



UNIVERSIDAD TORCUATO DI TELLA

Universidad Torcuato Di Tella

Maestría en Derecho Tributario

*El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el
Régimen de Mecenazgo en la Ciudad Autónoma
de Buenos Aires*

Estudiante:

Abogada María del Mar Ottonello Correa.

Directora:

Dra. Mariana Beatriz Pucciarello.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

29 de noviembre de 2018.

INDICE

INTRODUCCIÓN: ¿Qué es mecenazgo y qué relación guarda con el Derecho Tributario?	6
CAPITULO I: SOBRE LOS DERECHOS CULTURALES	8
1.- Estado del arte	8
2.- ¿Qué es la Cultura?.....	9
3.- Fundamento Normativo.....	9
4.- Las necesidades del Estado y la cultura.	11
CAPITULO II: SOBRE EL FINANCIAMIENTO DEL ESTADO	13
1.- El presupuesto.	13
1.A) Definición de presupuesto.....	13
1.B) El presupuesto nacional.....	14
1.C) El presupuesto de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	15
2.- Los tributos.....	16
3.- Los principios constitucionales de la tributación.	17
A) El Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley.....	18
A.1) Configuración de un hecho imponible:	19
A.2) Atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado:	20
A.3) Determinación del sujeto pasivo:	20
A.4) Elementos necesarios para la fijación de la base imponible y alícuota: .	20
A.5) Exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible:	21
B) Principio de seguridad jurídica.....	21
C) Principio de irretroactividad de la ley tributaria.....	22
D) Principio de igualdad	22
E) Principio de generalidad.	22
F) Principio de capacidad contributiva: proporcional y progresiva.....	23
G) Principio de razonabilidad	24
H) Principio de no confiscatoriedad.....	24
4.- Distribución de competencias tributarias según el esquema constitucional.....	24
A) Ley Convenio - Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.....	24
B) El Impuesto local y su relación con el Pacto Fiscal.....	27
CAPITULO III: EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA CABA	30

1.- Características de este impuesto.....	30
2.- Antecedentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	32
3.- La recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	34
4.- Judicialización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	35
5.- ¿Cómo es el proceso de Ejecución Fiscal en el ámbito de la CABA?	37
CAPITULO IV: LA ACTIVIDAD DE MECENAZGO Y SU REGULACIÓN	39
1.- Antecedentes legislativos de su regulación en América Latina.....	39
1.A) La experiencia chilena: la ley 18.985.....	39
1.B) La Ley Rouanet en Brasil.....	40
1.C) Antecedentes y proyectos legislativos de mecenazgo a nivel nacional en Argentina... ..	41
2.- El Régimen de Promoción Cultural de la CABA: la Ley N° 2264.....	45
2.A) Los mecenas.....	45
2.B) Acerca de los beneficiarios.....	48
2.C) Relación entre los beneficiarios y los mecenas.....	49
2.D) Implementación de la Ley 2264 en la CABA.....	50
2.E) Requisitos en la CABA para presentación de proyectos.....	51
CONCLUSIONES.....	54
BIBLIOGRAFIA.....	59

INTRODUCCIÓN: ¿Qué es mecenazgo y qué relación guarda con el Derecho Tributario?

Este trabajo puede comenzar con la siguiente interrogación: ¿qué significa mecenazgo? O mejor dicho ¿quiénes son mecenas?. Esta definición tiene origen en un noble romano del siglo I a.C, Cayo Cilnio Mecenas.

Mecenas, consejero del emperador romano Cesar Augusto, apoyó económicamente a los más importantes artistas de la época, como a Quinto Horacio Flaco, poeta romano autor de “Epístola de los Pisones” y Publio Virgilio Marón, poeta romano autor de la “Eneida”, entre sus obras más destacadas.

Su nombre pasó a tomar el significado de quien asume el rol de protector de las letras y de los literatos, y es definido por la Real Academia Española como aquella “*persona que patrocina las letras o las artes*”. Asimismo, de su nombre también deriva el de la actividad de apoyo desinteresado, que se hace a personas relacionadas con la cultura sin esperar ninguna contraprestación, que se conoce como mecenazgo.

Parecería que en el marco de una Maestría en Derecho Tributario hablar de mecenazgo, cultura y financiamiento cultural se aleja un poco del eje temático de la materia. Sin embargo, la relación entre estos temas se inscribe en el marco de la importancia de la actividad estatal en el campo de la cultura, relación que cuenta con suficiente y reconocido fundamento en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos y en nuestra propia legislación constitucional, nacional y local.

¿Cómo se relacionan la cultura y los tributos? La respuesta a este interrogante en una de sus variantes (el mecenazgo) constituye el eje central del trabajo, ya que como se analizará y se identificará desde un desarrollo teórico, donde existe una necesidad y un derecho nace una obligación del Estado, y para su satisfacción resulta imprescindible contar con un recurso que ayude a la ejecución de esas acciones positivas en miras al resguardo de este derecho. Es por ello que en este trabajo se tocarán los siguientes temas:

- 1- Financiamiento del Estado y su administración.
- 2- Los principales generadores de ingresos del Estado, los tributos.
- 3- Particularidades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CABA).
- 4- Financiamiento de las actividades culturales, bajo un régimen especial como es el Régimen de Mecenazgo en la CABA.

En este contexto, lo primero que trataríamos de comprender es cómo funciona el financiamiento del Estado a través de un impuesto local vigente en la jurisdicción de la CABA para luego adentrarnos en el estudio del Régimen de Mecenazgo actual.

Es preciso aclarar que este trabajo se ha centrado en el estudio de la experiencia de mecenazgo relativa a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a través de la sanción de la Ley de Mecenazgo, Ley N° 2264¹, aprobada el 14 de diciembre de 2006, destinada estimular e incentivar la participación privada en el financiamiento de proyectos culturales. Hay que señalar que si bien hay regímenes de mecenazgo en distintas provincias, la CABA es la que presenta una mayor utilización del mecanismo. También hay que recordar que a nivel nacional aún no se ha sancionado ninguna ley, no obstante la cantidad de proyectos que se han presentado.

La pregunta que nos planteamos como hipótesis de trabajo es si el mecenazgo constituye una forma de privatizar una obligación del Estado o no. Dicho esto en otras palabras, se buscará explicar si el mecenazgo es una forma de financiamiento público de la cultura o si constituye una forma de administración de un tributo donde el contribuyente adquiere un papel protagónico a la hora de decidir el destino de una parte de sus aportes en un proyecto cultural para financiar.

También nos preguntamos sobre el objetivo del mecenazgo cultural. ¿Con estos regímenes se buscó sólo estimular e incentivar la participación privada en el financiamiento de proyectos culturales? O bien más profundamente ¿es una herramienta de reivindicación de la participación de actores privados en la ejecución del presupuesto, y en la administración de una de las fuentes de recursos del Estado, como es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos?. Ello teniendo en consideración que el régimen involucra a personas humanas y jurídicas (contribuyentes, artistas, gestores culturales), y miembros del Gobierno en la decisión de cuáles proyectos se financiaran con un porcentaje de uno de los recursos del Estado.

Y por último nos preguntamos si el mecenazgo constituye un vehículo de visibilidad del destino del tributo, y con ello un incentivo suficiente para el cumplimiento de la carga tributaria de este impuesto y –finalmente- si como resultado de ello, puede considerarse al mecenazgo como una herramienta útil para disminuir la evasión de impuestos.

¹Boletín Oficial de la CABA N° 2618 del 02/02/2007.

CAPITULO I: SOBRE LOS DERECHOS CULTURALES

1.- Estado del arte

Los antecedentes más importantes de regímenes de financiamiento cultural en América Latina los encontramos en la República Federativa de Brasil y la República de Chile, mientras que en nuestro país recién en el siglo XXI puede empezar a hablarse de la implementación de regímenes de promoción de mecenazgo.

Tal como se expresó en la introducción, a nivel nacional no existe ningún régimen de mecenazgo cultural, no obstante la cantidad de proyectos que se han presentado, mientras que a nivel provincial sí han existido. Estos tienden a replicar la experiencia de la CABA, tales como la Provincia de Buenos Aires (Ley 14904)², la Provincia del Chaco (Ley N° 5459)³, Provincia de Corrientes (Ley N° 6333)⁴, la Provincia de Tucumán (Ley N° 7476)⁵. Sin embargo, algunas son muy recientes o aún no han llegado a implementarse, por lo que la experiencia porteña es la más relevante para poder estudiar, analizar y entender sus alcances.

Por otro lado, existen investigaciones con relación directa a la Ley de Mecenazgo en la CABA pero ninguna de ellas se ha realizado desde una perspectiva jurídica, ni mucho menos haciendo hincapié en el tributo con el que la norma trabaja directamente, es decir, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Es por ello que resulta de interés el estudio del tema desde el campo jurídico (en el que no hay gran cantidad de estudios / trabajos) con base tanto en la importancia que la cultura tiene para una sociedad, su incidencia en las funciones del Estado, y como puede articularse con el campo del Derecho Tributario. Dentro de este contexto y si bien hemos tomado el tema

²Ley 14904. Régimen de Promoción Cultural de la Provincia de Buenos Aires, Provincia de Buenos Aires, Argentina, 2016, online: <<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-14904.html> >

³Ley 5459. Fomento de la Actividad Privada en Actividades Culturales de la Actividad Promocional, Provincia de Chaco, Argentina, 2004, online: <http://tramites.chaco.gov.ar/multimedia/documentos/201508/documento_20150825111720_9037.pdf>.

Reglamentada el 16/10/2008 por Decreto Provincial 2053/2007, online: <<http://www.saij.gov.ar/2053-local-chaco-reglamenta-ley-5459-h20070002053-2007-10-16/123456789-0abc-350-2000-7002hvorpced>>

⁴Ley de Mecenazgo: en Cultura se abre el registro de beneficiarios, infocorrientes, online:<<http://infocorrientes.com.ar/ley-de-mecenazgo-en-cultura-se-abre-el-registro-de-beneficiarios>>; Mecenazgo. Concluyó la primera convocatoria de proyectos, Corrientes al día, online:<<http://www.corrientesaldia.info/170461>>

⁵Ley 7476. Fija Normas De Estimulo E Incentivo De La Participación Privada En La Financiación De Proyectos Culturales, Artísticos, Educativos, Científicos Y Técnicos. Crea La Comisión Provincial De Mecenazgo Y Fondo Provincial Del Mecenazgo. Provincia de Tucuman, Argentina, 2004, online: <https://www.legislaturadetucuman.gov.ar/digest_textoley.php?selley=7476>. La legislatura analiza modificar la ley de mecenazgo, el diario 24, online: <<https://www.eldiario24.com/nota/tucuman/376327/legislatura-analiza-modificar-ley-mecenazgo.html>>

del mecenazgo como eje central cabe señalar que no es la única articulación que puede encontrarse entre estos dos temas, extremos que quedarán fuera de nuestro trabajo pero los que se mencionan al solo efecto de dar cuenta de su existencia (Ej: Dación de obras como pago de impuestos)⁶.

2.- ¿Qué es la Cultura?

Existen numerosas normas referidas a la preservación, el incentivo y el desarrollo de los Derechos Culturales. Sin embargo, ninguna contiene una definición de cultura. Las normas proporcionan pistas sobre el contenido de la cultura.

Así lo hace la Declaración de México sobre las Políticas Culturales en el marco de la Conferencia Mundial sobre las Políticas Culturales de la UNESCO en México (1982): *“la cultura puede considerarse actualmente como el conjunto de los rasgos distintivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o un grupo social. Ella engloba, además de las artes y las letras, los modos de vida, los derechos fundamentales al ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias”*⁷.

Asimismo, el Comité del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁸ (en adelante, PIDESC) en la “Observación General N° 21 de 2009”, si bien no definió el concepto “cultura”, sí advirtió sobre su carácter dinámico y brindó pautas que permite entender a la cultura como un concepto “amplio e inclusivo que comprende todas las expresiones de la existencia humana”, “como un proceso vital, histórico, dinámico y evolutivo” y no como una serie de expresiones aisladas o comportamientos estancos.⁹

3.- Fundamento Normativo

Los Derechos Culturales están consagrados en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos así como en nuestra legislación nacional y local.

⁶ Lluís Peñuelas I. Reixach, *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*. (Madrid. España: Editorial Marcial Pons, 2001)

⁷ *Declaración De México Sobre Las Políticas Culturales*. Conferencia mundial sobre las políticas culturales México D.F., 26 de julio - 6 de agosto de 1982, online: http://www.culturalrights.net/descargas/drets_culturals400.pdf, consultado 13/11/2018.

⁸ cf. Aprobado por Ley 23313 Boletín Oficial 13/05/1986

⁹ Laura Clérico y Martín Aldao “*Hacia una pragmática de los derechos culturales: cuestiones de marcos*” en *"Patrimonio Cultural en la Ciudad de Buenos Aires. Derechos Culturales, Cultura del Derecho"*, Pg. 35-71 online: <<https://www.mpdefensa.gob.ar/publicaciones/revista-institucional-la-defensa-publica-la-caba-ndeg-9>>

El PIDESC en su artículo 15 se refiere al derecho a la cultura, al que le asigna tres componentes principales: a) la participación en la vida cultural; b) el acceso a la vida cultura; y c) la contribución a la vida cultural. En relación a ello, cabe destacar la ya citada “Observación General N° 21 de 2009” emitida por el Comité de DESC.

Por su parte, la Derechos de Declaración Universal de Derechos Humanos establece en su artículo 27 que "toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten".

Finalmente, merece reconocerse como otro antecedente importante en este asunto la Conferencia Mundial sobre las Políticas Culturales de la UNESCO que tuvo lugar en México en el año 1982.

Por otra parte, en nuestra legislación, este derecho se encuentra reconocido por la Constitución Nacional en el artículo 41 y el 75 inciso 22 así como en el artículo 75 inciso 18 (antiguo artículo 67 inciso 16) conocido como “cláusula del progreso” y en virtud de la cual se otorgó sustento a la intervención estatal en defensa de la cultura nacional¹⁰ y el artículo 75 inciso 19 el que proporciona elementos de poder público para la protección de la identidad y pluralidad cultural.

Asimismo, diversas Constituciones Provinciales, en consonancia con la Carta Magna de nuestro país, han receptado este reconocimiento y protección a la cultura. Algunos ejemplos son: artículos 78 y 119 inciso 5 y 7 de la Constitución de la Provincia de Chaco, Cuarta Sección “Educación y Cultura” de la Constitución de la Provincia de Corrientes, artículos 44 y 198 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, entre otras.

En el caso de la CABA, la Constitución Local ha hecho un importante aporte en materia de protección de los Derechos Culturales, no sólo en el artículo 27 al poner en cabeza del Estado local el desarrollo indelegable de una política de planeamiento y gestión del ambiente urbano integrado a las políticas de desarrollo económico, social y cultural, buscando promover en especial la preservación y restauración del patrimonio cultural, sino especialmente en su capítulo VI donde dedica el artículo 32 a la distinción y promoción de la cultura.

A su vez, la propia Legislatura Porteña ha avanzado en el reconocimiento de los derechos culturales. A modo de ejemplo se citan: -Ley N°1227 (Protección al Patrimonio Cultural); Ley N° 2176 (reglamentaria del artículo 32 CCABA); -Ley N° 70 (Sistema de gestión, administración financiera y control del sector público) ; -Ley N° 2930 (Planeamiento

¹⁰ Fallos 247:121, 1960

Urbano Ambiental); -Ley N° 123 (Impacto Ambiental); -Ley N° 3538 (Catalogación de edificios al patrimonio histórico); -Ley N° 449 (Código de Planeamiento Urbano); -Ley N°5240 (Centros Culturales); -Ley N°1777 (Ley Orgánica de Comunas, en especial, artículo 3° inc. f); -Ley N° 4806 (protección de adoquines); -Ley N°4830 (tutela preventiva de bienes en proceso de catalogación); Ordenanza N° 52257/97 (Consejo Asesor de Asuntos Patrimoniales) y N° 14089 (Código de Edificación).¹¹

4.- Las necesidades del Estado y la cultura.

Se ha definido a la necesidad pública como aquella “necesidad inherente a la existencia misma del Estado ya que éste, como creación humana, precisa proveerse de organismos basados en el trabajo humano y en el acopio de bienes que le permitan su existencia con prescindencia de las necesidades propuestas. Son los fines determinados por factores religiosos, étnicos, económicos, sociales, culturales, geográficos, que el Estado persigue en virtud de las decisiones adoptadas por las fuerzas políticas predominantes, las que motivan las necesidades públicas. Atendiendo a estos factores, es posible precisar ciertas necesidades públicas, como: la defensa de la Nación, la seguridad interna, higiene y salud de los habitantes, instrucción, educación, esparcimiento, administración de Justicia, protección social de menores y ancianos, promoción de las ciencias y las artes, liberación del hombre del hambre, las inclemencias y el miedo”¹².

En el mismo sentido, el Dr. Villegas señaló que las necesidades públicas son aquéllas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado, y son de imposible satisfacción mediante esfuerzos aislados. Además, clasificó a las necesidades en “absolutas o primarias” como aquéllas que son “la razón de ser” del Estado de derecho, haciendo alusión a la regulación de la conducta social, a los límites a la acción gubernamental y, a las actividades vinculadas a la administración de justicia. Por otro lado, las necesidades “secundarias o relativas”, como aquéllas relativas a la adecuación de la vida colectiva, a los progresos emergentes de la civilización tales como la salud, educación, transporte, comunicación, seguridad social.¹³ Dentro de estas últimas debe encuadrarse a los Derechos

¹¹ Pucciarello, M. “Los bienes culturales como bienes jurídicos y su protección” en *Patrimonio Cultural en la Ciudad de Buenos Aires. Derechos Culturales, Cultura del Derecho*, Pg. 13-34, online: <<https://www.mpdefensa.gob.ar/publicaciones/revista-institucional-la-defensa-publica-la-caba-ndeg-9>>

¹²Valleta, María Laura. ‘Necesidad Pública’ (*diccionario.leyderecho.org* 2018) <https://diccionario.leyderecho.org/necesidad-publica/>, consultado el 20/11/2018.

¹³Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9° edición actualizada y ampliada. 2° reimpresión. Marzo 2009. Pg. 4-7

Culturales, tanto a su desarrollo social y cultural, como al derecho de conservación, desarrollo, difusión y participación en la vida cultural.

CAPITULO II: SOBRE EL FINANCIAMIENTO DEL ESTADO

Para poder llevar adelante sus objetivos, el Estado necesita recursos. El conjunto de operaciones que realiza el Estado con el fin de obtener recursos que aplicará en la satisfacción de las necesidades de la comunidad (gasto público) es lo que conocemos como la actividad financiera del Estado.

Existen distintas formas posibles de generar ingresos públicos, que surgen del propio patrimonio del Estado. Por mencionar sólo algunas de ellas: la privatización de empresas públicas, ganancias por acciones en empresas públicas o inversión en privadas, explotación de propiedades del Estado u otros, el crédito público, entre otros. Sin embargo, la mayor parte de los ingresos del Estado provienen del patrimonio de los particulares, obtenidos en forma coactiva, mediante los llamados tributos. Los tributos son aquellas “prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su imperio, para atender necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales”¹⁴.

El concepto de gasto público incluye actualmente una gran cantidad de actividades como consecuencia de las nuevas concepciones del Estado. El Estado no sólo debe satisfacer necesidades concretas -en general- sino que también opera como “un importante factor de redistribución del ingreso y del patrimonio nacional, de estabilización económica, de incremento de la renta nacional y que su influencia es decisiva sobre aspectos tan esenciales como la plena ocupación, el consumo, el ahorro y la inversión”¹⁵.

1.- El presupuesto.

1.A) Definición de presupuesto

El concepto de presupuesto fue evolucionando acorde a las nuevas funciones del Estado en la actividad económica acorde a las nuevas condiciones económicas y sociales. De a poco fue alejándose de su concepción tradicional de “documento de carácter administrativo y contable” para adquirir una condición dinámica por el cual el presupuesto incide en forma deliberada e intencional sobre la economía.

¹⁴Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9° edición actualizada y ampliada. 2° reimpresión. Marzo 2009. Pg. 77.

¹⁵Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9° edición actualizada y ampliada. 2° reimpresión. Marzo 2009. Pg. 41.

En cuanto a la naturaleza jurídica del presupuesto, es menester señalar que existen diversas teorías al respecto. Brevemente y conforme expuso en su obra *Derecho financiero* el Dr. Giuliani Fonrouge, muchos doctrinarios opinan que el presupuesto es una verdadera ley en cuanto a su contenido y exterioridad formal, mientras que otros consideran que solo tiene apariencia de ley, es decir, una ley en sentido formal pero carente de contenido material, por ser intrínsecamente un acto administrativo, entre estas variantes destacan que: -el presupuesto es concebido como un mandato conferido al Poder Ejecutivo para recaudar ingresos y efectuar gastos (Von Roenne; Seidler); -como instrucción para los funcionarios ejecutores de aquel determinando sus obligaciones inherentes a la función (Arndt; Beunhak); -o como un documento jurídico complejo que integra varios actos de distinta naturaleza.¹⁶

No es posible adentrarnos en profundidad en este tema, pero adoptamos al momento de realizar este trabajo la definición del Dr. Giuliani Fonrouge para quien “El presupuesto es un acto de trascendencia que regula la vida económica y social del país, con significación jurídica y no meramente contable; que es manifestación integral de la legislación, de carácter unitario en su constitución, fuente de derechos y obligaciones para la administración y productor de efectos con relación a los particulares. Como dice Ingrosso, ‘es una ley de organización, la mayor entre las leyes de organización’”¹⁷.

1.B) El presupuesto nacional.

En nuestro país a nivel nacional, siempre fue facultad del Poder Ejecutivo la preparación del proyecto de presupuesto, incluso luego de la reforma constitucional de 1994, ya que si bien atribuye al Jefe de Gabinete de Ministros la facultad de enviar al Congreso el proyecto de ley, este previamente tuvo que ser tratado en acuerdo de gabinete y aprobado por el Poder Ejecutivo (cf. artículo 100 inciso e de la Constitución Nacional).

En consecuencia, es el Congreso quien tiene la atribución de fijar el presupuesto general de gastos. Sin embargo como la Constitución no especifica a cuál de las dos cámaras corresponde la iniciativa, debe recurrirse a la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley N° 24156), que establece que la presentación del proyecto de presupuesto deberá remitirse a la Cámara de Diputados de la Nación (cf. artículo 26). Además, esta ley establece que para la realización del proyecto, dependencias especializadas del Poder Ejecutivo deberán practicar una evaluación del cumplimiento de los planes y políticas nacionales y del desarrollo general del país y sobre estas

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2004. Pg. 137/138

¹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2004. Pg. 145.

bases y una proyección de las variables macroeconómicas de corto plazo, preparar una propuesta de prioridades presupuestarias en general y de planes o programas de inversiones públicas en particular (artículo 24). También establece que el proyecto deberá ser acompañado por un documento que contenga la relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar; finalmente, prohíbe el incremento del gasto sin especificar su financiamiento y prescribe que no puede contener normas de carácter permanente, ni reformar o derogar leyes, ni crear, modificar o suprimir tributos (artículos 26, 28 y 38).¹⁸

Esta protección se debe a que la Ley de Presupuesto actúa como una ley reglamentaria de los derechos fundamentales¹⁹.

En suma, en materia de presupuesto público, primero deben fijarse los gastos y luego debe preverse con qué recursos se hará frente a los mismos, mediante la captación de los recursos necesarios o bien mediante la adecuación de las previsiones durante la ejecución presupuestaria²⁰.

1.C) El presupuesto de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El procedimiento para la aprobación del presupuesto en la Ciudad de Buenos Aires es muy similar al nacional, toda vez que se encuentra en cabeza del Poder Ejecutivo la remisión del proyecto de ley a la Legislatura porteña, quien es el órgano facultado para la sancionar anualmente el presupuesto de Gastos y Recursos.

Asimismo, la Constitución de la CABA prevé que el presupuesto debe contener todos los gastos que demanden el desenvolvimiento de los órganos del gobierno central, entes descentralizados y comunas, y el servicio de la deuda pública, las inversiones patrimoniales y los recursos para cubrir las erogaciones. Al igual que en el ámbito nacional, la Ley de Presupuesto no puede contener disposiciones de carácter permanente, ni reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros recursos. Sin embargo, la característica esencial en la Ciudad es el carácter de participativo del presupuesto, toda vez que

¹⁸ Giuliani Founrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2004. Pg. 210/215.

¹⁹Corti, Horacio A. "Derecho Constitucional Presupuestario", Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, ed. 2012, cap. VII "La relación entre el cálculo de los recursos y la autorización para gastar" pág. 289-293, y cap. XVIII "La lesión de los derechos humanos ¿condicionalidad o subordinación?", pág. 789. Y, en similar sentido, Bidart Campos "Lo viejo y lo nuevo en el derecho a la salud: Entre 1853 y 2003", 150° Aniversario de la Constitución Nacional, Buenos Aires, La Ley, suplemento especial, agosto de 2003. CSJN en "Asociación Benghalensis", Fallos 323:1339.

²⁰ conf. Fallos 320:1426

los gastos públicos deben orientarse a satisfacer los compromisos asumidos por la Constitución local tendientes a afianzar los derechos sociales.²¹ Todo ello conforme los artículos 52, 53 y 80 inc. 12 de la CCABA.

A su vez, la Ciudad de Buenos Aires también cuenta con su propia ley de Sistema de gestión, administración financiera y control del sector público de la Ciudad (Ley N° 70) la que comprende el conjunto de órganos, normas y procedimientos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado (cf. artículo 2°).

2.- Los tributos.

Tal como señalamos, los tributos son la herramienta más importante de financiamiento del Estado. Sin embargo, su finalidad puede no ser exclusivamente recaudatoria. Al sistema impositivo también se le exige ser una herramienta de distribución equitativa del ingreso o la riqueza. Esta idea es objetada por los efectos distorsivos que producen²². Un buen diseño del tributo tiende a evitar estas consecuencias. Tal como han señalado los economistas especializados en la temática, el diseño óptimo de los tributos tendría que ser un equilibrio complejo entre la equidad y la eficiencia, para lo cual deberían diseñarse tributos simples, con bajos costos de administración y cumplimiento para los contribuyentes y bajos costos de recaudación y control para el fisco²³.

Por otro lado, a los tributos también se les endilga la necesidad de funcionar como herramientas para reducir las externalidades de determinadas actividades, buscando modificar o disuadir conductas. Tal es el caso de los impuestos selectivos al consumo de determinados productos (cigarrillos, bebidas alcohólicas, combustibles, entre otros). Como explican los especialistas, *“En el caso del tabaco, por ejemplo, la externalidad negativa se refleja en un costo en el presupuesto público de salud mayor. Para las bebidas alcohólicas, además de los argumentos sanitarios, se tienen mayores costos en seguridad vial; en el caso de los*

²¹ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 732.

²² Casado Ollero, G. *Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español*, publicado online por Universidad Nacional de México <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-juris/article/view/2005/1887>>, consultado 27/11/2018.

²³ Artana, Daniel y Auguste, Sebastián. “El diseño óptimo de los impuestos” en *“La presión tributaria sobre el sector formal de la economía”*. Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL. Buenos Aires, 2006. Pg. 14/15 <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>, consultado el 20/11/2018.

combustibles se analizan la contaminación ambiental (y sus efectos sobre la salud y el medioambiente) (...)"²⁴.

Ahora bien, cualquiera fuera su fin y siguiendo el concepto del Dr. Villegas, el tributo es "toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por ley, a cargo de las personas físicas o jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos esté encomendados".²⁵

3.- Los principios constitucionales de la tributación.

La tributación se encuentra sujeta a principios constitucionales cuya raigambre es antigua ya que busca limitar el poder de imperio del Estado²⁶. Estas garantías se encuentran contempladas dentro del Derecho Constitucional Tributario, que es aquella rama que "Estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno".²⁷

Asimismo, y en palabras del profesor J. Jarach "(...) En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal"²⁸.

Todos los principios que a continuación se detallarán han sido receptados por la Constitución de la CABA, expresándose en los siguientes artículos: artículo 51 CCABA (principio de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza), artículo 64 CCABA (prohíbe la iniciativa popular de proyectos en materia tributaria), artículos 80, 81 inciso 9 de la CCABA (atribución propia a la Legislatura de la CABA), artículo 103 CCABA (prohibición al Poder Ejecutivo de

²⁴ Artana, Daniel y Auguste, Sebastián. "El diseño óptimo de los impuestos" en "*La presión tributaria sobre el sector formal de la economía*". Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL. Buenos Aires, 2006. Pg. 42 <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>, consultado el 20/11/2018.

²⁵ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9º edición actualizada y ampliada. 2º reimpresión. Marzo 2009. Pg. 151.

²⁶ Corti, Horacio, *Hacienda Pública y Derecho Constitucional*, Boletín Asociación Argentina de Estudios Fiscales, junio 1998.

²⁷ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9º edición actualizada y ampliada. 2º reimpresión. Marzo 2009. Pg. 251.

²⁸ Jarach, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1999, pg.313.

emitir disposiciones de carácter legislativo, y ni en circunstancias excepcionales podrá versar sobre regulación procesal penal, tributaria, electoral o régimen de los partidos políticos).

A) El Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley.

El principio de legalidad se encuentra consagrado expresamente en nuestra Carta Magna en el artículo 19 así como en los artículos 4, 17 y 75 incisos 1 y 2.

Este principio importa que “todo poder ejercido por un funcionario y órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen”²⁹ y en distintos precedentes jurisprudenciales³⁰. Además, este principio no puede agotarse con la mera legitimidad formal de la norma sino que debe nutrirse del resto de los principios (certeza, irretroactividad de la ley, razonabilidad).

Sin embargo, cuando este principio lo encuadramos en el ámbito del derecho tributario recibe el nombre de reserva de ley reservando así un espacio exclusivo de la ley, en el que pueden encontrarse dos modalidades: - de reserva absoluta que implica que la totalidad de las normas tributarias sean reguladas exclusivamente por ley definiendo todos sus aspectos de existencia estructura y cuantía (hecho imponible, base de cálculo, exenciones, alícuotas); y la - de reserva relativa o atenuada la que solo exige que por ley se definan los sujetos y el hecho imponible.

Al igual que señala el Dr. Spisso en su obra, nuestra legislación a consagrado la modalidad de reserva absoluta, pero no solo se ve reflejado en el artículo 17 de la Constitución Nacional, sino a lo largo de toda la Carta Magna como veremos a continuación.

En primer lugar, cabe recordar que en su artículo 39 establece que: “los ciudadanos tienen el derecho de iniciativa para presentar proyectos de ley en la Cámara de Diputados (...) No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, **tributos**, presupuesto y materia penal”.

Por su parte, el artículo 76 establece la prohibición de delegar la potestad legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca (...).

Mientras que el artículo 99 otorga, entre un extenso listado de atribuciones del presidente de la nación, la facultad de participar en la formación de las leyes con arreglo a la

²⁹ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 297

³⁰ Fallos: 341:101

constitución, las promulga y hace publicar, específicamente prevé que, en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, podrá emitir disposiciones de carácter legislativo. Solo cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta CN para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, **tributaria**, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

Finalmente, la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos³¹. Esta facultad tiene las siguientes características:

- Única³²: Los estados son los únicos que se encuentran facultados para exigir tributos en relación a los bienes o personas que se encuentran en su jurisdicción (De Pomar Shirota, s.f.)

- Exclusiva³³: El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos. En segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo que es el ejecutor de las Leyes y el recaudador y finalmente del Poder Judicial, cuando dirime controversias entre la Administración y el contribuyente (Ponce De León García Moris, s.f.).

- Excluyente: El Estado es el único que cuenta con la facultad de crear tributos de acuerdo a los procedimientos previstos en su constitución.

En consecuencia a lo expuesto y por aplicación de estos principios, los elementos básicos y esenciales que conforman la figura del tributo deben surgir de la ley, como veremos a continuación:

A.1) Configuración de un hecho imponible:

“El hecho imponible es un elemento del tributo que se define como la circunstancia o presupuesto de hecho, de carácter jurídico o económico, que la ley establece para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo”. (Hecho imponible, s.f.).

³¹ Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Ed. Astrea, 8° Ed. pg. 252.

³² De Pomar Shirota, *Derecho Tributario y Doble Imposición Internacional*. Pg. 72 <http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev22_JMDPS.pdf>, consultado el 20/11/2018

³³ Ponce de León García Moris Carlos, *Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo*. Carrera de Derecho. <<http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html>>, consultado el 20/11/2018.

A.2) Atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado:

Cuando hacemos referencia al sujeto activo de la obligación tributaria, nos estamos refiriendo a aquél que asume la posición de acreedor de la deuda, siendo pues el titular de ese derecho de crédito. Como referimos oportunamente es el Estado el titular de la potestad tributaria, ello sin perjuicio de la facultad de delegar la recaudación y administración de ciertos tributos a otros entes públicos como es el caso de las contribuciones parafiscales.

A.3) Determinación del sujeto pasivo:

El sujeto pasivo es la persona humana o jurídica sobre la que recaen las obligaciones tributarias, y si bien existen bastas doctrinas sobre el tema, la mayoría de los autores coinciden en que existen dos categorías de sujetos pasivos, los contribuyentes (obligados por deuda propia) y los responsables (sujetos obligados por ley sobre deuda ajena).

En este sentido, se encuentra la teoría expuesta del Dr. Villegas quien señala que existen tres categorías de sujetos pasivos:

-contribuyentes: destinatario legal del tributo a quien la ley obliga a pagar. Sujeto pasivo a título propio ya que es quien configura el hecho imponible.

-sustitutos: sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero es a quien la ley le exige el pago del tributo, desplazando de la relación jurídica tributaria al configurador del hecho imponible.

-responsable solidario: tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible pero a quien la ley exige el pago derivado de un hecho imponible, pero no excluye de la relación al destinatario legal del tributo³⁴.

A.4) Elementos necesarios para la fijación de la base imponible y alícuota:

La base imponible es la cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por una persona humana o jurídica (Definición de base imponible, s.f.). Mientras que por alícuota se entiende al porcentaje legal aplicable sobre la base imponible para la determinación de tributos. Por ejemplo, la alícuota general del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es del 21%.³⁵

³⁴Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9º edición actualizada y ampliada. 2º reimpresión. Marzo 2009. Pg. 332/338.

³⁵ ¿Qué es la alícuota?, s.f.

A.5) Exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible:

Parafraseando las ideas que el autor Fernando Sainz de Bujanda (1975) expone en su obra “Sistema de Derecho Financiero”, puede decirse que en derecho tributario, la exención fiscal recoge en un sentido amplio, aquellos supuestos en que alguna actividad o alguna persona no soporta realmente la carga económica que, por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles. Son supuestos en los que a pesar de realizarse el hecho imponible no nace la obligación de contribuir.

De lo hasta aquí expresado surge que este principio rige para todo tipo de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y que implica que el Poder Ejecutivo no puede emitir disposiciones de carácter legislativo y en materias como la tributaria, bajo pena de nulidad absoluta e insanable. Además, tampoco puede alterar sus elementos esenciales ni estructurales a través de ningún tipo de reglamentación.

B) Principio de seguridad jurídica

Este principio demanda la certeza o posibilidad de conocimiento sobre el ordenamiento jurídico aplicable, de manera tal que se permita tanto a los estatales como privados prever sus conductas.

Recuerda el Dr. Spisso que fue Adam Smith en 1776 el primero en enunciar este principio al recoger, en el quinto libro de su *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, los siguientes cuatro cánones: igualdad, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación.³⁶ Al momento de referir sobre la segunda señala que: ‘*El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismos para el contribuyente que para cualquier otra persona (...)*’³⁷.

Si bien en la Constitución Argentina no se encuentra receptado explícitamente este principio, el mismo puede inferirse tanto de su artículo 33 como de distintos tratados de derechos humanos que cuentan con jerarquía constitucional³⁸ así como de la misma jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien ha reconocido en distintos

³⁶ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 283.

³⁷ Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, 1ª ed. En español, 5º reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México DF, 1987 en Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 283/284.

³⁸ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Declaración Universal de Derechos Humanos y Convención Americana sobre derechos Humanos.

precedentes la importancia de este principio, en particular ha señalado “la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materias tributaria”³⁹, entre otros⁴⁰.

Por su parte, es menester destacar que este principio sí ha sido receptado por la Constitución porteña en su artículo 51.

C) Principio de irretroactividad de la ley tributaria

El artículo 7º del Código Civil y Comercial de la Nación dispone expresamente que “(...) Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales (...)”.

Sin embargo, como es meramente legislativo, nada obstaría que una ley posterior derogue la misma. Ahora bien, tal como señalamos recientemente, no es posible analizar los principios individualmente, por lo que si se admitiera la retroactividad de un tributo ¿qué tipo de seguridad jurídica existiría? ¿no se incurriría en arbitrariedad si una ley retrotrae sus efectos a situaciones concluidas, y con ello la afectación directa al principio de razonabilidad y una clara violación a la propiedad privada?. Sobre esta conjunción del plexo de principios y garantías constitucionales se erigió el Dr. Casas para dictaminar el principio de irretroactividad de la ley tributaria⁴¹.

D) Principio de igualdad

Este principio no sólo fue uno de los pilares de la Revolución Francesa sino que previo a ello, encuentra su antecedente en los principios expuestos en la obra de Adam Smith antes señalada, donde señaló que “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”⁴².

E) Principio de generalidad.

Directamente relacionado con el principio de igualdad, lo que este principio persigue es evitar la desigualdad, con sustento en que todos los habitantes somos iguales ante la ley

³⁹ Fallos: 253:332

⁴⁰ Fallos: 340:1884; 329:2810; F. 194. XXXIV. RHE

⁴¹ Fallos: 310:1961 <<http://www.eco.unlpam.edu.ar/objetos/materias/abogacia/5-ano/finanzas-y-derecho-financiero/jurisprudencia/PRINCIPIOS%20SUSTANCIALES/INSUA%20retroactividad.pdfZ>, consultado el 28/11/2018.

⁴² Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 361

como recepta tanto el artículo 16 de la Constitución Nacional al igual que distintos tratados internacionales con jerarquía constitucional⁴³. Es por ello que una de las características del tributo es que se aplica a todos, con excepción de las exenciones que son específicamente establecidas por ley.

F) Principio de capacidad contributiva: proporcional y progresiva.

Para el autor Ferreiro Lapatza⁴⁴, este principio es una forma de entender la generalidad y la igualdad mientras que Spisso sostiene que “el que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad”⁴⁵. Ello en relación directa al artículo 16 de la Constitución Nacional recepta este principio y señala que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

La proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos.⁴⁶

Sin embargo, cabe recordar que existe una excepción a este principio, en aquellos tributos que no respondan un fin recaudador, es decir, que pueden existir tributos donde no exista capacidad contributiva, por ejemplo los que buscan reducir las externalidades de una actividad.

⁴³ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Convención Americana sobre Derechos Humanos y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

⁴⁴ Ferreiro Lapatza, José J. *Curso de Derecho financiero español*, 14 ed., Marcia Pons, Madrid, 1992, P. 323 en Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 389

⁴⁵ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 389

⁴⁶ *Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional*. Apéndice de 1995, recuperado de <<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>>, consultado el 28/11/2018.

G) Principio de razonabilidad:

Los artículos 28, 16, 17 y 33 de la Constitución Nacional, sumado a la doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia han construido la teoría de la razonabilidad como garantía innominada de los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución.

H) Principio de no confiscatoriedad:

El artículo 17 de la Constitución Nacional es una de los pilares de nuestra Carta Magna que protege expresa y enfáticamente la inviolabilidad de la propiedad. Sin embargo, la simple coexistencia con los tributos atenúan esa protección. Es por ello que existen los principios en miras de resguardar ese derecho y establecer un límite a la imposición. Además de los principios ya señalados, el límite esta dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos.

La Corte Suprema ha reiterado en innumerables ocasiones que *“un impuesto es confiscatorio, u y por ende, incompatible con el derecho de propiedad, cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancia la de la renta o del capital gravado”*. Ahora bien, ¿cuál es el límite de la absorción tolerable?. Lamentablemente, esa no es una respuesta que surja de la normativa vigente, sino que fue el trabajo de los tribunales, a través de la jurisprudencia, los que se han expedido sobre este tema y por ejemplo, en el caso de los tributos inmobiliarios han establecido que es confiscatorio una quita superior al 33%⁴⁷.

En consecuencia, puede entenderse que es el contribuyente quien tiene la carga de demostrar en una controversia ante el Poder Judicial que un tributo resulte en el caso concreto confiscatorio.

4.- Distribución de competencias tributarias según el esquema constitucional.

A) Ley Convenio - Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.

⁴⁷ “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires”, sentencia del 16 de diciembre de 1911; “Candy S.A. c/ Afip y Otro”, sentencia del 3 de julio de 2009 (Fallos 332:1571); Dolores Cobo de Macchi di Cellere v. Provincia de Córdoba”, Fallos: 190:231, sentencia del 21 de julio de 1941; Machado con Provincia de Buenos Aires; Felicitas Guerrero de Mihanovich v. Provincia de Córdoba”, Fallos: 200:128, 23 de octubre de 1944; “Raúl Giménez Fauvety y Otros”, Fallos: 239:157, sentencia del 30 de octubre de 1957; “Indo SA. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ repetición”, sentencia de la CSJN de fecha 04/05/1995; “Marcelo A. Montarce v. Dirección Nacional de Aduanas”, Fallos: 289:443, sentencia del 17 de septiembre de 1974; “Luis López López y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, Fallos: 314:1292, sentencia del 15 de octubre de 1991, “Gómez Álzaga Martin Bosco c/ Prov. De Bs. As.” (CSJN 21/12/1999), etc.

La Ley N° 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales es una ley Nacional que requirió la adhesión de las Legislaturas Provinciales, con algunas particularidades. Esta ley es por naturaleza local y federal al mismo tiempo ya que forma parte del derecho público interno de cada provincia. Es una ley provincial y, al mismo tiempo, es una ley federal porque es una ley sancionada por el Congreso de la Nación que refiere a recursos federales.

Además, es una ley convenio, es decir, no es fruto unilateral de una legislatura, sino que es un contrato entre provincias. Es un convenio que se aceptó sin limitaciones ni reservas y es bifronte porque es una ley convenio y, a la vez, un régimen de adhesión.

En principio, esta ley estaba prevista para regir por 2 años, desde el 01 de enero de 1988 al 31 de diciembre de 1989, estableciéndose su renovación automática ante la inexistencia de un régimen sustitutivo. Sin embargo, sigue siendo “*la ley madre*”, aunque cuenta con múltiples modificaciones⁴⁸. Este régimen estableció puntos medulares con el fin de neutralizar una doble imposición fiscal interna. Así, la ley establece en su Artículo 2° que la masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

- a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;
- b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;
- c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley; (Ley 23548, Ene. 22, 1998, Infoleg).

Las leyes anteriores al régimen y hasta que se cumpla el objetivo del mismo y las posteriores, deberán ser establecidas por ley del Congreso y la adhesión de todas las legislaturas provinciales.

Cabe recordar que la Ley 23548 ha establecido dos formas de distribuir la recaudación de los impuestos coparticipables, una distribución primaria establecida en el artículo 3° (Estado Nacional: 42,34%; Provincias: 56,66%; Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN): 1%) mientras que la distribución entre las Provincias se rige por los parámetros establecidos en el artículo 4° de la ley.

⁴⁸ Puede verse que fue complementada o modificada por 152 normas, hasta el año 2016.

A diferencia del régimen de coparticipación regido por la Ley 20221, donde se establecían parámetros más progresivos para la distribución de la recaudación entre las provincias (proporcional a la población; proporción per cápita a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, otros), la Ley N° 23548 estableció porcentajes fijos (cf. artículo 4°), al no lograrse un consenso para establecer parámetros objetivos.

Así, el Estado Nacional se reservó para sí las tres manifestaciones de capacidad contributiva de una persona (humana o jurídica) mediante los siguientes impuestos: Impuesto a las Ganancias, Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al consumo como el I.V.A., entre otros, no dejando espacio a las Provincias para constituir nuevos impuestos ya que este Régimen de Coparticipación estableció la prohibición a las provincias y los municipios para aplicar un tributo análogo a los impuestos coparticipables (artículo 9°, inc. B, Ley N° 23548).

En nuestro país pueden encontrarse tres causales de analogía:

- 1) Sustancial identidad de los hechos: se establece mediante un cotejo normativo.
- 2) Sustancial identidad de las bases: se establece, como en el supuesto anterior, mediante cotejo normativo.
- 3) Efectos económicos del impuesto: mediante creación jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴⁹.

Los primeros dos supuestos constituyen un cotejo puramente normativo, bastaría con verificar el código fiscal, la ley local y/o la ley del impuesto nacional, a fin de comparar su hecho o la base imponible para saber si son sustancialmente idénticos.

Sin embargo, para poder comprobar si el impuesto tuvo un efecto económico, será necesario probar que el impuesto tuvo que ser soportado por el contribuyente y que este no ha podido trasladarlo.

Esta prohibición de analogía de la ley de coparticipación buscó evitar la doble imposición de tributos, entre los impuestos nacionales coparticipables y los tributos locales. Sin embargo, tenemos que mencionar este capítulo porque pese a este objetivo, la propia Ley de coparticipación en su artículo 9 expresamente señala la excepción a la regla, excluyendo de esta prohibición a siete impuestos provinciales, a saber:

- 1) Ingresos brutos;
- 2) Sellos;

⁴⁹ Ver “Aerolíneas Argentinas. Soc. del Estado c. Provincia de Buenos Aires”- CSJN - Fecha: 13/11/1986. Fallo 308:2153.

- 3) Impuesto inmobiliario;
- 4) Automotor;
- 5) Tasas retributivas de servicios efectivamente prestados sobre un acto o bien individualizado;
- 6) Transmisión gratuita de bienes;
- 7) Impuestos o tasas provinciales o municipales con afectación específica vigentes al 31/12/1984.

Esta excepción exige una serie de parámetros específicos para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, IIBB) y el impuesto a los sellos (cf. artículo 9 inciso b punto 1 y punto 2 de la Ley N° 23548).

En el caso de IIBB establece que:

- 1) Debe recaer sobre actividades “con fines de lucro” (ganancia).

Basta comparar los tributos provinciales para advertir que las provincias establecieron en su normativa local que el impuesto recae sobre actividades “onerosas”. Estas últimas, son aquéllas que exigen contraprestaciones recíprocas, no implicando necesariamente un lucro o ganancia. En consecuencia, no debería gravarse a las cooperativas y a las obras sociales (v. artículos 172 y 179 inciso 31 del Código Fiscal de la CABA).

- 2) Se determinará sobre la base de los ingresos del período excluyendo de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para fondos (cf. artículo 221, inciso 1 del Código Fiscal de la CABA).

- 3) No puede gravar las exportaciones (inciso 10 y 20 del artículo 179 del Código Fiscal de la CABA), pero sí las actividades conexas a ellas.

- 4) Pueden gravarse actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a jurisdicción nacional, siempre que no interfiera con esa utilidad o interés nacional.

- 5) En materia de transporte interjurisdiccional la imposición debe ser la prevista en el convenio multilateral.

- 6) En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el extranjero no puede aplicarse el impuesto.

- 7) Los períodos fiscales serán anuales.

B) El Impuesto local y su relación con el Pacto Fiscal.

Es imprescindible mencionar las consecuencias o cambios producidos a raíz del Consenso Fiscal suscripto el pasado 16 de noviembre de 2017 entre el Estado Nacional y la CABA junto a casi todas las provincias (excepto San Luis).

En efecto, es la propia introducción al acuerdo federal el que recuerda que en agosto de 2016 el Estado Nacional, las provincias y la CABA se comprometieron a implementar políticas tributarias destinadas a promover el aumento de la tasa de inversión y de empleo privado, que alivianen la carga tributaria de aquellos impuestos que presentan mayores efectos distorsivos sobre la actividad económica, estableciendo niveles de imposición acordes con el desarrollo competitivo de las diversas actividades económicas y con la capacidad contributiva de los actores.

Uno de los principales objetivos de este consenso por parte de las provincias y de la CABA fue asumir el compromiso de reducir progresivamente las alícuotas de dos de los impuestos más distorsivos de nuestro sistema: el Impuesto de sellos y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Específicamente, en su acápite tercero, se establecen los compromisos asumidos por las provincias y la CABA, entre los que destacaré únicamente los que se refieren al IIBB:

1) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien.

2) Desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.

3) Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.

4) Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superior a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso.

5) Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

6) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por

el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

Finaliza el compromiso estableciendo que todos los compromisos asumidos en el Consenso deberán cumplirse antes del 31 de diciembre de 2019, salvo que se haya establecido otro plazo para su cumplimiento.

Teniendo en cuenta la proximidad de la fecha mencionada, se hace necesario esperar hasta que ese plazo sea cumplido con el fin de observar y analizar el impacto que estas medidas eventualmente ocasionarán en una ciudad donde lo recaudado por el IIBB representa un porcentaje altamente relevante dentro de la totalidad de los ingresos.⁵⁰

⁵⁰ Libonatti, Oscar “La imposición sobre los Ingresos Brutos” en “La Reforma Tributaria en la Argentina” Tomo II. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, 1998, Pg. 300/325, online <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/reformatrib.pdf>; e información oficial disponible en: <http://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/?p=27270>, consultado el 17/11/2018.

CAPITULO III: EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA CABA.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la CABA es un impuesto local y se encuentra reglado bajo el título II de su Código Fiscal⁵¹, regulado desde el artículo 172 al 218 y comprende los cinco capítulos que enunciaré a continuación:

- a) Capítulo I: Del hecho imponible.
- b) Capítulo II: De las exenciones.
- c) Capítulo III: De la determinación del gravamen.
- d) Capítulo IV: De la base imponible.
- e) Capítulo V: De los supuestos especiales de base imponible.

1.- Características de este impuesto.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo:

- a) Indirecto: grava la exteriorización mediata de capacidad contributiva;
- b) Real: no considera las condiciones subjetivas de los destinatarios locales sino sólo la actividad habitual que los mismos realizan;
- c) Local: dentro de una jurisdicción determinada⁵². En este caso, la jurisdicción esta demarcada territorialmente por la CABA. En el supuesto de que la actividad constitutiva de un hecho imponible sea realizada en dos o más jurisdicciones corresponderá aplicar el Convenio Multilateral para distribuir la base imponible;
- d) General: recae sobre todas las actividades ejercidas en forma habitual y a título oneroso;
- e) Periódico: el período fiscal del tributo es el año calendario;
- f) Impuesto al consumo: no tiene en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente;
- g) Traslación del impuesto: ya que es soportado por un sujeto distinto al contribuyente de derecho;
- h) Efecto acumulación: el impuesto se aplica en cada una de las etapas de la cadena de bienes y servicios y en cada una se traslada hacia adelante. Es decir, que en cada

⁵¹ Código Fiscal 2017, online en: <http://www2.cedom.gob.ar/es/legislacion/normas/codigos/fiscal/index3.html>

⁵² Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9º edición actualizada y ampliada. 2º reimpresión. Marzo 2009. Pg: 886/898.

etapa su valor incide en el costo de la siguiente por lo que será el consumidor final quien sufra la incidencia real del impuesto.

A continuación, pueden especificarse distintos aspectos del hecho imponible de este Impuesto en los siguientes aspectos:

a) *Aspecto material*. El hecho imponible del IIBB fue definido por el artículo 173 del Código Fiscal de la CABA⁵³ como el ejercicio habitual y a título oneroso -con o sin fin de lucro- en la CABA “del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad” (Código Fiscal CABA, 2017).

Las características del mismo se encuentran definidas por el propio código. Por ejemplo, el artículo 176 del Código Fiscal de la CABA establece que para determinar la *habitualidad* de la actividad se tendrá en cuenta la “índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica... con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades” (Código Fiscal CABA, 2017). Además, agrega que, adquirida la condición de habitualidad, ella no se pierde por el ejercicio en forma periódica o discontinua.

En este sentido, en el artículo 174 reafirma el principio de la realidad económica al establecer que “para la determinación del hecho imponible se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que hubiera merecido por cualquier otra índole”.

b) *Aspecto personal*. El Código Fiscal de la CABA establece que serán contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible, las personas humanas -capaces, con capacidad restringida o incapaces- según el Código Civil y Comercial; personas jurídicas y todas las entidades a las que el Código Civil y Comercial reconoce calidad de sujetos de derecho, incluso las cooperativas (Ley N° 20337) y aquellas que no posean esa calidad pero sean consideradas por las normas tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. (cf. artículo 10).

c) *Aspecto temporal*. El período fiscal para la determinación del gravamen es el año calendario (artículo 225 del Código Fiscal de la CABA).

⁵³ Página de AGIP. Disponible online en: <https://www.agip.gob.ar/filemanager/source/Normativas/2018/codigo%20fiscal%202018%20to.pdf>

d) *Aspecto espacial*. Las actividades gravadas deben realizarse dentro del territorio constituido por la CABA.

2.- Antecedentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Los distintos autores que hablan sobre los antecedentes de este impuesto remiten a los estudios del Dr. Villegas y a los del profesor Dino Jarach. La Dra. García Vizcaíno (2014, p. 598) remitiendo a aquellos estudios señala que “Los orígenes del impuesto que grava las actividades ejercidas con fines de lucro provienen de la Edad Media, en la cual los señores feudales y monarcas otorgaban una carta-patente autorizando al súbdito para que desarrollara cierta actividad (comercio, industria, profesión u oficio), y (...) como contraprestación los súbditos debían pagar un tributo, que en rigor constituía una tasa⁵⁴.”

Luego y con cita del Dr. Villegas, agrega que estas “patentes” que los obligados debían pagar por los oficios que ejercían, se remontaban a la época de la Colonia donde los montos abonados variaban de acuerdo a los oficios realizados y no a la capacidad contributiva de sus responsables. Agrega que este tipo de gravamen siempre fue considerado un tributo local ya que era habitualmente utilizado por las provincias.

Ahora bien, por estas autorizaciones para ejercer oficios (patentes) debía pagarse una alícuota que se determinaba conforme una clasificación de los distintos oficios y en la cual no se consideraban las diferentes capacidades contributivas de estos contribuyentes ni tampoco se consideraba el volumen de las operaciones o actividades realizadas, es decir, no existía ni proporcionalidad ni razonabilidad alguna.

Con el transcurso del tiempo esta “carta-patente”, autorización o tributo, tuvo que adaptarse no solo a la capacidad contributiva presumida por el ejercicio de determinada actividad, sino también a la razonabilidad del criterio mediante el cual se imponía la restricción a la libre actividad, atendiendo a los principios constitucionales del Estado Moderno, consagrados en los artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional. Tal como ha expresado la CSJN en distintos precedentes ningún derecho reconocido por la Constitución reviste el carácter de absoluto, sino conforme las leyes que reglamenten su ejercicio con los límites establecidos por los artículos 14 y 28 de la CN (Fallos: 136:170).

⁵⁴ García Vizcaíno, C. (2014) “*Capítulo XVII Impuesto sobre los Ingresos Brutos*”. En “*Tratado de Derecho Tributario*” (pág. 598). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot

En este sentido, la Dra. García Vizcaíno recuerda que (2014, p. 499): “Las libertades proclamadas en el art. 14 (...) no pueden quedar condicionado al otorgamiento de una cartapatente, lo cual no obsta al establecimiento del impuesto a las actividades lucrativas o sobre los ingresos brutos, en la medida en que su quantum sea razonable”⁵⁵.

Asimismo, al considerar únicamente la actividad por oficios, no resultó extraño que pronto se generara una superposición de tributos sobre la misma actividad. Por ejemplo, en Buenos Aires coexistieron el impuesto a la industria, al comercio, a las profesiones, al capital en giro, entre otros.

Además, y teniendo en particular consideración que en un sistema federal como el nuestro, en donde tanto la Nación como las Provincias y Municipios cuentan con potestad tributaria propia, fue necesario establecer un régimen de coparticipación que neutralice la doble imposición interna. Por tal motivo, en 1934 se sanciona la Ley 12.139 de Unificación de Impuestos Internos al consumo pretendiendo lograr la armonización tributaria de los sistemas fiscales de los distintos planos de gobierno. Dicha norma fue posteriormente dejada sin efecto por la Ley de coparticipación -Ley 20.221 (Boletín Oficial del 28-03-1973) y modificada innumerable cantidad de veces hasta la sanción de la Ley 23.548 que hoy nos rige.

Otro antecedente de este tributo, es el impuesto a las actividades lucrativas establecido en octubre de 1947 por la Provincia de Buenos Aires. Su elevado rendimiento y el hecho de no adecuarse a ninguna de las formas impositivas incluidas hasta ese momento en la coparticipación (cuyo compromiso asumido por los Estados Provinciales era no legislar sobre tributos coparticipables o similares), permitieron que fuera rápidamente seguido por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (a través de la Ley Nacional N° 13487), y el resto de las provincias. Este tributo sobre las actividades lucrativas fue obra del profesor Dino Jarach, quien partió de la idea de crear un impuesto provincial que unificara los impuestos de patentes, al comercio y a la industria en un solo hecho imponible, es decir, el ejercicio de una actividad lucrativa y con una base imponible definida: los ingresos brutos obtenidos como precio de la mercadería vendida.⁵⁶

Sin embargo, desde la implementación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) mediante la Ley 20.631, y al modificarse la Ley 20.221 de Coparticipación Federal de Impuestos -mediante la Ley 20633⁵⁷-, desde la vigencia del IVA (1/01/1975) las Provincias no podían aplicar gravámenes locales análogos a los coparticipados (con exclusión del impuesto

⁵⁵Op. Cit. Pg. 598/499

⁵⁶Jarach, D. *Curso superior de derecho tributario*, t. II, cap. XVII, (Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1958, pg. 355 y ss).

⁵⁷ Publicada en el Boletín Oficial N° 22821 del 31/12/1973.

inmobiliario, transmisión gratuita de bienes, automotores y sellos), por lo que este tributo a las actividades lucrativas tuvo que ser abandonado y las provincias regresaron al viejo impuesto de patente por el ejercicio de actividades con fines de lucro (artículo 9º, inc. b, Ley 20221, según ley 20633).

Sin embargo, este tributo fue deficiente y retrógrado y solo logró desfigurar el tradicional impuesto a las actividades lucrativas sin atacar la esencia del problema, es decir, sin evitar que se produzca una superposición con el IVA.

Ello motivó que con la sanción de la Ley 21251 (31/12/1975) se sustituyera del artículo 9º inc b) la expresión “*de patentes por el ejercicio de actividades con fines de lucro*” por la expresión “*los ingresos brutos...*”, autorizándose a las provincias a establecer un impuesto sobre los ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades habituales. La autorización a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, correspondiente a ese momento histórico, fue otorgada mediante la Ley 21252.

Recién en 1977 empezó a usarse la denominación “impuesto a los ingresos brutos” y se dejó de lado el aspecto intencional del hecho imponible referido al propósito de fin de lucro para reemplazarse por la realización de una actividad habitual a título oneroso.

3.- La recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De acuerdo al informe elaborado por la Dirección General de Estadísticas y Censos, perteneciente al Ministerio de Hacienda del Gobierno de la CABA, la recaudación impositiva mensual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se incrementó de la siguiente manera (cf. Parámetros 2007-2017):

- a) Diciembre 2007: \$508 millones
- b) Diciembre 2017: \$8950,8 millones
- c) Diferencia entre ambos períodos: \$8442,8 millones de pesos.

A continuación, se presentan en el Gráfico 1 los datos correspondientes a la recaudación impositiva de fuente propia mensual (millones de pesos) por concepto, según la información publicada por la Administración Local en su sitio web oficial⁵⁸:

⁵⁸Información disponible en: <http://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/?p=27270>, consultado el 17/11/2018.

Gráfico 1: *Recaudación impositiva de fuente propia mensual (millones de pesos) por concepto. Ciudad de Buenos Aires. Años 1997/2018(*)*

Período	Total	Ingresos Brutos	ABL	Patente de vehículos	Sellos	Planes de facilidades de pago	Contribución por publicidad	Otros
Diciembre de 2007	697,5	508	41,5	63,6	23,5	56,1	2,3	2,5
Diciembre de 2017	12.820,60	8.950,80	1.292,70	822,3	1.305,10	260,6	24,3	164,9

Como se observa en el gráfico precedente, el IIBB es el principal generador de ingresos de la CABA. Ahora bien, luego de analizar las características del IIBB, y más allá de sus semejanzas con impuestos como el IVA, puede observarse que el mismo tiene un efecto positivo generado por una ilusión fiscal en la que el contribuyente de derecho no soporta el costo del mismo y para el incidido (consumidor final) es sólo una parte del precio⁵⁹.

4.- Judicialización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Según lo publicado por la AGIP al 07/05/2018 se iniciaron más de 562.520 ejecuciones fiscales por un valor de \$10.200 millones de pesos a contribuyentes morosos⁶⁰.

Dentro de la información recabada no ha sido posible advertir alguna impugnación en el fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA que se refiera al incumplimiento de la Ley de Mecenazgo o impugnación a su régimen. Sin embargo, lo que abunda en el fuero local son las ejecuciones fiscales, cuyo costo podría reducirse a través del cumplimiento efectivo del impuesto. Este cumplimiento puede promoverse mediante diversos incentivos, entre los cuales podría mencionarse la Ley de Mecenazgo de la CABA, si esta acercara al contribuyente y al fisco, brindando claridad al impuesto, a sus objetivos, y a su administración.

Basta con analizar la tasa de judicialización a través del sorteo de las demandas por ejecuciones fiscales para evaluar el real costo de recaudación de este impuesto. Ante el incumplimiento del pago del tributo, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de

⁵⁹ Desarrollado por el Cdor. Caranta, Martín R. "Impuesto sobre los ingresos brutos". Errepar SA, Buenos Aires, 2016, Pg. 22/23.

⁶⁰ Información disponible en: <https://www.agip.gob.ar/filemanager/source/Cobranzas/EJECUCION%20FISCAL%20MOROSOS%2007-05-2018.pdf>, consultado el 27/11/2018.

la CABA (en adelante AGIP, creado por la Ley N° 2603/2007), determina la deuda tributaria y exige ante la justicia su cumplimiento mediante un proceso especial.

Dentro de sus funciones, la AGIP es la encargada de “Coordinar, ejecutar y supervisar la organización e implementación de los planes y programas relativos a todas las etapas del proceso de recaudación tributaria entendiendo por tal a la emisión, control de recaudación, fiscalización y dirección de las ejecuciones fiscales de los tributos a su cargo tendientes a la eliminación de la evasión, fomentando el pago voluntario de los tributos”⁶¹.

Sin embargo, esta acción judicial no es llevada a cabo por la Procuración de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que es el organismo de control que tiene entre sus competencias la defensa del patrimonio de la Ciudad (cf. artículo 134 CCABA)⁶², sino por un grupo de mandatarios elegidos por la AGIP.

Estos mandatarios son los encargados de llevar la cartera de ejecuciones fiscales, es decir, una forma de “tercerización” de las acciones judiciales. Se hace necesario recordar que la figura del mandatario es regida por el Código Civil y Comercial de la Nación a través del artículo 1324, en el cual se establecen sus obligaciones, entre las que cabe destacar que el mandatario no se rige con plena autonomía, sino que esencialmente debe seguir las instrucciones del mandante, por la naturaleza del negocio, con el cuidado de un asunto propio y el de su profesión, así como debe rendir cuentas y dar cuenta de cualquier problema o modificación que impida su cometido.

Es claro que el mandante en este caso es la propia AGIP, quien realiza la elección, control, asignación de causas y seguimiento del actuar de los mandatarios, a través de sus distintas Direcciones y Subdirecciones, ello conforme las Resoluciones 210/AGIP/2008, 96/AGIP/2009 y la Disposición 8/AGIP/2009. Mediante esta última disposición se aprobó el Circuito Administrativo del Departamento de Gestión Judicial, al que debe regirse el cuerpo de mandatarios, y se establecieron las siguientes funciones:

a) la Subdirección General de Cobranzas tiene entre sus responsabilidades primarias la de generar los procedimientos para optimizar la gestión de los mandatarios; realizar el seguimiento, evaluación y control de la cartera de los mandatarios”;

⁶¹ Cf. Resolución N° 210-AGIP-2008

⁶² Cf. artículo 134 Constitución de la CABA: La Procuración General de la Ciudad dictamina sobre la legalidad de los actos administrativos, ejerce la defensa de su patrimonio y su patrocinio letrado. Representa a la Ciudad en todo proceso en que se controviertan sus derechos o intereses. Se integra con el Procurador o Procuradora General y los demás funcionarios que la ley determine. El Procurador General es designado por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Legislatura y removido por el Poder Ejecutivo. El plantel de abogados de la Ciudad se selecciona por riguroso concurso público de oposición y antecedentes. La ley determina su organización y funcionamiento.

b) dentro de las funciones a cargo de la Dirección de Cobranzas Judiciales se encuentra la de “...evaluar, gestionar y controlar las acciones que efectúen los mandatarios en sus respectivas carteras de juicios; realizar la adjudicación de los títulos ejecutivos de forma equitativa entre los mandatarios”.

c) a cargo del Departamento de Gestión Judicial se encuentra la función de “realizar la adjudicación de los títulos ejecutivos de forma equitativa entre los mandatarios; mantener actualizados los datos suministrados por los mandatarios a los efectos de optimizar la tarea de cobranzas.”

Conforme la propia información suministrada por la AGIP con un listado actualizado al 07/11/2018, actualmente la nómina estaría conformada por 125 mandatarios, 15 de los cuales se encuentran vacantes⁶³.

5.- ¿Cómo es el proceso de Ejecución Fiscal en el ámbito de la CABA?

Este proceso se encuentra reglado por el Código Contencioso Administrativo y Tributario en el Título XIII, DE LAS ACCIONES ESPECIALES, Capítulo II (cf. artículos 450 a 462). Para iniciar este proceso resulta suficiente título la boleta de deuda expedida por la Dirección General de Rentas y Empadronamientos, organismo equivalente o autoridad competente (cf. artículo 450), para que el Tribunal intime su pago. Al versar en un juicio ejecutivo, las defensas que tiene el administrado son taxativas (cf. artículo 451):

- 1) Falta de personería en el/la demandante, o sus representantes;
- 2) Espera documentada;
- 3) Litis pendencia, en otro tribunal competente;
- 4) Falta de legitimación pasiva en el/la ejecutado/a para obrar;
- 5) Pago, total o parcial, o cualquier otro modo de extinción de las obligaciones, documentado mediante constancia expedida por la autoridad administrativa o entidad pública o privada autorizada a percibir el tributo en su nombre, o cuando se haya expedido, por autoridad competente, una certificación de inexistencia de deuda que comprenda el período reclamado;
- 6) Falsedad o inhabilidad de título basada exclusivamente en vicios de forma de la boleta de deuda;
- 7) Prescripción;

⁶³ Página oficial del AGIP. Disponible online en: <https://www.agip.gob.ar/filemanager/source/Mandatarios/LISTADO%20ACTUALIZADO%20-%20MANDATARIOS%2007.11.18.pdf> Fecha de consulta: 17/11/2018.

8) Cosa juzgada.

Sobre este extremo y sin adentrarnos en la constitucionalidad de limitar las defensas del contribuyente para oponerse a este tipo de procesos, cabe recordar que las excepciones pueden ser rechazadas sin sustanciación por el tribunal (artículo 453).

De las excepciones debidamente opuestas se dará traslado por 5 días al ejecutante quien podrá contestar con la carga de aportar documentación con la cual intente sustentar su demanda.

Cuando las excepciones fueran de puro derecho, se funden en constancias del mismo expediente o no se ofreciera prueba, el Tribunal resolverá en 10 días desde la contestación del traslado o el vencimiento para hacerlo (artículo 454). El mismo tiempo tendrá una vez que se clausure el período de prueba.

Dicha sentencia solo será apelable cuando el monto reclamado en el juicio de ejecución fiscal supere la suma establecida por el Consejo de la Magistratura de la Ciudad vía reglamentaria (cf. artículo 456).

Hasta el 2017 y conforme la Resolución 18/CM/17 del 15/03/2017⁶⁴, dicho mínimo ascendía a la suma de pesos noventa mil (\$90.000). Sin embargo, recientemente se modificó el artículo 219 del CCAyT⁶⁵, estableciendo que solo serán apelables aquellas sentencias dictadas en procesos donde el valor cuestionado exceda la suma de diez mil (10.000) unidades fijas. Mientras que en caso de resultar un monto menor, la sentencia podría ser apelada ante la Cámara si se acredita el cumplimiento de los requisitos establecidos para la procedencia del recurso de inconstitucionalidad ante el TSJ, regulados en la Ley 402.

Respecto del valor de las unidades fijas a las que remite el citado artículo, el Decreto N° 70/14⁶⁶, dispuso que será el equivalente a medio litro de nafta de mayor octanaje informado por el Automóvil Club Argentino Sede Central, y será fijados por la Subsecretaría de Justicia por períodos semestrales. En este sentido, la Resolución de la Subsecretaría de Justicia N° 97/2018⁶⁷, estableció el valor de una unidad fija en la suma de \$17,85.

⁶⁴ Disponible en: <http://www.adaciudad.org.ar/docs/Resoluci%C3%B3n-18-CMCABA-2017-3.pdf>

⁶⁵ Digesto Jurídico Ley N° 6017 Boletín Oficial de la CABA N° 5485 del 25/10/2018

⁶⁶ Sancionado el 17/02/2014 y publicada en el Boletín Oficial de la CABA N° 4344 del 20/02/2014

⁶⁷ Publicada en el Boletín Oficial de la CABA N° 5444 del 28/08/2018

CAPITULO IV: LA ACTIVIDAD DE MECENAZGO Y SU REGULACIÓN

1.- Antecedentes legislativos de su regulación en América Latina.

Los antecedentes más relevantes los encontramos en los países vecinos de Chile y Brasil, ya que sus reglamentaciones fueron una inspiración para la implementación de la Ley N° 2264 en la capital argentina.

1.A) La experiencia chilena: la ley 18.985.

En el año 1990, Chile realiza una reforma tributaria bajo la Ley N° 18.985, dentro de la cual se implementa un régimen de donaciones culturales llamado “Ley Valdés”. La reforma mencionada habilitaba al sector privado a realizar donaciones a instituciones del sector cultural, con proyectos previamente aprobados por el Comité Calificador de Donaciones Privadas. La Ley no permitía que las personas físicas fueran beneficiarias del mencionado financiamiento. Como contraparte, los benefactores quedaban facultados a deducir hasta un 50% de lo que les correspondía aportar en conceptos de impuestos.

En el mes de agosto del año 2003, se aprueban dos leyes que introdujeron modificaciones al régimen mencionado. La primera fue la Ley N° 19884 y versó sobre la transparencia, límites y control del gasto electoral. La segunda normativa fue la Ley N° 19885 y legisló sobre el buen uso de las donaciones para fines sociales y públicos (Antoine, 2008).

Según Pardo Camila “Cecilia García Huidobro, quien era Vicepresidenta Ejecutiva de la Corporación del Patrimonio Cultural de Chile, afirmó respecto a las modificaciones (...) que se agregó un extraño título que se llamó del buen uso de las donaciones”, en el cual se incluyeron sanciones con penas de cárcel a los donantes que hicieran contraprestación del servicio, sin detallar en qué consistía esa contraprestación. Podría haber sido desde utilizar el logo de la empresa, como haberle regalado libros al auspiciante o haberle regalado entradas a un espectáculo, y esto produjo que todos los departamentos jurídicos de las empresas dijeran “se acabó la ley de donaciones, si hacemos donaciones no va ser a través de la ley porque no vamos a ir presos y encima pagando multa por haber donado plata para un proyecto” (García Huidobro y Carvalho Xavier, 2004).

Ello no hizo más que desvirtuar la figura para el cual había sido creado el régimen. La tipificación de nuevas figuras delictuales llevó a una caída de las donaciones, ante el miedo de represalias. Pese a la crudeza de las críticas, recién a fines del 2008, Michelle Bachelet, durante

su primer mandato como presidente del 11/03/2006 al 11/03/2010, decidió promulgar una reforma, alegando que la reglamentación vigente operaba como “desincentivo a las donaciones”, disminuyendo las penas y acortando el período de prohibición de las contraprestaciones. El objetivo fue cumplido y las donaciones se incrementaron. Por ejemplo, en 2010, las universidades recibieron mil millones de pesos más que el año anterior. (Guerra y Guzmán, 2013) (...) La ley chilena no restringe los beneficiarios a sujetos sin fines de lucro. Sí determina que las fundaciones o asociaciones que quieran presentar proyectos no pueden tener fines comerciales, pero no especifica nada en la categoría “universidades e institutos profesionales”.

La posibilidad de que las universidades fueran posibles beneficiarios es una de las grandes diferencias con el régimen porteño.⁶⁸

1.B) La Ley Rouanet en Brasil.

Por su parte, la República Federativa de Brasil en el año 1991 aprobó la Ley Federal de Incentivo Cultural, conocida como Ley Rouanet (Ley N° 8.313).

Al igual que su par chilena, esta ley fomenta la financiación privada de proyectos culturales a través de un programa de incentivos fiscales. De esta manera, promueve la participación y la inversión de recursos privados, con el fin de estimular la cultura del mecenazgo.

Mediante esta ley Brasil estableció el Programa Nacional de Apoyo a la Cultura (PRONAC) que incluye tres mecanismos para alcanzar su objetivo de apoyar, proteger, estimular y valorizar las expresiones culturales brasileñas: el Fondo Nacional de la Cultura, los Fondos de Inversión Cultural y Artístico y el incentivo a proyectos culturales.

En relación al último de los mecanismos, las personas físicas y jurídicas pueden efectuar donaciones o patrocinar proyectos culturales, previamente aprobados por el Ministerio de Cultura, y deducir aquellas de su pago del Impuesto Sobre la Renta.

Uno de los antecedentes más importantes del régimen de mecenazgo local fue la Ley Rouanet, aunque una de las diferencias sustanciales es la posibilidad de desgravación de cada régimen. En la CABA los patrocinadores inicialmente podían desgravar hasta un 50% de lo donado de su pago de IIBB y así asociar su imagen a la del proyecto mientras que los benefactores podrán desgravar el 100% sin posibilidad de asociar su imagen. Mientras que en

⁶⁸ Pardo, Camila Belén. *Entre lo público y lo privado: un balance de la ley de mecenazgo porteña*. Tesina de grado. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Carrera Ciencias de la Comunicación, 2017, pp. 47-49.

la legislación brasilera, las personas físicas pueden deducir 80% de sus donaciones y 60% de sus patrocinios y las personas jurídicas 40% y 30% respectivamente. Se puede inferir un claro incentivo al patrocinador.

En el caso brasilero, uno de los principales problemas que esta normativa genera es que no establece límites a los presupuestos presentados en los proyectos, a diferencia de la ley argentina. (...) La gran deficiencia que esta ley ha tenido en Brasil: la concentración. Según datos recabados por Euclides Lucas García, periodista del diario Gazeta de Povo, más del 70% de los proyectos realizados se sitúan entre Río de Janeiro y San Pablo y, generalmente, a grandes espectáculos o a artistas ya consagrados (2012). Si bien los defensores plantean que estas cifras son lógicas dado que los consumidores se concentran en esas zonas, está claro que la dinámica que se ha generado en Brasil es de concentración territorial.⁶⁹ Pese a esa diferencia, no es posible afirmar que ese problema haya sido resuelto por la normativa local de la CABA, el que analizaremos en los capítulos siguientes.

1.C) Antecedentes y proyectos legislativos de mecenazgo a nivel nacional en Argentina.

A nivel nacional solo existieron proyectos de financiamiento cultural pero nunca se concretó ningún régimen de mecenazgo cultural como el vigente en la CABA. Pero sí existieron varios intentos de proyectos legislativos muchos de los cuales perdieron estado parlamentario.

A modo de ejemplo, se detallarán alguno de los proyectos de ley que tuvieron o aún tiene tratamiento legislativo⁷⁰:

Expediente	Cámara de Origen	Autores	Extracto	Estado
3745-D-2015	Diputados	Abraham, Alejandro; Fernandez Sagasti, Anabel	Promoción de las Actividades Culturales. Régimen.	Trámite Parlamentario N° 81
54/08	Senadores	Bortolozzi , Adriana Raquel	Proyecto de Ley de Mecenazgo Artístico .	Caducó el 28/02/10

⁶⁹ *Ibidem*, pp. 50-51.

⁷⁰ Proyectos disponibles en la página oficial del la Cámara de Senadores <
<http://www.senado.gov.ar/parlamentario/parlamentaria/>> y Diputados <
<https://www.diputados.gov.ar/proyectos/index.html>>.

68/10	Senadores	Bortolozzi , Adriana Raquel	Reproduce Proyecto De Ley De Mecenazgo Artístico.	Caducó el 29/02/12
3732-D- 2018	Diputados	Cabandie, Juan; Ramos, Alejandro; Mercado, Veronica; Raverta, Maria Fernanda; Basterra, Luis Eugenio; Alvarez Rodriguez, Maria Cristina; Sierra, Magdalena; Pietragalla Corti, Horacio	Régimen Nacional de Promoción Cultural en el Ámbito de la Administración Centralizada. Creación.	Trámite Parlamentario N° 72
1950/17	Senadores	Fellner , Liliana Beatriz	Proyecto de Ley que crea el Régimen de Incentivo a la Participación Privada en la Financiación de Proyectos Culturales.	En comisión desde el 31/05/17
2236/11	Senadores	Fellner , Liliana Beatriz	Proyecto de Ley creando el Régimen de Incentivo a la Participación Privada en la Financiación de Proyectos Artísticos y Culturales.	Caducó el 28/02/13
284/13	Senadores	Fellner , Liliana Beatriz	Reproduce el Proyecto de Ley Creando El Régimen De Incentivos a la Participación Privada, en la Financiación de Proyectos Artísticos y Culturales. Ref. S. 2236-11	Caducó el 28/02/15
79/15	Senadores	Fellner , Liliana Beatriz	Reproduce el Proyecto de Ley Creando El Régimen De Incentivos a la Participación Privada, en la Financiación de Proyectos	Caducó el 28/02/17

			Artísticos y Culturales. (Ref. S-284/13)	
2557/16	Senadores	Negre de Alonso , Liliana Teresita	Proyecto de Ley de Mecenazgo Cultural	Caducó el 28/02/18
2975/14	Senadores	Negre de Alonso , Liliana Teresita ; Rodríguez Saá , Adolfo	Proyecto de Ley de Mecenazgo Cultural.	Caducó el 29/02/16
1092-D-2018	Diputados	Passo, Marcela Fabiana	Promoción Cultural. Régimen.	Trámite Parlamentario N° 12
1770/03	Senadores	Perceval , María Cristina	Proyecto de Ley Creando el Régimen de Mecenazgo Social.	Caducó 28/02/2005
4034/06	Senadores	Perceval , María Cristina	Proyecto de Ley sobre Régimen de Mecenazgo Social.	Caducó 29/02/2008
2543-D-2018	Diputados	Pertile, Elda	"Fomento de la Actividad Privada En Actividades Culturales - Mecenazgo -". Régimen. Modificación del Artículo 81 de la Ley 20628, de Impuesto a las Ganancias.	Trámite Parlamentario N° 39
2446/10	Senadores	Rached , Emilio Alberto	Proyecto de Ley de Mecenazgo Cultural	Caducó el 29/02/12

El primero de los antecedentes es el proyecto de la Ley Brandoni. Fue impulsado por el conocido actor Luis Brandoni -por entonces diputado provincial, quien proponía que los benefactores dedujeran hasta un 5% del impuesto a la ganancia neta, con el fin de donarlo al Fondo Nacional de las Artes. El proyecto, si bien fue de los primeros en plantear esta temática, fue cuestionado en relación a los montos sujetos a donación, a la imposibilidad de elegir el destino final del aporte con fuerte sustento por parte de coleccionistas y empresarios del

ambiente cultural. A pesar de estos dos cuestionamientos, el proyecto fue aprobado en ambas cámaras el 4 de enero de 2002. Sin embargo, con sustento en las mismas críticas la ley fue vetada por el presidente Eduardo Duhalde.

Otro antecedente relevante a nivel nacional, es el proyecto de la senadora mendocina María Cristina Perceval de Régimen de Mecenazgo Social, presentado en dos oportunidades perdiendo estado parlamentario como fue referenciado anteriormente. El proyecto de la senadora contaba con diferencias importantes con los proyectos porteños. En primer lugar, tenía como objetivo fomentar la participación privada y empresarial pero a “proyectos de carácter social destinados a la asistencia de la población que se encuentra bajo la línea de pobreza”. Por ello, la autoridad de aplicación elegida era el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación. Es decir, no apuntaba al desarrollo del sector cultural, sino que hacía foco en los destinatarios. Una diferencia esencial. Otra divergencia era que solo organizaciones no gubernamentales, fundaciones o grupos comunitarios podían presentar proyectos, no personas físicas (Perceval, 2005)”⁷¹.

En otras palabras, puede decirse que el proyecto que impulsó se diferenciaba del vigente en la actual legislatura porteña en dos aspectos fundamentales: el primero, que el proyecto tenía como propósito promover la participación privada pero dirigidos exclusivamente a proyectos de carácter social que asistieran a población de bajos recursos. Por este motivo, puede decirse que era más un proyecto de asistencia social que de Mecenazgo, ya que la autoridad que debía llevarlo adelante era el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación. El segundo aspecto en el cual se diferenciaba el mencionado proyecto está vinculado a quienes podían presentar los proyectos, habilitando únicamente a organizaciones no gubernamentales, fundaciones o grupos comunitarios y siendo denegada dicha facultad a las personas humanas.

En el 2015, existió a nivel nacional el proyecto nacional que impulsaron los diputados mendocinos Anabel Fernández Sagasti y Alejandro Abraham. Ambos buscaron la creación de un Régimen Nacional de Promoción de Actividades Culturales con el objetivo de regular el mecenazgo en nuestro país. La ley muestra gran cantidad de semejanzas con el régimen legislativo que actualmente rige en la CABA, tanto en relación a las figuras de beneficiario y benefactor como en relación al objetivo, así como la descripción del proceso. La diferencia más sustancial que puede identificarse esta referida a la autoridad de aplicación que es el Fondo Nacional de las Artes.

⁷¹ *Ibidem*, pp. 44-45.

Finalmente, en el año 2016 y con la participación de las autoridades culturales a nivel nacional y provincial de todo el país, se presentó el “Compromiso Federal por la Cultura de los Argentinos”⁷², acuerdo que busca marcar las bases para una gestión federal de la política cultural. En el mismo acto, el oficialismo presentó un proyecto de Ley Nacional de Desarrollo Cultural⁷³. Esta iniciativa buscaría replicar la experiencia de la Ley de Mecenazgo en la CABA: que empresas privadas puedan financiar proyectos culturales a cambio de beneficios impositivos⁷⁴ y teniendo como guía la experiencia de los países limítrofes Chile y Brasil.

Más allá de las diferencias de los distintos proyectos nacionales con la normativa de la CABA, y de que se advierte de las versiones oficiales el optimismo en relación a la aprobación de un proyecto⁷⁵, la realidad es que no existe a la fecha ningún régimen de mecenazgo a nivel nacional.

2.- El Régimen de Promoción Cultural de la CABA: la Ley N° 2264.

La Ley N° 2264 fue sancionada por la Legislatura de la CABA un 14 de diciembre de 2006, promulgada por el Poder Ejecutivo Local el 26 de enero del 2007 a través del Decreto N° 187/2007 y publicada en el Boletín Oficial N° 2618 el 02 de julio del 2007.

Mediante dicha norma se creó el Régimen de Promoción Cultural de la CABA destinado a estimular e incentivar la participación privada en el financiamiento de proyectos culturales⁷⁶, el que funciona desde el 09 de marzo de 2009 ininterrumpidamente⁷⁷.

Uno de los objetivos de este Régimen de Promoción Cultural de la CABA es proponer que un Consejo de Promoción Cultural reciba y evalúe cada año proyectos culturales que, en caso de ser aprobados, podrán financiarse a través de la participación de personas humanas⁷⁸ o jurídicas radicadas en la CABA, a través de la derivación de un porcentaje de lo abonado en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2.A) Los mecenas.

⁷² Extraído de: https://www.cultura.gob.ar/media/uploads/compromiso_federal_por_la_cultura_2016.pdf

⁷³ Extraído de: <https://www.cultura.gob.ar/noticias/se-presento-el-compromiso-federal-por-la-cultura-de-los-argentinos/>

⁷⁴ “En qué consiste el proyecto de ley de “mecenazgo” que presentó Macri”, (12 de septiembre de 2016). Disponible online en: <https://www.lanacion.com.ar/1936990-en-que-consiste-es-el-proyecto-de-ley-de-mecenazgo-de-mauricio-macri>

⁷⁵ Extraído de: <https://infonegocios.info/plus/afirman-que-en-2018-se-aprobaria-la-ley-nacional-de-mecenazgo-promueven-inversion-privada-en-cultura>

⁷⁶ cf. artículo 1° Ley N° 2264 y Resolución N° 1806/2011

⁷⁷ Cf. Resolución N° 772/2011

⁷⁸ Cf. Artículo 19 y ccdtes. del Código Civil y Comercial de la Nación.

Ahora bien, esta estimulación o incentivo no se dirige a cualquier participación privada, sino a aquellas personas, tanto humanas como jurídicas, que cumplan con los requisitos establecidos por la norma para ser “Patrocinadores” o “Benefactores”.

En primer lugar, para acogerse al Régimen de Promoción Cultural, el sujeto debe ser un contribuyente inscripto en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (cf. artículo 17 y 18 de la Ley N° 2264).

Conforme el Código Fiscal de la CABA, serán contribuyentes de este impuesto aquellos sujetos que “Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo”⁷⁹.

En consecuencia, este régimen está dirigido solamente a aquellos contribuyentes de un impuesto *indirecto* -grava la exteriorización mediata de capacidad contributiva-, *real* -no considera las condiciones subjetivas sino sólo la actividad habitual- y *local* -dentro de una jurisdicción determinada⁸⁰.

Otro segundo requisito común entre estos dos grupos, es la voluntad o deseo de contribuir al financiamiento de proyectos culturales aprobados por el Consejo de Promoción Cultural de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Este consentimiento se concreta cuando el contribuyente al momento de realizar los aportes ingresa al sistema informático de la Dirección de Rentas Local y selecciona el proyecto al que le interesa financiar y apoyar.

Un tercer requisito común es que las contribuciones que se realicen a través de este régimen deben corresponder a obligaciones fiscales no vencidas⁸¹.

Hasta recién comentamos los requisitos en común que comparten los patrocinadores y los benefactores. Es necesario ahora, distinguir ambas figuras. Los patrocinadores son aquellos que “relacionan su imagen o la de sus productos con el proyecto patrocinado, o requieren algún

⁷⁹ cf. Artículo 172, Anexo del Texto Ordenado del Código Fiscal, cf. Decreto N°110/2017, del 28/03/2017. Disponible en: [<http://www.agip.gob.ar/normativa/decretos/2017/decreto-n-110--2017>]

⁸⁰ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ciudad de Buenos Aires. Editorial: Astrea. 9° edición actualizada y ampliada. 2° reimpresión. Marzo 2009. Pg: 886/898.

⁸¹ cf. Decreto Reglamentario N° 886/2007

tipo de contraprestación de los responsables del proyecto para cuyo financiamiento contribuyen” (artículo 17 Ley N° 2264), como por ejemplo colocar su logo en el producto, gráfica o publicidad. En cambio, los denominados benefactores son aquellos que no “relacionan su imagen con el mismo, ni exigen contraprestación de ningún tipo por su aporte” (artículo 18 Ley N° 2264).

En referencia a las características del financiamiento, cabe destacar que el monto que aporten a un proyecto se tomará como un pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del año calendario en el que se realiza el aporte. La diferencia se encuentra en que en el supuesto de los patrocinadores se imputará sólo el 50% de lo aportado, mientras que, en el supuesto de los benefactores se imputará el 100% del monto otorgado como financiamiento (cf. artículos 19 y 20 de la Ley N° 2264). Aunque para acceder a este beneficio ambos comparten un requisito adicional, y es que tienen que estar al día con sus obligaciones tributarias, previsionales y laborales tanto a nivel local con el GCBA como a nivel nacional.

Otro supuesto importante que debe ser mencionado aquí está referido al límite que existe para que un contribuyente participe en el Régimen de Promoción Cultural. Para ello, primero hay que recordar que en la CABA existen tres tipos de contribuyentes en la categoría de Ingresos Brutos. Los adheridos al Régimen Simplificado⁸², los contribuyentes locales⁸³ y los adheridos al Convenio Multilateral⁸⁴.

Pues bien, el primer grupo podrá aportar el 100% del monto de las cuotas que restan pagar hasta el fin del año calendario en el que se realiza el aporte y como mínimo el monto correspondiente a una cuota, mientras que; el resto de los contribuyentes puede aportar hasta el 10% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado del año anterior, sin importar en qué momento del año se realice el aporte.

Finalmente, cabe destacar que basta con generar la boleta de pago a través del portal de AGIP al que el contribuyente accede con una clave Nivel 2. Automáticamente un aplicativo calcula el monto disponible para aportar, para que luego el contribuyente pueda elegir el proyecto, el monto y qué carácter de mecenas desea ser.

⁸² Aquellos contribuyentes cuyos parámetros de facturación y otras magnitudes no excedan los del Código Fiscal vigente. Conforme página Oficial: ingresos totales anuales no superan los \$400.000, o bien el precio unitario de venta (cosas muebles) no supere los \$870, o que la actividad no afecte más de 200m², o que la actividad no consuma más de 20000 Kws anual. Información disponible en: [<http://www.agip.gob.ar/impuestos/regimen-simplificado/detalle>], consultado el 09/04/2017.

⁸³ Son aquellos contribuyentes que superan las magnitudes del Régimen Simplificado y que ejercen actividad únicamente en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Información oficial disponible en: [<http://www.agip.gob.ar/impuestos/contribuyentes-locales/detalle>], consultado el 09/04/2017.

⁸⁴ Son aquellos contribuyentes que, al menos en una de sus etapas, desarrollan su actividad a través de un proceso único o económicamente inseparables, en dos o más jurisdicciones. Información oficial disponible en: [<http://www.agip.gob.ar/impuestos/convenio-multilateral/detalle>], consultado el 09/04/2017.

2.B) Acerca de los beneficiarios.

El artículo 12 de la Ley N° 2264 reza que “pueden ser beneficiarios del presente régimen las personas físicas o jurídicas sin fines de lucro, que residan o desarrollen la actividad objeto del proyecto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

En consecuencia, también existen dos grupos diferenciados de beneficiarios, por un lado, las personas humanas y, por el otro lado, las personas jurídicas. Pero ambos grupos de personas deben cumplir con los mismos dos requisitos indispensables para acceder a este beneficio: tener un domicilio en la CABA con una antigüedad de un año o más y, que la actividad se desarrolle dentro de este ámbito territorial.

En el caso de las personas humanas el domicilio se verifica con el registrado en el documento nacional de identidad mientras que en el caso de las personas jurídicas es el domicilio registrado en la Inspección General de Justicia.

Sin embargo, existen bastas diferencias entre las dos categorías de beneficiarios, las cuales mencionaremos a continuación. En primer lugar, en relación al monto las personas humanas pueden obtener un beneficio de hasta la suma de \$450.000, y en los casos de restauración de bienes de valor patrimonial de hasta \$15.000.000; mientras que las personas jurídicas siempre pueden solicitar el beneficio hasta la suma de \$15.000.000.⁸⁵

Respecto de la cantidad de proyectos, mientras las personas humanas pueden presentar hasta dos proyectos por titular encuadrados en una o dos disciplinas; las personas jurídicas pueden presentar hasta tres proyectos por titular, encuadrados en uno, dos o tres disciplinas.

Vale mencionar que, en relación a este punto, los dos deben cumplir con los requisitos de los proyectos que surjan de los Instructivos publicados por la Administración, y presentarlos en los plazos previstos ante el Régimen de Promoción Cultural - Mecenazgo, dependiente de la Subgerencia Operativa de Regímenes de Promoción Cultural - Ministerio de Cultura - GCBA, durante los períodos de convocatoria, para ser evaluados por el Consejo de Promoción Cultural.⁸⁶

Asimismo, es de relevancia destacar sobre los proyectos en sí que, además de ser sin fines de lucro, deben estar relacionados con la investigación, capacitación, difusión, creación, producción y deben encuadrarse en alguna de las siguientes disciplinas:

⁸⁵ Información disponible en el portal oficial: <http://www.buenosaires.gob.ar/cultura/mecenazgo/aspirantesbeneficiarios>, consultado el 27/11/2018.

⁸⁶ 2018. Recepción de proyectos: Av. De Mayo 575, Piso: 4º, Oficina 408. Cronograma 2018: hasta el 24/08/2018. Lunes a Viernes de 10 a 15 hrs. (cf. Información disponible en: [http://www.buenosaires.gob.ar/cultura/mecenazgo/aspirantesbeneficiarios], consultado el 27/11/2018.

- 1) Teatro.
- 2) Circo, murgas, mímica y afines.
- 3) Danza.
- 4) Música.
- 5) Letras, poesía, narrativa, ensayos y toda otra expresión literaria.
- 6) Artes visuales.
- 7) Artes audiovisuales.
- 8) Artesanías.
- 9) Patrimonio cultural.
- 10) Diseño.
- 11) Arte digital.
- 12) Publicaciones, radio y televisión.
- 13) Sitios de internet con contenido artístico y cultural.

Como podemos observar, esta ley solo expone un listado de categorías que abarcan un amplio espectro de expresiones culturales sin que este régimen de mecenazgo cultural adopte alguna definición de cultura.

2.C) Relación entre los beneficiarios y los mecenas.

De lo expuesto surge que la Administración a través del Régimen de Promoción Cultural (Mecenazgo) busca acercar a dos grupos (los beneficiarios y contribuyentes), con el fin de generar incentivos para que exista entre ellos una cooperación recíproca.

Ahora bien, mientras que los contribuyentes pueden imputar como pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del año en que se realiza el aporte, los beneficiarios cuentan con un plazo de dos (2) años –desde el momento en que el proyecto se ha Declarado de Interés Cultural por parte del Consejo de Promoción Cultural- para poder juntar el capital requerido, iniciar el proyecto, ejecutarlo y rendir cuentas.

Es por ello que los beneficiarios deberán realizar gestiones particulares con los posibles contribuyentes a fin de incentivarlos y motivarlos para que financien sus proyectos, explicando que lo aportado podrá ser deducido del tributo local.

Sin embargo, realizar el proyecto dentro de los dos años no es el único incentivo que tiene el bloque normativo para motivar a los beneficiarios ya que, además de ese plazo, deben mantener activa la cuenta a través de la recepción de aportes vía mecenazgo, ya que esta no puede permanecer inactiva más de cuatro (4) meses. (cf. artículo 6° de la Resolución N° 1395-MCGC-2010). Asimismo, tienen la carga de presentar informes de actividades y rendición de

cuenta cada seis (6) meses. Otro incentivo para la figura del beneficiario es que puede disponer de los fondos una vez que alcance o supere el 80% del monto aprobado para su proyecto.

Desde el punto de vista del patrocinador y/o benefactor, la ley prevé distintos incentivos y beneficios por adherirse a este régimen de mecenazgo. Entre ellos pueden mencionarse un posible interés en el proyecto, por características o razones personales o profesionales, por la afectación específica de un dinero que de por sí se iba a desembolsar para el pago de un tributo, o bien algún tipo de beneficio fiscal o de otro tipo, tal como puede ser llevar adelante acciones de política comercial, tales como avisos publicitarios o de marketing, entre otras.

2.D) Implementación de la Ley 2264 en la CABA.

En primer lugar, cabe destacar el trabajo de investigación de la Lic. Pardo Camila (2017), titulado “Entre lo público y lo privado: Un balance de la ley de Mecenazgo porteña”, en el que su autora señaló que: “Durante los primeros años del régimen apenas una de cada tres personas físicas lograba recaudar su monto aprobado. Esto generaba una gran asimetría con las personas jurídicas que tenían tasas de éxito muy superiores. Según Juan Manuel Beati, ex titular de la Dirección Nacional de Mecenazgo, luego del aumento de la alícuota que pueden derivar las empresas del 2% al 10% en noviembre de 2013, aumentó la tasa de realización de proyectos. Al respecto, declaró: “La ley como fue concebida en el 2006 nos daba un porcentaje de éxito de los proyectos de 70%, para personas jurídicas, y 27% para las físicas, redondeando. Ahora, subieron a un poco más de 70% para personas físicas y de jurídicas debe ser cercana al 100%. (Comunicación personal, 2015)”. (p. 81).⁸⁷

Considerando que el propósito principal de la ley, mencionado en su artículo 1 es: “estimular e incentivar la participación privada en el financiamiento de proyectos culturales”, es oportuno y necesario reflexionar sobre cuáles son las razones que motivan al sector privado a participar activamente de políticas públicas que incluyan acciones de mecenazgo.

Es bien sabido que la figura del patrocinador genera y hace circular un mayor porcentaje de dinero en el sector. Además, esta figura es altamente beneficiosa para una empresa, ya que más allá de los beneficios fiscales que pueda obtener, le permite utilizar estas acciones como estrategia de marketing en su sector de comercialización. Desde este punto de vista, los espacios culturales consagrados socialmente se encuentran en una mejor posición al

⁸⁷ Pardo, Camila Belén. Entre lo público y lo privado: un balance de la ley de mecenazgo porteña / Camila Belén Pardo. Tesina de grado. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Carrera Ciencias de la Comunicación, 2017.

momento de ser elegidos por parte de los mecenas. En este sentido, pueden citarse como ejemplo los siguientes espacios culturales: Fundación Konex, MAMBA -Museo de Arte Moderno-, Teatro San Martín y el Teatro Colón, que encabezan los primeros puestos como beneficiarios de las políticas de mecenazgo y, por ende, registran el mayor presupuesto aprobado por resolución del 2011 al 2017⁸⁸.

2.E) Requisitos en la CABA para presentación de proyectos.

El sitio oficial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁹ informa de manera detallada y completa los requisitos y formalidades que deben observarse para la elaboración y presentación de los proyectos respectivos. También explica el procedimiento para postularse como patrocinador y/o benefactor de los proyectos de referencia.

En dicho sitio web se especifica, entre otras cuestiones de relevancia, respecto a las responsabilidades, beneficios y sobre el marco legal que rige el régimen de promoción cultural. Entre los requerimientos que no pueden faltar se mencionan, entre otros:

- 1) Objetivo/s del proyecto.
- 2) Curriculum Vitae del solicitante y demás integrantes del proyecto.
- 3) Síntesis descriptiva del proyecto.
- 4) Descripción completa y clara del proyecto.
- 5) Cronograma de ejecución del proyecto.
- 6) Descripción de los gastos del proyecto, sumados en un presupuesto global.
- 7) Presupuestos de los proveedores que respalden los gastos del punto anterior.
- 8) Compensación por servicios prestados al proyecto del titular (de requerirlo).
- 9) Población beneficiaria del proyecto.
- 10) Estrategias para contactar a los potenciales benefactores/patrocinadores.
- 11) Cantidad de personas participantes en el proyecto.
- 12) Coproducción o acuerdo con instituciones (En caso de existir).
- 13) Características innovadoras del proyecto.
- 14) Mecanismos de evaluación del impacto social y cultural del proyecto en términos cualitativos y/o cuantitativos.

⁸⁸ <https://www.lanacion.com.ar/2146889-ley-de-mecenazgo-balance-debate-abierto-y-tiempo-de-cambios>

⁸⁹ <<http://www.buenosaires.gob.ar/cultura/mecenazgo>>, consultado el 27/11/2018

A fin de advertir la importancia del proyecto en la CABA, se expondrán en forma de cuadro comparativo la cantidad de proyectos aprobados año por año⁹⁰:

Comparativos	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total por categorías
Artes Audiovisuales y Arte Digital	33	37	56	52	133	212	101	311
Artes Visuales	59	33	37	62	140	158	44	331
Artesanías y Arte Popular	2	0	3	3	4	8	10	12
Circo, Murga, Mímica y Afines	8	2	2	3	14	13	7	29
Danza	10	9	10	17	28	38	12	74
Diseño	4	2	1	3	11	19	14	21
Literatura	45	4	11	17	38	22	20	115
Música Académica	24	25	18	31	56	67	39	154
Música Popular	31	26	36	60	123	188	31	276
Patrimonio Cultural	32	23	29	40	66	49	25	190
Publicaciones Radio, Televisión y Sitios de Internet	39	26	32	56	100	183	81	253
Teatro	35	23	35	60	88	129	46	241
Total por años:	322	210	270	404	801	1086	430	2437

⁹⁰ Datos extraídos de los proyectos aprobados que surgen del sitio institucional del GCBA. <http://www.buenosaires.gob.ar/cultura/mecenazgo/informacion-para-beneficiarios>, consultado el 27/11/2018.

Como puede concluirse existen muchas diferencias en cada categoría, y si bien durante el período 2015 y 2016 se observa un crecimiento en la actividad del régimen, el último año ha decrecido en más de un 50%, en todas las categorías.

Por otro lado, la revista LA NACIÓN ha publicado recientemente en una nota realizada por Alejandro Cruz y Bianca Pallaro, una nómina de la que surgen los beneficiarios de este régimen y el monto total aprobado por resolución desde 2011 a 2017 a cada uno de ellos. Corresponde destacar de este listado que en los primeros puestos a los que se les ha aprobado mayor presupuesto los beneficiarios resultan ser personas jurídicas, entre ellas la Fundación Cultural Coliseum a quien se le ha aprobado una suma de \$74.700.000, mientras que las personas humanas mayoritariamente se encuentran al final, con el presupuesto aprobado más bajo de \$5000 para la Sra. Burec Lorena.⁹¹

En este artículo justamente se critica que fundaciones y asociaciones de amigos de museos y teatros públicos de reconocida trayectoria cultural hayan sido los principales beneficiarios. Entre ellos destaca la Asociación de Amigos del Museo de Arte Moderno de Buenos Aires, Amigos del Teatro San Martín y la Fundación Teatro Colón, quienes concentraron el 10% del total del monto aprobado. Es claro que existe una competencia desigual con otros actores que busquen participar en este régimen.

⁹¹ Cruz, A. y Pallaro B., Ley de mecenazgo: balance, debate abierto y tiempo de cambios. <<https://www.lanacion.com.ar/2146889-ley-de-mecenazgo-balance-debate-abierto-y-tiempo-de-cambios>>, consultado el 20/11/2018.

CONCLUSIONES

La actual legislación de mecenazgo de la CABA (Ley 2264), desde su implementación ha habilitado a artistas e instituciones que desarrollan actividades culturales a buscar financiamiento de empresas o contribuyentes grandes y pequeños con distintos incentivos. Por ello, se la considera una legislación de gran importancia dentro del ámbito local.

Artistas y representantes del campo artístico e intelectual, fundaciones, empresas y políticos coinciden en su valor e impulsan la existencia de una legislación similar a nivel nacional idea que, por ahora, viene naufragando en distintos proyectos legislativos en el Congreso.

Este fracaso se debe a que en gran medida, es habitual que la política cultural quede relegada en la agenda legislativa. Pero además, a que son normas que requieren el respaldo del área económica y financiera del gobierno, porque un porcentaje de la recaudación fiscal se vería reducida. En efecto, este fracaso reconoce dos causas principales: por un lado la marginación del tema cultural de la agenda legislativa y por el otro, a la falta de interés de las áreas gubernamentales económica y financiera en incentivar un régimen como el analizado.

Si bien la CABA también tuvo que enfrentar esos inconvenientes, lo hizo con bastante éxito. En 2007 la ley fue aprobada y aplicada dos años después. En consecuencia, la vida cultural de la CABA contó desde ese momento con una herramienta más para su desarrollo.

El análisis llevado adelante en el marco de este trabajo final de maestría permite sostener que esta ley (aún con sus críticas⁹²) ha generado una incipiente intervención del sector privado en la administración del financiamiento de distintos proyectos culturales.

Ahora bien, teniendo en consideración que lo aportado será imputado parcialmente al pago de un tributo, consideramos que esta intervención no constituye una privatización de una obligación propia del Estado, en este caso de la CABA, sino que, por el contrario, invita a la participación de los contribuyentes en esta administración del tributo.

En otras palabras, se puede inferir que el Régimen de Mecenazgo de la CABA no importa una privatización alguna de la obligación del GCBA de financiamiento de la cultura,

⁹² A modo de ejemplo: Clarín. *Sigue la confusión en torno de la Ley de Mecenazgo de la Ciudad*, https://www.clarin.com/ediciones-antteriores/sigue-confusion-torno-ley-mecenazgo-ciudad_0_HyZZeMvRpKx.html; Patricia Kolesnicov. *Un estímulo frenado. Mecenazgo porteño: la cultura puede esperar*. Clarín. https://www.clarin.com/cultura/mecenazgo-porteno-cultura-puede-esperar_0_rJBqTRTk7.html; Elizabeth Yang. *¿A quién beneficia la Ley de Mecenazgo?*. La Izquierda Diario. <<https://www.laizquierdadiario.com/A-quien-beneficia-la-Ley-de-Mecenazgo>>

sino una alternativa de administración en la que participan distintos actores privados, entre ellos, artistas y contribuyentes.

Conforme surge de las estadísticas analizadas, muchos proyectos culturales han podido desarrollarse gracias al financiamiento que establece este régimen. En esta labor resultó esencial la participación de artistas y gestores culturales, quienes tuvieron que adaptar las formas de trabajo, incluyendo en los mismos presupuestos y cronogramas, para que el proyecto sea susceptible de participación en este régimen; de los contribuyentes de Ingresos Brutos (personas humanas y jurídicas que desarrollan su actividad comercial en la CABA), quienes eligen realizar un aporte en carácter de mecenas a un proyecto cultural, el que luego computaran como parte del pago de un tributo; y la propia Administración quien no solo selecciona los proyectos sino que además vela por la concreción y buena utilización de los fondos.

Si bien el régimen estimuló la profesionalización del sector cultural, es cierto que como se señaló precedentemente existen críticas acerca de los siguientes aspectos de la ley: a- la distancia que debería haber entre el Estado y las empresas; b- la adecuación del sistema para ampliar la plataforma a contribuyentes que puedan participar de estos proyectos; c- el modo de ampliar los potenciales beneficiarios del sistema; d- el desconocimiento del programa por muchos actores de la sociedad, mayoritariamente de los pequeños contribuyentes de IIBB; e- el hecho de que la búsqueda de mecenas y su recaudación se encuentre únicamente en cabeza de los beneficiarios; f- el desconocimiento por parte de los contribuyentes de los beneficios que podrían obtener a través de este régimen de promoción cultural.

Esta última es una de las principales críticas al régimen, y el motivo por el cual son los grandes contribuyentes quienes utilizan de modo más eficiente sus beneficios, al tener un mejor estudio acerca de los recursos avalados por la legislación para maximizar sus beneficios fiscales y empresariales (como el marketing). En este sentido, en diversos medios de comunicación pueden observarse críticas al sistema y un pedido incipiente de cambios⁹³. Un ejemplo de ello, es que en los listados de beneficiarios de mayor cuantía encontramos espacios que gozan de cierto prestigio, status cultural y que poseen un “público cautivo” que no tiene dificultades para acceder a participar de diversos eventos culturales. Por lo que aún falta redefinir el proyecto para buscar la forma de promover la participación de nuevos espacios y

⁹³ Los siguientes links a las notas que se están disponibles online, y que se mencionan a continuación, son una prueba de lo dicho: <https://www.lanacion.com.ar/2146889-ley-de-mecenazgo-balance-debate-abierto-y-tiempo-de-cambios>, y <https://www.lanacion.com.ar/2148893-presentaron-el-nuevo-consejo-cultural-y-comenzara-por-revisar-mecenazgo>; consultados el 02/07/2018.

actores sociales y culturales, a fin de incentivar y afianzar la innovación y la experimentación creativas.

En relación a la incidencia fiscal que tiene este tipo de régimen, y teniendo en consideración todo lo expuesto hasta el momento, podemos concluir que la Ley de Mecenazgo no ha brindado aportes que permitan disuadir a los contribuyentes a la evasión del IIBB ni tampoco que exista una relación entre la recaudación del impuesto con el crecimiento de las actividades de mecenazgo.

Al momento de estudiar los fines del tributo y el buen diseño de los mismos, advertimos que existen distintas motivaciones de un individuo para evadir impuestos: a) una elevada presión tributaria; b) los costos de cumplimiento; c) el costo de penalización asociado con la evasión (que combina la probabilidad de detección y las multas/penalizaciones que se aplican al detectarla); d) la organización de la agencia recaudadora, y e) la falta de un vínculo entre los impuestos que se pagan y el gasto que se realiza (salud, educación, seguridad social, infraestructura, etc.).⁹⁴

En la CABA, y soslayando la elevada presión tributaria que rige en nuestro país, la Administración local cuenta con una plataforma que facilita y reduce los costos de cumplimientos y de fiscalización del tributo local. Pero si a ello le añadimos el desconocimiento de este régimen y sus beneficios, y las características que analizamos propias de este tributo (indirecto, real, trasladable, etc), lo cierto es que el contribuyente con este régimen no encuentra un incentivo adicional para dejar de ser un evasor.

Ahora bien, lo que sí permite este régimen es un incentivo para aquel contribuyente que cumple con su carga tributaria, no deje de hacerlo al generar un vínculo entre su aporte y el gasto que luego se realizará. Ello porque este régimen le otorga al contribuyente participación, transparencia, visibilidad e intermediación entre el tributo abonado y el proyecto al que el contribuyente optó colaborar, aunque sea una derivación parcial.

Además, tal como se explicó a modo de introducción sobre la razón de ser de los tributos, se considera muy bajo el porcentaje de contribuyentes en nuestro país que tiene una conciencia cierta acerca de que los tributos forman parte fundamental y prioritaria de los recursos que permiten al Estado cumplir con la satisfacción de las necesidades de la población que lo conforma. En contraposición, se encuentran un porcentaje de contribuyentes que son

⁹⁴ Cont, Walter. “Evasión Impositiva: Análisis Económico Y Evidencia En La Argentina Y Latinoamérica” en “*La presión tributaria sobre el sector formal de la economía*”. Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL. Buenos Aires, 2006. Pg. 27. <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>, consultado el 20/11/2018.

incentivados a no cumplir debido a la existencia de normativas de planes de facilidades de pago o moratorias que condonan las deudas y multas por determinadas deudas tributarias⁹⁵.

Es por ello que resulta un buen incentivo para el contribuyente responsable otorgarle un rol más protagónico en el cual pueda participar activamente de la elección del destino final de una parte de la recaudación, generando una mayor transparencia al tributo y al gasto que justifica tal recaudación, tal como ocurre en el caso del Régimen Cultural de Mecenazgo.

Ahora bien, ¿los aportes de este régimen podría replicarse a nivel nacional y mejorar su eficacia si versara sobre un impuesto socialmente más rechazado como podría ser el impuesto a las ganancias?. No es posible responder esta pregunta, pero al advertir los beneficios que sí obtuvo la Ley de Mecenazgo en la CABA es un buen antecedente para que en el ámbito nacional se continúen los debates en torno a los proyectos de régimen de mecenazgo que hasta la fecha no han podido ser aprobados⁹⁶.

Por otro lado, los números nos demuestran que no existe una relación entre la recaudación y la cantidad de proyectos que se hayan podido concretar, ya que mientras la recaudación no deja de crecer a lo largo de estos años, la cantidad de proyectos en el último año ha tenido una caída de casi el 50%, aunque existen bastos factores que pueden influir en este escenario, entre ellos el desconocimiento de esta herramienta.

Es por todo lo expuesto que desde el punto de vista jurídico, este régimen aún puede redefinirse, por lo que se proponen algunas ideas que surgen para contrarrestar las falencias evidenciadas en la concepción e implementación de la ley:

1) Otorgar exenciones o beneficios fiscales para aquellos mecenas que se sumen por primera vez al régimen de promoción cultural previsto en la Ley.

2) Otorgar beneficios fiscales a los mecenas que, habiendo participado con anterioridad, financien proyectos de beneficiarios que en convocatorias previas no hayan podido cumplimentar la recaudación necesaria para sus proyectos.

3) Otorgar beneficios fiscales a los mecenas que, habiendo participado con anterioridad, financien proyectos de beneficiarios que sean prioritarios por su finalidad, evaluando así integralmente su aporte no solo a la cultura sino también a otras áreas sensibles tales como la educación, la salud pública, la asistencia social con la debida intervención y la evaluación de los ministerios.

⁹⁵ Se recomienda ver página oficial de la AGIP y el siguiente link específico: <https://www.agip.gob.ar/campanas/regularizacion-excepcional-de-obligaciones-tributarias>

⁹⁶ Puede confirmarse la información en los siguientes artículos periodísticos disponibles online: <https://www.lanacion.com.ar/1936990-en-que-consiste-es-el-proyecto-de-ley-de-mecenazgo-de-mauricio-macri> ; <https://infonegocios.info/plus/afirman-que-en-2018-se-aprobaria-la-ley-nacional-de-mecenazgo-promueven-inversion-privada-en-cultura> ;

4) Colaboración activa por el equipo de mecenazgo en la promoción de aquellos proyectos que no se han podido llevar a cabo por falta de mecenas o por la ausencia de una recaudación necesaria.

5) Promoción de los proyectos donde se difundan las acciones de los proyectos, así como de las convocatorias.

6) Mayor difusión entre empresas y promoción del rol del patrocinador: teniendo presente que el GCBA conoce a ciencia cierta quienes son los contribuyentes que aún no han participado de este régimen, podría promocionarlo directamente con la remisión de folletería o propaganda cuando acceden a la página web. Es el rol y el deber del Estado utilizar estos instrumentos a su favor, logrando que la intervención de los mecenas se conduzca hacia las áreas que requieran atención prioritaria.

7) Difusión y reconocimiento en los portales de comunicación de la CABA de los proyectos realizados y de los contribuyentes que participaron de esos proyectos.

8) Capacitación de todo el personal de las delegaciones de AGIP en cada comuna y entidades profesionales, a fin de que informen sobre el programa, y sus beneficios, a los contribuyentes que se inscriban en el IIBB, a quienes busquen regularizar su deuda o, simplemente, a aquellos que acudan por una consulta.

En consecuencia, los cambios propuestos se centran en la difusión de este tipo de regímenes que resguardan los Derechos Culturales de una sociedad y que además permiten la participación activa de distintos sectores, repensando al tributo no como una simple imposición del Estado, sino visibilizando su fin colectivo, la satisfacción de nuestras necesidades.

BIBLIOGRAFIA

1. *Afirman que en 2018 se aprobaría la Ley nacional de Mecenazgo (promueven inversión privada en cultura)*, <<https://infonegocios.info/plus/afirman-que-en-2018-se-aprobaria-la-ley-nacional-de-mecenazgo-promueven-inversion-privada-en-cultura>>, consultado el 20/11/2018.
2. Althabe, Mario Enrique. *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. (Buenos Aires. Editorial: La Ley 2010).
3. Antoine, C., "Mapa del mecenazgo cultural en América Latina", *Revista de Humanidades* N° 21 (2010), online: Congreso de la República del Perú <[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/31C6D1F84A36524805257914006170F0/\\$FILE/07antoine.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/31C6D1F84A36524805257914006170F0/$FILE/07antoine.pdf)>, consultado el 20/11/2018.
4. *Art. 8 Ley N°18.985*, online: Donaciones Culturales Chile <<http://donacionesculturales.gob.cl/ley-de-donaciones-culturales/ley-art-8-n-20-675/>>, consultado el 20/11/2018.
5. Artana, D. (2015). *Economía de la Tributación*. [Diapositivas de Power Point]. Clases 2015, Maestría Derecho Tributario. UTDT.
6. Artana, Daniel; Guardarucci, Isidro; Lavigne, Pablo; Puig, Jorge y Susmel, Nuria. "Documento de Trabajo N° 123 El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo", *Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL* (Agosto de 2015). <http://www.fiel.org/publicaciones/Documentos/DOC_TRAB_1440549015218.pdf>, consultado el 20/11/2018.
7. Artana, Daniel y Auguste, Sebastián. "El diseño óptimo de los impuestos" en "*La presión tributaria sobre el sector formal de la economía*". Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL. Buenos Aires, 2006. <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>, consultado el 20/11/2018.
8. Auguste, Sebastián. "Los costos del cumplimiento tributario" en "*La presión tributaria sobre el sector formal de la economía*". Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL. Buenos Aires, 2006.

<http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>, consultado el 20/11/2018.

9. Auguste, S. (2015). *Economía de la Tributación* [Diapositivas de Power Point]. Clases 2015, Maestría Derecho Tributario. UTDT.

10. Bidart Campos, *Lo viejo y lo nuevo en el derecho a la salud: Entre 1853 y 2003, 150° Aniversario de la Constitución Nacional*, (Buenos Aires: La Ley, suplemento especial, agosto de 2003).

11. Bulit Goñi, Enrique G. *Constitución Nacional y Tributación Local*. (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2009)

12. Casado Ollero, G. *Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español*, publicado online por Universidad Nacional de México <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2005/1887>>, consultado 27/11/2018.

13. Casás, José O. *Derecho Tributario Municipal*. (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2005)

14. Clérico, L. y Aldao, M. "Hacia una pragmática de los derechos culturales: cuestiones de marcos" en "*Patrimonio Cultural en la Ciudad de Buenos Aires. Derechos Culturales, Cultura del Derecho*", Pg. 35-71 <<https://www.mpdefensa.gob.ar/publicaciones/revista-institucional-la-defensa-publica-la-cabandeg-9>>, consultado el 20/11/2018.

15. Corti, Horacio A. *Derecho Constitucional Presupuestario*, 2012. Editorial Abeledo Perrot.

16. Corti, Horacio, *Hacienda Pública y Derecho Constitucional*, Boletín Asociación Argentina de Estudios Fiscales, junio 1998.

17. *Circulares 2013. Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile* <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2013/indcir2013.htm>>, consultado el 20/11/2018.

18. *Compromiso Federal por la Cultura de los Argentinos*. Ministerio de Cultura. Presidencia de la Nación. <https://www.cultura.gob.ar/media/uploads/compromiso_federal_por_la_cultura_2016.pdf>, consultado el 20/11/2018.

19. *Compromiso federal por la cultura*, <<https://www.cultura.gob.ar/noticias/se-presento-el-compromiso-federal-por-la-cultura-de-los-argentinos/>>, consultado el 20/11/2018.

20. Consejo Argentino para las Relaciones Internacionales, *Encuentro sobre Mecenazgo. Experiencias y contribuciones de Brasil y Chile*, <<http://www.cari.org.ar/pdf/mecenazgo.pdf>>, consultado el 20/11/2018.

21. Cont, Walter. “Evasión Impositiva: Análisis Económico Y Evidencia En La Argentina Y Latinoamérica” en “*La presión tributaria sobre el sector formal de la economía*”. Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL. Buenos Aires, 2006. <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>, consultado el 20/11/2018.

22. Cruz, A. y Pallaro B., Ley de mecenazgo: balance, debate abierto y tiempo de cambios. <<https://www.lanacion.com.ar/2146889-ley-de-mecenazgo-balance-debate-abierto-y-tiempo-de-cambios>>, consultado el 20/11/2018.

23. De Pomar Shirota, Miguel. *Derecho Tributario y Doble Imposición Internacional*, <http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev22_JMDPS.pdf>, consultado el 20/11/2018.

24. *Declaración De México Sobre Las Políticas Culturales*. Conferencia mundial sobre las políticas culturales México D.F., 26 de julio - 6 de agosto de 1982. <http://www.culturalrights.net/descargas/drets_culturals400.pdf>, consultado el 20/11/2018.

25. Díaz, T., *Los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Enfoque Derecho <<https://www.enfoquederecho.com/2017/11/22/los-principios-tributarios-de-legalidad-y-de-reserva-de-ley-desde-la-jurisprudencia-del-tribunal-constitucional/>>, consultado el 20/11/2018.

26. *El Frente Renovador presentó un proyecto de ley nacional de mecenazgo cultural*, Política Argentina. <http://www.politicargentina.com/notas/201610/17482-el-frente-renovador-presento-un-proyecto-de-ley-nacional-de-mecenazgo-cultural.html>, consultado el 20/11/2018.

27. En qué consiste el proyecto de ley de "mecenazgo" que presentó Macri. *La Nación* <<https://www.lanacion.com.ar/1936990-en-que-consiste-es-el-proyecto-de-ley-de-mecenazgo-de-mauricio-macri>>, consultado el 20/11/2018.

28. Ferreiro Lapatza, José J. *Curso de Derecho financiero español*, 14 ed., Marcia Pons, Madrid, 1992,P. 323 en Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016. Pg. 389

29. García Vizcaíno, C. “*Capítulo XVII Impuesto sobre los Ingresos Brutos*”. En “*Tratado de Derecho Tributario*”.(Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot, 2014)

30. Giuliani Founrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2004.
31. *Institucional y Normativa. Financiamiento de las actividades culturales*. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires <http://www.buenosaires.gob.ar/cultura/mecenazgo/institucional>, consultado el 20/11/2018.
32. Jarach, D., *Curso superior de derecho tributario, t. II*, (Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1958)
33. Jarach, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1999)
34. Kolesnicov, Patricia. *Un estímulo frenado. Mecenazgo porteño: la cultura puede esperar*. Diario Clarín. <https://www.clarin.com/cultura/mecenazgo-porteno-cultura-puede-esperar_0_rJBqTRTk7.html>, consultado el 20/11/2018.
35. *La legislatura analiza modificar la ley de mecenazgo*. El diario 24. <<https://www.eldiario24.com/nota/tucuman/376327/legislatura-analiza-modificar-ley-mecenazgo.html>>, consultado el 20/11/2018.
36. Ley N° 20675. Modifica la ley sobre donaciones con fines culturales, contenida en el artículo 8° de la ley n° 18.985, Chile, 2014. Donaciones Culturales Chile <http://www.donacionesculturales.gob.cl/wp/wp-content/uploads/2013/08/LEY-20675_05-JUN-2013.pdf>, consultado el 20/11/2018.
37. Ley N° 4353. Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2012. http://www.buenosaires.gob.ar/sites/gcaba/files/2_ley_no_4353_modificada_por_ley_4825_ver_capitulo_v.pdf, consultado el 20/11/2018.
38. Ley 14904. Régimen de Promoción Cultural de la Provincia de Buenos Aires, Provincia de Buenos Aires, Argentina, 2016. <<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-14904.html>>, consultado el 20/11/2018.
39. Ley 5459. Fomento de la Actividad Privada en Actividades Culturales de la Actividad Promocional, Provincia de Chaco, Argentina, 2004, online: <http://tramites.chaco.gov.ar/multimedia/documentos/201508/documento_20150825111720_9037.pdf>, consultado el 20/11/2018.
40. Reglamentación de la Ley 5459 del 16/10/2008. Decreto Provincial 2053/2007, <<http://www.saij.gob.ar/2053-local-chaco-reglamenta-ley-5459-h20070002053-2007-10-16/123456789-0abc-350-2000-7002hvorpced>>, consultado el 20/11/2018.

41. *Ley de mecenazgo: balance, debate abierto y tiempo de cambios*. La Nación. <<https://www.lanacion.com.ar/2146889-ley-de-mecenazgo-balance-debate-abierto-y-tiempo-de-cambios>>, consultados el 20/11/2018.
42. Ley 7476. Fija Normas De Estímulo E Incentivo De La Participación Privada En La Financiación De Proyectos Culturales, Artísticos, Educativos, Científicos Y Técnicos. Crea La Comisión Provincial De Mecenazgo Y Fondo Provincial Del Mecenazgo. Provincia de Tucuman, Argentina, 2004. <https://www.legislaturadetucuman.gob.ar/digest_textoley.php?selley=7476>, consultado el 20/11/2018.
43. Libedinsky, J., *El mecenazgo cultural brasileño, un modelo para la Argentina*. La Nación. <<https://www.lanacion.com.ar/118566-el-mecenazgo-cultural-brasileno-un-modelo-para-la-argentina>>, consultado el 20/11/2018.
44. Libonatti, Oscar "La imposición sobre los Ingresos Brutos" en "*La Reforma Tributaria en la Argentina*" Tomo II. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, 1998, Pg. 300/325. <<http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/reformatrib.pdf>>, consultado el 20/11/2018.
45. López, S., "Imposición óptima: un panorama introductorio", *Ekonomiaz* (1997). <https://portal.uah.es/portal/page/portal/epd2_asignaturas/asig200025/informacion_academica/art.11.iimposicion%20optima.PDF>, consultado el 20/11/2018.
46. *Los impuestos más absurdos de la historia*. TheClinic. <<http://www.theclinic.cl/2013/02/20/los-impuestos-mas-absurdos-de-la-historia/>>, consultado el 20/11/2018.
47. Lluís Peñuelas I. Reixach, *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*. (Madrid. España: Editorial Marcial Pons, 2001)
48. Oates, W. E. y Schwab, R. M., "El impuesto sobre la ventana. Un caso evidente de carga excedente", *Lincoln Institute of LandPolicy* (Abril de 2014) pp.12-17. <<https://www.lincolninst.edu/publications/articles/el-impuesto-sobre-la-ventana>>, consultado el 20/11/2018.
49. Ojeda, A., *Así debería ser la Ley de Mecenazgo*. El Cultural. <<https://www.elcultural.com/noticias/especial/Asi-deberia-ser-la-Ley-de-Mecenazgo/4440>>, consultado el 20/11/2018.

50. Pablos, G., *Los desafíos del mecenazgo*. La Voz del interior http://archivo.lavoz.com.ar/suplementos/cultura/08/08/28/nota.asp?nota_id=235000, consultado el 20/11/2018.

51. Pardo, Camila Belén. *Entre lo público y lo privado: un balance de la ley de mecenazgo porteña*. Tesina de grado. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Carrera Ciencias de la Comunicación, 2017

52. Ponce de León García Moris Carlos, *Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo*. Carrera de Derecho. <<http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html>>, consultado el 20/11/2018.

53. Porto, Alberto. "Etapas de la coparticipación federal de impuestos." *Documentos de Federalismo Fiscal* (2003). <https://www.researchgate.net/publication/238689367_Etapas_de_la_Coparticipacion_Federal_de_Impuestos>, consultado el 20/11/2018.

54. *Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional*. Apéndice de 1995, recuperado de <<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>>, consultado el 28/11/2018.

55. *Proyecto de Producción y Intercambio Cultural entre el País Vasco y Brasil*, online: Soluciones ONG <http://www.solucionesong.org/img/foros/516bcfb02af1c/Ojobegi_Brasil_3.pdf>, consultado el 20/11/2018.

56. *Proyectos Aprobados. Información sobre proyectos incluidos en el Régimen Mecenazgo*. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires <<http://www.buenosaires.gob.ar/cultura/mecenazgo/informacion-para-beneficiarios>>, consultado el 20/11/2018.

57. Pucciarello, M. "Los bienes culturales como bienes jurídicos y su protección" en *Patrimonio Cultural en la Ciudad de Buenos Aires. Derechos Culturales, Cultura del Derecho*", Pg. 13-34, <<https://www.mpdefensa.gob.ar/publicaciones/revista-institucional-la-defensa-publica-la-caba-ndeg-9>>, consultado el 20/11/2018.

58. Rapetti, S., *Pasión por la cultura: una investigación sobre la gestión, el financiamiento, y la problemática de las organizaciones culturales de Montevideo*. (Montevideo: Ediciones Trilce, 2001).

59. Revilla, P. “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” en Casás, José O. (cdor), *Derecho Tributario Municipal*. (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2005, Pg. 349/363).
60. Sainz de Bujanda, F., *Sistema de Derecho financiero. Tomo I, volumen I (1975), Tomo I, Volumen II (1985)*. (Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense).
61. *Sigue la confusión en torno de la Ley de Mecenazgo de la Ciudad*. Diario Clarin. <https://www.clarin.com/ediciones-antteriores/sigue-confusion-torno-ley-mecenazgo-ciudad_0_HyZZeMvRpKx.html>, consultado el 20/11/2018.
62. Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, 1ª ed. En español, 5º reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México DF, 1987 en Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016.
63. Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016.
64. Urresti, Esteban J. *Derecho Tributario Provincial y Municipal*. (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2007)
65. Valleta, María Laura. '**Necesidad Pública**' (*diccionario.leyderecho.org 2018*) <<https://diccionario.leyderecho.org/necesidad-publica/>>, consultado el 20/11/2018.
66. Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (Ciudad de Buenos Aires: Editorial Astrea, 2009).
67. Yaccar, M. D., *La batalla cultural es central*. Página 12 <<https://www.pagina12.com.ar/diario/suplementos/espectaculos/17-32262-2014-05-18.html>>, consultado el 20/11/2018.
68. Yang, Elizabeth. *¿A quién beneficia la Ley de Mecenazgo?*. La Izquierda Diario. <https://www.laizquierdadiario.com/A-quien-beneficia-la-Ley-de-Mecenazgo>, consultado el 20/11/2018.