

APUNTES SOBRE EL RÉGIMEN LEGAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RAÚL GUTMAN
MAXIMILIANO A. BATISTA

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Hasta el año 1891 el Estado nacional solventaba su presupuesto con los recursos que le adjudicaba el artículo 4º de la Constitución. Formaba el Tesoro Nacional, como dice la norma, solamente el producto de los derechos de importación y exportación (denominados derechos aduaneros), la venta y locación de tierras nacionales, los empréstitos y las demás rentas del entonces artículo 67 (actualmente art. 75), sin apelar a *"las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general"* (cfr. art. 4º, antes citado).

Con motivo de la crisis económica del año 1890 el Poder Ejecutivo nacional, siendo presidente Carlos Pellegrini, envió al Parlamento un proyecto de ley que creaba impuestos a recaudarse internamente en el país, sobre determinadas actividades económicas. El proyecto fue redactado por el ministro de Hacienda, Dr. Vicente Fidel López. Este proyecto se convirtió en la ley 2774 y fue aprobado y puesto en vigencia en el año 1891. Fue votado por un año, renovándose anualmente, hasta que en 1894 —después del famoso debate parlamentario sobre la validez de este tipo de imposición— se admitió que podía establecerse sin plazo. Esta nueva ley lleva el nú-

mero 3764 y así debe citarse, aclarando que el último texto ordenado es del año 1979 (dec. 2682/79), al que se le han ido introduciendo numerosas modificaciones (Leyes 22.294, 22.438, 22.441, 23.047, 23.101, 23.102, 23.150, 23.286, 23.350, 23.549, 23.658, 23.760, 23.871, 23.966, 24.073, 24.307, 24.428 y 24.447 al cierre de esta edición).

La denominación coloquial de "impuestos internos" se ha mantenido hasta la actualidad, aun cuando deberían ser denominados "impuestos a consumos específicos". Inicialmente estaban gravadas la transferencia de fósforos, alcoholes, cervezas y vinos, las primas de las compañías de seguros y las utilidades de empresas extranjeras.

Estos tributos son considerados por Cosciani como *imposte sul consumo* (impuestos sobre los consumos); Maffezzoni los incluye en los *imposte sull' entrate* (impuestos sobre los ingresos). La diferencia de clasificación no es sustancial, pues remite a aspectos distintos de la misma cuestión. Que sea sobre el consumo se refiere a la incidencia real del impuesto; que sea sobre los ingresos a la forma de recaudación. Ambos coinciden en que se trata de impuestos de carácter especial que alcanzan sólo a bienes determinados y se aplican en una sola etapa de comercialización. En cualquier caso, se trata de impuestos trasladables a las etapas siguientes. Siendo trasladables y gravando el consumo (manifestación mediata de capacidad contributiva) se encuadran sin duda alguna en los *impuestos indirectos*.

El hecho de que sean indirectos determina, en lo que aquí interesa, que el Congreso nacional puede imponerlos sin límite de tiempo. Esta interpretación del artículo 4º de nuestra Carta Magna se ha visto reforzada por la reforma constitucional de 1994, que en su artículo 75 inciso 2º ha consagrado expresamente esta potestad de la Nación.

La estructura de la Ley de Internos (LInt) es la siguiente: hay tres títulos, subdivididos en capítulos. Los dos primeros títulos tienen una estructura similar; el primer capítulo contiene las disposiciones generales para el título y cada uno de los otros, la descripción de un tipo legal de imposición, según el producto de cuya transferencia se trate. El Título III se denomina "Disposiciones comunes a los Títulos I y II" y se refiere a las normas aplicables a todos los hechos imposables.

La división en títulos es también histórica y proviene de la ley 13.648. Hasta la aparición de tributos sobre artículos

de tocador, objetos suntuarios, etcétera, había un solo título. Era el actualmente denominado Título I, en que el control de la tributación se hacía mediante valores fiscales (llamados vulgarmente estampillas); a este sistema se lo denominó "control físico". La excepción eran las primas de seguros. Con la aparición de otro tipo de gravamen, cuyo control es contable, se creó el Título II, que originalmente tenía un hecho imponible distinto, si bien ahora se han unificado en el "expendio" (v. *infra*, § II).

En la actualidad, la utilización de valores fiscales está cayendo en desuso, siendo de aplicación en algunos tributos del Título I. Empero, el único producto que aún los utiliza (tabacos) aporta una parte sustancial del total de lo recaudado por impuestos internos, lo que le augura a este sistema no sólo la subsistencia por largo tiempo, sino una eventual expansión.

II. HECHO IMPONIBLE

I) Aspecto objetivo

El hecho imponible en este impuesto es el expendio de los productos o servicios específicamente mencionados en la ley (arts. 2º y 56, LInt).

El artículo 2º indica que el expendio es *"la transferencia o cualquier título de la cosa gravada, su despacho a plaza, cuando se trate de importación para consumo... y su posterior transferencia por el importador"*.

La ley también incluye algunos supuestos en los que considera que se ha configurado el expendio. Son los siguientes:

A) Salida de fábrica o de depósito aduanero (art. 2º, inc. 2º, LInt): aclaramos que esta disposición se refiere sólo a los productos incluidos en el Título I y el contribuyente puede probar que dicha salida de fábrica no constituye expendio.

B) Consumo dentro de fábrica (art. 2º, inc. 3º, LInt): nuevamente sólo se refiere a los productos del Título I.

C) Existencia de diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la D.G.I. (art. 2º, inc. 4º, LInt): estas diferencias son las comprobadas entre las cantidades asentadas en los libros o anotaciones contables y las existencias reales (art.

14, inc. 1ª, dec. reg.). La D.G.I. fija, para cada producto, un límite de tolerancia. Por debajo de él, se presume que la causa de la diferencia es distinta del expendio y el fabricante no necesita demostrarlo para eximirse de pagar el impuesto. Superado ese límite, se invierte la carga de la prueba; se presume que la causa fue el expendio y es el fabricante quien debe probar lo contrario. El artículo 15 de la reglamentación regula cómo deben tratarse a los fines fiscales cada uno de los casos de diferencias no justificadas.

D) Traslado entre fábricas (art. 76, inc. 13, LInt): el traslado de productos gravados de su fábrica a otra fábrica cualquiera, aunque ambas pertenezcan al mismo titular, constituye expendio. Existen dos excepciones a esta regla. La primera es el traslado de alcoholes etílicos de una destilería a una fábrica de bebidas alcohólicas (arts. 33, LInt y 47 y 48, dec. reg.). La segunda es el traslado de productos gravados entre fábricas de una misma especie, siempre que ambas se encuentren inscriptas (art. 119, dec. reg.).

En síntesis, podemos definir al expendio como la salida legal de los productos, independientemente de su salida física.

En el Título I no está definida la forma que han de tener los productos para que su salida legal configure el hecho imponible, situación que sí lo está en el Título II, cuyo artículo 56, tercer párrafo, dice: *"El expendio referido —con las excepciones previstas en este artículo— es aquel en el que los productos se transfieren acondicionados para la venta al público o en las condiciones en que habitualmente se ofrecieren para el consumo"*.

2) Aspecto temporal

En cuanto al aspecto temporal del hecho imponible, el mismo está fijado en el artículo 56, cuando señala que estos tributos se aplicarán con el expendio, y de tal manera que sólo incidan en una etapa de circulación, lo cual marca la diferencia sustancial con el IVA. Este último es plurifásico no acumulativo, mientras que los impuestos internos son monofásicos.

Sin embargo, la Ley de Internos trae dos excepciones a esta estructura: 1) el impuesto sobre los objetos suntuarios.

¹ Básicamente, se refiere al expendio de bienes que no son productos: primas de compañías de seguros, gas distribuido mediante redes y servicio telefónico.

Este data de una época anterior a la aparición del IVA y fue creado a modo de ensayo para éste, con el cual tiene también una diferencia sustancial. Es un impuesto plurifásico acumulativo, porque grava cada una de las transferencias desde el fabricante al consumidor final y el impuesto pagado en la etapa anterior integra la base imponible de la etapa siguiente (art. 63, LInt); 2) el impuesto sobre la primera venta en el territorio de bienes importados gravados. Para esto remitimos al parágrafo VIII, punto IV.

3) Aspecto subjetivo

Los artículos 2º y 56 fijan quiénes son los sujetos pasivos del tributo, detallándolos:

A) Fabricantes: los que elaboran por cuenta propia mercaderías gravadas.

B) Importadores: aquí se encuentra una remisión al Código Aduanero, el cual los define como "las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos" (art. 91, ap. 1, CAdu).

C) Fraccionadores: sólo en los casos expresamente señalados: tabacos para ser consumidos en hoja (art. 26), bebidas alcohólicas (art. 43) y vinos (art. 52). Les es asimilable el contador de aceites lubricantes (art. 48).

D) Intermediario: son aquellos que revenden vinos (art. 54).

Asimismo son sujetos pasivos del impuesto los adquirentes en subasta de mercaderías gravadas (art. 83, LInt). En este caso, el subastante deberá actuar como agente de percepción del tributo.

También son sujetos pasivos "aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración" (art. 56, p. 6º, LInt). Esta disposición está referida especialmente a los titulares de las marcas de fábrica o nombres comerciales, con los cuales circulan los productos gravados en plaza.

Por último debemos mencionar a los responsables sustitutos (art. 3º, inc. 4º, LInt). Son sujetos pasivos que utilizan, para elaborar sus productos, bienes igualmente gravados. Sustituyen en la responsabilidad y obligaciones tributarias de impuestos internos a quienes les venden esos bienes. Sólo es viable esta sustitución para responsables por productos del Título I, dada la ubicación de esta norma dentro de la ley.

Habría otro tipo de responsables, pero lo serán como sanción. Los analizaremos en el § VI, *infra*. En cuanto a las obligaciones, se explicarán en el § V.

4) Aspectos formales

Este tipo de impuestos se abonan mediante depósito en el Banco de la Nación Argentina únicamente (arts. 3º y 57 LInt), no admitiéndose la intervención de otra entidad bancaria ni el pago directo ante la DGI.

Salvo los casos mencionados expresamente por la ley, la liquidación y pago se hace mediante la presentación de declaraciones juradas, a las que les son aplicables en forma general las normas de la ley 11.683, con las modificaciones que tiene cada tributo en particular.

La excepción son los cigarrillos, cuyo impuesto se abona mediante estampillas que son entregadas por la DGI al contribuyente, previo depósito del gravamen en la forma indicada en el primer párrafo. El contribuyente, a su vez, debe adherir estas estampillas a los envases para acreditar el pago.

III. BASE IMPONIBLE

1) Normas generales

La base imponible está fijada en el artículo 76 de la ley, estableciendo esta norma que será el importe que figure en la *"factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto"*.

En el párrafo siguiente se describen los conceptos que pueden ser deducidos de dicho precio (llamado "precio de venta"); son los siguientes:

A) Bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar.

B) Intereses por financiación del precio de venta.

C) Débito fiscal del IVA.

Para la precedencia de estas deducciones, las mismas deben referirse directamente a las ventas gravadas, estar discriminadas en la factura y contabilizadas en los libros correspondientes.

Debe aclararse también que no son deducibles del impuesto las sumas que el contribuyente pierda por deudores incobrables, las cuales pueden incidir sobre otro tipo de gravámenes, pero no sobre éste, lo que implica que en ese caso se esté también ante una deuda por impuesto, aunque no se haya percibido el mismo. Es una situación similar a la del IVA, aun cuando en este caso no es pertinente deducir las notas de débito, salvo que se trate de devolución de mercancías.

De acuerdo al texto legal, no es deducible el propio impuesto ni ningún otro, excepto el IVA, ni tampoco el flete ni el seguro de transporte², cuando la operación se convino con entrega en destino. El párrafo siguiente trae una presunción, que entendemos *inris tantum*, según la cual, cuando el acarreo no haya sido hecho con medios o personal del comprador, se entiende que la operación incluye la entrega en destino.

La base imponible también incluye los continentes, salvo el caso de que los mismos hayan sido entregados en comodato (arts. 21 y 76, inc. 7ª, LInt). Debe entenderse pues, que cuando se expendan productos gravados y no gravados, en estuches que contengan a ambos, debe hacerse un prorrateo del valor del continente, en la forma indicada por la reglamentación (art. 121, dec. reg.).

Es necesario aquí hacer una observación importante, que tiene que ver con el concepto de precio de venta. La ley señala que debe incluirse dentro de la base imponible el propio impuesto interno, por lo cual debe ser calculada teniéndolo en cuenta. Esto lleva a hablar de "tasa nominal" y "tasa efectiva". Ambas tasas son alícuotas. La relación que existe entre ambas puede verse en la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{ll} TE = 100 \times TN & TN = \text{tasa nominal} \\ 100 - TN & TE = \text{tasa efectiva} \end{array}$$

Como se puede apreciar, la tasa efectiva es mayor que la nominal y hay tanta mayor diferencia entre ambas cuanto mayor sea la nominal. Esto es sólo una manera de que la alícuota del impuesto parezca menor de lo que realmente es; no pasa de un efecto psicológico.

² Como excepción a esta regla, son deducibles el flete y el seguro de transporte cuando se trate de cubiertas para neumáticos (arts. 76, inc. 4ª LInt y 120, inc. 2ª, dec. reg.).

2) Situaciones especiales

A) *Transmisión a título gratuito*: teniendo en cuenta que el aspecto objetivo del hecho imponible es la transferencia, cuando no haya factura o documento equivalente por entregarse los productos gravados a título gratuito, a los efectos del pago del impuesto ha de estarse al valor que tienen los productos similares cuando se venden (art. 76, inc. 10, LInt) en forma proporcional a la cantidad expendida.

B) *Consumo de propia elaboración*: cuando se trate de consumo de propia elaboración se tomará el criterio de transmisión a título gratuito. En caso de que no se efectúen ventas de estos productos, se estará a los promedios que fije periódicamente la DGI.

C) *Pagos a cuenta*: ante la naturaleza de este impuesto (monofásico), fue necesario regular la posibilidad de que sujetos pasivos del impuesto (fabricantes, fraccionadores, intermediarios) adquirieran como materia prima productos gravados. Esto llevaría a tornarlo plurifásico y acumulativo. Para evitar esta desnaturalización, la ley crea el mecanismo de los pagos a cuenta. Los sujetos pasivos en cuestión podrán computar como pago a cuenta del tributo que deban pagar, el monte que ya haya sido abonado por el vendedor de dicha materia prima gravada.

En el caso de elaboraciones por cuenta de terceros, quien encargó la elaboración podrá computar al momento de efectuar el expendio de la cosa elaborada, el impuesto ingresado por el elaborador (arts. 77, inc. 4º, LInt y 116, dec. reg.). El pago a cuenta no podrá generar saldos a favor del contribuyente (art. 77, inc. 5º, LInt).

Para que sea viable este cómputo, el impuesto debe haber sido discriminado en la factura por el vendedor original (art. 111, dec. reg.) o en su caso por el elaborador (art. 118, dec. reg.).

Sólo se podrá hacer valer el pago a cuenta en relación con las adquisiciones efectuadas en el período fiscal que se liquida (arts. 32, 53, inc. 1º, 59, 68, 104 y 111, dec. reg.). Para realizarlo, se aplicará sobre el precio de adquisición la tasa vigente en el momento de adquirirlos (art. 117, dec. reg.).

Asimismo, sólo es admisible en los casos expresamente autorizados por la ley (arts. 26, 43, incs. 2º y 3º, 48, 54, 69, inc. 6º, 70, inc. 2º y 75), los cuales, con la excepción de las bebidas alcohólicas, siguen una misma regla: exclusivamente cuando

se utilizan como materia prima otros productos gravados en el mismo capítulo (a veces hasta en el mismo artículo) de la ley.

Para el caso de importaciones, remitimos al § VIII, punto 4.

D) *Empresas vinculadas*: entre empresas vinculadas, sería factible que hicieran la primera transferencia (única gravada) entre ellas y a un precio muy bajo, eludiendo así el impuesto. En previsión de esto, la ley (art. 77, incs. 2º y 3º) considera que la base imponible será el mayor precio de venta obtenido entre todas las empresas vinculadas.

Se plantea el problema de qué debe entenderse por "vinculación". Las pautas de vinculación que da la ley son el origen de los capitales, la dirección efectiva del negocio y el reparto de utilidades, no siendo esta enumeración taxativa. Podemos también citar a la Ley de Sociedades Comerciales 19.550, que considera sociedades vinculadas a aquellas en que una tiene más del 10% del capital social de la otra (art. 33, ap. 2º). Además, la propia Ley de Internos trae una presunción *inris tantum* (art. 77, inc. 3º): a) cuando la totalidad de las operaciones del responsable (o de cierta categoría de ellas) fuera absorbida por las otras empresas; o b) cuando la casi totalidad de las compras de las empresas o de determinada categoría de ellas fuera efectuada al mismo responsable.

IV. EXENCIONES

Cada uno de los hechos imposables de esta ley reconoce exenciones específicas. Por otro lado, existen disposiciones genéricas al respecto. Comenzaremos analizando estas últimas:

A) *Exención genérica*: el artículo 89 dispone tajantemente que las exenciones genéricas de tributos no se aplican a los impuestos internos. Para que el sujeto que realice el hecho imponible no esté obligado a pagar el impuesto, debe gozar de exención específica (arts. 89, LInt y 122, dec. reg.). Esto ha suscitado pronunciamientos respecto de las leyes de promoción industrial. Tanto el Tribunal Fiscal como la Corte Suprema han decidido que no procede la exención si falta disposición expresa sobre internos en la ley de promoción de que se trate³.

³ Para la Corte Suprema ver Fallos, 303:624, 306:1291, 307:2010 y especialmente 310:1747 "Nobles Chaco S.A. c/ Fisco Nco." del 3-IX-1967.

B) *Exenciones específicas*: aparecen dispersas por toda la ley. Se basan en la naturaleza del impuesto; éste grava los consumos específicos e innecesarios y en algunos casos consumos que el legislador trata de desalentar (v. *supra* § I.). Pero algunos de los productos gravados, en alguna de sus formas, solamente implican un consumo no necesario, o no reprochable o que al legislador le interesa estimular. No es voluntad de la ley gravarlos y, por lo tanto, son declarados exentos. A modo de ejemplo, mencionaremos los alcoholes para uso externo medicamentoso y los destinados a la calefacción (art. 33), las cubiertas para neumáticos para maquinaria agrícola (art. 46), los objetos de tocador concebidos exclusivamente para higiene corporal humana (art. 62), los anillos de alianza matrimonial (art. 64), etcétera. Existen otras exenciones que veremos en el § VIII, puntos 5 y 6.

V. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

Los sujetos pasivos, cuya enumeración hicimos en el § II, punto 3, deben cumplir, además de las generales que tienen frente a la DGI para otros impuestos a su cargo, una serie de obligaciones específicas. Entre ellas encontramos:

1) *Inscripción*

Los responsables deberán inscribirse ante la DGI antes de la iniciación de sus actividades (art. 3º, dec. reg.). Para que dicha inscripción proceda, deberán ofrecer garantía suficiente para el cumplimiento de las obligaciones legales y reglamentarias o, en su defecto, constituir una fianza a satisfacción de la DGI.

Esta podrá cancelar las inscripciones si: a) los interesados no autorizaran la inspección de los locales de fábrica o depósito y dependencias particulares anexas, a cualquier hora del día o de la noche; b) se desconociera el paradero del inscrito; c) no hubiera tenido movimiento durante seis meses; d) no alcanzara los límites mínimos de elaboración que fije la DGI.

Podrán eximirse de la inscripción, por resolución de la DGI, aquellos responsables que realicen el hecho imponible en forma accidental (art. 3º *in fine*, dec. reg.).

A su criterio, la DGI podrá ordenar la inscripción de aquellos que operen con productos fiscalizados o con maquinarias destinadas a producirlos (en forma real o potencial), aunque no realicen el hecho imponible (art. 4º, dec. reg.).

2) Identificación de maquinarias y enseres

Las maquinarias destinadas o que puedan destinarse a la fabricación o fraccionamiento de productos gravados deberán ser identificadas. Toda persona tenedora de las mismas deberá comunicar esa tenencia a la DGI (art. 5º, dec. reg.).

Se requerirá autorización previa de la DGI para la importación, venta o traslado de las maquinarias y enseres identificados o que deban identificarse.

3) Traslado de mercaderías y modificación de locales

Todo traslado de mercadería o modificación de local de los contribuyentes inscriptos deberá hacerse de la siguiente manera (art. 6º, dec. reg.):

A) aquellos que estén autorizados a poseer mercaderías sin impuesto necesitarán autorización previa de la DGI.

B) Aquellos que no estén autorizados, deberán comunicar el traslado o la modificación a la DGI en un plazo de cinco días.

4) Transferencias de comercio

Al transferirse un comercio inscripto existirá un plazo de diez días para que el contribuyente comunique la transferencia a la DGI, presente declaración jurada e ingrese el impuesto debido por el expendio realizado hasta el momento de la transferencia. Hay otro plazo de diez días para presentar el documento definitivo por el cual se hizo la transferencia, para ser anotado (arts. 7º y 128, dec. reg.).

5) Modificación de contratos sociales

Cuando el contribuyente es una persona de existencia ideal, la modificación de su contrato social deberá comunicarse a la DGI en un plazo de diez días; luego hay un plazo igual para presentar la escritura definitiva para su anotación (art. 7º, dec. reg.).

6) Cesación del negocio

Cuando el responsable cese en sus actividades deberá comunicárselo a la DGI en un plazo de diez días a partir del cese (art. 128, inc. 1^º, dec. reg.). Sus obligaciones tributarias subsistirán hasta la completa liquidación de los productos gravados en existencia, salvo autorización de la DGI para liquidar el impuesto correspondiente de una sola vez (art. 128, inc. 2^º, dec. reg.).

Todas estas obligaciones tienen una singular importancia, en orden a hacer efectivo el régimen especial de privilegios que los impuestos internos tienen y que veremos en el § VII.

VI. SOLIDARIDAD

La Ley de Internos trae, tanto en su Título I (art. 7^º) como en su Título II (arts. 59 y 60), una solidaridad especial, además de la establecida en el artículo 18 de la ley 11.683.

Para el Título I serán responsables también "los que al momento de iniciarse el sumario sean los poseedores de los efectos que se tengan en contravención"; el párrafo posterior del mismo artículo amplía dicha responsabilidad a quienes "transmitiesen los efectos en contravención a la ley". La jurisprudencia ha dicho que esta responsabilidad es a título de sanción, basándose para ello en la expresión "los que al momento de iniciarse el sumario", lo cual implica que se está juzgando una contravención a las normas fiscales. Más aún, cuando los productos sean importados y la posesión o transferencia sean con fines comerciales o industriales, el hecho constituye una infracción aduanera (v. *infra* § IX, punto 2).

Para el Título II los artículos 59 y 60 incluyen a: 1) los poseedores, depositarios y transmisores, cuando los efectos no tengan los instrumentos probatorios del pago del gravamen, si ello está impuesto por la ley o la reglamentación. Cabe mencionar que esta disposición no se aplica, por cuanto los únicos productos obligados a llevar instrumentos fiscales están en el Título I; 2) los intermediarios entre los responsables y los consumidores, cuando la adquisición de la cosa gravada no pudiera ser fehacientemente justificada y, por lo tanto, se imposibilitara la correcta identificación del enajenante, es decir el contribuyente. Recordemos que este tributo se aplica sólo sobre la primera de las etapas de circulación.

Dicho artículo 59 presume que la mercadería en tales condiciones no ha tributado el impuesto. Esta presunción es *in re et de iure*, lo que está justificado por la naturaleza objetiva de la conducta obligada a cumplir.

Como vemos, la solidaridad de los artículos 7^o, 59 y 60 está puesta, claramente, como sanción para los sujetos que incurran en esas conductas.

VII. GARANTÍA DEL CRÉDITO FISCAL

Los artículos 6^o (para el Título I) y 61 (para el Título II) traen otra norma original. Crean un privilegio especial, a favor del Fisco, sobre los enseres, maquinarias, edificios de fabricación y productos en existencia. La DGI puede ejercer este privilegio, aun cuando fuere transferido a terceros el uso y goce de la fábrica, pero en este caso solamente sobre las maquinarias y edificios. Por ello, al solicitar la inscripción como responsables del tributo, se deben identificar fehacientemente tanto las maquinarias y enseres destinados a la fabricación como los edificios, acompañando los planos respectivos, que quedan en el legajo del contribuyente.

Cabe hacer algunas aclaraciones:

A) El privilegio protege los créditos del Fisco por impuestos internos, pero no los créditos por otros tributos que tenga contra el mismo contribuyente, los cuales no gozan de tratamiento especial.

B) El hecho de que el privilegio no se extienda a otros bienes no significa que el Fisco sólo pueda cobrar sus créditos de los bienes mencionados taxativamente. Pero en cuanto a los otros bienes, actuará como acreedor común.

C) Otras maquinarias o enseres que el obligado utilice para realizar el hecho imponible, pero que no sean de su propiedad (p. ej. sujetas a locación, comodato, *leasing* no cumplido todavía) tampoco están sometidas al privilegio⁴.

D) En cuanto a los inmuebles, ha dicho la jurisprudencia que el privilegio no recae sobre la parte del terreno junto a la

⁴ Cfr. Villegas, H. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1962, p. 731.

fábrica, perteneciente también al obligado, pero destinado a otro fin³.

E) En caso de que los bienes estén en el patrimonio de un tercero cuando el Fisco hace efectiva la garantía, este tercero adquirente podrá accionar contra el vendedor por evicción.

F) El número de transferencias puede ser múltiple y esto no afecta la garantía. Esta se hará efectiva sobre el bien sin importar el propietario, el cual no puede oponer sus derechos. No es aplicable el artículo 1051 del Código Civil.

G) El privilegio subsiste cuando se transfiere el uso y goce de la fábrica y no la mera propiedad del inmueble, según ha resuelto la jurisprudencia⁴. Menos aún procedería sobre el terreno si el edificio ha sido demolido.

H) Sólo nace el privilegio del Fisco contra un bien de propiedad de un tercero, si la deuda tributaria ya existía al momento de salir el bien del patrimonio del deudor. De lo contrario, los dueños de todas las propiedades que alguna vez fueron de un contribuyente de impuestos internos vivirían en inseguridad permanente.

Estimamos que esta garantía opera como una prenda o hipoteca (según el tipo de bien de que se trate). El artículo 3115 del Código Civil dice que no hay otra hipoteca que la convencional, lo que ratifica Vélez Sarsfield en la nota al mismo. Sin embargo, la Ley de Internos puede modificar esta norma, sin obstáculo constitucional, porque se trata de impuestos indirectos (v. *supra*, § I).

Por otra parte, no debemos olvidar que es un privilegio. Esto se expresa en dos aspectos. Para ser ejercido se requiere que el deudor haya sido desposeído de sus bienes por concurso preventivo o quiebra. O, en su defecto, si los bienes en cuestión son embargados por un tercero acreedor, dicho tercero deberá satisfacer la deuda tributaria antes de poder cobrarse con la ejecución forzada de dichos bienes.

³ CSJN, 26-IV-1906, "Basigalupo, Lázaro s/ tercera de dominio", *Fofo*, 104:164.

⁴ Cám. Fed. Capital, 9-XI-1927, "Cedratti, Antonio s/ tercera de dominio", *JA*, 28:480.

VIII. RÉGIMEN ADUANERO

1) Hecho imponible

Es el expendio (arts. 2º, inc. 1º y 56, inc. 1º, LInt) entendido éste como el despacho a plaza del producto ingresado al país con régimen de destinación definitiva de importación para consumo (arts. 233 y sigs., CAd).

2) Base imponible

Para determinarla se debe considerar el "precio normal definido para la aplicación de derechos de importación" (art. 76, inc. 7º, LInt), lo que remite al Código Aduanero, el cual habla de "precio normal en aduana". Este es definido a través de las detalladas disposiciones de los artículos 642 a 651. Sin embargo, aclara el artículo 653, "cuando la mercadería importada es objeto de una venta bona fide, el precio pagado o por pagar en virtud de esa venta podrá ser considerado en general como una indicación aceptable para determinar el precio normal". Queda la Aduana autorizada para hacer los reajustes que considere necesarios (arts. 653 a 658 CAd).

A este precio normal deben agregársele: 1) los derechos de importación; 2) los otros tributos percibidos en ocasión de la importación que, según el Código Aduanero, pueden ser el impuesto de equiparación de precios (art. 675), los derechos antidumping (art. 687), los derechos compensatorios (art. 697), la tasa de estadística (art. 762), la tasa de comprobación (art. 767), la tasa de servicios extraordinarios (art. 773) y la tasa de almacenaje (art. 775). Obviamente, sólo integrarán la base imponible cuando deban tributarse, lo cual no se da siempre para todos ellos; 3) los impuestos internos, ya que el artículo 76, LInt, dice expresamente "incluido el impuesto de esta ley"; esto no difiere de la manera de determinar la base imponible en el expendio común.

Sobre la base imponible así determinada se aplica una alícuota dictada por decreto del Poder Ejecutivo, que actualmente es del 130% (dec. 533/91).

3) Forma de pago

Debe ingresarse el monto debido "antes de efectuarse el despacho a plaza" (art. 76, LInt), lo cual es válido para todos

los productos gravados. La reglamentación (dec. 875/80) establece que, excepto para efectos de uso personal, cigarrillos o productos que deban llevar instrumentos de control (es decir, todos aquéllos, inclusive cigarrillos, en que es posible determinar, mirando el producto, si éste ha tributado), la Aduana requerirá a la DCI la constancia de que el importador está inscripto como responsable del impuesto y del efectivo ingreso del mismo, antes de autorizar el despacho a plaza (art. 123 dec. reg.). Si el importador actuara por cuenta de un tercero⁷, éste deberá acreditar su inscripción en la DCI (art. 124, inc. 1^o dec. reg.). La reglamentación establece la responsabilidad solidaria del importador y el tercero por cuya cuenta actúa respecto del pago del impuesto (art. 124, inc. 2^o, dec. reg.), lo cual debería aparecer en la ley. De lo contrario, se crea un responsable por vía de decreto, lo cual violaría el principio constitucional de legalidad.

4) Venta posterior

Todo bien que ha tributado impuestos internos al momento de ser introducido en forma definitiva al territorio aduanero, debe tributar nuevamente, como si fuera de fabricación nacional, al momento de su primera transferencia.

La ley ha querido evitar el efecto cascada que pudiera tener esta imposición en dos etapas y ha establecido que el importe abonado por impuestos internos a la importación puede computarse como pago a cuenta del debido en esta segunda etapa, en la medida que corresponda a los bienes vendidos. Es decir, no cualquier impuesto interno que deba pagar el contribuyente, sino sólo aquel que corresponda a la venta de esos bienes importados. Por otra parte, la ley expresamente prohíbe que dicho cómputo como pago a cuenta genere saldo a favor del contribuyente (art. 76, inc. 8^o, *in fine* según la ley 23.871).

Igual situación se configura cuando el producto fue importado para uso personal (v. *infra*, punto 6) y tributo internos al momento de la importación, pero es enajenado en un plazo menor de dos años desde su despacho a plaza. Transcurrido

⁷ No debemos olvidar que el importador, para ser tal, debe actuar a nombre propio (art. 91, ap. 1 CAI), aunque lo haga por cuenta de un tercero.

ese término, no podrá realizarse el cómputo como pago a cuenta (art. 76, inc. 9, LInt).

En caso de que la transferencia sea a título gratuito se aplicarán las reglas vistas en el § III, punto 2. Pero si no se pudiera establecer su valor en plaza se considerará, sin admitir prueba en contrario, que la base imponible es el doble de la considerada para su importación (art. 76, inc. 10, LInt).

5) Reimportación

En principio, a los fines de los impuestos internos, la reimportación de mercaderías gravadas se considera una importación común y, por ende, debe tributar. Sin embargo, la legislación establece una exención, sujeta a una serie de condiciones surgidas de armonizar las normas impositiva (art. 82, LInt) y aduanera (arts. 566 y 568, CAd):

a) que el servicio aduanero haya comprobado que la mercadería reimportada es la misma que se exportó (art. 568, inc. a) CAd) y que se encuentra en el mismo estado en que se exportó (art. 568, inc. c), CAd);

b) que la mercadería sea reimportada por la misma persona que la exportó, la cual debe ser su propietaria (arts. 82, LInt y 568, inc. d) CAd);

c) que la reimportación se produzca antes del plazo máximo fijado por la reglamentación, a partir de la exportación. Este plazo, según el Código, no podrá superar los cinco años (art. 568, inc. e) CAd); actualmente hay varios plazos: 1) un año para mercadería consumible y toda mercadería de origen extranjero que hubiera sido librada al consumo de plaza antes de ser exportada, 2) cinco años para ciertos aparatos, máquinas y motores, 3) tres años para las restantes (dec. 1001/82, art. 84). Como se ve, hay productos gravados con impuestos internos en las tres categorías;

d) que el tributo ya abonado no hubiera sido acreditado ni devuelto, en caso de mercaderías importadas antes de su exportación;

e) que la mercadería vaya directamente de la aduana a la fábrica donde fue producida, bajo control de la DGI, cuando sean productos del Título I.

6) Importaciones para uso personal

Las importaciones para uso personal tienen un tratamiento especial:

La Ley de Internos (art. 56) grava todos aquellos efectos del Título II (v. *supra*) que sean importados para uso personal y estén sujetos al pago de derechos de importación. Esto remite al Código Aduanero.

Existen dos regímenes de importación para uso personal: el régimen de equipaje (sección VI, Cap. 4) para los pasajeros y el régimen de pacotilla (sección VI, Cap. 6) para los tripulantes. Se establece que los efectos importados para uso personal están exentos del pago de derechos de importación, siempre que no superen los máximos previstos por la reglamentación aduanera (arts. 499 y 525, CAd). Por ende, su importación también está exenta de impuestos internos. En resumen, para que productos importados para uso personal estén gravados con impuestos internos deben: a) pertenecer al Título II de la ley; b) superar los máximos previstos por la reglamentación aduanera según los arts. 499 y 525, CAd y, por lo tanto, tributar derechos de importación.

Indica el artículo 76, inciso 9° de la ley que en estos casos la base imponible debe incluir, además de lo ya visto para importación, los gastos facturados por el despachante de aduana.

7) Exportación

Como su nombre lo indica (única vez que puede decirse esto) los impuestos internos están destinados a gravar productos que circulen en el interior del país. En caso de no ocurrir esto, la regla general sería no gravarlos. Veamos las posibilidades:

1) No se ha generado el hecho imponible (expendio) antes de su exportación: están exentos del pago del tributo.

2) Ya se ha generado el hecho imponible antes de su exportación: procede la devolución o acreditación del importe ya pagado. Para ello la ley impone tres condiciones: a) que se documente debidamente la salida al exterior; b) que, tratándose de productos que llevan instrumentos fiscales que acreditan el pago, éstos sean inutilizados, y c) que, tratándose de productos elaborados con materia prima gravada, se acredite el uso efectivo de esa materia prima.

También están sujetos a disposiciones equivalentes los productos exportados bajo el régimen especial del rancho (Código Aduanero, sección VI, Cap. 5).

En cuanto a los objetos suntuarios, sólo podrá devolverse o acreditarse el importe pagado por la última etapa de su comercialización (art. 89, dec. reg.).

IX. RÉGIMEN PENAL

Para los impuestos internos, además de los delitos generales de la ley 23.771 y las infracciones generales de la ley 11.683, el legislador creó infracciones y delitos específicamente referidos a ellos. Empero, ninguno de estos ilícitos se refiere a todos los productos gravados. Son ilícitos específicos para determinadas situaciones que la ley ha querido punir particularmente o con penas más severas que las que surgirían de las leyes 11.683 y 23.771.

1) Delitos

A) Delito de los artículos 10 y 11 de la Ley de Internos: La acción típica de este delito es presentar una declaración falsa o realizar cualquier acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos del Título I. La sanción es de un mes a tres años de prisión, pero sólo en caso de grave defraudación, reincidencia general o concurso de infracciones. Con la sanción de la Ley Penal Tributaria 23.771, vemos que la acción típica de este delito está subsumida en las de los artículos 1º y 2º de dicha ley. Por ello consideramos que esta disposición de la Ley de Internos ha quedado tácitamente derogada (*lex posterior*) por la ley 23.771. De lo contrario, más allá de la desprolijidad de un régimen penal especial con las mismas acciones típicas del general, se crearía un sistema más benévolo para quienes defrauden impuestos internos, que ningún motivo de política legislativa parece justificar.

B) Delito del artículo 39 de la Ley de Internos: En primer lugar, cabe plantearse si este régimen, referido exclusivamente a alcoholes etílicos, sigue en vigencia después del dictado de la ley 24.566 (B.O., 13-X-1995) sobre alcoholes etílicos y metílicos. Debemos considerar los siguientes puntos: a) la ley 24.566 inviste como autoridad de aplicación al Instituto

Nacional de Vitivinicultura (INV) (art. 4°); b) la ley 24.566 deroga toda disposición anterior que le sea opuesta (art. 39); c) quedan a salvo, por disposición expresa de la ley, las competencias de la DGI en la materia (art. 3°); d) las penalidades de la ley 24.566 (arts. 29 y 30) se refieren al régimen de control, cuyo fin es la protección de la salud pública, pero no al régimen tributario; y e) las penalidades de la Ley de Internos (arts. 35 y 39) se refieren al control de la actividad a los fines de la percepción de tributos, pero no persiguen ningún objetivo sanitario. De lo enunciado vemos que las penalidades de la Ley de Internos y de la Ley de Alcoholes tienen bienes jurídicos tutelados diferentes y conductas típicas también diferentes, como se observa cotejando ambas normas; por lo tanto, no se oponen entre sí y ninguna deroga a la otra. Fortalece esta afirmación la salvedad expresa que la Ley de Alcoholes hace respecto de la DGI, lo que permite suponer que se quisieron sustraer las cuestiones tributarias de los alcoholes de la competencia del INV y mantenerlas dentro del ámbito de las leyes respectivas. Tampoco hay ninguna referencia a tributos en la Ley de Alcoholes, como no sea la tasa del 2% del artículo 6°, que se refiere sólo a alcoholes metílicos, los cuales no tributan impuestos internos. Por todo lo expuesto, concluimos que el régimen penal de impuestos internos sobre alcoholes etílicos continúa vigente.

El artículo 39 trae una larga lista de acciones típicas. Sin embargo, todas ellas pueden resumirse en la del inciso c): sustraer en cualquier forma alcoholes etílicos al pago del impuesto. Es necesario que haya una defraudación fiscal referida a impuestos internos.

Dicha acción está penada con: a) multa de diez a treinta veces el monto del impuesto defraudado. En caso de no poder determinarse, multa de \$136,58 a \$27.314,52 (1994); b) comiso del alcohol etílico materia del fraude y de las maquinarias y útiles que sirvieron para elaborarlo; c) prisión de tres meses a dos años y, en caso de grave defraudación, prisión de trece meses y medio a dos años (art. 39, inc. 3°, LInt). Respecto del concepto de "grave defraudación", remitimos a lo ya dicho en los delitos de los artículos 10 y 11. Pero esta norma trae otro supuesto que califica también de "grave defraudación": es la elaboración de alcoholes etílicos sin autorización de la DGI (art. 39, inc. 5°, LInt); d) inhabilitación por doble tiempo de la pena.

3) *Delito del artículo 35 de la Ley de Internos*: La acción típica es acá la posesión de aparatos destilación sin autorización del Poder Ejecutivo. Al decir "el Poder Ejecutivo" se entiende que puede ser un organismo dependiente del mismo; la ley 24.566 ha dado dichas funciones al INV. La expresión legal es "tenencia no justificada"; la justificación aludida quedará a criterio de la DGI. El bien jurídico tutelado es la fiscalización por parte del organismo recaudador, a los fines de evitar la evasión. Como ésta no se ve directamente en riesgo, estamos ante un delito de peligro abstracto. Cuenta con dos penas: prisión de un mes a dos años y "la multa establecida en este Capítulo". ¿A qué remite esta disposición?

Por tratarse de delitos, con penas privativas de la libertad, el procedimiento para imponerlas es el siguiente (art. 14, LInt): la DGI, una vez concluido el sumario, pasará las actuaciones al "Juez nacional que corresponda". Esto remite a la ley 23.771 (art. 18), que da competencia a los jueces nacionales en lo penal económico en Capital Federal y los jueces federales en el resto del país.

2) *Infracciones*

A) *Infracción del artículo 16 de la Ley de Internos*: En esta infracción hay sujetos determinados ("Las empresas de transporte y cualquier acarreador") que realizan la acción típica: transportar productos gravados con impuestos internos que no lleven adheridos los instrumentos fiscales correspondientes. Por lo dispuesto en el artículo 18 solamente los llevan los alcoholes, las bebidas alcohólicas y los vinos; los tabacos (art. 23 y 24, LInt) llevan fajas valorizadas que a estos efectos son asimilables. En cuanto a la acción, basta el mero transporte, no es necesaria la propiedad de dichos productos. La pena es una multa igual al doble de los impuestos internos que los productos transportados en infracción habrían debido pagar.

B) *Infracción del artículo 565 del Código Aduanero*: La acción típica en esta infracción es la tenencia por cualquier título de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales que no tenga adheridos los instrumentos fiscales de impuestos internos (remisión al art. 18, LInt). Por lo dispuesto en la Ley de Internos (v. supra, A), se trata de los tabacos, los alcoholes, las bebidas alcohólicas y los vinos.

Por lo tanto únicamente puede configurar esta infracción la tenencia de dichos productos.

Las penas principales son el comiso de la mercadería en infracción y una multa de una a cinco veces su valor en plaza (art. 985, CAd). Podrá disponerse con carácter accesorio la clausura del local o comercio donde la mercadería se encuentre y sus dependencias anexas o depósitos por un plazo de hasta un año (art. 988, CAd). En caso de segunda reincidencia el plazo de clausura será de seis meses a dos años y se le agregará inhabilitación para ejercer el comercio por igual tiempo (art. 988, CAd). Como vemos, las penas son mucho más duras que en materia impositiva.

El proceso también lo es. La primera autoridad interviniente deberá disponer no sólo el secuestro de la mercadería en infracción, sino también la clausura provisional del correspondiente local o comercio (art. 989, ap. 1, CAd). Para no sufrir dicha clausura, el interesado deberá ofrecer bienes para que sean embargados hasta el monto máximo de la multa prevista (art. 989, ap. 2, CAd).

C) *Infracción del artículo 591 del Código Aduanero*: La acción típica es acá la transferencia por cualquier título con fines comerciales o industriales de mercadería de origen extranjero sin los instrumentos fiscales de impuestos internos. Por lo ya mencionado en otras infracciones, sólo puede tratarse de tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas y vinos. La pena será una multa de una a cinco veces el valor en plaza de la mercadería en infracción objeto de la transferencia.

Para las infracciones, las penas son impuestas previo sumario administrativo, el cual se regirá por la ley 11.683 para la A) y por el Código Aduanero para las B) y C).

BIBLIOGRAFÍA

- COSCIANI, Cesare, *Scienza delle finanze*, 8 ed., UTET, Torino, 1979.
JABACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983.
LAINOVITTA, Hilario J., *Impuestos Internos y para el Fondo Nacional de Autopistas*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

LAPROVITERA, Hilario J., "Las elaboraciones por cuenta de terceros en los impuestos internos", en *La Informadora*, t. 4, p. 237.

MAFFEIROMI, Federico, "Imposta", en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XX, Giuffrè Editore, Varese, 1970.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1982.

WENDY, Lilian N. Gurfinkel de, *Impuesto selectivo al consumo*, Depalma, Buenos Aires, 1980.