lleva una cronología diaria frente a la pandemia de los anuncios tributarios de la mayoría de los países en especial de Europa, Asia y Oceanía. Centro de estudios fiscales con sede en Washington (<https://taxfoundation.org/coronavirus-tax-tracker-covid19/>)

impuesto a las ganancias corporativas al 31 de mayo y los plazos del impuesto personal al 30 de junio y está permitiendo que las empresas soliciten demoras en el pago del IVA. España está retrasando los pagos del IVA hasta el 20 de mayo para las empresas con ingresos anuales inferiores a 600.000 euros. Estonia renuncia temporalmente a los intereses sobre los atrasos de impuestos, reduce el impuesto social de los empleadores y los impuestos especiales sobre el diesel, la electricidad y el gas natural. Francia está permitiendo que las compañías suspendan los pagos de algunas cargas sociales e impuestos y está activando esquemas de trabajo a corto plazo con subsidio estatal. Implementó retrasos en los pagos directos de impuestos por tres meses. Además, no iniciarán nuevas auditorías fiscales durante el "período de cierre" y, los reembolsos de IVA se han acelerado. Recientemente, anunció un severo recorte de impuestos.⁶⁴ Grecia permitirá a los contribuyentes de IVA retener el 25 por ciento de su IVA adeudado en abril si no despiden a los empleados y extendió el plazo de pago de las deudas tributarias y las contribuciones de seguridad social de los empleadores para las empresas afectadas por la pandemia. Hungría suspendió el impuesto a los medios y otorgó más de 2 billones de HUF en préstamos para empresas. India aceleró los reembolsos por impuestos sobre bienes y servicios y aranceles aduaneros. También los reembolsos de impuestos sobre la renta de las empresas hasta INR 500,000 y ha extendido el plazo para las devoluciones. Indonesia ha reducido la tasa del impuesto a las ganancias corporativas del 25 por ciento al 22 por ciento para los años fiscales 2020 y 2021 y al 20 por ciento a partir del año fiscal 2022. Irán ha extendido el plazo de devolución de IVA del cuarto trimestre de 2019 y las empresas que califican pueden solicitar que se extienda aún más. Irlanda ha suspendido los intereses de los pagos atrasados del IVA y de las obligaciones de pago para pequeñas y medianas empresas hasta nuevo aviso. Israel otorgará una subvención de NIS 500 a familias con niños, ancianos y personas con discapacidades y beneficios de desempleo ampliados al disminuir ciertos requisitos. Italia difiere los pagos de IVA, contribuciones de seguridad social y asistencia social de abril a mayo, y retenciones de impuestos sobre sueldos y salarios hasta el 30 de junio para pequeñas y grandes empresas que reúnan los requisitos. Y ha suspendido los reembolsos de préstamos para pequeñas y medianas empresas hasta el 30 de septiembre y otorgará un bono de € 100 a los empleados que continuaron trabajando en su lugar de trabajo durante la pandemia. Japón retrasó los impuestos sobre la renta por un año para las empresas con una disminución de ingresos de al menos 20 por ciento desde febrero. Asimismo, extendió el plazo para la presentación y el pago del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre donaciones y el impuesto sobre el consumo para los trabajadores autónomos desde mediados de marzo hasta mediados de abril. La Unión Europea ha eximido el IVA y los aranceles para los equipos médicos importados y ha proporcionado un marco para las medidas de ayuda estatal implementadas durante la crisis junto con un programa de apoyo fiscal de € 540 para los estados miembros. Letonia paga la baja por enfermedad del 22 de marzo al 20 de junio. Lituania está permitiendo que las declaraciones de IVA se difieran hasta por un año y las empresas pueden solicitar la cancelación de la responsabilidad del IVA y proporciona subsidios salariales para apoyar a los trabajadores con horarios reducidos. Luxemburgo está permitiendo que las empresas con dificultades financieras pospongan todos los pagos del IVA desde el comienzo de la crisis COVID-19. Malasia extendió las fechas de vencimiento para realizar pagos de impuestos y aplazó el tiempo para hacer pagos mensuales de pagos de impuestos durante tres meses para las pequeñas y medianas empresas y durante seis meses para el sector turístico. Además, las donaciones hechas a un proyecto para abordar la pandemia de COVID-19 son deducibles de impuestos. Nueva Zelanda aprueba nuevas medidas fiscales que se centran en proporcionar y habilitar flujos de efectivo. Noruega extendió la fecha límite para presentar declaraciones de impuestos sobre la renta corporativa para 2019 hasta el 31 de agosto. Polonia está brindando apoyo financiero a las empresas polacas residentes en impuestos. Portugal pospuso las declaraciones mensuales de IVA y los pagos asociados. Singapur está permitiendo más pagos de impuestos diferidos, una devolución del

⁶⁴ https://www.clarin.com/mundo/emmanuel-macron-recorta-impuestos-sube-pensiones-calmar-chalecos-amarillos_0_C_GZ09k3i.html, 25/04/2020

impuesto a las ganancias corporativas del 25 por ciento del impuesto a pagar y una depreciación acelerada y estableció un apoyo salarial mejorado, del 25 por ciento al 75 por ciento, alivio del impuesto a los trabajadores extranjeros y un reembolso por cada permiso de trabajo. Sudáfrica ha brindado opciones de aplazamiento y reducción de impuestos comerciales y ha renunciado al IVA sobre las importaciones de bienes esenciales. Tailandia ha extendido los plazos de impuestos comerciales de marzo y abril a mayo. Ucrania ha retrasado la presentación del impuesto sobre la renta personal hasta el 1 de julio y los pagos hasta el 1 de octubre.

En este análisis resulta de gran importancia la cita del trabajo elaborado en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el informe OCDE de la *Forum on Tax Administration*⁶⁵, (FTA)⁶⁶. Es un documento del Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, efectuado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y *The Intra-European Organisation of Tax Administrations*⁶⁷ (IOTA). Dicho trabajo informa país por país respecto de los siguientes parámetros de medidas impositivas frente al Covid19: 1) Extensión de los plazos de presentación y pago de impuestos; 2) Remisión de multas e intereses; 3) Diferimiento de pagos de impuestos; 4) Acceso más fácil a los planes de pago de deudas y extensión de la duración del plan; 5) Suspensión de la recuperación de la deuda; 6) Reembolsos más rápidos a los contribuyentes; Cambios temporales en la política de auditoría y formas de proporcionar una certeza fiscal más rápida y 7) Servicios mejorados para los contribuyentes e iniciativas de comunicación.

También se reportan en el derecho comparado medidas que los fiscos locales han tomado frente a la pandemia. Puede citarse como ejemplo respecto de ayuntamientos españoles: retrasar el cobro de impuestos locales (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Palma de Mallorca o las Palmas de Gran Canaria). Perdonar o anular el pago de los tributos como las tasas de aprovechamiento especial o uso privativo de espacios públicos, ante la imposibilidad de que los contribuyentes puedan aprovecharse económicamente del permiso por ejemplo, para tener abierta una terraza (Barcelona, Valencia, Sevilla, Las Palmas de Gran Canaria, La Coruña Elche o Málaga) y beneficios o rebajas de los tributos (Madrid respecto de las tasas aplicadas a las terrazas de bares y restaurantes, puestos de venta situados en la vía pública, y otros) todo tendiente a salvaguardar el empleo⁶⁸.

Respecto de los países de la región latinoamericana, Brasil, Chile, Uruguay, Perú, Bolivia, Ecuador, Paraguay y Colombia en general dispusieron ayudas y subsidios a personas físicas y a empresas para el pago de los sueldos, facilitaron el crédito y postergaron las obligaciones impositivas⁶⁹. Al respecto una publicación de la CNN informa sobre las medidas tributarias respecto de Latinoamérica⁷⁰. Así, sobre: México, Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, Panamá, Colombia, Venezuela, Ecuador, Perú, Brasil, Bolivia, Paraguay y Chile. En general, refieren a: exoneración de impuestos, o del pago de renta al sector turismo y a los dedicados a la generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, así como las compañías de televisión por suscripción, telefonía e internet, moratorias de tres meses en el pago del impuesto sobre el valor agregado (IVA), el de renta y los de importación de mercancía,

⁶⁵ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>

⁶⁶ https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_COVIT19_support_ciat_iota_ocde.pdf

⁶⁷ www.iota.tax.org.

⁶⁸ https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/04/17/economia/1587150928_254802.html Comentario de Juan de Portillo, 11/04/2020.

⁶⁹ Por más puede consultarse diario La Nación 19/04/2020. "Coronavirus. Las medidas de rescate económico de los países de la región" columna Economía. También puede consultarse <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/politica-y-gestion-fiscal-durante-la-pandemia-y-la-post-pandemia-en-america-latina-y-el-caribe/>

⁷⁰ ¿Qué están ofreciendo los países de América Latina para aliviar la crisis económica por la pandemia de coronavirus? 25/03/2020 (<https://cnnespanol.cnn.com/2020/03/25/que-están-ofreciendo-los-paises-de-america-latina-para-aliviar-la-tesis-economica-por-la-pandemia-de-coronavirus/>). Puede consultarse también: "Alivio a empresas: más anuncios y menor alcance que en otros países Un informe del IERAL destaca la cantidad de medidas oficiales. Les asigna un impacto poco significativo ante la magnitud de la crisis." (<https://www.lavoz.com.ar/politica/alivio-a-empresas-mas-anuncios-y-menor-alcance-que-en-otros-paises>) 8/04/20.

aplazamiento de pagos de impuestos, en especial para las micro, pequeñas y medianas empresas hasta mediados de año, reducción de impuestos y burocracia para importación de productos de combate al coronavirus y, del arancel de importación a bienes de capital, entre otras.

V. b). Nuevos impuestos frente a la pandemia:

Tal como se anticipó si bien en Europa y Oriente la pandemia ya lleva varios meses, los estados no han aplicado aún algún impuesto que permita compensar la menor recaudación fiscal o hacer frente a los mayores gastos que su lucha representa. No obstante, economistas ya están hablando acerca de la necesidad de implementar un impuesto a la riqueza del 1% sobre los más ricos y que sea igual para toda Europa. Así: “*Gabriel Zucman y Emmanuel Saez (Berkeley) y Camille Landais (London School of Economics)* proponen en un artículo publicado en el portal ‘*Voxeu*’ la creación de un impuesto europeo, temporal y progresivo, sobre la riqueza del 1% más rico de la población del continente. Calculan que sería suficiente para financiar un fondo dotado con el equivalente al 10% del PBI de la UE que se encargue de repagar en diez años toda la deuda que genere esta crisis. Creen que la herramienta más progresiva sería tasar la riqueza –porque está más concentrada que los ingresos y que el consumo. Según sus datos, el 1% más rico de la población de Francia, Italia, Alemania, España y los países escandinavos ostenta entre el 20% y el 25% de la riqueza. Creen que el impuesto debería ser europeo porque eso evitaría buena parte de la evasión (irte a otro país europeo no te salvaría) y porque mostraría de forma concreta la solidaridad europea en la lucha contra la epidemia y sus efectos económicos. Hacerlo europeo “cambiaría la discusión sobre cómo pagar los efectos de la crisis, que de ser sobre transferencias nacionales pasaría a ser sobre transferencias entre individuos según su riqueza”. El impuesto tendría tres escalas. Los hogares con una riqueza por debajo de dos millones de euros estarían exentos. Son el 99% de los hogares europeos. Del 99,0% al 99,9% (los que tienen entre dos millones de euros y ocho millones de euros) pagaría un 1% anual sobre su riqueza. Los que tienen una riqueza superior a ocho millones de euros pagarían un 2% anual. El puñado que sobrepasa los 1.000 millones de riqueza (330 personas) pagaría un 3% anual”. Los cálculos de Zucman, Saez y Landais dicen que este impuesto recaudaría aproximadamente un 1,05% del PBI europeo cada año. Si la lucha contra el virus y sus efectos económicos costara un 10% del PBI del bloque, este impuesto debería mantenerse activo una década. Sus cálculos se basan en que la población europea tiene una riqueza equivalente a 5 veces el Producto Bruto europeo, que el 1% tiene aproximadamente el 22,5% de la riqueza total y el 0,1% el 10%.”⁷¹

Por su parte en Colombia (y en forma semejante en Uruguay⁷² respecto de los funcionarios y cargos políticos) también hay noticias acerca de la creación de un impuesto especial, si bien en este caso los destinatarios serán los funcionarios del propio estado. Así: “Los funcionarios públicos de Colombia deberán pagar un impuesto mensual para atender la pandemia del nuevo coronavirus, informó este jueves el ministerio de Hacienda. Los trabajadores y contratistas estatales que ganen entre 10 y 20 millones de pesos (2.500 y 5.000 dólares) al mes deberán pagar gravámenes brutos que oscilan entre el 15 y 20% de su salario, indicó la cartera en un comunicado.” Este impuesto regirá desde el 1° de mayo hasta el 31 de julio de este año. El talento humano en salud ni la fuerza pública aplicarán a este impuesto”, afirma el texto. Quienes ganen menos de 10 millones de pesos podrán hacer aportes voluntarios”⁷³.

⁷¹ 7/04/20 (https://www.clarin.com/entremujeres/coronavirus-europa-proponen-impuesto-ricos-financiar-crisis_0_1RQXXBBI4.html).

⁷² Diario El País (1/04/2020) (<https://www.elpais.com.uy/informacion/politica/cuanto-fondo-coronavirus-seran-impuestos-estatales-jubilados.html>).

⁷³(<https://www.infobae.com/america/agencias/2020/04/16/colombia-impone-impuesto-a-funcionarios-para-atender-la-pandemia>), 16/04/2020.

Respecto de algunos antecedentes de impuestos frente a emergencias o extraordinarios en el mundo tal como relatan *Katharina Gangl y Benno Torglerpuede*⁷⁴ puede citarse ya en la antigua Egipto que, el faraón recaudaba regularmente impuestos de los funcionarios y ciudadanos comunes, con gravámenes especiales según sea necesario (por ejemplo, para campañas militares). La antigua Grecia desarrolló un sistema impositivo en el que los ciudadanos ricos hacían contribuciones voluntarias frente a necesidades o proyectos estatales. Cuentan que, con la Revolución Industrial, la tierra y la propiedad se utilizaron para obtener crédito, para invertir y obtener ingresos basados en las ganancias y en ese marco la riqueza privada contribuía a las finanzas estatales. Los banqueros prestaron dinero a los Reyes, quienes a menudo pagaban sus préstamos no con dinero, sino otorgando derechos de minería u otros derechos de monopolio especialmente en tiempos de guerra, y por lo tanto de necesidad. En 1798 Inglaterra necesitaba financiar las Guerras Napoleónicas y, en ese marco, se estableció el primer impuesto sobre la renta conocido de carácter progresivo. Primero se implementó temporalmente como “gravamen de defensa nacional” y luego este impuesto progresivo sobre la renta se fue replicando en la mayoría de los países como fuente principal de recursos en reemplazo de los impuestos a las corporaciones y a los ciudadanos más ricos donde pagaban solamente unos pocos.

Luego de la Segunda Guerra Mundial aumentó el gasto público de manera exponencial y ya los impuestos sobre los más acaudalados fácilmente identificables no eran suficientes y el gobierno comenzó a incluir los ingresos identificables de un número mayor de trabajadores de la industria en la recaudación de impuestos (el 60% de los que percibían ingresos pagaban). Si bien los primeros se aumentaron importantemente y fueron muy bajos en el caso de los segundos.

A partir de 1980, en países como Estados Unidos de América, los impuestos fueron bajando para los de mayores ingresos en forma sustancial y en la actualidad se advierte igual tendencia en países europeos como Alemania y por el contrario se verifica un aumento de la imposición generalizada a la población a través de los impuestos al valor agregado.

La mayoría de los países europeos han ido eliminando los impuestos al patrimonio (Austria en lo implementó en 1954 y lo derogó en 1994, Dinamarca lo implementó en 1903 y lo derogó en 1997, Finlandia lo implementó en 1919 y lo derogó en 2006, Francia lo implementó en 1982 y lo derogó en 2017, Alemania lo implementó en 1952 y lo derogó en 1997, Islandia lo implementó en 1970 y lo derogó en 2015, Irlanda lo implementó en 1975 y lo derogó en 1978, Luxemburgo lo implementó en 1932 y lo derogó en 2006, Holanda en lo implementó 1965 y lo derogó en 2001, Suecia lo implementó en 1947 y lo derogó en 2007, Noruega lo implementó en 1892 y en 2014 abolió el impuesto a la herencia y mantuvo el impuesto a la riqueza, España lo implementó en 1977 y lo derogó en 2008, lo restauró en el 2011 pero al ser regional se ha ido bajando la tasa por ejemplo en Madrid es al 0% y Suiza lo mantiene a nivel cantonés)⁷⁵.

Como puede advertirse –a diferencia de Argentina- los sistemas impositivos de otros países acusan una realidad diversa para recepcionar un nuevo impuesto extraordinario ya que no reportan en la actualidad de una elevada presión impositiva.

VI. Tributación y Derechos Humanos. La finalidad de los impuestos. El costo de los derechos⁷⁶.

⁷⁴ GANGL, Katharina y TORGLERPUEDE, Benno, en “Cómo lograr el cumplimiento tributario de los ricos: una revisión de la literatura y la agenda de políticas”, Revista *Social Issues and Polits review*. 22 de diciembre de 2019 (<https://doi.org/10.1111/sipr.12065>).

⁷⁵ Se tomaron los datos de EDWARDS, Chris, “Gravando la riqueza y los ingresos de capital” Boletín de Impuestos y Presupuesto n° 85 1/08/2019 (www.cato.org/publications).

⁷⁶ El desarrollo de esta temática integra un trabajo de Investigación que se está llevando a cabo en el Centro de Investigación de la Facultad de Derecho de la PUCA Rosario titulado: “Incidencia e impacto de la recaudación impositiva federal en el cumplimiento de los derechos humanos fundamentales” Aprobado por Resolución 7218/19 en el marco del Programa PRIJur: programa de Reconocimiento a la Investigación Jurídica.

La pandemia actual nos conduce a muchos interrogantes, en especial a cual debe ser el destino de los impuestos. En efecto, en qué gastan los estados y en que se deben gastar. La respuesta es que los impuestos deben destinarse al cumplimiento de los fines constitucionales. En Argentina rige el principio de progresividad (Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, PIDESC y arts. 75 incs. 19 y 23 CN) que indica que el estado debe propender a tomar medidas que impliquen siempre un mayor reconocimiento de los derechos humanos y nunca una regresión. Al respecto no puede dejar de citarse nuevamente en este desarrollo la Resolución que con motivo de la pandemia dictó la Comisión IDH n° 1/2020⁷⁷.

Hablar de tributación y derechos humanos me conduce a efectuar un introito acerca de los posibles abordajes o los diferentes enfoques que pueden plantearse de esta temática. Esto se relaciona por un lado con la finalidad de los impuestos, lo que el estado destina de lo que recauda a acciones positivas tuitivas de derechos humanos en línea con el PIDESC, el Protocolo de San Salvador y los arts. 75 ins. 19, 22 y 23 CN. Es decir la tributación como instrumento para alcanzar tales derechos. Por otro lado refiere al estándar mínimo de garantías que el estado debe asegurar en el ejercicio de su potestad tributaria y en el proceso tributario al contribuyente (en especial art. 75 inc. 22 CN).

Ambas cuestiones se proyectan como exigencias a todos los estados del mundo conforme el sistema tuitivo de derechos humanos al que pertenezcan. Respecto de la tributación como medio de alcanzar los derechos humanos entiendo que la reciente pandemia fue el test que dio resultado negativo. En efecto, la sorpresiva pandemia desnudó a nivel mundial el olvido de parte de los estados en destinar la recaudación al máximo posible a atender los fines constitucionales/ convencionales tuitivos de derechos humanos entre los que se encuentra el derecho a la salud, a la vida, a la protección de la vulnerabilidad, etc.

Para abordar este análisis, en Argentina, más allá del bloque constitucional, resulta de importancia citar lo resuelto por la CSJN en “Quisberth Castro, Sonia c/ CABA”⁷⁸ (2012) puesto que en dicha causa interpreta el alcance el PIDESC y del art. 75 ins. 22 y 23 de la CN. Que no es otra cosa que descifrar en qué debe gastar el estado conforme los fines constitucionales. Sostuvo en lo que aquí interesa: “Que en el plano internacional, se destaca la Declaración Universal de Derechos Humanos —de rango constitucional, art. 75, inc. 22— que en su art. 25 reconoce el derecho de toda persona “a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios. (...) Resulta asimismo elocuente el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en tanto en él los Estados Partes “reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia” y asumen el compromiso de tomar “medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento” (art. 11.1)”. (...) “resulta pertinente observar que en el marco del Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (aprobado por la República Argentina por ley 26.663 publicada en el B.O. del 12 de abril de 2011), el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas ha fijado una serie de pautas para establecer cómo puede entenderse el compromiso de los estados “...de adoptar medidas...hasta el máximo de los recursos de que disponga...” con el objeto de lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos reconocidos”, (...) “En ese sentido, el Comité afirmó en primer término que “la ‘disponibilidad de recursos’ aunque condiciona la obligación de adoptar medidas, no modifica el carácter inmediato de la obligación, de la misma forma que el hecho de que los recursos sean limitados no constituye en sí mismo una justificación para no adoptar medidas. Aunque se demuestre que los recursos

⁷⁷ <http://oas.org/es/cidh/decisiones/pdf/Resolucion-1-20-es.pdf>

⁷⁸ CSJN Fallos: 335:452.

disponibles son insuficientes, sigue en pie la obligación del Estado Parte de velar por el disfrute más amplio posible de los derechos económicos, sociales y culturales, habida cuenta de las circunstancias reinantes...los Estados Partes tienen el deber de proteger a los miembros o grupos más desfavorecidos y marginados de la sociedad aun en momentos de limitaciones graves de recursos, adoptando programas específicos de un costo relativamente bajo” (punto 4 de la Evaluación de la obligación de adoptar medidas hasta el “máximo de los recursos que disponga” de conformidad con un protocolo facultativo del Pacto: Declaración del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, E/C. 12/2007/1). A continuación, advirtió que la garantía de los derechos reconocidos “no exige forzosamente importantes asignaciones de recursos” (punto 7); más precisamente, estableció que en el caso de que un Estado aduzca limitaciones de recursos, el comité consideraría una serie de criterios objetivos para examinar el argumento entre los que vale mencionar tres de ellos: a.) “el nivel de desarrollo del país”; b.) “la situación económica del país en ese momento, teniendo particularmente en cuenta si atraviesa un período de recesión económica”; y c.) “si el estado intentó encontrar opciones de bajo costo” (punto 10 de la Declaración citada). En este contexto, el argumento de la utilización de los máximos recursos disponibles parece subordinado a un análisis integral por parte de la Ciudad de la asignación de sus recursos presupuestarios, que no podrá prescindir de la obligación primera que surge de los tratados a los que se comprometió la Argentina, que es dar plena efectividad a los derechos reconocidos en sus textos.” En efecto, en el caso bajo análisis tuvo que intervenir el Poder Judicial para que el estado local cumpla con la obligación internacional asumida.

La actual pandemia desnuda que el destino de los impuestos no ha sido el que marcan los postulados de derechos humanos o fundamentales a los estados en cualquiera de los sistemas tuitivos existentes. La OCDE⁷⁹ ha efectuado un análisis que indica por país las inversiones efectuadas al 2019 en salud como también la situación que en materia de salud la pandemia Covid19 encontró en cada estado. A la manera de ejemplo puede señalarse que indica en el caso de Italia que el número de médicos es mayor al promedio indicado por la OCDE pero uno de cada seis es mayor de 65 años y el número de camas de hospitales está muy por debajo del promedio esperado; España, el número de médicos es mayor que el promedio OCDE pero el de enfermeras está muy por debajo como también el número de camas de hospitales; Alemania posee un número de profesionales de la salud y de camas hospitalarias de los más altos en promedio y existe una gran capacidad de responder a emergencias de salud; por su parte Francia reporta un número de médicos muy bajo por población sumado a una mala distribución territorial y Reino Unido posee una gran escasez de trabajadores de la salud y muy baja capacidad hospitalaria.

En este sentido la OMS⁸⁰ indica que: “Las malas condiciones de los sistemas de salud en muchas partes del mundo en desarrollo es uno de los mayores obstáculos al incremento del acceso a la atención sanitaria esencial. Sin embargo, los problemas relativos a los sistemas de salud no se limitan a los países pobres. En algunos países ricos, gran parte de la población carece de acceso a la atención por causa de disposiciones poco equitativas en materia de protección social. En otros, los costos son cada vez mayores a causa del uso ineficaz de los recursos”.

Debe recordarse la declaración de la Asamblea General de la ONU a favor del sistema universal de salud de fecha 6 de diciembre del 2012⁸¹ en la que: “Pide que se preste más atención a la salud como importante cuestión intersectorial de políticas en el quehacer internacional, ya que es un requisito indispensable, un resultado y un indicador de las tres dimensiones del desarrollo sostenible, y que se reconozca que los retos mundiales en materia de salud requieren una labor concertada y sostenida para seguir promoviendo un entorno mundial de políticas que propicie la

⁷⁹ <https://data.oecd.org/>

⁸⁰ <https://www.who.int/healthsystems/about/es/>

⁸¹ https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/67/L.36&Lang=S

salud mundial y el desarrollo sostenible; Invita a los Estados Miembros a que reconozcan los vínculos entre la promoción de la cobertura universal de salud y otras cuestiones de política exterior, como la dimensión social de la globalización, la cohesión y la estabilidad, el crecimiento inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible y la sostenibilidad de los mecanismos nacionales de financiación, y la importancia de la cobertura universal de salud en los sistemas nacionales de salud, especialmente mediante mecanismos de atención primaria de la salud y protección social, incluidos los niveles mínimos de protección social determinados a nivel nacional; Exhorta a los Estados Miembros a valorar la contribución de la cobertura universal de salud a la consecución de todos los Objetivos de Desarrollo del Milenio interrelacionados, con el resultado final de vidas más saludables, en particular en el caso de las mujeres y los niños”.

El actual Director General de la OMS, Dr. *Tedros Adhanom Ghebreyesus*⁸², informó que: “Alrededor de 400 millones de personas –uno de cada diecisiete ciudadanos del mundo– no tienen acceso a servicios sanitarios esenciales”. La OMS indica que, el objetivo de la cobertura sanitaria universal es asegurar que todas las personas reciban los servicios sanitarios que necesitan, sin tener que pasar penurias financieras para pagarlos. Para que una comunidad o un país pueda alcanzar la cobertura sanitaria universal se han de cumplir varios requisitos, a saber: un sistema de salud sólido; un sistema de financiación de los servicios de salud; acceso a medicamentos y tecnologías esenciales; personal sanitario bien capacitado.

Respecto de la situación de América Latina y el Caribe estudiosos del tema comentan⁸³: “Es por ello que las medidas de política y gestión fiscal se encuentran en el frente de las políticas globales para poder mitigar y reducir los efectos de la pandemia. Por un lado, se requieren prioritariamente que mayores fondos presupuestarios puedan ser dirigidos rápidamente al sector salud para atender las mayores demandas. Los sistemas de salud de la región ya contaban con serias deficiencias y baja equidad en el acceso a servicios de calidad, y además no estaban preparados para gestionar pandemias. Por ello requiere una amplia tarea y acompañamiento del sector fiscal; incluso para reforzar los sistemas de compras públicas en la emergencia; garantizar que los fondos estén bien focalizados, distribuidos geográfica y equitativamente”. (lo destacado es del presente)

En efecto, la tributación debe ser un instrumento o medio para hacer efectivos los derechos humanos para la obtención de la tutela de tales derechos. Refiere al deber de tributar (como contracara del deber de contribuir está la de los derechos del contribuyente frente a la potestad del fisco) y en la legitimidad del gasto.

En ese marco, el Protocolo de San Salvador⁸⁴ erige el derecho a la salud como un bien público.

La tributación, presenta dos tensiones: la primera refiere a la potestad tributaria del estado frente al contribuyente que tiene como límite los principios constitucionales de la tributación (reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad, razonabilidad, proporcionalidad, generalidad, tutela judicial efectiva y estándar mínimo de garantías en materia fiscal) y la segunda se da entre los

⁸² https://www.who.int/universal_health_coverage/es/

⁸³ RASTELLI, Alejandro, PINEDA Emilio y PESSINO, Carola, “Política y gestión fiscal durante la pandemia y la post-pandemia en América Latina y el Caribe” abril 21, 2020. <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/politica-y-gestion-fiscal-durante-la-pandemia-y-la-post-pandemia-en-america-latina-y-el-caribe/>

⁸⁴ Artículo 10. “Derecho a la Salud. 1. Toda persona tiene derecho a la salud, entendida como el disfrute del más alto nivel de bienestar físico, mental y social. 2. Con el fin de hacer efectivo el derecho a la salud los Estados partes se comprometen a reconocer la salud como un bien público y particularmente a adoptar las siguientes medidas para garantizar este derecho: a. la atención primaria de la salud, entendiendo como tal la asistencia sanitaria esencial puesta al alcance de todos los individuos y familiares de la comunidad; b. la extensión de los beneficios de los servicios de salud a todos los individuos sujetos a la jurisdicción del Estado; c. la total inmunización contra las principales enfermedades infecciosas; d. la prevención y el tratamiento de las enfermedades endémicas, profesionales y de otra índole; e. la educación de la población sobre la prevención y tratamiento de los problemas de salud, y f. la satisfacción de las necesidades de salud de los grupos de más alto riesgo y que por sus condiciones de pobreza sean más vulnerables”. (<https://www.cidh.oas.org/Basicos/basicos4.htm>).

derechos humanos que el estado debe cumplir y las limitaciones presupuestarias (para algunos el costo de los derechos). Esta última cuestión ya fue definida por la CSJN en la causa citada. Respecto del estándar del contribuyente lo fue por la CIDH (“Tribunal Constitucional de Perú”⁸⁵ y “Baena”⁸⁶) y CSJN (“Marchal”⁸⁷, “Losicer”⁸⁸ y otros).

El “costo de los derechos” refiere a la política fiscal de un país como medio para asegurar el efectivo reconocimiento de los derechos humanos de la población. O bien el test de tal cumplimiento.

El Estado a través de sus representantes y siempre en el marco de la CN decide cuales son los tributos que integran el sistema tributario de un estado y en qué y cómo se gasta el dinero público. Respecto al destino del gasto no puede ser otro que el cumplimiento de los fines constitucionales de cada país.

Resulta oportuna la cita en este punto de un informe presentado ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos referido a derechos humanos y tributación. En el que se sostuvo: “La política fiscal es una política pública, y como tal está sujeta a las obligaciones en materia de derechos humanos que tienen los Estados. Los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación: la movilización de los recursos necesarios para financiar el progreso social hasta ‘el máximo de los recursos disponibles’; la redistribución de la riqueza para reducir la desigualdad socio-económica; la rendición de cuentas entre el estado y la ciudadanía; y la corrección de las deficiencias del mercado y la protección de los bienes comunes, incluido el medio ambiente. Los principios contenidos en los tratados de derechos humanos tienen el potencial de cambiar la forma en que éstas políticas se diseñan, formulan e implementan. La incorporación de los derechos humanos en la política fiscal puede conducir a una mayor sensibilidad de los gobiernos respecto a las reivindicaciones de la ciudadanía y al fortalecimiento de las instituciones de control y auditoría, para someter la política fiscal a los estándares más rigurosos de transparencia, eficiencia, participación y rendición de cuentas efectiva. Adicionalmente, corresponde a cada Estado la obligación de asegurar por lo menos los niveles mínimos esenciales de los derechos económicos, sociales y culturales. Ello implica que cada uno de estos derechos contiene elementos mínimos que son de inmediato y obligatorio cumplimiento para el Estado, y que deben ser de carácter prioritario en la asignación de los recursos públicos. La inexistencia de niveles mínimos esenciales de estos derechos constituye una fuerte evidencia del incumplimiento de las obligaciones establecidas bajo el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC). Movilizar recursos financieros para garantizar el ejercicio de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales es esencial para avanzar progresivamente en la erradicación de la pobreza y la desigualdad. Pese a ello, los principios de derechos humanos generalmente no son tomados en cuenta por los Estados en el diseño, implementación o evaluación de las políticas fiscales o tributarias. Más aún, el análisis de la relación entre la política fiscal y los derechos humanos es aún incipiente, la evidencia del impacto de las políticas fiscales o tributarias regresivas sobre los derechos en la región es escasa, y las alternativas para lograr políticas fiscales más justas, compatibles con las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos, merecen ser exploradas exhaustivamente⁸⁹ (lo destacado es del presente).

⁸⁵ CIDH (31/01/2001). Serie C No. 71. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_71_esp.pdf.

⁸⁶ CIDH (02/02/2001). Serie C No. 72. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf.

⁸⁷ CSJN (10/04/2007). Fallos: 330:1427.

⁸⁸ CSJN (26/06/2012). Fallos: 335:1126.

⁸⁹ Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, 156º Período de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) Washington D.C., Octubre de 2015

Los estados deben implementar propuestas de política fiscal tendientes a un mayor reconocimiento de los derechos humanos. En ese marco debe darse prioridad a garantizar condiciones de acceso a la salud, lo que claramente la mayoría de los estados omitió hacer⁹⁰.

Este análisis conduce a insertar la supervisión de políticas fiscales con base en estándares internacionales de derechos humanos. Estos avances son la base sobre la cual se puede construir propuestas para el desarrollo de políticas fiscales justas y centradas en las personas como fin último.

Es por ello que debe existir un equilibrio encuadrado por la CN entre lo que se recauda y se gasta en el marco de la política fiscal cuyo único diseño deben ser los derechos fundamentales de la persona humana. La justicia del pago del impuesto también se mide por el destino del gasto.

Los informes periódicos previstos en el Protocolo de San Salvador y los indicadores de progreso son justamente una preocupación por conocer y monitorear el real cumplimiento de los derechos humanos⁹¹ por parte de los estados.

En efecto este enfoque nos lleva a analizar a la tributación como medio para alcanzar la tutela de los derechos humanos y al test de la vigente para controlar que no viole derechos humanos.

Al respecto, sostiene Cristián Billardi,⁹² gran estudioso de esta temática: “De allí nuestra preocupación por la interrelación de los derechos humanos y la materia tributaria y financiera no solo como limite a la potestad tributaria ejercida por el Estado, sino además como instrumento principal para la obtención y gestión de los medios indispensables para lograr el ejercicio, protección y realización de todos los derechos humanos”. Finalmente, desde otra óptica, el citado autor al referirse al costo de los Derechos Humanos o Fundamentales sostuvo: “resulta claro que los derechos cuestan, y estos aparecen condicionados por la escasez de los recursos, el corolario necesario es que el empleo de los recursos a la tutela de los derechos implica siempre una serie de elecciones” (...) “el factor fiscal siempre se encuentra presente en el proceso de realización efectiva de los derechos humanos. En este sentido la imposición es un buen barómetro del orden social tal.” (...) “nada refleja más fielmente una nación que su sistema fiscal” (...) “Desde diversos escenarios se reclama un “modelo alternativo” (con cita a la postura de Barcesat) que permita superar los obstáculos estructurales y sea apto para el desarrollo de una política de derechos humanos y que incida en la variable de distribución del producto global de la sociedad internacional” (...) “Si todos los derechos cuestan, pues entonces es relevante saber cuánto cuestan y en qué medida son satisfechos”. El citado autor en el análisis que efectúa destaca que a la vez, no debe olvidarse en la tributación los derechos humanos del contribuyente.

La pandemia ha desnudado una cruda realidad en el mundo y en especial en Latinoamérica. Y refiere a que la recaudación no se ha destinado principalmente a garantizar en forma efectiva el derecho a la salud, lo que replica en el derecho a la vida, a la niñez y a la ancianidad. Tal como indica la Resolución 1/2020 de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos “Pandemia y Derechos Humanos en las Américas⁹³”, “la salud es un bien público que debe ser protegido por todos los Estados y que el derecho humano a la salud es un derecho de carácter inclusivo, que guarda correspondencia con el goce de otros derechos, que comprende sus determinantes básicos y sociales como el conjunto de factores que condicionan su efectivo ejercicio y disfrute. Que el

⁹⁰ En este enfoque puede consultarse el Informe presentado en el marco del 168º período de sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos con ocasión de la Audiencia Temática: “Control del gasto público, políticas fiscales y garantía de los derechos económicos, sociales y culturales en América latina” (República Dominicana, mayo 2.018) https://www.conectas.org/wp/wp-content/uploads/2018/05/Informe_Poli%CC%81ticasFiscalesDESC_CIDH_11mayo2018.pdf

⁹¹ Puede consultarse en esto https://tbinternet.ohchr.org/_layouts/treatybodyexternal/SessionDetails1.aspx?SessionID=1200&Lang=sp.

⁹² BILLARDI, Cristian, “los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero”, Ed. AD-HC, ed. 2018, p. 115 a 126.

⁹³<https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/pdf/Resolucion-1-20-es.pdf>

contenido del derecho a la salud refiere al derecho de toda persona a gozar del más alto nivel de bienestar físico, mental y social. Asimismo, que este derecho incluye la atención de salud oportuna y apropiada, así como los elementos esenciales e interrelacionados de disponibilidad, accesibilidad, aceptabilidad y calidad de los servicios, bienes e instalaciones de salud, incluyendo los medicamentos y beneficios del progreso científico en esta área, en condiciones de igualdad y no discriminación”.

VI. Conclusión: La pandemia desnudó una triste verdad. Crisis oportunidad. Prevalencia del estado de derecho

En palabras de Frédéric Lordon⁹⁴ “el coronavirus acusa, en todos los sentidos del término. Acusa – revela, señala-.” Ya antes del virus la realidad de los sistemas de salud en el mundo se mostraban deficitarios (el estado de los hospitales, los médicos no son remunerados como debieran, la salud no llega a todos y escasas inversiones en investigaciones científicas⁹⁵). El Covid19 desnudó en forma irrefutable esta verdad.

Claramente los estados no han movilizado al máximo sus recursos disponibles en aras a asegurar en forma efectiva e igualitaria el derecho a la salud y todo lo que a él conduce (remuneración digna a los profesionales de la salud, respeto de la carga horaria de las guardias que realizan y para la población toda: formación sanitaria continua y adecuada, nutrición adecuada, vivienda digna, agua potable, servicios públicos adecuados, higiene, contención, etc.). Es evidente que las políticas fiscales de los estados han despojado cruelmente los sistemas de salud en el mundo. De nada vale darle otro destino a los tributos que no sea a hacer efectivos los derechos fundamentales de la persona humana; la pandemia lo ha demostrado.

Crisis es oportunidad. Las políticas públicas y fiscales a partir de esta pandemia tienen que dar prioridad al máximo posible de asegurar el cumplimiento de los derechos fundamentales de la persona humana. Los recursos deben destinarse a los derechos y no a dejarlos sin protección con la excusa de su costo. La sociedad debe dar prioridades en el destino de los fondos públicos. Debe preguntarse si acaso un profesional de la salud no debe recibir igual o mayor remuneración que un magistrado o un funcionario público y si el número de horas de su trabajo es acorde con el buen rendimiento. Si no deben priorizarse por sobre otros los gastos con destino a los sistemas de salud, entre muchos más.

Los estados deben hacerse preguntas desde la ética del gasto y la tributación. En ese marco hacer efectivo el derecho a la salud como un bien público. El estado en este reconocimiento de derechos debe utilizar al máximo posible los recursos disponibles, tal como en Argentina constituye doctrina de la CSJN. Y asegurar la tutela judicial efectiva frente a las violaciones de estos derechos y resguardar asimismo el estándar de garantías del contribuyente. En ese marco debe repensarse el régimen tributario argentino siempre en el marco de la razonabilidad de la tributación.

Mientras tanto la pandemia debe resolverse en el marco del estado de derecho, de la república y la democracia, no por fuera de ellos. Es importante garantizar el funcionamiento de las instituciones de la república “actividades más que esenciales” (Poder Legislativo y Poder Judicial). Los decretos que reemplazan a los representantes del pueblo lastiman a la democracia a la división de poderes

⁹⁴ LORDON, Frédéric, “Coronacrack” publicado en “Le Monde Diplomatique”, abril 2020 p. 13. Argentina.

⁹⁵ Al respecto merece citarse este comentario periodístico de LÓRDON, Frederic: “Bruno Cenard, especialista sobre coronavirus del Centro Nacional para la Investigación Científica de Francia (CNRS) cuenta sobre las bondades de la investigación “por proyectos”: no hay continuidad a largo plazo, está sometido a los avatares de los temas “atractivos” y a las fluctuaciones de la moda, y somete a los investigadores a la inepta burocracia de las convocatorias a proyectos. En resumen la investigación sobre el coronavirus, que Canard había iniciado a comienzos de los años 2000, quedó congelada y privada de financiamiento debido al cambio en las tendencias del glamour académico institucional”, Le Monde, ob. Cit (abril, 2020)

más aún si son de contenido tributario por más que impliquen beneficios. No hay razones que hagan imposible seguir con el trámite ordinario para la sanción de las leyes.

Así, se reitera, lo recomienda expresamente la Comisión Interamericana de Derechos Humanos con motivo de la pandemia: “Teniendo en cuenta que la Democracia y el Estado de Derecho son condiciones necesarias para lograr la vigencia y el respeto de los derechos humanos, y que la naturaleza jurídica de las limitaciones a dichos derechos puede tener impactos directos en los sistemas democráticos de los Estados, la Comisión reafirma el rol fundamental de la independencia y de la actuación de los poderes públicos y las instituciones de control, en particular de los poderes judiciales y legislativos, cuyo funcionamiento debe ser asegurado aún en contextos de pandemia.” (...) “Aún en los casos más extremos y excepcionales donde pueda ser necesaria la suspensión de determinados derechos, el derecho internacional impone una serie de requisitos – tales como el de legalidad, necesidad, proporcionalidad y temporalidad– dirigidos a evitar que medidas como el estado de excepción o emergencia sean utilizadas de manera ilegal, abusiva y desproporcionada, ocasionando violaciones a derechos humanos o afectaciones del sistema democrático de gobierno.”

La tributación y el gasto tienen que tener como único objetivo en ambas caras de la moneda: los derechos humanos o fundamentales de la persona humana. Los estados no deben perder la humanidad como centro si no la consecuencia es fatal e inevitable. Hoy se atestigua con el coronavirus que “acusa, revela”⁹⁶.

⁹⁶ Ibidem.