



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado
Especialización en Tributación



Trabajo Final Integrador

Imposición a las telecomunicaciones en Argentina

Alumno:

C.P. Germán Bodue

Tutora: C.P. y Esp. Sara Diana Telias

05 de noviembre de 2024

INTRODUCCIÓN	5
DEFINICIÓN DEL CONCEPTO TELECOMUNICACIONES	5
MARCO REGULATORIO DE LAS TELECOMUNICACIONES EN ARGENTINA	7
NATURALEZA FEDERAL DE LAS TELECOMUNICACIONES	9
Introducción	9
Distribución de potestades tributarias	10
La cláusula de comercio interjurisdiccional	13
Concepto y alcance de la cláusula de comercio	13
Fallos relacionados con la cláusula de comercio y aduanas interiores	15
Casos distintos de telecomunicaciones	15
Casos relacionados con telecomunicaciones	16
Casos en los que se discutieron cuestiones tributarias	16
a) Ingresos Brutos	16
b) Tasas retributivas de servicios	17
c) Gravamen por ocupación de espacios públicos	17
Casos en los que se discutieron cuestiones regulatorias	18
La cláusula de los códigos	19
La cláusula de los establecimientos de utilidad nacional	22
Definición	22
Casos relacionados con telecomunicaciones	23
La cláusula del progreso	24
Definición	24
Casos relacionados con telecomunicaciones y tributación	25
La cláusula de los poderes implícitos	25
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	26
Aspecto objetivo	26
Aspecto subjetivo	27
Exenciones	28
Aspecto espacial	28
Casos particulares legislados en materia de fuente	28
Aspecto temporal	29
Base imponible	31
Créditos Incobrables	31
Amortizaciones	32
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	34
Aspecto objetivo	34
Cesiones de uso y transferencias de derechos	35
Aspecto subjetivo	36
Exenciones	36
Aspecto espacial	37

Aspecto temporal	37
Base imponible	39
Pagos a cuenta	40
Alícuotas	40
IMPUESTOS INTERNOS	41
Servicio de telefonía celular y satelital	41
IMPUESTOS VINCULADOS A LA LEY DE FOMENTO DE LA ACTIVIDAD CINEMATOGRAFICA NACIONAL	42
IMPUESTO A LOS SERVICIOS DE COMUNICACIÓN AUDIOVISUAL	42
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	43
Aspecto objetivo	43
Aspecto subjetivo	43
Exenciones	44
Aspecto espacial	44
Aspecto temporal	45
Alícuotas	45
Convenio Multilateral. Asignación de ingresos	46
IMPUESTO DE SELLOS	47
Aspecto objetivo	47
Aspecto subjetivo	48
Exenciones	48
Aspecto espacial	48
Aspecto temporal	48
Base imponible	48
Alícuotas	49
TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS	49
Las potestades tributarias y sus límites constitucionales en la tributación	49
Estatus jurídicos de los municipios	49
Limitaciones a las potestades tributarias municipales	50
De orden constitucional	50
a) Distribución de potestades tributarias	50
b) Supremacía del derecho federal sobre el derecho local, provincial y municipal	51
c) Cláusula de los códigos (art. 75 inc.12), cláusula comercial (art.75 inc.13) cláusula del progreso (art. 75 inc.18) y establecimiento de utilidad nacional (art.75 inc.30)	52
d) Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente	52
Correspondientes al “Derecho federal de concertación”	52
a) Ley de coparticipación federal de impuestos y pactos federales	52
b) El Convenio Multilateral del 18/08/1977	52

Definición tasas retributivas de servicios	53
Naturaleza Jurídica	53
Tasas retributivas de servicios que gravan la actividad de telecomunicaciones	55
Tasa de habilitación de estructuras de soporte de antenas	55
Tasa de inspección de estructuras de soportes de antenas	56
RÉGIMEN DE INCENTIVO DE GRANDES INVERSIONES (R.I.G.I)	57
Sectores alcanzados	57
Sujetos	57
Plazo para adherirse	57
Características que deben reunir los VPU	58
Definición de Grandes Inversiones	58
Beneficios impositivos	58
CONCLUSIÓN	59
BIBLIOGRAFÍA	61
Jurisprudencia	61
Doctrina	64

INTRODUCCIÓN

Como cuestión previa, cabe destacar que las telecomunicaciones se hallan comprendidas dentro del alcance de la cláusula constitucional del comercio, contenida en el art. 75 inc. 13 y en la del progreso, dispuesta en el art. 18, según lo ha interpretado la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar la relevancia que los constituyentes le dieron a las mismas, lo que explica la existencia de un marco regulatorio federal, que a su vez incide en los límites de las potestades tributarias de los gobiernos locales.

Este trabajo describe el tratamiento impositivo de las telecomunicaciones en los tributos en el orden nacional y local, así como el abordaje de las cuestiones controvertidas y de las soluciones que dio la justicia, según relevamiento de fuentes efectuado hasta el 05 de noviembre de 2024.

Anticipamos que existen temas sobre los cuales la jurisprudencia es unánime, como es la distribución constitucional de potestades tributarias entre la Nación, Provincias, Municipios y la CABA, mientras que otros siguen sin haber alcanzado una definición.

En el capítulo final se hace referencia al Régimen de Incentivos de Grandes Inversiones (RIGI), previsto en la Ley Bases, de aplicación a las telecomunicaciones por considerarlas comprendidas en el concepto de infraestructura.

Los tributos que analizaremos son:

- Impuesto a las ganancias
- Impuesto al valor agregado
- Impuestos internos
- Impuesto vinculado a la ley de fomento de la actividad cinematográfica nacional
- Impuesto a los servicios de comunicación audiovisual
- Impuesto sobre los ingresos brutos
- Impuesto de sellos
- Tasa de habilitación de estructuras de soportes antenas
- Tasa de inspección de estructura de soportes de antenas
- Regímenes de promoción

DEFINICIÓN DEL CONCEPTO TELECOMUNICACIONES

La ley Nacional de Telecomunicaciones (ley 19.798/1972) en su art. 2 define a la telecomunicación como *“toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza, por hilo, radioelectricidad, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos”*.

Cabe mencionar, que en función al marco regulatorio vigente en nuestro país, las telecomunicaciones abarcan las siguientes actividades:

- Servicio de Telefonía Fija: en el Decreto 62/90 se define al “Servicio Básico Telefónico” (SBT) como a *“la provisión de los enlaces fijos de telecomunicaciones que forman parte de la red telefónica pública o que están conectados a dicha red y la provisión por esos medios del servicio de telefonía urbana, interurbana e internacional de voz viva.”*

- Servicio de Telefonía de Larga Distancia nacional e internacional.
- Servicio de Telefonía Pública (STP): se define como *“el acceso a los servicios de una red pública de telecomunicaciones que deberá prestarse al público en general por medio de la instalación, operación y explotación de aparatos telefónicos de uso público.”*¹
- Servicio de Telefonía Móvil (STM): *“es el servicio basado en el SRMC que posibilita las comunicaciones de telefonía bidireccional simultánea de voz viva, por medio de un transceptor móvil, entre dos o más abonados a dicho servicio o entre tales abonados con los de las Redes Telefónicas Públicas o de otros Servicios de Telecomunicaciones, recibiendo o efectuando comunicaciones.”*²
- Servicio de Radiocomunicaciones Móviles Celular: *“es el servicio móvil de radiocomunicaciones que, mediante técnica celular, permite conectar por acceso múltiple estaciones móviles entre sí y con la red telefónica nacional (RTPN). El SRMC integra el STM.”*³
- Servicios de Comunicaciones Personales (PCS): *“es el servicio inalámbrico de comunicaciones, de prestaciones múltiples, que mediante el empleo de tecnología de acceso digital, posibilita las comunicaciones entre dos o más abonados a dicho servicio o entre tales abonados con los de otras redes y sistemas de telecomunicaciones, ya sea recibiendo o generando comunicaciones.”*⁴
- Servicios de Comunicaciones Móviles Avanzadas (SCMA): *“servicio inalámbrico de telecomunicaciones, que mediante el empleo de tecnología de acceso digital, soporta baja y alta movilidad del usuario, altas tasas de transferencia de datos, interoperabilidad con otras redes fijas y móviles, con capacidad para itinerancia mundial y orientadas a la conmutación de paquetes que permiten la utilización de una amplia gama de aplicaciones, incluyendo las basadas en contenido multimedia.”*⁵
- Servicio Móvil Marítimo y Aeronáutico: *“se define al Servicio Móvil Marítimo y Aeronáutico, como el servicio de radiocomunicación existente entre estaciones costeras y estaciones de barco, entre estaciones de barco, entre estaciones de a bordo asociadas incluyendo los dispositivos de salvamento y las radiobalizas de localización de siniestros, entre estaciones aeronáuticas y estaciones de aeronave, y entre estaciones de aeronaves.”*⁶
- Servicios Telecomunicaciones Satelitales: son aquellos servicios que utilizan satélites para la transmisión de señales de voz, datos, video y multimedia.

¹ Resolución 1122/98 (Secretaría de Comunicaciones), Art. 2.

² MOSP (Memorandum de la Secretaría de Comunicación de la Nación) 575/93.

³ Decreto 266/98, Art 2.

⁴ Ídem.

⁵ Ídem.

⁶ https://www.enacom.gob.ar/servicio-movil-maritimo-y-aeronautico_p126.

- Servicios de internet: acceso a internet de banda ancha (ADSL, fibra óptica, cable), WIFI e internet móvil (a través de redes 3G, 4G, 5G).
- Servicios de Valor Agregado: de acuerdo con la Resolución de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CNT) 1083/95 *“son aquellos servicios que, utilizando como soporte redes, enlaces, y/o sistemas de telecomunicaciones, ofrecen facilidades que los diferencian del servicio base, aplicando procesos que hacen disponible la información, actúan sobre ella o incluso permiten la interacción del abono con la misma”*. Entre los principales servicios, encontramos los servicios de cloud (nube), hosting, servicios de contenido digital, entre otros.
- Servicios de Comunicación Audiovisual: El art. 4 de la ley 26.522, define a la comunicación audiovisual como *“la actividad cultural cuya responsabilidad editorial corresponde a un prestador de un servicio de comunicación audiovisual, o productor de señales o contenidos cuya finalidad es proporcionar programas o contenidos, sobre la base de un horario de programación, con el objeto de informar, entretener o educar al público en general a través de redes de comunicación electrónicas. Comprende la radiodifusión televisiva, hacia receptores fijos, hacia receptores móviles así, como también servicios de radiodifusión sonora, independientemente del soporte utilizado, o por servicio satelital; con o sin suscripción en cualquiera de los casos.”*

MARCO REGULATORIO DE LAS TELECOMUNICACIONES EN ARGENTINA

El marco regulatorio de las telecomunicaciones en Argentina está compuesto por una serie de leyes, decretos y resoluciones que han sido emitidas a lo largo de las décadas para regular el funcionamiento, la prestación de servicios, el uso del espectro y la infraestructura relacionada con dicho sector. A continuación, mencionaremos las más relevantes:

Ley Nacional de Telecomunicaciones (Ley 19.798) - 1972

Es la primera ley marco en materia de telecomunicaciones en Argentina. Define las telecomunicaciones como un servicio público esencial y establece los principios generales para la prestación del servicio, la instalación de infraestructura, el uso del espectro radioeléctrico y otros aspectos relacionados al funcionamiento de la industria.

Decreto 62/90 - P.E

Este decreto permitió la privatización de las empresas estatales, como el Ente Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL), y estableció un marco regulatorio que promovía la inversión privada, la competencia y el desarrollo de infraestructura. Además, se definieron condiciones para otorgar concesiones a operadores privados, garantizando la interconexión entre redes y protegiendo los derechos de los usuarios.

Decreto 764/2000 - Reglamento General de Licencias para Servicios de Telecomunicaciones

Regula el otorgamiento de licencias para operar servicios de telecomunicaciones en Argentina.

Introduce el concepto de “licencia única”, lo que permite a los operadores brindar diferentes servicios de telecomunicaciones bajo una única licencia.

También, fomenta la interconexión de redes entre prestadores de servicios de telecomunicaciones, asegurando la interoperabilidad y acceso equitativo a la infraestructura de telecomunicaciones.

Decreto 558/2008 - P.E

Introduce el concepto de “convergencia tecnológica” y permite la prestación de servicios audiovisuales y de telecomunicaciones en una misma red.

Adicionalmente, establece pautas para la interconexión y competencia entre operadores.

Ley de Servicios de Comunicación Audiovisual (Ley 26.522) - 2009

Regula los servicios de radiodifusión sonora y televisiva, pero interactúa con el marco de telecomunicaciones, ya que incluye aspectos vinculados al uso del espectro radioeléctrico y la prestación de servicios convergentes.

Introduce límites a la concentración de medios y establece requisitos para la protección de la pluralidad y diversidad de contenidos.

Ley Argentina Digital (Ley 27.078) - 2014

Esta ley moderniza el marco regulatorio, reemplazando parcialmente a la ley 19.798 en distintos aspectos.

Establece las bases para la “convergencia digital” y regula los servicios de tecnologías de la información y la comunicación (TIC), incluyendo internet, telefonía fija, móvil y televisión paga. Asimismo, define el acceso universal a las telecomunicaciones como un derecho humano, buscando garantizar la inclusión digital y reducir la brecha tecnológica.

Promueve la competencia y el desarrollo de redes de alta velocidad.

Decreto 267/2015 - P.E

Modifica la Ley Argentina Digital y la Ley de Servicios de Comunicación Audiovisual, creando el “Ente Nacional de Comunicaciones (ENACOM)”, el cual reemplaza a la Autoridad Federal de Tecnologías de la Información y Comunicación (AFTIC) y a la Autoridad Federal de Servicios de Comunicación Audiovisual (AFSCA).

El ENACOM es el organismo regulador actual de todas las actividades relacionadas con las telecomunicaciones y los servicios de comunicación audiovisual.

Resolución ENACOM 1.358/2017 - Reglamento de Calidad de los Servicios TIC

Define los estándares de calidad que deben cumplir los proveedores de servicios de telecomunicaciones en relación con la telefonía móvil, internet y otros servicios de TIC.

Además, establece indicadores de desempeño que los operadores deben cumplir para garantizar un servicio adecuado a los usuarios.

Resolución ENACOM 1.394/2020

Introduce el “Reglamento de Licencias para Prestación de Servicios de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC).”

Cabe mencionar, que establece las condiciones para la prestación de servicios de telecomunicaciones y los derechos y obligaciones de los prestadores.

Resoluciones y regulaciones de ENACOM sobre el espectro radioeléctrico

Al respecto, mencionamos las siguientes:

- *Resolución 1.469/2017*: Reglamenta la licitación de bandas del espectro para servicios de telecomunicaciones, incluyendo las bandas para servicios de 4G y futuros desarrollos de 5G.
- *Resolución ENACOM 5/2022*: Regula el uso del espectro para las nuevas tecnologías, como 5G, con el fin de desarrollar redes de mayor velocidad y eficiencia.

Resoluciones de ENACOM sobre regulación de protección de usuarios

Al respecto, mencionamos las siguientes:

- *Resolución 733/2014*: Establece normas para la protección de los derechos de los usuarios de servicios de telecomunicaciones, exigiendo a los operadores transparencia en la información, facturación y calidad del servicio.
- *Resolución 4909/2020*: Actualiza las obligaciones de los prestadores respecto a la atención y protección de los usuarios.

Convenios Internacionales

Cabe destacar, que Argentina es miembro de la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT), y sigue los lineamientos establecidos por este organismo internacional en cuanto a la gestión del espectro, estándares tecnológicos y armonización de políticas de telecomunicaciones a nivel global.

NATURALEZA FEDERAL DE LAS TELECOMUNICACIONES

Introducción

Los conflictos relacionados con potestades de la Nación y las Provincias se refieren tanto a cuestiones tributarias como regulatorias, siendo que para ambos supuestos la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación está enfocada en la existencia y medida de la interferencia de los poderes locales en los fines de utilidad nacional.

Las telecomunicaciones tienen un marco regulatorio nacional, establecido por la ley nacional 19.798, que en su art.39 establece: *“a los fines de la prestación del servicio público de telecomunicaciones se destinará a uso diferencial el suelo, subsuelo y espacio aéreo del dominio público nacional, provincial o municipal, con carácter temporario o permanente, previa autorización de los respectivos titulares de la jurisdicción territorial para la ubicación de las instalaciones y redes. Este uso estará exento de todo gravamen.”*

La exención referida a gravámenes obliga a analizar en cada caso la naturaleza jurídica de los pagos de distinta índole que impongan las jurisdicciones locales, pues si por ejemplo se tratara de un precio y no de un tributo, no estaría en conflicto con la exención mencionada. En otras palabras, debemos determinar si nos encontramos ante un canon o precio que se abona por el uso diferencial de los bienes públicos cuya naturaleza es administrativa, o si, por el contrario, se trata de un gravamen.

La opinión de la Corte ha evolucionado con el tiempo, inicialmente considerando al gravamen de ocupación de espacios públicos como una retribución contractual pero posteriormente concluyó que se trata de un tributo, declarando su inconstitucionalidad.

Distribución de potestades tributarias

El estudio de este tema comprende tanto las disposiciones constitucionales referidas a la distribución explícita de competencias tributarias entre Nación y gobiernos locales (art. 75 incs. 1 y 2), como las implícitas derivadas de cláusulas especiales como la de comercio (art. 75 inc. 13); la cláusula del progreso (art. 75 inc.18), la cláusula de los establecimientos de utilidad nacional (art.75 inc. 30), la cláusula de los códigos (art.75 inc.12) y la cláusula de los poderes implícitos (art 75 inc. 32).

Nuestro país está organizado en base a un sistema federal que se caracteriza por la coexistencia de tres niveles de gobierno (Nación, Provincias y Municipios) que ostentan potestades tributarias propias y concurrentes. La Constitución Nacional es la encargada de disponer la forma en que se va a distribuir la suma de todo el poder fiscal, con el objetivo de atenuar la carga impositiva de los contribuyentes.

En primer orden, la Ley Fundamental contiene una *distribución explícita*⁷ de las competencias tributarias, la cual establece:

1. Corresponde a la Nación:
 - a. En forma exclusiva, permanente y excluyente establecer los derechos de importación y exportación (arts. 4 y 75 incs. 1 y 2).
 - b. En forma concurrente con las provincias y permanente crear impuestos indirectos (arts. 4, 17,75 incs. 2 y 121).
 - c. Con carácter transitorio, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, establecer impuestos directos.
2. Corresponde a las Provincias:
 - a. En forma permanente, establecer impuestos directos.
 - b. En forma permanente y concurrente con la Nación, crear impuestos indirectos.

Asimismo, los arts.5 y 123 de la Constitución impone a las Provincias el deber de asegurar su régimen municipal, sin exigirle expresamente una determinada forma de organización, lo que implica que no se trata de una regla fija o única para cada gobierno provincial, quienes podrán atender a las distintas particularidades sociales, económicas y políticas de cada municipio.

Las Provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal (art 121 CN), a la vez que no pueden ejercer el poder delegado a la Nación (art.126 CN). En palabras de Alberdi, *“el poder reservado al gobierno local es más extenso que el nacional porque es indefinido y comprende todo lo que abraza la soberanía del pueblo, mientras que el poder general es*

⁷ Paulucci Cornejo, Lara (2019) *“La Cláusula Comercial y la prohibición de establecer aduanas interiores como límites constitucionales al poder tributario provincial y municipal”*, Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

*limitado y se compone en cierto modo de excepciones”.*⁸ En efecto, las provincias poseen competencias para establecer gravámenes directos e indirectos sobre su territorio, con la prohibición de establecer tributos de carácter aduanero.

Cabe mencionar, que en relación a la imposición de contribuciones directas, como es el caso de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, el Congreso viene realizando sucesivas prórrogas de esos impuestos constituyendo una mera referencia verbal al texto constitucional para sortear la limitación constitucional de que los impuestos directos sólo pueden establecerse por tiempo determinado cuando la defensa, la seguridad común y el bien general así lo exijan. Cabe destacar, que dichas prórrogas se han establecido sin que medie una situación de excepcionalidad o emergencia.

Esta situación, evidencia un claro apartamiento de las disposiciones constitucionales por parte del gobierno federal y un abuso de sus potestades tributarias. La cuestión interpretativa es si durante el tiempo en que la Nación aplique impuestos directos, las potestades de las provincias quedan excluidas atento que la Constitución no prevé la concurrencia de potestades para este supuesto, como sí lo hace para los impuestos indirectos. En opinión de Spisso, *el poder de las provincias no cede ante un impuesto análogo al provincial establecido por la Nación.*⁹

En este sentido, la Corte advierte el carácter restrictivo con el que deben interpretarse las atribuciones conferidas al gobierno central en la Ley Fundamental, al expresar: *“todo análisis de las atribuciones federales debe partir del canónico principio de interpretación según el cual la determinación de qué poderes las provincias han conferido a la Nación y, sobre todo, del carácter en que lo han sido, debe siempre ceñirse a la lectura más estricta”.*¹⁰ En efecto, el Máximo Tribunal concluye que sistema federal constitucional argentino se basa en el *“principio de lealtad federal o buena fe federal”*, conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias debe evitarse que los estados abusen en el ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes.¹¹

Con relación a las facultades concurrentes sobre los impuestos indirectos, en un precedente en donde se cuestionaba la constitucionalidad de un impuesto interno establecido por la Provincia de Buenos Aires que se aplicaba sobre materia gravada por un impuesto interno creado por la Nación, la Corte declaró que el poder tributario nacional y provincial pueden ejercerse en forma conjunta y simultánea en la medida que se respete la distribución establecida en la Ley Fundamental. En tal sentido, afirmó que *“los actos de la legislatura de una provincia no pueden ser invalidados sino en aquellos casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un exclusivo poder, o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas, fuera de*

⁸ Alberdi, Juan, B.(1998) *“Derecho Público Provincial Argentino”*, Buenos Aires: Ed.Ciudad Argentina,p,146.

⁹ Spisso, Rodolfo (2016) *“Derecho constitucional tributario”* . Buenos Aires: Ed.Abeledo Perrot, p.89.

¹⁰ CSJN, “Price, Brian Alan y otros s/ homicidio simple”, 12/08/2021.

¹¹ CSJN, “Asociación Civil Asamblea Permanente por los Derechos Humanos c/ Dirección General de Escuelas s/ acción de amparo”,23/08/2022.

*cuyos casos es incuestionable que las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso.*¹²

Cabe advertir, que en el texto constitucional no existe ninguna disposición que prohíba expresamente la doble o múltiple imposición que pueda generarse por el ejercicio de las potestades tributarias de los tres poderes.¹³ Al respecto, la Corte¹⁴ en reiterados pronunciamientos ha manifestado que la múltiple imposición en sí misma no es inconstitucional, lo que no implica que alguno de los impuestos no sea válido por vulnerar algún derecho constitucional. Adelantamos que, pese a no estar prevista la prohibición de múltiple imposición, ésta surge de la ley de coparticipación federal de impuestos, en la prohibición de aplicar impuestos análogos a los coparticipables, como expondremos en párrafos siguientes.

En este contexto, adquieren relevancia los distintas normas (tratados, leyes-convenios, pactos fiscales) dictadas en el marco del federalismo de concertación con el objetivo de promover la cooperación y colaboración entre los distintos niveles de gobierno, a fin de gestionar de manera eficiente los recursos y las políticas públicas. En este aspecto, el régimen de Coparticipación Federal de impuestos, instaurado por la Ley 23.548, es la *“...herramienta más importante de coordinación vertical de facultades tributarias entre la Nación y los Estados locales, articuladas a través de acuerdos a nivel político que se plasman en una ley federal sancionada por el Congreso de la Nación...”*¹⁵ Entre sus disposiciones principales, destacamos:

- Se establece una masa de fondos a distribuir entre la Nación, las Provincias y luego entre éstas entre sí, que estará integrada por el producido de la recaudación de determinadas leyes sustantivas. (Art 2)
- Las Provincias deberán adherir mediante una ley aceptando el régimen sin limitaciones ni reservas, y se obligan por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por la citada ley-convenio, con excepción de los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación, o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes y las tasas retributivas de servicios. (Art 9)

Cabe mencionar, que luego de la reforma constitucional de 1994 se incluyó en la Ley Fundamental (art 75, inc.2) la obligatoriedad de establecer *“...una ley convenio, sobre la base*

¹² CSJN, “S.A. Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires”, 28/09/1927; CSJN, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 4/05/2021.

¹³ Sferco, Jose (2007) *“Los Óbices constitucionales a la doble imposición tributaria proveniente de las facultades tributarias municipales”* (Bulit Goñi, Enrique, 2007, *“Tasas Municipales”*, Buenos Aires: Ed.Lexis Nexis,p.339).

¹⁴ CSJN, “S. A Mattaldi Simón...” Op.Cit 12; CSJN, “Bodegas y Viñedos San Carlos S.A. c/ Prov. de San Juan”, 20/11/1939; “CSJN, Soc. Argentina de Transportes e Industrias Anexas (S. A. T. I. A.) c/ Prov. de Bs. Aires”, 7/10/19740; entre otros.

¹⁵ Sferco, Jose, Op.Cit., p.340.

de acuerdos entre la Nación y las Provincias...” con el fin de instituir regímenes de coparticipación que deberán realizarse “...contemplando criterios objetivos de reparto...” No obstante lo expuesto, han pasado más de veinte años y sigue estando pendiente la sanción de esta ley.

En segundo orden, nuestra Constitución contiene en su artículo 75 una “*distribución implícita*”¹⁶ que no refiere al reparto de competencias tributarias, pero sí tiene incidencia sobre ésta al establecer facultades al Congreso de la Nación con el fin de garantizar y fortalecer la unidad nacional a través de una regulación uniforme sobre determinados aspectos. Dichas atribuciones conferidas son: la “Cláusula de los Códigos” (inciso 12), la “Cláusula de Comercio” (inciso 13), la “Cláusula del Progreso” (inciso 18), la “Cláusula de los establecimientos de utilidad nacional” (inciso 30) y la “Cláusula de los poderes implícitos” (inciso 32).

La cláusula de comercio interjurisdiccional

Concepto y alcance de la cláusula de comercio

La cláusula de comercio está comprendida en el art.75 inciso 13 de la Ley Fundamental y establece que “*Corresponde al Congreso: ...Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí...*” La misma tiene su origen en la Constitución de Estados Unidos, en la que se incluyó con el fin de dotar al gobierno de la Confederación de atribuciones necesarias para impedir que cada estado gravase la importación y exportación de bienes y mercancías.

En opinión de la Corte, la cláusula de comercio junto con los arts. 8 a 12 de la Constitución “*buscan asegurar un espacio económico único, libre de trabas fundadas en el hecho de que la circulación de bienes y personas atraviese los límites provinciales, es decir, de aquellas que tengan una inspiración proteccionista a favor de las actividades económicas internas de las provincias contra aquellos bienes y servicios que provienen de las demás. Por dicha razón, tales preceptos liberan y dan garantías al movimiento interprovincial de personas y bienes.*”¹⁷

Como hemos mencionado, no debemos confundir las atribuciones conferidas al Congreso con el poder tributario que ostentan las provincias. La creación de un ámbito de regulación federal para el ejercicio del comercio en toda la Nación no restringe las facultades impositivas de los estados provinciales de gravar la riqueza que se genere en su jurisdicción. En efecto, la Corte convalidó la validez de un gravamen provincial sobre una ruta nacional, dentro de su territorio, con fundamento en que el tributo en cuestión tenía su origen en la capacidad impositiva del gobierno local y no afectaba al comercio internacional o interprovincial.¹⁸

Al respecto, Spisso señala que las economías de escala generan que en la mayoría de los casos las empresas lleven adelante sus operaciones en más de una jurisdicción, ya sea en el plano interprovincial o internacional, por lo que “...*si esta circunstancia fuera determinante para asignarle a la Nación, en forma exclusiva, el ejercicio del poder tributario en relación con*

¹⁶ Paulucci Cornejo, Lara, Op.Cit., p.14.

¹⁷ CSJN, “Argenova S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa”, 14/12/2010.

¹⁸ CSJN, “Impresit Sideco S.A.C.I.I.F. c/ Provincia de Buenos Aires”, 20/11/1980.

*el comercio interjurisdiccional, las provincias quedarían desprovistas de todo poder efectivo en materia fiscal...*¹⁹

Debe tenerse presente, que la doble o múltiple imposición que pueda surgir entre dos o más jurisdicciones, cuando una actividad involucre varias provincias, aunque afecte negativamente al comercio interjurisdiccional, no invalida la aplicación de tributos sobre dicha actividad. El Alto Tribunal ha dicho que los artículos 9º, 10, 11, 12 y 67, inciso 12 (hoy 75, inc 13), de la Constitución Nacional *“no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o un privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las Provincias.”*²⁰

Respecto al alcance del vocablo “comercio”, la Corte concluyó que el término abarca *“...además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles para todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio, de ideas, órdenes y convenios...”*²¹ En efecto, la inclusión de las telecomunicaciones en esta disposición constitucional se fundamenta en su papel crucial para el desarrollo y la integración del país, por lo que resulta necesario que existan criterios mínimos uniformes que garanticen el desarrollo de la industria.

Con relación al significado del verbo “reglar”, el mismo implica la realización de cualquier acto jurídico necesario para la instalación, promoción, fomento, y sostenibilidad de la actividad, incluyendo prohibiciones de acciones que puedan obstaculizar su normal desenvolvimiento. Por consiguiente, a lo largo del tiempo tanto el congreso como el gobierno federal han dictado diversas normas y reglamentos que componen el marco regulatorio de las telecomunicaciones.²²

Cabe mencionar que el vocablo reglar no comprende a las competencias tributarias²³, pero tiene estrecha vinculación con lo normado por la Constitución en lo relativo a la prohibición de establecer aduanas interiores, en donde se dispone lo siguiente: (i) *“en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”* (Art 9) y (ii) *“en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.”* (Art 10)

Las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales ya que su objetivo era defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados.²⁴ Asimismo, los impuestos aduaneros eran principalmente tres: *“(i) el impuesto al tránsito, ii) el de extracción*

¹⁹ Spisso, Rodolfo, Op.Cit., p.109.

²⁰ CSJN, “Transporte Vidal S.A c/Provincia de Mendoza s/Repetición”, 31/05/1984.

²¹ CSJN, “The United River Plate Telephone Company Limited c/ Municipalidad de la Capital”, 30/07/1917.

²² Paulucci Cornejo, Lara, Op.Cit., p.16.

²³ CSJN, “Pescargen S.A y otra c/Chubut, Provincia del s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, 18/09/2012.

²⁴ CSJN, “Vila, Luis y Justo y otros c/ Prov. de Córdoba”, 6/08/1937.

de los productos, impuestos llamados a veces de exportación y iii) el de introducción o también llamado de importación.”²⁵

Fallos relacionados con la cláusula de comercio y aduanas interiores

La Corte se ha pronunciado en distintos precedentes respecto del alcance del poder tributario en relación con la prohibición del establecimiento de aduanas interiores y la cláusula de comercio. En este aspecto, podemos resumir la doctrina en general y en materia de telecomunicaciones en particular:

Casos distintos de telecomunicaciones

- Los principios contenidos en los artículos 9º, 10 y 11, en cuanto procuran erradicar las aduanas interiores, y, por otra parte, el artículo 75, inciso 13, que atribuye al Congreso de la Nación la competencia para reglar el comercio interjurisdiccional constituyen cláusulas que protegen el mercado común de la federación. Ambas disposiciones, *“...tienden a consolidar la creación del mercado único de bienes y servicios dentro de la Nación...”*²⁶ Según autos “Granja Tres Arroyos c/Municipalidad de Río Cuarto”, en donde se estableció la inconstitucionalidad de una contribución por los servicios de protección sanitaria que cobraba el municipio por la introducción de productos alimentarios.
- Una interpretación contraria que contemple la posibilidad de regulaciones locales defensivas en esta materia sería incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus arts. 8º, 9º, 10, 11 y 12, cuya preservación se encuentra a cargo del Congreso Nacional, con jurisdicción para *“reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”*.²⁷ Según autos “Pescargen S.A.”, en donde se dictaminó la invalidez de la una ley provincial que establecía requisitos para mantener, otorgar y renovar permisos de pesca.
- *“El sistema adoptado por la Constitución Nacional en materia de circulación territorial y de comercio interprovincial y exterior, consiste en hacer un solo territorio para un solo pueblo”*. *“Lo que la Constitución Nacional suprimió por su art.10, no fue solo la Aduana provincial, sino también la Aduana interior, cualquiera fuera el carácter nacional o provincial que tuviera, prohibiendo que en la circulación de mercaderías la autoridad nacional pudiera reestablecer las aduanas interiores que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas”*²⁸. Según autos “The South American Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires”, en donde se decretó la inconstitucionalidad de la pretensión de la Provincia de Buenos Aires de aplicar un tributo -denominado “patente”- que se le cobraba a una sociedad radicada en la Ciudad de Buenos Aires, por cada repartidor de mercadería que actuara dentro de su territorio, sin embargo, la

²⁵ Ídem

²⁶ CSJN, “Granja Tres Arroyos SACAFEI c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción meramente declarativa de derecho”, 03/08/2023

²⁷ CSJN, “Pescargen S. A y otra c/Chubut.”Op.Cit 23

²⁸ CSJN, “The South American Stores Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires. S.A. Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires”, 24/08/1927.

referida Provincia no cobraba dicho gravamen a los comercios que tuvieran sede dentro de su territorio.

- La discriminación que genera la legislación provincial al establecer alícuotas distintas en función del lugar de radicación del contribuyente, “...*lesiona el principio de legalidad (Constitución Nacional, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional arts. 75 inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de aduana interior vedada por la Constitución Nacional (Constitución Nacional, arts. 9 a 12), extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada...*” Según lo estableció el Alto Tribunal en “Bayer SA c/Provincia de Santa Fe”²⁹, en el que se declaró la inconstitucionalidad del régimen de aplicación de alícuotas más gravosas del impuesto sobre los ingresos brutos, en razón de la jurisdicción de radicación del contribuyente. En el caso, se debatía la aplicación de alícuotas disímiles del impuesto a los ingresos brutos para productos farmacéuticos.
- El establecimiento de exenciones discriminatorias “*importa una barrera aduanera que entorpece la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9,10 y 11 de la Constitución Nacional.*”³⁰ Según autos “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires” en donde la provincia, a través de distintos decretos—leyes, gravó el consumo industrial y comercial de energía eléctrica. Luego, mediante el decreto 1160/1992 dispuso que quedarían eximidos los usuarios industriales y comerciales abastecidos por empresas generadoras radicadas en su jurisdicción, por lo que los mencionados gravámenes alcanzaban únicamente a usuarios o empresas ajenas a la jurisdicción bonaerense. La Corte dictaminó la inconstitucionalidad del mencionado régimen.

Casos relacionados con telecomunicaciones

Casos en los que se discutieron cuestiones tributarias

a) Ingresos Brutos

En relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, la aplicación de alícuotas diferenciales y discriminatorias en función de la radicación de los contribuyentes o responsables, ha generado cuestionamientos judiciales debido a la presunta violación de los artículos 9, 10, 11, 12 relacionados con aduanas interiores y el 75, inciso 13, referido a la Cláusula del Comercio.

En materia de telecomunicaciones, en la causa “Telecom Argentina SA c/Prov. de Santa Fe”³¹ la compañía promovió una acción declarativa de certeza frente a la pretensión fiscal de la provincia de aplicar alícuotas diferenciales más gravosas del citado gravamen por “*la venta de equipos telefónicos y módems y por los servicios adicionales a la prestación del servicio de telefonía*” en función de que la firma se hallaba radicada fuera de su territorio.

²⁹ CSJN, “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 31/10/2017.

³⁰ CSJN, “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 01/07/1997.

³¹ CSJN, “Telecom Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 01/09/2015.

En sus argumentos, sostuvo que esta situación era contraria a los arts. 8, 9, 10, 11, y 75 incs. 13, y 126 de la Constitución Nacional, por lo que excedía las potestades tributarias locales. Si bien la Corte no se pronunció sobre el fondo de la cuestión, hizo lugar a la medida de no innovar por lo que el Estado debió abstenerse de reclamar la deuda.

b) Tasas retributivas de servicios

En relación a las tasas retributivas exigidas en concepto de “habilitación comercial”, “seguridad e higiene” y “publicidad y propaganda” se han suscitados diversos cuestionamientos relacionados a si: (i) la exención contenida en el art.39 de la Ley 19.798 (Ley Nacional de Telecomunicaciones) que concierne directamente a la tasa por ocupación y uso de espacios públicos, comprende a estos tributos; (II) estos gravámenes condicionan la prestación del servicio, constituyendo una avance sobre un ámbito de naturaleza federal al superponerse con el servicio que asume el organismo regulatorio nacional y que, en consecuencia, excluye por completo la posibilidad de una competencia concurrente sobre la materia.

Al respecto, en el fallo “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Chascomús”,³² en donde se cuestionaba la legalidad de las *“tasas a los locales, establecimientos, u oficinas destinadas a comercios, industrias y actividades asimilables...”* en contraprestación por los servicios de inspección para verificar las condiciones de habilitación de dichos locales, así como su salubridad e higiene, y las *“tasas en concepto de publicidad y propaganda escrita o gráfica hecha en la vía pública o en locales comerciales”* la Corte concluyó: (i) que las tasas municipales establecidas no guardan relación con la exención del art.39 de la Ley 19.7980, (ii) que dichos tributos se inscriben dentro de las potestades tributarias de los gobiernos municipales; (iii) que los mismos refieren a servicios de índole municipal por lo que no se encuentran subsumidos dentro de las normas federales que regulan el servicio telefónico interjurisdiccional, las cuales refieren a aspectos técnicos de la prestación del servicio; (iv) que la ordenanza municipal no está en pugna con el marco regulatorio federal de las telecomunicaciones.

c) Gravamen por ocupación de espacios públicos

El Congreso, en ejercicio de las atribuciones conferidas en el art.75, inc.13, sancionó la ley 19.798 que regula todos los aspectos relacionados con las telecomunicaciones. Asimismo, su art.39 establece: *“a los fines de la prestación del servicio público de telecomunicaciones se destinará a uso diferencial el suelo, subsuelo y espacio aéreo del dominio público nacional, provincial o municipal, con carácter temporario o permanente, previa autorización de los respectivos titulares de la jurisdicción territorial para la ubicación de las instalaciones y redes. Este uso estará exento de todo gravamen.”*

En este orden, es necesario establecer la naturaleza jurídica de este instituto, debido que, de no poseer carácter tributario, no estaría en conflicto con la exención mencionada. En otras palabras, debemos determinar si nos encontramos ante un canon o precio que se abona por

³² CSJN, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa”, 18/04/1997.

el uso diferencial de los bienes públicos cuya naturaleza es administrativa, o si, por el contrario, se trata de un gravamen.

La opinión de la Corte ha evolucionado con el tiempo, inicialmente considerándolo como una retribución contractual y posteriormente concluyendo que se trata de un tributo, lo cual implica que sea inconstitucional su imposición en el ámbito del servicio de telecomunicaciones. Al efecto, compartimos ambas posturas:

i) Naturaleza de precio

En la causa “The United River Plate Company Limited v. Provincia de Buenos Aires”³³ en donde se analizaba la constitucionalidad de la tasa ocupación y uso de la vía pública, la Corte Suprema entendió que “...*lo pagado por la recurrente no constituye un impuesto, sino una retribución por un terreno ocupado...*”, motivo por el cual la sentencia no estaba en pugna con la cláusula , toda vez que regulación de la materia federal se aplicaba a impuestos y cargas públicas.

ii) Naturaleza de tributo

En fallos “Telefónica de Argentina S.A c/Municipalidad de General Pico”³⁴, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús”³⁵, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de General Pueyrredón,”³⁶ “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Santa Rosa,”³⁷ “Telefonica de Argentina c/Municipalidad de San Carlos de Bariloche”³⁸, entre otros, le asignó naturaleza tributaria, entendiendo que el gravamen estaba en franca oposición con lo dispuesto por el art.39 de la ley 19.798. Al ser ello así, “...*el tributo local constituye un inequívoco avance sobre la reglamentación que el gobierno nacional ha hecho en una materia delegada por las provincias a la Nación (incisos 13, 14,18 y 32 del art.75 de la Constitución Nacional) ...*”

Casos en los que se discutieron cuestiones regulatorias

En el precedente “Telefónica de Argentina S.A. s/ acción de inconstitucionalidad ley 2813”³⁹ la Corte declaró la inconstitucionalidad de una norma emitida por la provincia de Río Negro que imponía la obligación de instalar contadores de pulsos domiciliarios, dentro del territorio, a pedido de todos aquellos usuarios que así lo requieran. En efecto, consideró que el establecimiento de medidores estaba directamente vinculado con el funcionamiento del servicio telefónico que se encontraba reservado al gobierno federal. Por lo que concluyó que la ley “...*viola uno de los objetivos centrales de la cláusula de comercio: el asegurar la libre circulación de una modalidad de comercio interjurisdiccional—, esto es servicio telefónico interprovincial—. Y el evitar, además. que dicho comercio sea entorpecido u obstruido a raíz*

³³ CSJN, “The United River Plate Telephone Company...” Op.cit 31

³⁴ CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico s/ acción meramente declarativa”, 27/02/1997

³⁵ CSJN, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús...” Op.Cit 32

³⁶ CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón s/ repetición”, 23/03/2010

³⁷ CSJN, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Santa Rosa”, 27/02/1997

³⁸ CSJN, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de San Carlos de Bariloche”, 31/10/1997

³⁹ CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. s/ acción de inconstitucionalidad ley 2813”, 28/04/1998

de restricciones locales, en materias que, como la indicada, requieren uniformidad en su regulación...”

En autos "Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza"⁴⁰ en donde se planteaba la inconstitucionalidad de la ley local 6073 que ordenaba a la empresa prestadora del servicio de telecomunicaciones a adoptar las medidas técnicas y administrativas tendientes a la emisión de facturas con discriminación de las llamadas realizadas a solicitud y sin gasto para el usuario, la Corte sentenció que la ley local era contraria a la Constitución debido a que introducía en la mencionada regulación aspectos relativos al funcionamiento y organización del servicio telefónico de competencia exclusiva del gobierno federal.

En igual sentido, en autos "Telefónica Móviles Argentina S.A. -Telefónica Argentina S.A c/Municipalidad de Gral. Güemes".⁴¹ y "AMX Argentina SA c/Municipalidad de Gral. Güemes"⁴² en donde se debatía la legalidad de una ordenanza municipal que, por cuestiones ambientales, disponía la erradicación en un determinado plazo de estructuras y antenas de la zona urbana, el Alto Tribunal dictaminó que el intento de traslado de las antenas implicaba la alteración del diseño de la red de telefonía celular, por lo que el municipio se estaba atribuyendo facultades delegadas a la Nación. En este sentido, la Corte afirmó que: *"en lo que respecta a la organización y funcionamiento de las telecomunicaciones, las competencias nacionales están regidas por la Ley de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Ley 27.078) la cual asigna competencias específicas a las autoridades federales en relación con la modificación o traslado de las instalaciones en funcionamiento."*

De igual modo, en la causa "Comité de radiodifusión C/Provincia de Neuquén"⁴³ se declaró la inconstitucionalidad de la Ley provincial 1646 que reglamentaba los servicios de radiodifusión en el ámbito local, por estar en conflicto con las disposiciones nacionales regulatorias consagradas en la Ley Nacional 22.285 (Ley de Radiodifusión). En efecto, la Corte dictaminó que *"...esa regulación como facultad de la autoridad federal resulta compatible con la representación que la Nación ejerce en el ámbito de las relaciones exteriores y, en el caso concreto, para acordar los diversos aspectos que la naturaleza propia de las telecomunicaciones impone a la comunidad jurídica internacional disciplinar por medio de un organismo específico, la Unión Internacional de las Telecomunicaciones de la que la República Argentina forma parte..."*

La cláusula de los códigos

La denominada "cláusula de los códigos" se encuentra comprendida en el art. 75 inc. 12 del texto constitucional, y atribuye al Congreso la facultad de *"dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus*

⁴⁰ CSJN, "Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza", 25/11/2003

⁴¹ CSJN, "Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A. c/ Municipalidad de Gral. Güemes s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", 02/07/2019

⁴² CSJN, "AMX Argentina SA c/ Municipalidad de General Güemes", 28/10/2021

⁴³ CSJN, "Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/inconstitucionalidad", 26/06/1996

respectivas jurisdicciones...” En opinión de la doctrina,⁴⁴ a diferencia del sistema norteamericano en donde la legislación de fondo es estadual o local, en nuestro país la legislación común es uniforme y el Congreso puede sancionarla dictando los distintos códigos y leyes complementarias de los mismos que integran el denominado “derecho común.”

En virtud de dichas atribuciones, se han generado un sinnúmero de controversias con los gobiernos provinciales y municipales por el dictado de normas tributarias locales que, en lo referente a los modos de cómputo y plazos del instituto de la prescripción, se apartan de lo establecido en la legislación nacional común. Cabe mencionar, que si bien no existe un precedente de la Corte sobre este tema para empresas de telecomunicaciones, expondremos los distintos pronunciamientos del Alto Tribunal.

Previo a la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación en agosto de 2015, el plazo de prescripción se encontraba regulado por el art. 4023 que establecía que *“toda acción personal por deuda exigible prescribe por diez años, salvo disposición especial...”* y el art. 4027 que disponía una prescripción por cinco años para la obligación de pagar los atrasos *“...3. De todo lo que deba pagarse por años o plazos periódicos más cortos”*.

En autos “García, Rogelio H. y otros c/ Prov. de Entre Ríos”⁴⁵ el Alto Tribunal dictaminó la improcedencia del art. 308 del Código de Procedimiento Provincial dado que intentaba modificar el plazo para la prescripción normado en el Código Civil al establecer que la demanda de inconstitucionalidad de un impuesto y repetición de lo indebidamente abonado debía deducirse en el plazo de un mes desde que hubiera resultado afectado el derecho patrimonial del contribuyente.

Asimismo, en distintos precedentes⁴⁶ la Corte sostuvo que la prescripción de la acción de repetición de lo pagado sin causa es materia del Código Civil y se halla regido por este, por lo que las leyes provinciales no podían modificar tales disposiciones. En este sentido, concluyó que *“...las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas dictadas por el Congreso Nacional y no pueden derogarlas sin violentar las facultades exclusivas de la Nación en una materia –como es, en general, los aspectos substanciales de las relaciones entre acreedores y deudores y, en especial, los diversos modos por los cuales, como en el caso de la prescripción liberatoria, se extinguen dichas relaciones creditorias — que le es privativa por estar reconocida en la categoría de legislación común que prevé el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional.”*⁴⁷

En la causa “Los Teros, S.A. Agrícola, Ganadera, Financiera y Comercial c/ Provincia de La Pampa”⁴⁸, el Alto Tribunal estableció que la prescripción de la acción tendiente al cobro de

⁴⁴ Gelli, María (2006) “Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada”, Buenos Aires: Ed.La Ley, p.668.

⁴⁵ CSJN, “García, Rogelio H. y otros c/ Prov. de Entre Ríos”, 20/7/1942.

⁴⁶ CSJN, “Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, 06/10/2009; CSJN, “Rodríguez Larreta Anchorena de Zuberbuhler, Josefina María, y otros”, 28/12/1953; CSJN, “Petrolera y Minera Servicios Técnicos Atlas S.A. c/ Provincia de Santa Cruz”, 15/05/1970, entre otros.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ CSJN, “Los Teros, S.A. Agrícola, Ganadera, Financiera y Comercial c/ Provincia de La Pampa”, 30/03/1973.

intereses moratorios de un impuesto inmobiliario rural se regía por el art.4027 inc.3° del Código Civil, el cual establecía un plazo de cinco años, por lo que no resultaba aplicable el plazo decenal establecido en el Código Fiscal provincial.

En el precedente “Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, Aquilino”⁴⁹ al decidir sobre el término de prescripción aplicable para cobrar la tasa establecida en los arts. 4° inc. h y 19 inc.a de la Ley Orgánica de Obras Sanitarias de la Nación, sostuvo que su determinación debía hacerse en primer lugar por aplicación analógica de otras normas de derecho tributario, y sólo en segundo término por las del Código Civil, recurriendo entonces a éste en razón de que aquella disciplina no estaba al margen de la unidad general del derecho, ni era incompatible con los principios del derecho privado, y en especial del derecho civil. El Alto Tribunal consideró que aplicando las reglas de derecho tributario debía aplicarse la prescripción quinquenal, lo cual coincidía con el plazo previsto en el Código Civil para todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (art. 4027 inc. 3°). Entendió así que la aplicación del mismo plazo para las tasas retributivas de servicios representaba una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de derecho tributario y a las de derecho privado.

En el leading case “Filcrosa S.A.”⁵⁰, en donde se debatía el plazo de prescripción de tasas municipales, la Corte ratificó su postura concluyendo que *“la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, éste no sólo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.”* Asimismo, señaló que *“si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía, el límite a estas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional.”* Y agregó que el art.75 inc.12 deriva *“la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivo los derechos generados por obligaciones de cualquier naturaleza”*.

Cabe destacar, que el 01 de agosto de 2015 entró en vigor el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que introdujo modificaciones en el instituto de la prescripción, facultando a las legislaciones locales la posibilidad de regular el plazo de prescripción de los mismos, conforme se transcribe a continuación:

Art. 2532 *“Ámbito de aplicación: En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.”*

Art. 2560 *“Plazo genérico. El plazo de prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.”*

⁴⁹ CSJN, “Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, Aquilino s/ ejecución fiscal”, 11/12/1990

⁵⁰ CSJN, “Filcrosa S.A s/quiebra c/s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30/09/2003

En este contexto, si bien la Corte ha aplicado la doctrina “Filcrosa” en causas posteriores, tales como “Volkswagen”⁵¹ y “First Data Cono Sur S.R.L.”,⁵² las mismas correspondían a periodos anteriores a la entrada en vigor del nuevo Código, por lo que a la fecha no existe un pronunciamiento sobre la nueva redacción.

La cláusula de los establecimientos de utilidad nacional

Definición

Con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, la norma se encontraba redactada en el art.67 inc.27 y le confería al Congreso competencias para *“...ejercer una legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital de la Nación y sobre todos los demás lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias, para establecer fortalezas, arsenales, almacenes u otros establecimientos de utilidad nacional”*.

Dicha redacción generó divergencias doctrinarias y jurisprudenciales, que pueden resumirse en dos posturas, la tesis exclusivista y la finalista. Para la primera, *“la Nación poseía poderes exclusivos en los lugares adquiridos en las provincias para el emplazamiento de establecimientos de utilidad nacional, quedando borrado todo vestigio de jurisdicción provincial.”*⁵³. Por el contrario, la tesis finalista admitía que la Nación y las Provincias conservaban su potestad sobre los establecimientos, en tanto no interfirieran con los fines perseguidos por los mismos.

Luego de la enmienda constitucional, la disposición quedó comprendida en el art.75 inc.30 de la Constitución y le atribuye competencia al Congreso para *“ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República.”* Asimismo, aclara que *“las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.”*

En resumen, el texto constitucional adopta la tesis finalista cuyas características enunciamos a continuación:

- Es la regla y no excepción, la existencia de jurisdicciones compartidas entre la Nación y las provincias, debiendo interpretarse la Constitución de modo que las autoridades de ambos gobiernos se desenvuelvan armoniosamente, evitando interferencias susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno federal en detrimento de las facultades impositivas y viceversa.⁵⁴
- La legislación exclusivamente propia del Congreso Nacional en los lugares adquiridos a la Provincia, para establecimientos de utilidad nacional, es la concerniente a la

⁵¹ CSJN, “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros/ demanda contenciosa administrativa” 05/11/2019

⁵² CSJN, “First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes”, 28/03/2003

⁵³ Spisso, Rodolfo, Op.Cit., p.137.

⁵⁴ Ibidem.p,137.

realización de la finalidad del mismo y las facultades legislativas y administrativas de las provincias y municipios no quedan excluidas en tanto su ejercicio no interfiera con la realización de los fines perseguidos por el establecimiento de utilidad nacional.⁵⁵

- No constituyen por sí mismos obstáculos reales y efectivos para el logro de los fines de la utilidad nacional, susceptible de invalidar la norma local: i) *la mera incidencia económica, ponderada en forma aislada, que acarreen las normas locales sobre las actividades o establecimientos sujetos a jurisdicción federal*; ii) *las regulaciones que resulten periféricas y extrínsecas al núcleo o la sustancia de la regulación federal en cuestión*; y iii) *las disposiciones que no impliquen una degradación de la actividad de jurisdicción nacional*.⁵⁶ Según votos de los jueces Maqueda y Rosatti, en la causa “Telefónica Móviles Argentina S.A -Telefónica Argentina S.A c/Municipalidad de General Güemes” en donde se debatía la inconstitucionalidad de una ordenanza municipal que disponía, entre otras medidas, la erradicación en un plazo 60 días de estructuras y antenas de la zona urbana, cuyo emplazamiento incumplía la distancia mínima de 500 metros respecto de esa zona.

Casos relacionados con telecomunicaciones

A continuación, expondremos jurisprudencia de la Corte relacionada con las telecomunicaciones y la mencionada cláusula constitucional, aclarando que se refiere a aspectos regulatorios, es decir poder de policía (que incluye concesiones y tarifas), mientras que a la fecha no existen antecedentes relativos a casos de tributación relacionados con cláusula de establecimientos de utilidad nacional.

En autos “Compañía Argentina de Teléfonos c/Provincia de Mendoza,”⁵⁷ se discutía la pretensión de la provincia de mantener sobre la concesionaria su “*primitiva potestad de poder concedente*” de la red afectada al servicio telefónico dentro de su territorio, en virtud de su posterior nacionalización. El gobierno federal, en uso de sus facultades, implantó un recargo transitorio sobre las tarifas telefónicas con el objetivo de posibilitar la ejecución de un plan de obras públicas, que el gobierno provincial intentó dejar sin efecto mediante una ley local. Luego de analizar los hechos, la Corte sentenció: (i) el origen local de la concesión para la explotación del servicio no es un impedimento para su posterior nacionalización, (ii) esta situación no imposibilita la subsistencia de poderes locales que no interfieran y obstruyan los fines que sustentan la jurisdicción nacional, (iii) resulta inconstitucional la interferencia provincial sobre el régimen tarifario fijado por la Nación. En igual sentido, en fallos “Compañía Argentina de Teléfonos SA c/Provincia de Salta”⁵⁸ y “Compañía Argentina de Teléfonos SA c/Provincia de Santiago del Estero.”⁵⁹

⁵⁵ CSJN, “Caminos y Construcciones Argentina Sociedad Anónima c/ provincia de Entre Ríos”, 16/05/1945.

⁵⁶ CSJN, “Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A. c/ Municipalidad de Gral. Güemes...” Op.Cit 41

⁵⁷ CSJN, “Compañía Argentina de Teléfonos, S.A. c/ Provincia de Mendoza”, 28/11/1963

⁵⁸ CSJN, “Compañía Argentina de Teléfonos S.A. c/ Provincia de Salta” 10/11/1977

⁵⁹ CSJN, “Compañía Argentina de Teléfonos, S.A. c/ Provincia de Santiago del Estero”, 31/07/1967.

En este orden, en el precedente ya mencionado “Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A c/Municipalidad de Gral. Güemes”⁶⁰ la Corte declaró inconstitucional una ordenanza que disponía, en el plazo de 60 días, la erradicación de estructuras y antenas de la zona urbana, estableciendo que *“la CN en el art 75,inc 30 ha establecido un principio según el cual las provincias y los municipios deben ejercer sus competencias sin alterar las condiciones materiales, económicas, jurídicas o de cualquier orden establecidas por la legislación nacional cuando dispone que las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre los establecimientos de utilidad nacional pero sólo en tanto no interfieran en el cumplimiento de sus fines nacionales...”*

La cláusula del progreso

Definición

La cláusula del progreso está contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional y confiere al Congreso la facultad de *“proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.”*

Bidart Campos afirma que esta atribución *“es de una amplitud manifiesta y engloba en su enunciado una temática que, sin carácter taxativo equivale a los contenidos del bien común y de lo que hoy se denomina desarrollo.”*⁶¹ En igual sentido, Lalanne, citando a Casas, señala que esta cláusula asigna al Estado un rol protagónico para promover las condiciones que faciliten para el desarrollo, no solo económico sino social, educativo y cultural y la consecución de tales fines habilita a los poderes públicos para otorgar beneficios y franquicias tributarias temporales.⁶²

Bulit Goñi⁶³ menciona que *“lo que se vincula directamente con la materia tributaria son las leyes que otorguen exenciones tributarias u otros tipos de liberalidades abarcadas por la expresión genérica que alude a las concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulos.”* Agrega el destacado autor, que las mismas pueden proyectarse de dos maneras: (i) en sentido horizontal; es decir hacia el mismo plano nacional (tributos nacionales), (ii) en sentido vertical, hacia abajo; es decir con referencia a otros niveles de gobierno.

⁶⁰ CSJN, “Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A. c/ Municipalidad de Gral. Güemes...” Op.Cit 41

⁶¹ Bidart Campos, German (2000) *“Manual de la Constitución reformada”, T.III*, Buenos Aires: Ed. Ediar, p.121.

⁶² Casas, José (1996) *“El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”*, Madrid: Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, N°1, p.183.

⁶³ Bulit Goñi, Enrique (2003) *“La cláusula del progreso y la materia tributaria”*, Buenos Aires: El derecho jurisprudencia general, Universidad Católica Argentina, Vol 203, p.128.

Cabe destacar, que la Corte ha manifestado en reiterados pronunciamientos el papel fundamental que representan las comunicaciones interjurisdiccionales en el desarrollo y bienestar de la Nación. A continuación, expondremos las distintas sentencias en este sentido.

Casos relacionados con telecomunicaciones y tributación

En materia de tributos locales que colisionan con una exención dispuesta por el Congreso Nacional: En una serie de pronunciamientos que tuvo su origen en el precedente “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de General Pico”⁶⁴ el Alto Tribunal manifestó que las *“comunicaciones interestatales están sujetas a jurisdicción nacional, pues ellas constituyen el ejercicio del comercio, forman parte del sistema de correos y tienden a promover la prosperidad, adelanto y bienestar del país, en tanto conforman un instrumento de progreso y vida para toda la Nación”*.⁶⁵ Por tal motivo, dictaminó la inconstitucionalidad del gravamen por ocupación y espacios públicos sobre el servicio de telecomunicaciones por estar en franca oposición con la exención conferida por la Ley 19.798 (Ley Nacional de Telecomunicaciones).

En materia de tasas retributivas de servicios: En la causa “Provincia de Buenos Aires c/Empresa Nacional de Telecomunicaciones”⁶⁶ la provincia reclamaba las sumas pagadas a la firma en concepto de remoción e instalación de plantas telefónicas dentro de su ejido, como consecuencia de obras de desagüe pluvial realizadas por el organismo provincial. Al respecto, cuestionaba la legalidad de la Ley 19.798 cuyo artículo 43 ponía a cargo del interesado el gasto que originaba el traslado o modificación de instalaciones de los servicios públicos de telecomunicaciones ubicadas en dominio público, que fuere necesario llevar con motivo de la realización de obras nacionales, provinciales o municipales. El Alto Tribunal, declinando el planteo de inconstitucionalidad, concluyó *“que si bien es cierto que todo aquello que involucre el peligro de ilimitar las autonomías provinciales debe instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes no delegados de las provincias, el ejercicio por parte de la Nación de las atribuciones conferidas no puede ser enervado por aquellas so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la población.”*

La cláusula de los poderes implícitos

Dentro de las facultades conferidas al gobierno federal se encuentra la cláusula de los poderes implícitos (art.75 inc. 32) que contempla *“hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina”*. Es decir, que nuestra Ley Fundamental, de modo expreso, ha otorgado al Congreso de la Nación la posibilidad de valerse de medios implícitos para procurar la consecución de sus cometidos.

⁶⁴ CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico...” Op.Cit 34

⁶⁵ CSJN, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús...” Op.Cit 32; CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón...” Op.Cit 36; CSJN, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Santa Rosa”, 27/02/1997, entre otros.

⁶⁶ CSJN, “Provincia de Buenos Aires c/ Empresa Nacional de Telecomunicaciones”, 24/08/1982.

En opinión de Spota⁶⁷, nuestros constituyentes originarios incluyeron esta cláusula en razón de superar la imposibilidad fáctica de detallar taxativamente la totalidad de las atribuciones imprescindibles para dotar al Congreso de los medios suficientes para poner en funcionamiento las amplias facultades que le son conferidas. En este sentido, la doctrina menciona que esta norma “...no ha sido el resultado de una atribución expresa de materias efectuada por el Constituyente a favor del Congreso de la Nación...”⁶⁸ Por consiguiente, no extiende ni limita ningún poder expresamente concedido, ni es la atribución de una nueva facultad del Congreso, sino una simple aclaración para resolver toda incertidumbre.⁶⁹

En el ámbito jurisprudencial, en casos previamente analizados en los que la Corte declaró la inconstitucionalidad de normas provinciales que imponían regulaciones sobre el funcionamiento del servicio telefónico, el Alto Tribunal manifestó que: “...el art. 42 [de la CN] del nuevo texto, dispone que la legislación establecerá los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, y la legislación a la cual se refiere no puede ser otra que la emanada del Congreso de la Nación en ejercicio de los poderes implícitos conferidos por el art. 75 inc. 32, de la Carta Magna. De tal modo, la reglamentación del servicio telefónico es facultad delegada por las provincias a la Nación, que a aquéllas les está vedado ejercer, ni siquiera so pretexto de una supuesta demora en el dictado de normas que pongan en ejercicio cláusulas programáticas de la Constitución, ya que la facultad transitoria de sancionar códigos no se extiende a otras materias de jurisdicción federal (art. 126).”⁷⁰

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el presente capítulo, abordaremos en forma general la normativa aplicable a la industria de las telecomunicaciones, centrándonos en las cuestiones controvertidas.

Aspecto objetivo

El art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, Ley 20.628 T.O 2019 y modificatorias (en adelante LIG) define el objeto del impuesto y en lo que refiere a sujetos empresa y establecimientos permanentes se encuentran alcanzadas todo tipo de ganancias, en tanto no encuadren en algunas de las exenciones contenidas en la norma. Al respecto, establece que son ganancias “...los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...”

⁶⁷ Spota, Alberto (h) (2001) “Límites y alcances del ejercicio de los poderes implícitos del Congreso de la Nación en la relación a la forma republicana de gobierno”, Universidad de Buenos Aires, Lecciones y ensayos N°76, p.136.

http://repositorioubi.sisbi.uba.ar/gsd/collect/pderecho/lecciones/index/assoc/HWA_1573.dir/1573

⁶⁸ Sabsay, Daniel A (2009) “Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial”, Buenos Aires: Ed.Hammurabi, p.869.

⁶⁹ Spota, Alberto (h), Op.Cit., p.137.

⁷⁰ CSJN, CSJN, “Telefónica de Argentina S.A...” Op.Cit 40; CSJN, “Telefónica de Argentina S.A...”, Op.Cit 39.

Al respecto, Reig opina que el apartado 2 del art. 2 prescinde del concepto de habitualidad dado en el apartado 1, particularmente para el caso de responsables del art 73, pues grava todo tipo de beneficios, inclusive los eventuales.⁷¹

En virtud de lo expuesto, estarán sujetas al gravamen la totalidad de las ganancias obtenidas por las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones, las cuales quedarán encuadradas en el art.53 como rentas de la tercera categoría.

Aspecto subjetivo

La LIG establece en su artículo 1° que están sujetas al gravamen “...todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley...”

Debido a la significativa inversión en capital, recursos y tecnología necesaria para ofrecer servicios de telecomunicaciones, los mismos son provistos por prestadores especializados en el sector, los cuales adoptan en general la forma de sociedades anónimas, que es uno de los tipos societarios establecidos por la “Ley General de Sociedades” 19.550 (t.o. 1984).⁷² Asimismo, la figura de cooperativas está especialmente contemplada en el marco regulatorio nacional (Ley 19798, art. 14).

Las sociedades anónimas constituidas en el país son sujetos pasivos del impuesto a las ganancias, comprendidas dentro de la categoría de “sociedades de capital” tipificadas en el art.73, inc.a, de la LIG, consideradas residentes en el país -art.116-, independientemente de la nacionalidad del capital. Es decir, pueden ser residentes argentinos, pero de nacionalidad extranjera.

Las cooperativas, por su parte, están incluidas en dicho artículo con la condición “*en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo*”. En la ley del impuesto, las cooperativas de cualquier naturaleza están exentas -art. 26 inc. d-, pero la ley grava la distribución de sus utilidades en cabeza de los socios.

Cabe agregar, que el marco regulatorio prevé que un prestador de telecomunicaciones pueda ser una sucursal de una sociedad constituida en el exterior. En efecto, la Resolución 697-E/2017 dictada por el Ente Nacional de Telecomunicaciones (ENACOM) que establece el “Reglamento de Licencias para Servicios de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones” dispone en el apartado 5.2.e que, para obtener dichas licencias “...las sociedades extranjeras deberán acreditar el cumplimiento de lo establecido por el artículo 118 y concordantes de la Ley General de Sociedades...” Dicho artículo fija los requisitos que deberán cumplir las sociedades constituidas en el extranjero para operar en el país ya sea de forma ocasional o permanente, destacando que si se tratare de una sucursal se determinará, en forma adicional, el capital que se le asigne cuando corresponda por leyes especiales.

⁷¹ Reig, Enrique, Gebhardt, Jorge, Malvitano, Ruben (2012) “Impuesto a las ganancias”, 12ª edición, Buenos Aires: Ed. Errepar, p. 41.

⁷² Ley General de Sociedades es la denominación del Título sustituida por punto 2.1 del Anexo II de la Ley N° 26.994 B.O. 08/10/2014 Suplemento. Vigencia: 1° de agosto de 2015, texto según art. 1° de la Ley N° 27.077 B.O. 19/12/2014.

Por consiguiente, las sucursales en el país que sean prestadoras del servicio de telecomunicaciones y pertenezcan a sociedades constituidas en el exterior son sujetos del impuesto y quedan comprendidas dentro del art.73 inc.b bajo la figura de “*establecimiento permanente*”⁷³ cuya definición se encuentra contenida en el art. 22 de la citada norma y que refiere a “...un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad...”

Exenciones

Para el caso de sociedades o establecimientos estables, no existe exención específica para la actividad de telecomunicaciones.

En cambio, si quien presta servicios de telecomunicaciones es una cooperativa, ésta se encuentra exenta del gravamen en virtud del art. 26, inc.d de la LIG que exime a “...las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza...”, pero no así, los retornos de cualquier naturaleza que distribuyan a los asociados.

Aspecto espacial

El aspecto espacial se refiere tanto al sujeto como al objeto.

Respecto del sujeto, la ley distingue entre residentes y no residentes, estando los primeros sujetos a renta mundial, mientras que los no residentes tributan exclusivamente sobre la renta de fuente argentina.

Respecto del objeto, la ley distingue entre renta de fuente argentina y renta de fuente extranjera.

A estos efectos, las sociedades anónimas constituidas en el país son consideradas residentes (art. 116), lo que no debe confundirse con la nacionalidad del capital, que puede ser extranjero.

En igual sentido, las sucursales en el país de empresas constituidas en el exterior son consideradas residentes (art.116) y tributarán por las rentas de fuente argentina y fuente extranjera.

Casos particulares legislados en materia de fuente

A continuación, se agrupan los casos clasificados según el tipo de servicios, siguiendo el criterio expuesto en el sitio web del ENACOM ⁷⁴ (servicios de comunicación audiovisual, por un lado, y por el otro, servicios TIC y postales).

Servicios de comunicación audiovisual - agencias de noticias internacionales

Cabe destacar, que el art.11 de la LIG establece un tratamiento diferencial para las agencias de noticias internacionales, en cuyo negocio intervienen empresas de diversos países. Al respecto, se presume que dichas agencias que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al DIEZ POR CIENTO (10 %) de la retribución bruta, tengan o no

⁷³ Ley 20.628 (T.O. 2019). Art. 22:-Establecimiento permanente. “A los efectos de esta ley el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad...”

⁷⁴ <https://www.enacom.gob.ar/>

agencia o sucursal en la República. Adicionalmente, el art.18 del reglamento fija para las sucursales o los representantes del país de las mencionadas agencias la responsabilidad del ingreso del gravamen.

Servicios de comunicación audiovisual - productores, distribuidores e intermediarios en el país de películas extranjeras

Por su parte, el art. 14 presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el CINCUENTA POR CIENTO (50 %) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado. La presunción dispuesta también rige cuando se abone en forma de regalía o concepto análogo. Cabe agregar que la reglamentación obliga a actuar como agentes de retención a sujetos que realicen pagos a los beneficiarios del exterior.

Al respecto, comentamos el precedente “Fox Film de la Argentina, S.A. c/ Nación”⁷⁵, del año 1955 en donde la actora planteaba la inconstitucionalidad del mencionado artículo de la LIG, debido que el mismo establecía una presunción absoluta del 50% sobre las regalías giradas al exterior por la explotación de películas en el país, sin permitir la averiguación del costo real de dichas regalías percibidas. Entendía que de ello se deducía el agravio constitucional que se fundamentaba en el hecho de que el tratamiento acordado a las compañías cinematográficas extranjeras resultaba desigual con relación al que se aplica por la misma ley de los réditos a las compañías de origen nacional. La Corte consideró que la mencionada disposición no resultaba violatoria de la garantía constitucional invocada, debido que de acuerdo a la forma en que las compañías del exterior realizan sus actividades, el Fisco se veía imposibilitado de realizar un análisis del negocio de forma semejante al que se practica con las compañías argentinas. Y agregó que la variante que establece la Ley se funda en *“la dificultad inicial y permanente para determinar el monto referente al desgaste real sufrido por las películas cinematográficas en el país, aparte de que—como ya se ha expuesto—el análisis de los costos habría que realizarlo en el extranjero. Ello justifica la adopción de un sistema distinto que el que se aplica a los productores y exhibidores nacionales...”* Cabe mencionar, que esta doctrina fue reiterada por la Corte en el fallo “Fallo Asoc./Socios Argentinos/la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I.”⁷⁶

Aspecto temporal

El art. 23 de la LIG establece que el criterio general de imputación de rentas y gastos de la tercera categoría es el del devengado, no admitiendo la aplicación del devengado exigible. La norma precisa que las disposiciones sobre la imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de gastos salvo disposición en contrario.

⁷⁵ CSJN, “Fox Film de la Argentina, S.A. c/ Nación” 23/06/1955

⁷⁶ <https://leadingcases.wordpress.com/2015/09/21/fallo-asoc-socios-argentinosla-o-t-i-c-d-g-i-s-repeticion-d-g-i-a124-xxxiv-csjn-2001-04-03/>

Cabe señalar que la LIG no estableció una definición del concepto de lo devengado, sino que sólo definió el concepto de percibido. Aquello da lugar a cuestiones interpretativas, las que han sido sistematizadas por Amaro Gómez.⁷⁷

En opinión de Tarsitano⁷⁸, la doctrina que extiende al campo impositivo la noción contable de devengado *“privilegia el principio de correlación entre las partidas positivas y negativas asociadas, derivadas de la mutación patrimonial.”*

Agrega que, si bien esta visión aparece sustentada en una lógica económica, debe superar el test de eficacia jurídica a la que la somete la LIG para establecer si, en primer término, se ha producido la causa de la diferencia patrimonial.

Adicionalmente, señala que *“la Ley del Impuesto a las Ganancias reconoce un devengado fiscal autónomo (jurídico) y no depende del devengado contable (lo que no significa desconocer las soluciones coincidentes).”*

En este contexto, en la causa “Compañía Tucumana de Refrescos S.A.”⁷⁹ empresa dedicada a la elaboración de bebidas gasificadas, se debatía sobre el tratamiento fiscal de ciertos gastos de la actora relacionados con contratos de apoyos comercial con sus clientes a fin de garantizarse la venta de sus productos en forma exclusiva, por un periodo de tres años, con el objeto de mantener o incrementar su cuota de mercado.

La compañía procedió a deducir la totalidad del gasto en el ejercicio en que se realizó, mientras que el organismo fiscal impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias y determinó de oficio el resultado considerando que el gasto debía imputarse en función al plazo de duración del contrato.

En su dictamen, la Procuradora asistió razón al contribuyente manifestando que *“...se trató de un gasto cuyo devengamiento se produjo en el momento en que se incurrió, y correspondía deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante”*, considerando además que *“...cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado -que es, en definitiva, lo que pretendió aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa”*.

La Corte, que adhirió al fallo de la Procuradora, efectuó ciertas consideraciones sobre el concepto de devengado, al mencionar que *“devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial.”* Asimismo, concluyó que *“cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley.”*

En el ámbito de las telecomunicaciones, mencionamos la causa “Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A.”⁸⁰ en donde se debatía si se encontraban devengadas las

⁷⁷ Gómez Amaro, Richard (2021) *“Impuesto a las Ganancias. La compleja definición de devengado”*, Buenos Aires: Práctica Profesional Errepar.

⁷⁸ Tarsitano, Alberto (2024), *“Los estados contables y la determinación de la renta fiscal”*. Buenos Aires: El Derecho Tributario, N°3.

⁷⁹ CSJN, “Cía Tucumana de Refrescos SA”, 24/05/2011

⁸⁰ CSJN, “Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A (TF 21.162-1) c/ DGI”, 1/9/2015

comisiones que la empresa había convenido con los agentes oficiales por cada venta de abono del servicio de radiocomunicación móvil celular, en dónde en caso de que el cliente desistiera de la operación, dentro de los ciento veinte días de celebrarse ésta, el agente debía devolver dicha comisión.

El Alto tribunal analizó los contratos celebrados por la actora de los cuales surgía de que el agente tenía derecho al cobro por cada abono al sistema que vendía, entendiendo que en dicho momento se generaba la deducción del gasto. Asimismo, entendió que la cláusula séptima que disponía las casuísticas para que las comisiones sean devueltas, no establecía que el devengamiento del derecho se produzca o perfeccione transcurridos los 120 días. Por el contrario, la mencionada cláusula disponía que, si el cliente dejaba de pertenecer al sistema dentro de ese plazo, nacería en cabeza del agente y en el momento que ello ocurra, una obligación de reintegro de la suma oportunamente recibida. En virtud de lo señalado, la Corte concluyó que *“corresponde deducir el gasto derivado del pago de las comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, dado que los derechos derivados de aquella—esto es, el derecho al cobro de las comisiones—han sido adquiridas desde aquel momento.”*

Base imponible

A continuación, desarrollaremos cuestiones controvertidas que se han generado en el ámbito de las telecomunicaciones en materia de deducción de gastos.

Créditos Incobrables

En este tema, la cuestión que se resolvió es la prevalencia entre las normas fijadas en el marco regulatorio y las del impuesto a las ganancias, atento que las primeras hacen referencia a los “usos y costumbres del ramo”, lo que si bien también está incluido en la ley del impuesto, el decreto reglamentario exige otros requisitos adicionales para considerar un crédito como incobrable. Esto tiene incidencia en el aspecto financiero, atento que lo que se discute es el momento de la imputación al período fiscal de la deducción por incobrables.

La Corte Suprema hizo una interpretación que acogió la tesis del contribuyente.

En efecto, en el fallo “Telefónica de Argentina S.A.”⁸¹ se discutía la validez de la deducción por “malos créditos” realizada por la empresa en función del procedimiento autorizado por el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico para el corte del servicio a los clientes morosos e incobrables. El Fisco Nacional consideraba que la incobrabilidad no se encontraba debidamente acreditada, debido que no se habían iniciado las acciones judiciales tendientes al cobro. Por su parte, tanto el Tribunal Fiscal como la Cámara confirmaron la determinación del organismo recaudador. El Alto tribunal, revocó la sentencia apelada, concluyendo que ni la ley ni el reglamento exigían que el contribuyente debía demostrar, además de acreditar el cumplimiento de los usos y costumbres del ramo, el inicio del cobro compulsivo del crédito. Por consiguiente, consideró que el seguimiento de las pautas establecidas en el citado reglamento había tenido una *“específica recepción objetiva”* de los “usos y costumbres” dentro de la actividad que desarrollaba la actora.

Para una mayor claridad expositiva a continuación un resumen de las normas del impuesto a las ganancias.

Esta deducción se encuentra incluida en el art.91 inc.b de la LIG y establece que se podrán deducir *“Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo”* Adicionalmente, el art.160 de la ley, en el inc.d

⁸¹ CSJN, “Telefónica de Argentina S.A”, 14/02/2012.

dispone que, para el caso de las ganancias de fuente extranjera no atribuibles a establecimientos permanentes, se computarán las deducciones del art.91, en la medida y proporción correspondientes, excluidas las provisiones y reservas comprendidas en el inc. b – malos créditos – no admitiéndose, por lo tanto, la deducción de provisiones para incobrables, pero sí el castigo directo a resultado.

Por su parte, el decreto reglamentario en sus arts. 214 y 218 establecen los siguientes requisitos necesarios para que un crédito sea considerado como incobrable, a saber: (i) Que tengan su origen en operaciones comerciales, (ii) Que su incobrabilidad esté justificada, (iii) Que correspondan al ejercicio, (iv) Que se verifiquen algunos de los índices de incobrabilidad establecidos por el art. 217 del citado decreto (verificación del crédito en concurso preventivo - declaración de la quiebra del deudor - desaparición fehaciente del deudor - iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro - paralización manifiesta de las operaciones del deudor - prescripción),y (v) para el caso de que se trate de créditos de escasa significación que se cumplan, en forma concurrente, con los requisitos establecidos en el reglamento (el monto del crédito no supere el importe que fije la AFIP, tener una morosidad mayor a 180 días, existencia de una notificación fehaciente al deudor sobre su condición de moroso, existencia del corte del servicio o discontinuidad de las operaciones con el deudor).

Amortizaciones

Otra de las deducciones especiales admitidas para los sujetos que obtienen ganancias encuadradas dentro de la tercera categoría son las pérdidas por depreciaciones de los bienes afectados a la actividad generadora de renta.

En este tema, una cuestión que se debatió es -dentro del ámbito de las telecomunicaciones-la prevalencia entre el concepto de “desuso” y el de “obsolescencia” dado que el Fisco no admitía a esta última como determinante de la vida útil. Anticipamos que finalmente la justicia acogió la tesis del contribuyente.

Al respecto, el art. 86 inc.f de la LIG dispone que se podrán deducir *“Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso...”*Adicionalmente, el reglamento establece en el art. 206 que *“las amortizaciones cuya deducción admite el inciso f) del artículo 86 de la ley, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.”* Cabe agregar que los art. 87 y 88 de la mencionada ley establece precisiones para calcular la cuota de amortización de bienes muebles e inmuebles.

Con relación a la figura del desuso, el art. 70 de la LIG dispone que *“cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso), el contribuyente podrá optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que ésta se realice...”*

Como hemos comentado, dentro del ámbito de las telecomunicaciones se ha debatido sobre la posibilidad de considerar a la obsolescencia tecnológica dentro de la estimación de la vida útil para determinados bienes afectados a la actividad. En tal sentido, en la causa “Telec. Int. Telintar S.A.”⁸², el fisco determinó de oficio el impuesto a las ganancias de ciertos periodos fiscales por considerar que la vida útil de quince años asignada por la empresa para calcular la depreciación

⁸² CSJN, “DGI (en autos Telec Int Telintar SA)”, 22/05/2012.

de los cables submarinos de fibra óptica no era correcta, aplicando para dichos bienes un plazo de amortización de veinte años.

En primer término, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que para establecer el plazo de amortización debía tenerse en cuenta únicamente el *“desgaste puro”*, es decir, *“el envejecimiento que sufren los bienes por su utilización normal en la actividad a la que están destinados”*. Asimismo, entendió que el *“factor obsolescencia”*, es decir *“la pérdida de utilidad relativa de los bienes causada por el avance tecnológico”* no era compatible dado que la misma ocasiona el desuso, el cual se encuentra debidamente contemplado en la ley.

Por su parte, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó el fallo del Tribunal y, basándose en un informe técnico del Consejo de Ciencias Económicas de CABA, consideró que para el establecimiento de la vida útil de los bienes es importante considerar, entre otros factores, la obsolescencia del bien. Así, analizó los distintos informes producidos en autos y remarcó que de ellos surgen plazos de amortizaciones menores al pretendido por la AFIP.

Finalmente, la Corte convalidó el criterio de la Cámara concluyendo que:

- La obsolescencia debe considerarse incluida dentro de los factores a tener en cuenta en la deducción prevista en el art.86 de la LIG. En efecto, afirmó que *“...no se advierten razones que lleven a excluir de los factores a tener en cuenta para estimar la vida económicamente útil de los bienes a la obsolescencia, entendida como la depreciación que éstos pueden tener a causa de innovaciones tecnológicas”*. Asimismo, expresó que la consideración de esta causal dentro del cálculo de la amortización de los bienes respectivos es indudable teniendo en cuenta el continuo avance tecnológico en la industria de las telecomunicaciones.
- El concepto de vida útil alude *“al lapso durante el cual el bien es utilizado en condiciones económicamente provechosas; es decir no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en que su uso resulta eficiente desde el punto de vista económico”*. En síntesis, el tiempo de vida útil que debe estimarse es el de la *“vida económicamente útil.”*⁸³

De igual modo, en la causa *“Telefónica”*⁸⁴ el Alto Tribunal, remitiendo al fallo anteriormente comentado, dictaminó que no correspondía excluir a la obsolescencia como uno de los elementos a considerar en la estimación de la vida útil de los tendidos terrestres de cables para telecomunicaciones por medio de fibra óptica.

Cabe mencionar, que el organismo fiscal receptó la doctrina sentada por la Corte mediante la instrucción general 7/2012 de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos,⁸⁵ en donde estableció que: *“en el marco del artículo 82, inciso f), de la ley de impuesto a las ganancias -que permite la deducción de las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso- y ante la ausencia de toda precisión normativa, debe entenderse que la determinación de la vida útil ‘probable’ de los bienes muebles -a los fines de su amortización- ha sido deferida, en principio, a una estimación razonable y ponderada, para lo cual debe meritarse el concepto obsolescencia*

⁸³ Ídem.

⁸⁴ CSJN, *“Telefónica de Argentina S.A.”*, 22/05/2012

⁸⁵ Instrucción general (SGAJ AFIP) 7/2012 (11/7/2012)

y vida útil eficiente desde el punto de vista económico. De allí que la descalificación del plazo de amortización deberá apoyarse en fundamentos categóricos que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo o el notorio apartamiento de los criterios contables usualmente aplicados.”

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el presente capítulo abordaremos en forma general la normativa aplicable a la industria de las telecomunicaciones, centrándonos en las cuestiones controvertidas.

Aspecto objetivo

La ley del impuesto al valor agregado (Ley 23.349, en adelante ley de IVA) define su objeto de imposición en los artículos 1 y 3, en donde se especifican las distintas operaciones gravadas, entre las que se incluyen taxativamente a las “telecomunicaciones”, con excepción de las que prestaba Encotesa (Organismo privatizado en 1997) y las agencias de noticias.⁸⁶ Cabe agregar que la prestación debe realizarse dentro del ámbito territorial que define la norma, sin relación de dependencia y a título oneroso.

Con relación al alcance del concepto “telecomunicaciones” remitimos al capítulo específico del presente trabajo en donde enumeramos, en función al marco regulatorio vigente, las actividades incluidas dentro de esta definición. Cabe agregar, que el Tribunal Fiscal de la Nación consideró—a los efectos del encuadre de determinadas actividades dentro del IVA—que las telecomunicaciones “*comprenden no sólo al servicio propiamente dicho, sino también a la provisión de bienes, obras y servicios que resulten inherentes, inescindibles o esenciales para la prestación del mismo.*”⁸⁷

En este contexto, hacemos mención del Dictamen DAL (AFIP) 130/2000 en donde el Fisco concluyó que los servicios de alarmas por vínculos radioeléctricos son servicios de telecomunicaciones. En consecuencia, tales prestaciones incluyen no solamente la instalación y mantenimiento del sistema de alarmas, sino también la transmisión de información de un abonado a una central de procesamiento para hacer llegar a la estación policial una señal de alarma y su retransmisión.

⁸⁶ Ley 23.349 (T.O 2019) ARTICULO1º — “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación.”

“ARTÍCULO 3º - Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:”

“e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:”

“21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”

“4. Efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, excepto los que preste Encotesa y los de las agencias noticiosas.”

⁸⁷ Tribunal Fiscal de la Nación, “COMSAT Argentina SA s/apelación”, 31/08/2000.

Cesiones de uso y transferencias de derechos

Respecto de las cesiones de uso y transferencias de derechos, la ley de IVA y el decreto reglamentario establecen que se encuentran alcanzadas cuando las mismas impliquen una concesión de explotación o un servicio financiero; o cuando tratándose de derechos de propiedad intelectual, industrial o comercial (con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos) se realicen con locaciones o prestaciones gravadas.⁸⁸

En lo referente los servicios de radiodifusión y particularmente a la cesión de derechos de transmisión y distribución de programas y señales deportivas, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “Telesport S.A.”⁸⁹ convalidando el criterio del Tribunal Fiscal, consideró que la misma se encontraba alcanzada dado que configuraba la concesión de una explotación comercial. En este sentido, señaló que *“la cesión o licencia de derechos, como la denominaban contractualmente las partes, excedía claramente un simple “uso”, y más bien comprendía la posibilidad de su explotación comercial exclusiva por parte del licenciatario o concesionario...”*

Asimismo, en el Dictamen DAL (AFIP) 69/99 se consultó sobre la gravabilidad en el impuesto a la prestación realizada por un sujeto extranjero, que consistía en la cesión temporal de derechos de exhibición de películas para cine y televisión. El organismo fiscal determinó que dicha operación se encontraba alcanzada por el gravamen, ya que configuraba una explotación de cesión comercial.

En un mismo sentido, en el Dictamen DAT (AFIP) 15/20212, la administración tributaria concluyó que la distribución de un programa de televisión -que en el caso se instrumentaba mediante una cesión de derechos de emisión-, por parte de una empresa del exterior, cuya explotación se llevaba a cabo en el país, se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado.

Respecto a la cesión de derechos sobre canales radioeléctricos, en la causa “Startel S.A.”⁹⁰ el Tribunal Fiscal revocó el ajuste fiscal dado que se demostró que el cedente había quedado al margen del negocio por lo que la cesión no implicaba una concesión de explotación comercial o industrial.

En efecto, se desestimó la pretensión fiscal que argumentaba que la transferencia de derechos sobre canales radioeléctricos estaba gravada debido a su relación con una locación gravada por el IVA, específicamente en lo referido al arrendamiento de infraestructura y asistencia técnica. Al respecto, precisó que no se advertía que dichas actividades configuraran un derecho de propiedad intelectual, comercial o industrial, sino que correspondían a un permiso de explotación del espacio radioeléctrico.

⁸⁸ Decreto Reglamentario 692/1998 y modificatorias (P.E), Art.8.

⁸⁹ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, “Telesport S.A”, 7/09/2010.

⁹⁰ Tribunal Fiscal de la Nación, “Startel S.A s/apelación”, 30/08/2013.

Aspecto subjetivo

El artículo 4 de la ley define a los sujetos pasivos del impuesto. En este sentido, el inc.c establece que son sujetos aquellos que *"presten servicios gravados"*, por lo que cualquier sujeto que preste o realice algunas de las prestaciones o locaciones gravadas, como el caso de las telecomunicaciones, se convierte en sujeto pasivo del impuesto dado que no es necesario que dicha condición se adquiera con antelación. En opinión de la doctrina, *"a diferencia de la venta de cosas muebles, donde es imprescindible que el sujeto reúna ciertos requisitos, se entiende que en estos casos existe una potencialidad que exime del cumplimiento adicional de ellos."*⁹¹

En los Dictámenes DAT (AFIP) 10/1993 (AFIP) y DAT (AFIP) 77/02 en relación con la actividad de intermediación en el negocio (vg:venta de tarjetas prepagas, locutorios, recargas virtuales), el organismo fiscal expresó que existen dos situaciones generadoras de responsabilidad frente al tributo: la prestación del servicio de telecomunicaciones al usuario (empresa de telefonía) y la prestación de un servicio de intermediación (distribuidora de tarjetas, cospeles).

En el Dictamen DAT (AFIP) 22/03 una cooperativa de servicios públicos consultó el tratamiento a otorgar en el impuesto a los servicios de telecomunicaciones a teléfonos celulares desde teléfonos de la red fija bajo la modalidad "Calling Party Pays" (quién llama paga) facturado a sus abonados por cuenta y orden del prestador. El organismo concluyó que la cooperativa en carácter de intermediario debía rendir las ventas realizadas por cuenta y orden mediante nota de líquido producto y proceder a facturar la comisión por la actividad de intermediación desarrollada.

Exenciones

El art.7 inc.h, pto 27 establece una exención para las estaciones de radiodifusión sonoras previstas en la ley 22.285 (Ley de Radiodifusión) que tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de hasta 5 kW.⁹²

Sobre este punto, mencionamos el Dictamen DAT (AFIP) 78/02 en donde se consultaba el tratamiento impositivo a otorgar a una empresa que se encontraba autorizada a explotar el servicio de radiodifusión sonora por modulación de frecuencia a lo largo de la ruta 2, de la cual es titular de la concesión de obra pública para las mejoras de ampliación, remodelación, conservación y administración de dicha ruta.

La Administración opinó que si bien no se trataba de una sola estación con una potencia superior a 5kW, sino de varias estaciones que no superan los 1.5kw, la exención no era aplicable debido que el servicio era brindado con motivo de una explotación remunerada con

⁹¹ Marchevsky, Ruben (2006) *"Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral"*, Buenos Aires: Errepar, p.211.

⁹² Ley 23.349 (T.O 2019) .Art.7, inciso h, punto 27): *Las estaciones de radiodifusión sonora previstas en la ley 22.285 que, conforme los parámetros técnicos fijados por la autoridad de aplicación, tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de hasta 5 KW. También quedan alcanzadas por la dispensa" aquellas estaciones de radiodifusión sonora que se encuentren alcanzadas por la resolución 1805/64 de la Secretaría de Comunicaciones.*

“peaje” por lo que encuadraba dentro del régimen especial de concesiones establecidos por el artículo 23 de la ley de IVA.

Para llegar a esta conclusión, el organismo fiscal consideró que el ente concesionario no pudo distinguir claramente cómo se compensaba el servicio de radiodifusión del resto de los servicios complementarios que ofrecía, a partir de los ingresos obtenidos mediante peajes.

Aspecto espacial

La ley define que están alcanzadas por el gravamen las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación.

En efecto, se considera que la prestación del servicio de telecomunicaciones se encuentra realizada en el territorio de la Nación si la conectividad fue brindada dentro del país. A modo de ejemplo, podemos citar los servicios de interconexión de redes de tráfico en donde el lugar de prestación está constituido por la zona geográfica del puerto de enlace en donde se dio la comunicación.

Con relación a las “telecomunicaciones internacionales” el art.1 inc.b dispone que *“...se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él...”* A diferencia de las exportaciones de servicios definidas en la ley⁹³ adquiere relevancia, a efectos de encuadrar el hecho objeto del impuesto, la ubicación del prestador y no su utilización económica.

Al respecto, mencionamos el Dictamen DAT (AFIP) 67/2004 en donde se consultó sobre el tratamiento en el IVA a *telecomunicaciones* internacionales, contratadas y brindadas a clientes residentes fuera del país y que se generaban por la transferencia de aquellas llamadas que se habían dirigido al número telefónico local en Argentina asignado por la titular para que el cliente –que es quién carga con la facturación- se comunique estando en cualquier parte del mundo. Conforme lo dispuesto en la norma, el organismo fiscal, concluyó que el servicio prestado en el territorio se encuentra alcanzado por el gravamen en virtud de que la empresa se encontraba ubicada en la Argentina.

Cabe agregar, que el citado gravamen ha adoptado el “criterio de país de destino” con el propósito que el precio de los productos que se exporten o de los servicios utilizados en el exterior no se encuentren incididos con el tributo. Por lo que se encuentran alcanzadas las importaciones de servicios, las cuales corresponden a las prestaciones realizadas en el exterior con utilización económica en el país cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos.⁹⁴

Aspecto temporal

El artículo 5° de la Ley de IVA refiere al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, la generación del débito fiscal. El inc.3.b de la norma en cuestión especifica puntualmente el

⁹³ Ley.23.349, Art 1.b). “...no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior...”

⁹⁴ Ley 23.349 (T.O 2019). Art 1.d)

caso de las telecomunicaciones y establece que el hecho imponible se perfeccionará “... en el momento en que se produzca el vencimiento fijado para su pago o en el de percepción total o parcial de la factura, el que fuere anterior” ya sea que las mismas estén “reguladas por tasas o tarifas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma en función a unidades de medida preestablecidas...”⁹⁵

Al respecto, comentamos un interesante precedente⁹⁶ en dónde una empresa de telecomunicaciones, en el marco de la pandemia por Covid, solicitó el dictado urgente de una medida cautelar a efectos de que se le permitiera abonar el impuesto al valor agregado por las facturas emitidas a usuarios identificados en el artículo 3° del DNU 311/2020, únicamente sobre los montos efectivamente percibidos por la empresa, decretándose (de corresponder) la suspensión del artículo 5 de la Ley de IVA.

Cabe mencionar, que el citado DNU tenía como objetivo evitar la suspensión de la prestación de servicios esenciales a determinados usuarios ante la falta de pago y por un plazo de 180 días.

La firma fundamentó su reclamo invocando los siguientes argumentos:

- El DNU afectaba los principios de razonabilidad, pues la obligaba a cancelar los impuestos con prescindencia de su percepción.
- El hecho imponible no se encontraba verificado.
- Al permitir la posibilidad a los usuarios de financiar los impuestos, alteró dos elementos del hecho imponible: la temporalidad porque la operación se prolongó en el tiempo y los sujetos alcanzados debido que la empresa prestadora es quién soportaba los mismos.

La Cámara, apartándose de una interpretación literal del texto normativo, dado que el hecho imponible se encontraba perfeccionado por haberse producido el vencimiento del plazo, admitió la medida cautelar de la actora aceptando que no pague el IVA hasta tanto no perciba el monto de las facturas respectivas, basándose en los siguientes fundamentos:

- Se estaría desvirtuando la “*naturaleza legal*” del IVA que es un impuesto al consumo que grava manifestaciones indirectas de capacidad contributiva y recae sobre el usuario final del servicio.
- Afecta derechos constitucionales (propiedad, igualdad, ejercer industria lícita).
- Genera una ruptura en la naturaleza del contrato prestador-usuario.

⁹⁵ Ley 23.349 (T.O 2019) Art.5, inciso b, punto 3).

⁹⁶ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, “Telecom Argentina SA c/EN-AFIP s/proceso de conocimiento”, 03/12/2020.

Al respecto, compartimos el comentario de Ziccardi y Calello sobre la sentencia quiénes consideran que el criterio de la Cámara fue razonable dado que, si bien el propósito del DNU fue el de garantizar la prestación de un servicio esencial; de ningún modo pretendió que el prestador deba soportar un costo adicional derivado de la incidencia del impuesto a los consumos.⁹⁷

Base imponible

De acuerdo con el artículo 10 de la ley, la base imponible de las operaciones de telecomunicaciones se compone del precio neto de la prestación del servicio que surja de la factura o documento equivalente, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza.

Cabe agregar, que integran la base imponible los cargos de desconexión por resolución que soliciten los usuarios del servicio en los casos de baja anticipada. Esta interpretación fue respaldada por el organismo fiscal en el Dictamen DAT (AFIP) 78/2007, en donde concluyó que dichos pagos no tenían naturaleza resarcitoria dado que constituían el cumplimiento de obligaciones asumidas contractualmente.

Con relación a la inclusión de otros impuestos y tasas retributivas dentro del precio neto gravado, el artículo 44 del decreto reglamentario establece, como regla general, que no forman parte del mismo en la medida que se cumplan las siguientes tres condiciones: i) que tengan como hecho imponible la misma operación gravada, ii) que se consignen en la factura por separado y iii) que sus importes coincidan con los ingresos que se efectúen al fisco.

Al respecto, en el Dictamen DAT (AFIP) 20/2014 referido a la incorporación de ciertos gravámenes dentro de la facturación de empresas de telecomunicaciones, se concluyó que:

- *“El incremento en el costo por aumento en la tasa de ingresos brutos”* formaba parte de la base gravada, en función de que ambos hechos imponibles gravaban hechos distintos de acuerdo con lo establecido en el Dictamen DAT (AFIP) 70/2003.
- *“El impuesto sobre Créditos y Débitos Bancarios”* se encontraba incluido dado que no guardaba relación alguna con la prestación alcanzada por el IVA.
- *“Las Contribuciones que inciden sobre el comercio, la industria y empresas de servicios”* de la Municipalidad de Rosario no estaban excluidas de la base dado que no se verifica una identidad en su hecho imponible con el del IVA.

En cuanto a los intereses originados en pagos diferidos o fuera de término, luego de la incorporación del art.10 del decreto reglamentario,⁹⁸ las prestaciones financieras comenzaron a tener autonomía dentro la normativa del gravamen. Es decir, que para las citadas

⁹⁷ Ziccardi, Horacio y Calello Carolina (2020) *“Tratamiento de los usuarios morosos respecto al IVA e Internos”*, Buenos Aires: Doctrina Tributaria Errepar.

⁹⁸ Decreto 692/98 (P.E) Art.10: *“Los intereses originados en la financiación o el pago diferido o fuera de término, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas.”*

prestaciones no se aplica el criterio de la unicidad consagrado en el art.10 de la Ley, por el cual integran el precio neto—gravado o exento—servicios accesorios a la operación principal.

En este contexto, en el Dictamen DAT (AFIP) 34/2022 referido a una consulta vinculante realizada por una empresa de telecomunicaciones respecto de los intereses por mora generados en la prestación del servicio, el organismo asesor dictaminó que no integraban el precio neto gravado.

Pagos a cuenta

El art.50.1 de la Ley de IVA y el art. 4 RG 3018/11 establecen que los responsables inscriptos que sean sujetos del gravamen de los Servicios de Comunicación Audiovisual establecidos por el art.94 de la Ley 26.522 podrán computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado el cien por ciento de las sumas efectivamente abonadas por el citado impuesto. Dicho cómputo procederá en el período fiscal correspondiente a la fecha en que se realizó la erogación que origina el pago a cuenta. En tal sentido el citado cómputo: (i) deberá efectuarse con carácter previo a la deducción de los ingresos directos del propio impuesto; (II) no podrá generar saldo a favor en el IVA y (iii) de existir remanente, se podrá utilizar en los períodos fiscales siguientes en los que surja saldo a favor de la AFIP.

Alícuotas

En función de lo establecido por el art. 28 de la Ley de IVA y el art. 66 del reglamento la alícuota aplicable a los servicios de telecomunicaciones es del 21%. No obstante, la misma se incrementará al 27% en la medida que se cumplan en forma concurrente los siguientes requisitos:

- el comprador o usuario sea un sujeto categorizado como responsable inscripto o monotributista y;
- que la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o, en su caso, terrenos baldíos.

Cabe agregar, que la alícuota incremental no será de aplicación cuando la prestación fuera destinada a sujetos jurídicamente independientes que resulten revendedores o, en su caso, coprestadores de los mismos servicios comprendidos en la norma ni cuando se trate de prestaciones de servicios de valor agregado.

En este sentido, en el Dictamen DAT (AFIP) 93/2002 el fisco consideró que no correspondía la alícuota incremental en el caso de arriendos de enlaces internacionales que incluían conectividad a internet y que luego eran utilizados por quien los alquilaba en la prestación de los servicios mencionados, debido que se trataba de empresas coprestadoras.

IMPUESTOS INTERNOS

Servicio de telefonía celular y satelital

La ley 24.764 establece en su art.1, 30, 31 y ss. un impuesto interno sobre el importe facturado por la provisión del servicio de telefonía celular y satelital a los usuarios. Asimismo, se

encuentra incluidos dentro del objeto del tributo la venta de tarjetas prepagas y/o recargas electrónicas para la prestación del servicio mencionado.

Cabe agregar, que el decreto reglamentario⁹⁹ en su art.49 enuncia los servicios comprendidos por el impuesto, los cuales son: los servicios móviles de telecomunicaciones; los servicios de radiocomunicaciones móviles; de telefonía móvil; de radiocomunicación de concentración de enlaces; de avisos a personas; de comunicaciones personales; satelitales móviles y cualquier otro de índole similar a los detallados.

Asimismo, a través del Dictamen DAT (AFIP) 24/2001 el organismo asesor dictaminó que no se encontraban alcanzadas por el tributo las ventas de aparatos de telefonía, así como los servicios de provisión, mediante comodato o leasing, reparación y mantenimiento y los de cobertura para el caso de extravío, robo, hurto, o destrucción total de los mismos.

Cabe mencionar, que el art. 32 del gravamen establece que el hecho imponible se perfecciona al vencimiento de las respectivas facturas y/o venta de tarjetas o recargas virtuales y que son sujetos pasivos quienes presten el servicio gravado.

Con relación a la base imponible del tributo, el art. 51 del decreto reglamentario precisa que la provisión de servicio de telefonía celular o satelital comprende todo otro servicio prestado en forma conjunta aún en el caso que se facture por separado.

El art.52 detalla los conceptos que no incluyen la base del gravamen, los cuales son:

- Aquellos facturados al usuario correspondientes a interconexión con otras redes por tránsito local, interurbano e internacional, en la medida en que los mismos se encuentren discriminados en la factura.
- Servicios itinerantes prestados a usuarios nacionales fuera del país.
- Servicios prestados a otros sujetos que resulten revendedores o, en su caso, coprestadores de los mismos servicios comprendidos en el presente artículo.
- Servicios de valor agregado.

Dentro de las disposiciones generales de la ley, el art. 4 dispone que el gravamen se determinará aplicando la alícuota correspondiente, actualmente del 5%, sobre el precio neto de venta que resulta de la factura o documento equivalente, el cual se obtiene una vez deducidas las bonificaciones y descuentos hechos al comprador por épocas de pago o conceptos similares, los intereses por financiación y el débito fiscal.

En cuanto a las exenciones, el art.50 establece que no se encuentra alcanzada por el impuesto el importe facturado a los usuarios del servicio bajo la modalidad abonado que llama paga (Calling party pays).

⁹⁹ Decreto 296/97 (DGI) Incorporado por el art.1 inc. h) Decreto N° 290/2000.

IMPUESTOS VINCULADOS A LA LEY DE FOMENTO DE LA ACTIVIDAD CINEMATOGRAFICA NACIONAL

Mediante la Ley 17.741 (Ley de Fomento de la Actividad Cinematográfica Nacional), se establecieron una serie de disposiciones para promover y proteger la producción, distribución y exhibición del cine argentino.

En este contexto, el art. 21 de la citada norma creó el Fondo de Fomento Cinematográfico que se integra de la siguiente manera:¹⁰⁰

“a) con un impuesto equivalente al DIEZ POR CIENTO (10%) aplicable sobre el precio básico de toda localidad o boleto entregado gratuita u onerosamente para presenciar espectáculos cinematográficos en todo el país, cualquiera sea el ámbito donde se realicen. El impuesto recae sobre los espectadores, y los empresarios o entidades exhibidoras adicionarán este impuesto al precio básico de cada localidad.”

“b) con un impuesto equivalente al DIEZ POR CIENTO (10%) aplicable sobre el precio de venta o locación de todo tipo de videograma grabado, destinado a su exhibición pública o privada, cualquiera fuere su género. El impuesto recae sobre los adquirentes o locatarios. Los vendedores y locadores a que se refiere el párrafo anterior son responsables del impuesto en calidad de agentes de percepción.” Si el vendedor o locador fuera un responsable inscripto en el Impuesto al Valor Agregado, el importe de éste último, se excluirá de la base de cálculo del gravamen.”

IMPUESTO A LOS SERVICIOS DE COMUNICACIÓN AUDIOVISUAL

La ley 26.522 que regula los servicios de comunicación audiovisual establece en su art. 94 que los titulares de los citados servicios *“tributarán un gravamen proporcional al monto de la facturación bruta correspondiente a la comercialización de publicidad tradicional y no tradicional, programas, señales, contenidos, abonos, y todo otro concepto derivado de la explotación de estos servicios”*. También se encuentran alcanzados *“los ingresos provenientes de la realización mediante el servicio de comunicación audiovisual de concursos, sorteos y otras actividades o prácticas de similar naturaleza, con excepción de aquellos organizados por entidades oficiales.”*

Asimismo, el mencionado artículo establece que los titulares de registros de señales tributarán en impuesto proporcional al monto de la facturación bruta correspondiente a la comercialización de espacios y publicidades de cualquier tipo, en contenidos emitidos en cualquiera de los servicios regulados por la ley.

Destacamos que la norma abarca a los siguientes sujetos vinculados con estos servicios que, según la doctrina, podrían clasificarse en¹⁰¹: (i) productor de señales de origen nacional o extranjeras, (ii) productor de contenidos, (iii) empresa publicitaria o agencia de publicidad; (iv) servicios de radiodifusión (televisión abierta, radiodifusión sonora; servicios por suscripción satelital y no satelital).

¹⁰⁰ Ley N° 17741 (T.O. 2001). Art.21.

¹⁰¹ Saladino, Andrés (2010) *“Servicios de comunicación audiovisual. Cuestiones tributarias contenidas en la Ley 26.522”*. Buenos Aires: Doctrina tributaria Errepar.

Respecto de la determinación de la base imponible, el art. 94 dispone que de la facturación bruta se deducirán los descuentos y bonificaciones comerciales vigentes en plaza que se facturen y contabilicen, así como el importe tributado en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos (art. 3, RG 3108/2011).

Cabe mencionar, que mediante el Dictamen DAT (AFIP) 22/2006 el organismo asesor concluyó que no se encuentra dentro del concepto de “facturación bruta” el impuesto al valor agregado.

Con relación a los porcentajes a aplicar, los mismos oscilan entre el 1% y 5% en función de la densidad poblacional y el tipo de servicio prestado.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En virtud de que este gravamen se encuentra legislado a nivel provincial, analizaremos los aspectos más relevantes aplicables a las telecomunicaciones haciendo foco en las jurisdicciones más representativas.

Aspecto objetivo

El aspecto objetivo del impuesto es definido por cada jurisdicción, de acuerdo con lo establecido en los códigos fiscales y en observancia de las limitaciones impuestas por la ley de coparticipación federal de impuestos (ley 23.548).

La doctrina establece que desde su implantación, el hecho imponible de este gravamen ha presentado cuatro caracteres esenciales: (i) el ejercicio de actividad; (ii) la habitualidad; (iii) el propósito de lucro; y (iv) el sustento territorial.¹⁰² En este sentido, los distintos ordenamientos provinciales, entre los que destacamos la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la provincia de Buenos Aires, Córdoba y Mendoza establecen que se encuentra alcanzados por el impuesto el ejercicio habitual y a título oneroso, en una determinada jurisdicción, del comercio, industria o profesión, oficio, negocio, locación de obras y servicios y de cualquier otra actividad a título oneroso.¹⁰³

En virtud de lo comentado, la actividad de telecomunicaciones, al configurar una prestación de servicios, se encuentra incluida dentro del objeto del impuesto.

Aspecto subjetivo

El Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires y Mendoza establece que son contribuyentes del impuesto las personas humanas, sociedades y demás entes (incluidas las cooperativas) que realicen las “actividades gravadas”.¹⁰⁴ Por su parte, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la provincia de Córdoba disponen una enunciación detallada de sujetos (incluyendo a las

¹⁰² Bulit Goñi, Enrique (1997) *“Impuesto sobre los Ingresos Brutos”*, 2da edición, Buenos Aires: Ed. Depalma, p.61.

¹⁰³ Ley 6505 (T.O 2024), Art. 202. (Caba); Ley 10.397 (T.O 2011), Art.182 (Bs As); Ley 6006 (T.O 2023), Art.202(Córdoba); Ley 4362 (T.O 2019), Art.163 (Mendoza).

¹⁰⁴ Ley 10.397 (T.O 2011), Art.202 (Bs As); Ley 4362 (T.O 2019), Art.167(Mendoza).

cooperativas) en tanto obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada.¹⁰⁵ En efecto, el aspecto subjetivo del impuesto está comprendido por aquellos sujetos que realicen el ejercicio habitual de actividades onerosas.

En conclusión, los sujetos que presten servicios de telecomunicaciones son sujetos del gravamen, independientemente de la forma jurídica que adopten, por el ejercicio de una actividad gravada.

Exenciones

Los servicios de radiodifusión se encuentran exentos del gravamen. En algunas jurisdicciones es necesario que se cumplan determinados requisitos.

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires exime a “..los ingresos obtenidos por la actividad de emisión de radiodifusión y de televisión..”¹⁰⁶ Asimismo, dispone que “..la exención sólo comprende a los ingresos obtenidos por los titulares de las licencias concedidas por el Estado para la emisión de radio y televisión..”¹⁰⁷ En un mismo sentido, la Provincia de Córdoba establece en su ordenamiento una exención para “..los servicios de radiodifusión y televisión reglados por la ley nacional 22285 -o la norma que la sustituya en el futuro- y agencias de noticias..”¹⁰⁸ Por su parte, el Código Tributario de Mendoza dispone que se encuentran exentos “...los ingresos provenientes de diarios, emisoras de radiotelefonía y televisión, que se encuentren relacionados con su actividad principal...”¹⁰⁹

Aspecto espacial

En opinión de Bulit Goñi, el ámbito espacial de aplicación del tributo se extiende sólo dentro del territorio sobre el cual tiene *imperium* el fisco que lo establece.¹¹⁰ En este sentido, el autor afirma que “...el sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que él se configure, o sea para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate...”¹¹¹

En el ámbito de las telecomunicaciones, se han generado distintas controversias relacionadas con la pretensión fiscal de someter a imposición al “tráfico saliente” es decir, aquellas llamadas originadas en el país y finalizadas en el exterior.

En la causa “Telecom Argentina S.A c/Provincia de Corrientes”¹¹² la actora promovió ante la Corte una acción declarativa de certeza para hacer cesar el estado de incertidumbre generado por la pretensión fiscal de gravar con el impuesto a los ingresos brutos la prestación del servicio de llamadas internacionales salientes en el tramo que se desarrolla fuera de los límites de la República Argentina. En efecto, el organismo fiscal cuestionó que el contribuyente no incluía dentro de la base del tributo a la denominada “tasa de distribución”

¹⁰⁵ Ley 6505 (T.O 2024), Art. 202 (Caba); Ley 6006 (T.O 2023), Art.205 (Córdoba)

¹⁰⁶ Ley 6505 (T.O 2024), Art. 296, inc 16(Caba).

¹⁰⁷Idem

¹⁰⁸Ley 6006 (T.O 2023), Art.241, inc.6 (Córdoba)

¹⁰⁹Ley 4362 (T.O 2019), Art.189, inc.7 (Mendoza).

¹¹⁰ Bulit Goñi, Enrique, Op.Cit., p.81.

¹¹¹ Ibidem, p.84.

¹¹² CSJN, “Telecom Argentina SA c/Corrientes, Prov. de s/acción declarativa”, 26/12/2017

que representaba la contraprestación del uso de medios ajenos que eran provistos por un operador extranjero a la firma local para que ésta pueda en el exterior concretar el transporte de las comunicaciones internacionales.

La Corte convalidó el criterio fiscal, exponiendo los siguientes argumentos:

- No es la actividad de exportación la que se grava, o la porción de actividad que, según se sostiene, se realiza fuera del territorio nacional; lo gravado es el servicio, el cual se presta de manera integral e inescindible desde la provincia a quién se encuentra en el exterior. En efecto, la tasa de distribución que cobra la empresa telefónica para lograr dicha comunicación es un elemento imprescindible de su prestación por lo que integra la base imponible del gravamen.
- El pago de la "tasa de distribución" es incorporado, junto con los demás costos de producción, al precio facturado por Argentina a sus clientes domiciliados en cada una de las provincias donde opera, en este caso, la provincia de Corrientes.
Dicha circunstancia pone de relieve que el pago de la referida tasa está directamente vinculado con la producción del servicio que la firma presta y factura a los domicilios de dicha provincia, motivo por el cual es razonable considerarlo como un gasto efectivamente soportado en esa jurisdicción y no en el extranjero.
- El impuesto en cuestión no está dirigido a gravar la "tasa de distribución", sino que el gravamen recae en general sobre toda la actividad habitual a título oneroso y que al tomar como base la facturación bruta del contribuyente, incluye en esos montos todos los costos de producción del bien o servicio sin distinguir entre insumos de origen nacional o importado.

Aspecto temporal

Como criterio general, el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Para el caso de la prestación del servicio de telecomunicaciones, los distintos ordenamientos locales establecen que los ingresos se han devengado desde "*...el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o desde su percepción total o parcial, el que fuera anterior...*"¹¹³

Alícuotas

A continuación, detallamos las alícuotas vigentes en las jurisdicciones relevadas para las actividades de telefonía e internet:

Actividades/Jurisdicción	Capital Federal	Buenos Aires	Córdoba	Mendoza
Telefonía Móvil	4%	5%	4%	4%

¹¹³ Ley 6505 (T.O 2024), Art. 220 (Caba); Ley 10.397(T. O 2011), Art.201 (Bs As); Ley 4362 (T.O 2019), Art.187 (Mendoza).

Telefonía Fija	6.5%	6.5%	6.5%	6.5%
Internet	4%	5%	4%	4%

Convenio Multilateral. Asignación de ingresos

En este apartado, mencionaremos un pronunciamiento de la Comisión Arbitral y Plenaria con relación a la asignación de ingresos dentro del Convenio Multilateral que debía realizar una empresa titular de una señal televisiva (ESPN SUR SRL c/Pcia de Santa Fe)¹¹⁴ por la prestación del servicio de acceso a una plataforma online de contenido audiovisual que se encontraba disponible en todo el país y por el que se cobraba una suscripción mensual a sus abonados.

Sin entrar en especificaciones técnicas, procederemos a describir la operatoria de la siguiente manera: ESPN era una empresa que comercializaba derechos de emisión de señales para sistemas de televisión pagas, las cuales se integraban con programas deportivos grabados en estudios o eventos deportivos en vivo. El acceso que realizaban los cableoperadores a dichas señales era realizado vía satélite, para lo cual ESPN contrataba con Telepuerto Internacional Buenos Aires (TIBA) la subida de las señales al satélite a quien le enviaba las mismas a través del enlace de fibra óptica a la sede de TIBA ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en adelante CABA. Por su parte, los usuarios abonados de las cableoperadoras solicitaban alta en el servicio en la web del prestador o mediante aplicación web descargada en algún dispositivo móvil, para luego quedar habilitado para disfrutar todo el contenido online de la plataforma.

El contribuyente consideró que su actividad se desarrollaba y agotaba en el momento en que la señal era recepcionada por TIBA en el nodo que poseía en la CABA. Asimismo, afirmaba que para distribuir sus programas convenía con sus clientes—operadores de cable—la distribución de su señal mediante la modalidad de contratación entre ausentes toda vez que se emitía una carta oferta con el fin de que se distribuyeran las señales televisivas, por lo que los ingresos se asignaban al domicilio del adquirente que en su caso tenía su domicilio principal en la CABA.

Por su parte, el organismo fiscal constató, a través de los abonados, que ESPN codificaba la señal satelital para que cada uno de los cableoperadores y operadores, mediante decodificadores habilitados y suministrados por la empresa que comercializaba el derecho a la señal televisiva, pueda descryptar, en los centros de transmisión, ubicados en la jurisdicción de Santa Fe, el servicio ESPN, de modo de poder distribuirlo en sus respectivas áreas de cobertura. Asimismo, interpretó que los usuarios abonados al sistema eran los que determinaban el monto del arancel por cuanto surgía, a partir del número de ellos, cuánto debían abonar los cableoperadores.

En este contexto, el fisco provincial consideró que el TIBA era un “*mero instrumento natural de acceso de la señal ESPN al satélite INSAT que luego es tomado por los operadores o cableoperadores, quienes deben contar con la pertinente habilitación por parte de ESPN, sin*

¹¹⁴ R. (CA) 25/2008, (CP) 2/2009

la cual sería imposible decodificar o desenscriptar la señal para su posterior distribución a los abonados o usuarios, procedimiento que se efectúa en la Provincia de Santa Fe”.

La Comisión Arbitral y Plenaria, asistieron razón al fisco, resolviendo que la prestación del servicio se realizaba en el lugar geográfico donde el cliente (cableoperador) bajaba la señal del satélite y la decodificaba (Santa Fe) para luego distribuirla a los abonados al sistema, puesto que hasta dicho momento no podía disponer de la misma, por lo que seguía siendo propiedad de la empresa que disponía la subida al satélite.

IMPUESTO DE SELLOS

Aspecto objetivo

El impuesto de sellos es un tributo provincial cuyo hecho imponible son los actos o contratos de carácter oneroso formalizados dentro de la jurisdicción, así como aquellos que, aunque se formalicen fuera de ella, tengan efectos en la misma.

En opinión de Soler, para dar nacimiento a la obligación tributaria deben darse los siguientes requisitos:¹¹⁵

- *existencia de actos jurídicos*
- *formalizados en instrumentos públicos o privados;*
- *otorgados en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella*

La actual ley de Coparticipación Federal de impuestos (Ley 23.548) define el concepto de instrumento que las jurisdicciones deben observar obligatoriamente en la redacción de las respectivas normas locales. Al respecto, el art.9 de la mencionada norma establece: “..Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes...”

En este contexto, mencionamos una sentencia de la Corte relacionada con los formularios de solicitudes de servicios que los usuarios realizaban a las empresas prestadoras del servicio telefónico con el objetivo de solicitar el alta. El Alto Tribunal dictaminó que dichas solicitudes no reunían todas las condiciones para ser consideradas instrumentos.¹¹⁶ Al respecto, concluyó que por tratarse de formularios preimpresos completados por el cliente, los cuales la compañía podía aceptar o no, impedía tener por configurado el carácter de título jurídico mediante el cual podían exigirse las condiciones contractuales.

¹¹⁵ Soler, Osvaldo, (2011). “*El impuesto de Sellos. En todas las jurisdicciones de la República Argentina.*” 2da Edición actualizada y ampliada. Buenos Aires: Ed. La Ley, p.25.

¹¹⁶ CSJN, “Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04/06/2019.

Aspecto subjetivo

Las empresas de telecomunicaciones son sujetos pasivos del impuesto y, en muchas jurisdicciones, están obligadas a actuar como agentes de retención del gravamen por las operaciones instrumentadas.

Exenciones

En materia de exenciones, podemos mencionar: La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y La Rioja eximen la prestación de servicios de telefonía fija y de larga distancia, de telefonía celular, acceso a internet, prestación de servicios de circuitos cerrados de televisión por cable y satelital. En el caso de Buenos Aires, la dispensa contiene a las cooperativas que presten servicios público telefónico. Por su parte, Catamarca, Chaco, Córdoba, San Juan y San Luis incluyen a los servicios de radiodifusión y televisión regidos por la ley nacional 22.285, aclarando que dicha exención no comprende los servicios de radio y televisión por cable que implique el pago del usuario por la prestación.

Aspecto espacial

En opinión de Soler, el ámbito espacial del hecho imponible está conformado por los siguientes elementos: 1) el lugar de otorgamiento de los instrumentos, 2) el lugar en que los actos instrumentados producen efectos y 3) el lugar de ubicación de los bienes.¹¹⁷

En cuanto a la aclaración sobre qué se entiende por "producir efectos" en una jurisdicción, los códigos tributarios establecen que estos ocurren cuando se llevan a cabo actos jurídicos que implican la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos, siempre y cuando estos actos tengan un carácter oneroso.

Si bien existen disposiciones contenidas en los respectivos códigos con el objetivo de morigerar la doble imposición, esta situación se encuentra lejos de resolverse.

Aspecto temporal

Dado el carácter instantáneo del impuesto, el hecho imponible en el ámbito de las telecomunicaciones se perfeccionará en el momento en que se cumpla el requisito de instrumentación de los respectivos negocios jurídicos.

Base imponible

En términos generales, los códigos fiscales no establecen una base imponible especial para los contratos celebrados por servicios de telecomunicaciones. Por lo tanto, la base del tributo estará determinada por el valor económico de la prestación establecida en el instrumento.

¹¹⁷ Soler, Osvaldo, Op.Cit., p.33

Alícuotas

Con relación a la alícuota, no existe una tasa diferencial para la actividad de telecomunicaciones, por lo que en muchos casos se aplica la alícuota general de servicios.

TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS

Las potestades tributarias y sus límites constitucionales en la tributación

Estatus jurídicos de los municipios

El intenso debate doctrinario referido al estatus jurídico de los municipios concluyó con el reconocimiento de su autonomía, tras la incorporación del art. 123 en la reforma constitucional de 1994, al disponer que *“cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”*

En opinión de Gelli, *“a partir de 1994 la cuestión se resolvió constitucionalmente pues las provincias asumieron una nueva obligación en materia de organización del régimen municipal dado que, en concordancia con el art. 123, de la Constitución Nacional, ese régimen debe asegurar la autonomía y su alcance debe comprender el orden institucional, político, administrativo y financiero”*. No obstante, agrega la destacada autora, que *“corresponde que los lineamientos de la estructura municipal autónoma se fijen en cada constitución local, con el grado y amplitud que ésta determine”* ya que *“la Constitución Nacional impone a las provincias desde 1994, el aseguramiento de la autonomía municipal en sus respectivas constituciones, pero no las obliga a establecer un único modelo de autonomía.”*¹¹⁸

Rosatti¹¹⁹, afirma que el ejercicio de la autonomía “plena” de cada municipio, conlleva reconocer las siguientes atribuciones:

- autonormatividad constituyente (institucional): capacidad de dictarse su propia norma fundamental;
- autocefalía (política): capacidad de elegir sus propias autoridades;
- autarquía (económico-financiera): autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios;
- administrativa: posibilidad de organizarse en todas sus áreas de desenvolvimiento, servicios y obras públicas, poder de policía, a efectos de cumplir con las atribuciones conferidas.

¹¹⁸ Gelli, María Angélica (2006) *“Constitución de la Nación Argentina, Comentada y concordada”* 3°ed., Buenos Aires: Ed.La Ley, ps 51 y 1024 citado por Urresti, Juan, *“Estatus jurídicos de los municipios argentinos”* (Bulit Goñi, Enrique, *“Tasas municipales”*, Op.Cit. p.189).

¹¹⁹ Rosatti, Horacio (2017). *“Tratado de derecho constitucional”*, Tomo I, 2da ed. ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ed.Rubinzal Culzoni, p.107.

En opinión de Urresti, la autonomía que establece el art.123 de la Ley Fundamental es una *“autonomía reglada”* debido que *“deja librada a cada provincia la facultad de establecer su alcance y contenido con relación a todos los aspectos que ella menciona: institucionales, políticos, administrativos, económicos y financieros”*.¹²⁰ Asimismo, expresa que la regulación del régimen municipal no podrá ser tan restringida de modo de privar a esos entes de cierto grado de autonomía, pero tampoco podrá ser tan amplia para impedir el programa contenido en la Constitución Nacional.¹²¹

En consecuencia, la autonomía de los municipios está subordinada a las disposiciones que establezcan las provincias, salvo en casos de irrazonabilidad de las leyes locales que violen lo dispuesto por la Constitución.

En este orden, es innegable concluir que los municipios ostentan potestad tributaria, facultad que según gran parte de la doctrina nunca fue discutida, sino que en todo caso se planteó el debate sobre si el poder tributario es originario o derivado. Giuliani Fonrouge dirime esta disputa señalando que *“todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto la nación como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquier de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.”*¹²²

En conclusión, los gobiernos municipales tienen la posibilidad de crear impuestos, tasas retributivas o contribuciones, no obstante, el ejercicio de su potestad tributaria encuentra limitaciones en nuestra Ley Fundamental y en el denominado “Derecho intrafederal o de concertación”, por lo que su facultad para establecer tributos queda reducida a la imposición de tasas retributivas de servicios.

Limitaciones a las potestades tributarias municipales

De orden constitucional

a) Distribución de potestades tributarias

Esta limitación es proveniente de los arts. 4° y 75, inc. 1°, de la Constitución nacional, sobre la competencia exclusiva de la Nación para gravar las mercaderías con derechos de importación y exportación, lo cual excluye la posibilidad de que tales tributos sean utilizados por las provincias, o por los municipios de provincia, para gravar la entrada o salida de mercaderías.¹²³

¹²⁰Urresti, Juan, *“Estatus jurídicos de los municipios argentinos”* (Bulit Goñi, Enrique, *“Tasas municipales”*, Op.Cit, p.204).

¹²¹ Ibidem p.228.

¹²² Giuliani Fonrouge, Carlos (2004) *“Derecho Financiero”, Volumen I, 9ª edición*, Buenos Aires: Ed.La Ley, p.268.

¹²³ Álvarez Echagüe, Juan (2005) *“La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía”*, Sistema Argentino de información Jurídica (SAIJ).

b) Supremacía del derecho federal sobre el derecho local, provincial y municipal

El art. 31 de la Ley Fundamental establece el principio de supremacía constitucional al disponer que *“esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante, cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales...”* Es decir, que nuestra Constitución dispone, como consecuencia de la forma federal de gobierno, una estructura jerárquica en función de la cual las normas de la Carta Magna y las normas nacionales priman sobre las provinciales y, obviamente, sobre las municipales.¹²⁴

En este sentido, la Corte en la causa *“Don Domingo de Mendoza y hermano v. Provincia de San Luis”*¹²⁵ en donde se discutía la aplicación de una norma provincial que gravaba con un impuesto a la extracción de artículos del territorio provincial, estableció que los actos de las legislaturas provinciales pueden ser invalidados:

- *“cuando la Constitución concede al Congreso en términos expresos el poder exclusivo;*
- *cuando el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias; y*
- *cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de tales potestades por estas últimas”.*

Cabe mencionar, que el Alto Tribunal ha reconocido en varios pronunciamientos las facultades del Congreso de la Nación para eximir gravámenes provinciales y municipales.

En este sentido, en la causa *“Cía Entrerriana de Teléfonos S.A v. Provincia de Entre Ríos”*¹²⁶ la Corte dictaminó la procedencia de la repetición de una suma indebidamente cobrada, por disposición de un decreto del Poder Ejecutivo provincial, en concepto de impuesto de contribución directa, a una empresa de comunicaciones telefónicas interprovinciales eximidas del pago de todo gravamen nacional o provincial en virtud una ley del congreso. Al respecto, la Corte concluyó que *“el congreso tiene facultades para eximir a una empresa de comunicaciones telefónicas interprovinciales, de todo impuesto nacional o provincial por un tiempo determinado mediante leyes que gozan de la primacía establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional...”*

En un mismo sentido, en diversas causas¹²⁷ ya comentadas relacionadas con la exención contenida en la Ley 19.798 (Ley Nacional de Telecomunicaciones) referidas al gravamen por ocupación de espacios públicos, la Corte reafirmó la facultad del Congreso para eximir determinadas actividades o industrias de todo impuesto nacional, provincial y municipal.

¹²⁴ Spisso, Rodolfo, *“Potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno”* (Bulit Goñi, Enrique, *“Tasas municipales”*, Op.Cit., p.249).

¹²⁵ CSJN, “Mendoza, Domingo y otro c/ Provincia de San Luis” 05/12/1865.

¹²⁶ CSJN, “Cía. Entrerriana de Teléfonos c/ Prov. de Entre Ríos”, 23/04/1941.

¹²⁷ CSJN, “Telefónica de Argentina...” Op.Cit 32; CSJN, “Telefónica de Argentina...” Op.Cit 34; CSJN, “Telefónica de Argentina...” Op.Cit 36.

c) Cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12), cláusula comercial (art.75 inc. 13), cláusula del progreso (art. 75 inc. 18) y establecimientos de utilidad nacional (art.75 inc. 30)

Respecto a la limitación de las potestades tributarias en materia de imposición de tasas municipales que derivan de estas disposiciones constitucionales, remitimos a lo desarrollado en el capítulo “*Naturaleza federal de las telecomunicaciones*” del presente trabajo.

d) Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente

El derecho tributario constitucional consagra una serie de derechos y garantías denominado “Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente” que representan un conjunto de principios y normas que constituyen una limitación al poder tributario de todos los niveles de gobierno y se encuentran representados por el principio de legalidad o reserva de ley, igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad, proporcionalidad, entre otros.

Correspondientes al “Derecho federal de concertación”

a) Ley de coparticipación federal de impuestos y pactos federales

El régimen actual de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley 23.548) estipula que, al adherir a la ley, las provincias deben aceptar el régimen en su totalidad, sin realizar limitaciones ni reservas. Conforme al mencionado régimen y los pactos federales que lo complementan¹²⁸ las provincias se obligan por sí y sus organismos administrativos y municipales a no establecer tributos análogos a los coparticipables con las excepciones que expresamente se establecen: Ingresos brutos, inmobiliario, sellos, transmisión gratuita de bienes, patente, automotor y tasas retributivas de servicios.

Cabe mencionar, que los municipios, al participar de la distribución entre lo producido de los impuestos provinciales y nacionales, está aceptando el ordenamiento normativo vigente sobre la materia. Por lo que los municipios no podrán aceptar la coparticipación y pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dicho régimen.¹²⁹

b) El Convenio Multilateral del 18/08/1977

El art.35 del Convenio Multilateral dispone que las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación le sea permitidas por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos provinciales como resultado de la aplicación de las normas del Convenio. Asimismo, la distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución.

¹²⁸ Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales del 12/8/1992, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12/8/1993, el Compromiso Federal del 6/12/1999, el Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal del 17/11/2000.

¹²⁹ Spisso, Rodolfo, Op.Cit., p.219.

Definición tasas retributivas de servicios

Comenzaremos citando algunos antecedentes jurisprudenciales en donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación define a las tasas retributivas de servicios.

“La tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga a la del impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aún cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general.” (“Quilpe SA s/inconstitucionalidad”¹³⁰ en donde se debatía la legalidad de una tasa de inspección de seguridad e higiene impuesta por la municipalidad de La Rioja, la CSJN).

Jarach, opina (se cita por todos): *“la tasa “es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo.”*¹³¹

Adicionalmente, traemos a colación la definición contenida en el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina el cual dispone que la *“tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente...”*

En función de lo comentado por la doctrina y jurisprudencia, podemos resumir las siguientes características de las tasas retributivas de servicios:

- tiene naturaleza tributaria
- de lo anterior se deriva que le son aplicables todos los principios constitucionales en materia de tributación, tanto en lo que respecta a distribución de potestades tributarias entre Nación, provincias y municipios (v.g. cláusula de Comercio) como en lo referente a derechos y garantías de los contribuyentes (v.g. principio de legalidad en materia tributaria, capacidad contributiva, razonabilidad).
- su presupuesto de hecho es a un servicio divisible que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago
- el servicio prestado por el Estado es inherente a su soberanía
- la prestación del servicio puede ser efectiva o potencial

Naturaleza Jurídica

Corresponde distinguir a las tasas retributivas de servicios del concepto de precios públicos dado que en el caso de estos últimos no se les aplica los principios constitucionales de tributación ni los plazos de prescripción que rigen para los tributos.

En este contexto, es importante destacar el crecimiento del Estado en nuestro país que derivó en la realización de distintas actividades y prestaciones que en otras épocas estaban sin desarrollar o reservadas a la iniciativa privada.

¹³⁰ CSJN, “Quilpe S.A” s/inconstitucionalidad”, 09/10/2012.

¹³¹ Jarach, Dino (1996) “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, 3ª edición, Buenos Aires:Ed. Abeledo-Perrot, p.234.

Esta situación genera que en muchas ocasiones sea difícil distinguir si la retribución debida al Estado por el servicio prestado corresponde a una tasa o a un precio.

Bullit Goñi¹³² expresa que en muchos de los servicios que presta el Estado, de los cuales el usuario no puede prescindir salvo en condiciones extremas, que son retribuidos mediante precios y no mediante tasas, la nota de voluntariedad que se asigna a los precios no existe o está presente sólo en mínima medida, por lo que la figura contractual resulta a todas luces una ficción.

En este sentido, mencionamos a los contratos de adhesión que a pesar de no reflejar explícitamente un acuerdo de voluntades, poseen un carácter contractual innegable, por lo que no son coactivos y por ende, no son tributarios.

A título de ejemplo de la dificultad de distinción entre tasa y precio mencionamos la causa “Mexicana de Aviación S.A. de CV c/ EN - M° Defensa - FAA dto. 577/02 s/ amparo ley 16.986”¹³³ en la que se discutió la naturaleza de las siguientes prestaciones que la actora debía abonar al Estado Nacional y a la concesionaria vinculadas a la seguridad aeronáutica y uso de las instalaciones aeroportuarias. Es importante destacar que el fallo tuvo una disidencia importante a través del voto del Dr. Fayt quien se remitió a lo resuelto en el caso “Neuquén, Provincia del c/Fuerza Aérea Argentina, del 29 de junio del 2004”, en el que se resolvió que las idénticas prestaciones a las aquí involucradas tenían naturaleza tributaria.

En cuanto a las prestaciones involucradas que fueron objeto de la discusión, encontramos:

- *“la Tasa de Aterrizaje, que remunera el uso de las instalaciones aeroportuarias por el aterrizaje, desplazamiento y despegue”*
- *“la Tasa de Estacionamiento de Aeronaves, que retribuye el uso de las plataformas asignadas a ese fin en los aeródromos”*
- *“la Tasa de Uso de Parcelas Telescópicas que remunera el uso del sistema de manga de los aeropuertos”*
- *“la Tasa de Protección al vuelo en Ruta que retribuye los servicios facilitados por el Estado Nacional para la seguridad y regulación de operaciones aéreas...”*
- *“la Tasa de Apoyo al Aterrizaje, que se relaciona con el uso de radares terminales o servicio instrumental de aproximación...”*

En primer término, la Corte afirma que las instituciones jurídicas no dependen de la “*nomen iuris*” que les asigne el legislador, sino de su verdadera esencia jurídica.

¹³² Bullit Goñi, Enrique (1991), “*Informes nacionales presentados en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*”, Caracas, ps.65 y ss, y 1 y ss, citado por Shaw, Jose Luis, “*Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales*” (Bullit Goñi, Enrique, *Op.Cit.*,” *Tasas municipales*”, p.9).

¹³³ CSJN, “Mexicana de Aviación S.A de CV c/ En M° Defensa FAA Dto. 577/02”, 26/08/2008.

Luego, apartándose de lo establecido por la Procuradora Fiscal, entendió que las prestaciones realizadas bajo la denominación “tasas de “Aterrizaje”, de “Estacionamiento de Aeronaves” y de “Uso de Parcelas Telescópicas” no tenían naturaleza tributaria, sino que se identificaban como una retribución de servicios cuya causa inmediata se encontraba en la ventaja que obtenía el usuario.

Posteriormente, el Tribunal opinó que las “tasas” relacionadas con la “Protección del vuelo en Ruta” y el “Apoyo al Aterrizaje” constituían verdaderas tasas debido que retribuían actividades que eran constitutivas de funciones esenciales del Estado (seguridad) y que éste las organizaba en vistas de necesidades colectivas.

En tal sentido, la Corte sustentó su decisión en la previsión establecida en el Código Aduanero el cual establecía que “que el tránsito será regulado de manera que posibilite el movimiento seguro y ordenado de las aeronaves”, a cuyo fin “la autoridad aeronáutica establecerá las normas generales relativas a la circulación aérea...”

Con relación a lo expuesto, podemos concluir lo siguiente:

- resulta intrascendente la denominación con la que el legislador identifique a los distintos medios de financiamiento de los servicios públicos, dado que lo relevante es su verdadera naturaleza jurídica
- las tasas retribuyen servicios y los precios el uso de bienes del Estado.
- las tasas tienen naturaleza tributaria y los precios públicos tienen naturaleza jurídica contractual.

Tasas retributivas de servicios que gravan la actividad de telecomunicaciones

A continuación, mencionaremos cuales son las tasas que gravan el negocio de las telecomunicaciones, a saber: tasa de habilitación de estructuras de soporte de antenas y tasa de inspección de estructuras de soportes de antenas.

Tasa de habilitación de estructuras de soporte de antenas

Este gravamen retribuye el servicio correspondiente a la autorización o habilitación municipal para instalar y operar antenas de telecomunicaciones.¹³⁴

¹³⁴Citamos como ejemplo los hechos impositivos de la referida tasa de la siguiente ordenanza:

CABA. Decreto 174/2024. Código Fiscal (T.O 2024)

Art. 464 - “El emplazamiento de estructuras, soportes o portantes, de cualquier tipo, para antenas, quedan sujetas únicamente y de manera exclusiva a los gravámenes establecidos en el presente Título, independientemente de la prestación de servicio a la que estén destinadas o si se hallan o no en servicio.”

Art. 465 - “Por el derecho de instalación de nuevas estructuras, soportes o portantes, de cualquier tipo, para antenas o por registrar una existente se abona por única vez el monto establecido en la Ley Tarifaria.”

Los sujetos obligados son los titulares de dichas estructuras o soportes en donde se instalan las antenas.¹³⁵

Adicionalmente, es común que se definan determinados responsables solidarios ante la falta de pago del contribuyente, tales como:

- los titulares del dominio en donde se encuentra el emplazamiento; y,
- las personas humanas o jurídicas que por cualquier título tengan el dominio, usufructo o posesión de estas.

La determinación de la base imponible varía entre municipios, ya que se suelen utilizar diferentes criterios, como el tamaño de las estructuras (el más común), la ubicación geográfica o el tipo de antena que se está autorizando.

Tasa de inspección de estructuras de soportes de antenas

Este tributo se establece con motivo de las inspecciones técnicas en estructuras u otras construcciones soportes de antenas que llevan a cabo los municipios, con el fin de evaluar su estado de conservación, seguridad y cumplimiento de las normativas vigentes.¹³⁶

Son sujetos del gravamen, los propietarios de las estructuras soportes de antenas, extendiéndose la responsabilidad a los arrendatarios, inquilinos, usufructuarios y entidades responsables del mantenimiento de las estructuras.¹³⁷

La cuantificación de la tasa no es uniforme en todas las ordenanzas municipales, y suelen emplear diversos criterios, tales como, el tamaño, la ubicación y el tipo de emplazamiento.

¹³⁵ Citamos como ejemplo los sujetos obligados al pago de la referida tasa de las siguientes ordenanzas:

CABA. Decreto 174/2024. Código Fiscal (T.O 2024)

“Art. 467 - Son sujetos pasivos de los gravámenes establecidos en el presente Título, los titulares de las estructuras, soportes o portantes, de cualquier tipo, para antenas.”

“Art. 468 - Son responsables del pago de los gravámenes establecidos en el presente Título, los titulares de las estructuras a que se refiere el artículo anterior, los titulares dominiales de donde éstas se encuentren emplazadas y las personas humanas o jurídicas que por cualquier título tengan el dominio, uso, usufructo, posesión o tenencia de las mismas.

Los sujetos mencionados en el párrafo anterior son solidariamente responsables de los gravámenes establecidos en el presente Título, así como de los intereses, actualizaciones y sanciones cuando así correspondiere.”

¹³⁶ Citamos como ejemplo los hechos imponibles de la referida tasa de las siguientes ordenanzas: Municipalidad de Urdinarrain (Entre Ríos). Ordenanza 15/84 y modificatorias.

“Art. 98 - “Por los servicios de inspección destinados a verificar la conservación, mantenimiento y condiciones de funcionamiento de las antenas de radiofrecuencia, radiodifusión, tele y radiocomunicaciones, telefonía fija, telefonía celular, televisión por cables, transmisión de datos y cualquier otro tipo de radio o telecomunicación, y sus estructuras de soporte, que tengan permiso municipal según Ordenanza regulatoria de dichos permisos, se deberá abonar la tasa que al efecto de establezca en la Ordenanza Tributaria.”

¹³⁷ Citamos como ejemplo los sujetos responsables de la referida tasa de las siguientes ordenanzas: Municipalidad de Urdinarrain (Entre Ríos). Ordenanza 15/84 y modificatorias.

“Art 101-: Son responsables de esta tasa y estarán obligados al pago, las personas físicas o jurídicas permisionarias de las instalaciones de antenas y sus estructuras de soporte los propietarios y/o administradores de las antenas y sus estructuras portantes y/o los propietarios del predio donde están instaladas las mismas de manera solidaria.”

RÉGIMEN DE INCENTIVO DE GRANDES INVERSIONES (R.I.G.I)

La Ley 27.742 “Ley Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos” sancionada en 2024 establece en sus arts. 164 a 228 un “Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones”, en adelante RIGI con el objetivo de incentivar las grandes inversiones nacionales y extranjeras y promover el desarrollo económico favoreciendo la creación de empleo. Entre los aspectos más relevantes, destacamos los siguientes:

Sectores alcanzados

El mismo es aplicable a determinados sectores de la economía (forestoindustria, turismo, infraestructura, minería, tecnología, siderurgia, energía, petróleo y gas) y presenta como principales ventajas los incentivos fiscales, aduaneros, cambiarios y el régimen de estabilidad fiscal (30 años) y jurídica, con rango de ley.

Cabe destacar, que el Decreto 749/2024 fija precisiones sobre las actividades alcanzadas por el presente régimen, disponiendo que las telecomunicaciones se encuentran comprendidas. En tal sentido, define que el sector de infraestructura corresponde a las actividades que tengan por objeto la construcción de: *“estructuras físicas, redes y/o sistemas, públicos y/o privados, necesarios para el correcto funcionamiento de los servicios públicos, así como los servicios declarados de interés tales como la asistencia sanitaria, salud, educación, telecomunicaciones y defensa y seguridad.”*¹³⁸

Sujetos

El art. 169 establece que podrán adherir al RIGI:

(i) los vehículos de proyectos únicos, en adelante VPU, que sean titulares de una o más fases de un proyecto que califique como “Gran Inversión.”

(ii) los titulares de concesiones relativas a la ejecución y/o explotación de obras de infraestructura y/o prestación, operación y/o administración de servicios, que se presenten en competencia con otros concesionarios, operadores o prestadores a nivel local o regional si: (a) presentan un plan de inversión que califique como “Grandes Inversiones” bajo este régimen y (b) satisfacen los restantes requisitos y condiciones para su inclusión en el RIGI.

(iii) Los proveedores de bienes o servicios con mercadería importada respecto de las mercaderías, incluidos los insumos, que importen para la prestación que pretendan brindar para los VPU adheridos.

Plazo para adherirse

El art. 168 dispone que el plazo para adherirse es de dos años a partir de su entrada en vigencia, el cual podrá prorrogarse por el Poder Ejecutivo Nacional, por única vez por un periodo de hasta un año a contar desde el vencimiento del plazo anterior.

¹³⁸ Decreto 749/2024. Art. 3, inc.n), pto (iii).3.

Características que deben reunir los VPU

Según el art. 169 los VPU *“deberán tener por único y exclusivo objeto llevar a cabo una o más fases de un único proyecto de inversión admitido en el RIGI”*. Por lo que no podrán realizar actividades ni poseer activos no afectados a dichos proyectos, con excepción de las inversiones transitorias que hagan a su capital de trabajo.

Definición de Grandes Inversiones

El art.172 dispone que se consideran “Grandes Inversiones” los proyectos que involucren la adquisición, producción, construcción y/o desarrollo de activos afectados a actividades que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Montos de inversión de activos computables igual o superior a doscientos millones de dólares.
- b) Dicho monto debe ser completado antes de la fecha límite comprometida en el plan de acción.
- c) Prever para el primero y segundo año, contados desde la aprobación del plan, el cumplimiento de una inversión mínima en activos computables superior al monto fijado por la Autoridad de Aplicación.

Beneficios impositivos

A continuación, exponemos brevemente los principales beneficios impositivos que se establecen:

Impuesto a las ganancias (arts. 183 a 186)

- a) La alícuota prevista para los sujetos del art.73 será del veinticinco por ciento (25%) única y proporcional.
- b) Opción de métodos de depreciación acelerada para activos intangibles.
- c) Traslado sin límite temporal de los quebrantos impositivos, con posibilidad de transferirlos a terceros transcurridos cinco años.
- d) Se prevé expresamente la actualización de quebrantos impositivos por el Índice de Precios Mayoristas (IPIM).
- e) Se establece una reducción del 7% al 3.5% para la retención de ganancias a los dividendos mantenidos durante al menos 7 años.
- f) Requisitos simplificados de precios de transferencias.
- g) Reorganizaciones de empresas libres de impuestos para formar VPU sin requisitos formales.

h) Cómputo del 100% del Impuesto sobre los Débitos y Créditos como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

Impuesto al Valor Agregado (art.187)

a) Utilización de certificados de créditos fiscales para la compra/fabricación/importación de bienes de uso, obras de infraestructura o servicios necesarios.

b) Los certificados de créditos fiscal tendrán para los proveedores el carácter de libre disponibilidad y pueden transferirlo si el organismo fiscal no lo aprueba dentro de tres meses.

Cabe mencionar, que el art. 225 de la Ley dispone que las Provincias y las CABA que adhieran al presente régimen no podrán imponer nuevos gravámenes locales, salvo las tasas retributivas de servicios, por lo que se eliminaría la distorsión que genera la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos.

CONCLUSIÓN

Nuestro país adoptó un sistema de organización federal que se distingue por la coexistencia de tres niveles de gobierno: Nacional, Provincial y Municipal, cada uno con potestades tributarias propias y concurrentes. La Constitución establece las pautas para coordinar el ejercicio del poder fiscal, con el objetivo de reducir la carga impositiva sobre los contribuyentes.

En primer lugar, la Ley Fundamental establece una “distribución explícita” de las competencias tributarias, según lo dispuesto en los arts. 4, y 75 inc. 1 y 2, donde se establecen los gravámenes que pueden aplicar en forma exclusiva y concurrente la Nación y las Provincias.

En segundo lugar, el texto constitucional contiene una “distribución implícita” que, aunque no se refiere al reparto de competencias tributarias, incide en este ámbito. Se trata de una delegación de potestades al Congreso de la Nación con el objetivo de fortalecer la unidad nacional. Estas facultades, emanan de las siguientes disposiciones: “Cláusula de Comercio”, “Cláusula de los Códigos”, “Cláusula del Progreso”, “Cláusula de establecimientos de utilidad nacional” y “Cláusula de los poderes implícitos”.

Cabe destacar que las telecomunicaciones se hallan comprendidas dentro del alcance de la cláusula constitucional del comercio, contenida en el art. 75 inc. 13 y en la del progreso, dispuesta en el art. 18, según lo ha interpretado la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar la relevancia que los constituyentes le dieron a las mismas, lo que explica la existencia de un marco regulatorio federal, que a su vez incide en los límites de las potestades tributarias de los gobiernos locales.

Respecto de los tributos nacionales, provinciales y municipales que gravan específicamente la prestación del servicio de telecomunicaciones, hemos descripto los distintos aspectos del hecho imponible, profundizando las cuestiones controvertidas a la luz de jurisprudencia administrativa y judicial.

En el impuesto a las ganancias, mencionamos un precedente de la Corte en donde se admitió la inclusión del *factor obsolescencia* para determinar la vida útil probable de los bienes afectados a la actividad gravada. Esta situación, permite una valoración más precisa de los activos en una industria donde el cambio tecnológico y la innovación son elementos preponderantes. Otro de los casos controversiales que resultó favorable para el contribuyente fue el relativo a la posibilidad de deducir los créditos incobrables siguiendo los lineamientos establecidos en el “Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico”. La Corte argumentó que, dado que se trataba de una actividad altamente regulada, el cumplimiento de estas pautas receptaba, de manera objetiva los usos y costumbres del sector.

En cuanto a los impuestos internos que gravan la telefonía celular y satelital, es importante señalar que el mismo se implementó en un momento en donde dichos servicios eran considerados bienes suntuarios. Con la expansión de las telecomunicaciones, esta justificación perdió vigencia y, en la actualidad, el gravamen tiene un efecto negativo debido a que aumenta el costo para los consumidores y desincentiva la inversión.

Respecto al impuesto sobre los ingresos brutos, destacamos los efectos distorsivos que genera en la industria su efecto acumulativo y el notable aumento de la alícuota aplicada al servicio de telefonía móvil en los últimos años. Asimismo, comentamos un precedente relacionado con la aplicación de alícuotas diferenciales en actividades de servicios de telefonía, en función al lugar de radicación de los contribuyentes, que ha dado lugar a pronunciamientos judiciales favorables de la Corte debido a la violación de los artículos 9, 10, 11, 12, relacionados con aduanas interiores, y del art. 75, inciso 13, referido a la “Cláusula de Comercio”.

En materia de impuesto de sellos, compartimos un pronunciamiento del Alto Tribunal que dictaminó que los formularios de solicitudes de servicios que completan los usuarios de empresas telefónicas no reunían las condiciones para ser considerados instrumentos a la luz de los requisitos exigidos por la Ley de Coparticipación Federal de impuestos.

En lo concerniente a la tributación municipal, inicialmente enumeramos las limitaciones de las potestades tributarias municipales derivadas tanto de la Constitución como del denominado “Derecho intrafederal o de concertación”. Seguidamente, abordamos la naturaleza jurídica de las tasas retributivas de servicios y su diferenciación con los precios públicos. Finalmente, describimos aquellas tasas que gravan específicamente las telecomunicaciones.

En el ámbito de los regímenes de promoción, destacamos que el servicio de telecomunicaciones está incluido en el “Régimen de Incentivo a las Grandes Inversiones”, lo que constituye una oportunidad clave para la inversión en infraestructura de redes. Este régimen ofrece incentivos fiscales y cambiarios, promoviendo un entorno de estabilidad jurídica que facilita tanto el financiamiento como la ejecución de proyectos fundamentales para la modernización y expansión de la industria.

A la luz de lo expuesto, consideramos que la excesiva carga impositiva sobre el sector de las telecomunicaciones representa un obstáculo significativo para el desarrollo de una actividad clave en el crecimiento económico de un país. La creciente presión fiscal sobre esta industria, fundamental para la conectividad y el acceso a la información, restringe la capacidad de inversión y expansión de las empresas, lo que, a su vez, afecta negativamente la calidad de los servicios que se brindan a los ciudadanos.

En este contexto, el “Régimen de Incentivo de Grandes Inversiones” se presenta como una gran oportunidad a futuro, ya que ofrece incentivos fiscales, aduaneros y de estabilidad jurídica que pueden atraer inversiones significativas en el sector. Estos beneficios no solo facilitan el financiamiento de proyectos críticos, sino que también promueven la modernización de la infraestructura existente. Asimismo, al fomentar la adhesión de las provincias, se puede garantizar una regulación más uniforme y coherente, lo que maximiza las oportunidades de inversión y mejora la conectividad en todo el país. Esta sinergia es fundamental para impulsar la innovación tecnológica y asegurar que los ciudadanos tengan acceso a servicios de calidad.

BIBLIOGRAFÍA

Jurisprudencia

CSJN, “Price, Brian Alan y otros s/ homicidio simple”, 12/08/2021.

CSJN, “Asociación Civil Asamblea Permanente por los Derechos Humanos c/ Dirección General de Escuelas s/ acción de amparo”, 23/08/2022.

CSJN, “S.A. Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires”, 28/09/1927;

CSJN, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 4/05/2021.

CSJN, “Bodegas y Viñedos San Carlos S.A. c/ Prov. de San Juan”, 20/11/1939.

CSJN, “Soc. Argentina de Transportes e Industrias Anexas (S. A. T. I. A.) c/ Prov. de Bs. Aires”, 7/10/19740.

CSJN, “Argenova S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa”, 14/12/2010.

CSJN, “Impresit Sideco S.A.C.I.I.F. c/ Provincia de Buenos Aires”, 20/11/1980.

CSJN, “Transporte Vidal S.A c/Provincia de Mendoza s/Repetición”, 31/05/1984.

CSJN, “Pescargen S.A y otra c/Chubut, Provincia del s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, 18/09/2012.

CSJN, “Vila, Luis y Justo y otros c/ Prov. de Córdoba”, 6/08/1937.

CSJN, “Granja Tres Arroyos SACAFEI c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción meramente declarativa de derecho”, 03/08/2023.

CSJN, “The South American Stores Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires. S.A. Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires”, 24/08/1927.

CSJN, “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 31/10/2017.

CSJN, “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 01/07/1997.

CSJN, “Telecom Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 01/09/2015.

CSJN, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa”, 18/04/1997.

CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico s/ acción meramente declarativa”, 27/02/1997.

CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón s/ repetición”, 23/03/2010.

CSJN, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Santa Rosa”, 27/02/1997.

CSJN, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de San Carlos de Bariloche”, 31/10/1997.

CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. s/ acción de inconstitucionalidad ley 2813”, 28/04/1998.

CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza”, 25/11/2003.

CSJN, “Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A. c/ Municipalidad de Gral. Güemes s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 02/07/2019.

CSJN, “AMX Argentina SA c/ Municipalidad de General Güemes”, 28/10/2021.
s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad.

CSJN, “Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/inconstitucionalidad”, 26/06/1996.

CSJN, “García, Rogelio H. y otros c/ Prov. de Entre Ríos”, 20/7/1942.

CSJN, “Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, 06/10/2009.

CSJN, “Rodríguez Larreta Anchorena de Zuberbuhler, Josefina María, y otros”, 28/12/1953.

CSJN, “Petrolera y Minera Servicios Técnicos Atlas S.A. c/ Provincia de Santa Cruz”
15/05/1970.

CSJN, “Los Teros, S.A. Agrícola, Ganadera, Financiera y Comercial c/ Provincia de La Pampa”, 30/03/1973.

CSJN, “Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, Aquilino s/ ejecución fiscal”, 11/12/1990.

CSJN, “Filcrosa S.A s/quiebra c/s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30/09/2003.

CSJN, “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros/ demanda contenciosa administrativa”, 05/11/2019.

CSJN, “First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes”, 28/03/2003.

CSJN, “Caminos y Construcciones Argentina Sociedad Anónima c/ provincia de Entre Ríos”, 16/05/1945.

CSJN, “Compañía Argentina de Teléfonos, S.A. c/ Provincia de Mendoza”, 28/11/1963.

CSJN, “Compañía Argentina de Teléfonos S.A. c/ Provincia de Salta” 10/11/1977.

CSJN, “Compañía Argentina de Teléfonos, S.A. c/ Provincia de Santiago del Estero”, 31/07/1967.

CSJN, “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Santa Rosa”, 27/02/1997.

CSJN, “Provincia de Buenos Aires c/ Empresa Nacional de Telecomunicaciones”, 24/08/1982.

CSJN, “Fox Film de la Argentina, S.A. c/ Nación”, 23/06/1955.

CSJN, “Cía Tucumana de Refrescos SA”, 24/05/2011.

CSJN, “Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A(TF 21.162-1) c/ DGI”, 1/9/2015.

CSJN, “Telefónica de Argentina S.A”, 14/02/2012.

CSJN, “DGI (en autos Telec Int Telintar SA)”, 22/05/2012.

CSJN, “Telefónica de Argentina S.A”, 22/05/2012.

CSJN, “Telecom Argentina SA c/Corrientes, Prov. de s/acción declarativa”, 26/12/2017

CSJN, “Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04/06/2019.

CSJN, “ Mendoza, Domingo y otro c/ Provincia de San Luis” 05/12/1865.

CSJN, “Cía. Entrerriana de Teléfonos c/ Prov. de Entre Ríos”,23/04/1941.

CSJN, “Quilpe S.A” s/inconstitucionalidad”, 09/10/2012.

CSJN, “Mexicana de Aviación S.A de CV c/ En M° Defensa FAA Dto 577/02”, 26/08/2008.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, “Telesport S.A”, 7/09/2010.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, “Telecom Argentina SA c/EN-AFIP s/proceso de conocimiento”, 03/12/2020.

Tribunal Fiscal de la Nación, “Startel S.A s/apelación”, 30/08/2013.

Doctrina

Álvarez Echagüe, Juan (2005) “*La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía*”, Sistema Argentino de información Jurídica (SAIJ).

Alberdi, Juan, B. (1998) “*Derecho Público Provincial Argentino*”, Buenos Aires: Ed.Ciudad Argentina.

Bidart Campos, German (2000) “*Manual de la Constitución reformada*”, T.III, Buenos Aires: Ed. Ediar.

Bulit Goñi, Enrique (2007) “*Tasas Municipales*”, Buenos Aires: Ed.Lexis Nexis.

Bulit Goñi, Enrique (1997) “*Impuesto sobre los Ingresos Brutos*”, 2da edición, Buenos Aires: Ed.Depalma.

Bulit Goñi, Enrique (2003). “*La cláusula del progreso y la materia tributaria*”, Buenos Aires: El derecho jurisprudencia general, Universidad Católica Argentina, Vol.203.

Casas, José (1996) “*El principio constitucional de generalidad en materia tributaria*”, Madrid: Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, N°1.

Gelli, María (2006) “*Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada*”, Buenos Aires: Ed.La Ley.

Gómez Amaro, Richard (2021) “*Impuesto a las Ganancias, La compleja definición de devengado*”, Buenos Aires: Práctica Profesional Errepar.

Giuliani Fonrouge, Carlos (2004) “*Derecho Financiero*”, Volumen I, 9ª edición, Buenos Aires: Ed.La Ley.

Jarach, Dino (1996) “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, 3ª edición, Buenos Aires:Ed. Abeledo-Perrot.

Marchevsky, Ruben (2006) “*Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral*”, Buenos Aires: Errepar.

Paulucci Cornejo, Lara (2019) “*La Cláusula Comercial y la prohibición de establecer aduanas interiores como límites constitucionales al poder tributario provincial y municipal*”, Buenos Aires: Facultad de Derecho de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires

Reig, Enrique, Gebhardt, Jorge, Malvitano, Ruben (2012) *"Impuesto a las ganancias"*, 12ª edición, Buenos Aires:Ed. Errepar.

Rosatti, Horacio (2017) *"Tratado de derecho constitucional"*, Tomo I, 2da ed. ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ed.Rubinzal Culzoni.

Sabsay, Daniel A (2009) *"Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial"*, Buenos Aires: Ed.Hammurabi.

Saladino, Andrés (2010) *"Servicios de comunicación audiovisual. Cuestiones tributarias contenidas en la Ley 26.522"*, Buenos Aires: Doctrina tributaria Errepar.

Soler, Osvaldo, (2011) *"El impuesto de Sellos. En todas las jurisdicciones de la República Argentina"*, 2da Edición actualizada y ampliada, Buenos Aires: Ed. La Ley.

Spisso, Rodolfo, (2016) *"Derecho constitucional tributario"*, Buenos Aires: Ed.Abeledo Perrot.

Spota, Alberto (h) (2001) *"Límites y alcances del ejercicio de los poderes implícitos del Congreso de la Nación en la relación a la forma republicana de gobierno"*, Universidad de Buenos Aires, Lecciones y ensayos N°76.

Tarsitano, Alberto (2024) *"Los estados contables y la determinación de la renta fiscal"*, Buenos Aires: El Derecho Tributario, N°3.

Ziccardi, Horacio y Calello Carolina (2020) *"Tratamiento de los usuarios morosos respecto al IVA e Internos"*, Buenos Aires: Doctrina Tributaria Errepar.