

## EL MONOTRIBUTO ¿ES UN TRIBUTO?\*

DANIEL G. PÉREZ

### 1. *Introducción*

Si bien en los últimos años la extraordinaria movilidad de las normas tributarias (en su gran mayoría) ha dado que hablar, analizar y discutir, existen en particular ciertas reformas que han suscitado muchas de estas discusiones; tal vez, una de las que concentra puntual atención es —precisamente— la que deriva de la instrumentación del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (llámese “Monotributo”). Debemos remontarnos a su primigenia creación a través de la ley 24.977 (B.O., 6/7/98) con una primera gran reforma (dentro de la gran reforma tributaria) orientada por la ley 25.239 (B.O., 31/12/99) y una segunda (también “gran”) modificación que se proyecta sobre la base del mensaje 210 del Poder Ejecutivo nacional el 11 de junio de 2003 elevado a la Cámara Baja con fecha 17 de junio de 2003. Este último proyecto es aún más profundo en sus alcances reformistas que el primero operado —como dijimos— por la ley 25.239. Obviamente el “corazón” del fallo se refiere a sustanciales alternativas relacionadas con el régimen.

Queremos anticipar que nuestro análisis (más allá de exponer los pormenores de la causa) se centrará en dos cuestiones que —hasta donde entendemos— representan el nudo central de todo el andamiaje que sostiene al mentado régimen: su verdadera naturaleza y la posibilidad de enfrentamiento o ataque a determinados principios constitucionales que ordenan la tributación. Estas expresiones reconocen su valía, puesto que,

el fallo abordado se introduce y dictamina en torno a tales aspectos, brindando una doctrina —tal vez discutible— pero indudablemente definitiva; la que, a la vez, revierte la posición asumida en precedentes emanados de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.<sup>1</sup>

No dejaremos pasar la oportunidad para comentar —y comparar— a la luz de los pormenores del fallo, lo que significa la proyección de una nueva reforma que, como bien se observará, no sólo recoge lo que surgiría de “Tachella” sino también de otros pronunciamientos<sup>2</sup> que, en otros términos, dejaron secuelas ahora recogidas por el Poder Ejecutivo, quien propone atesorar experiencias habidas y completar el esquema del régimen simplificado.

## 2. Los antecedentes del fallo

Mabel A. Tachella, de profesión abogada, inscripta en la matrícula desde 1990, interpuso acción de amparo por ante el Juzgado Federal de Lomas de Zamora, pretendiendo la declaración de inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 24.977 y sus normas reglamentarias, por cuanto, entiende, la ley (y fundamentalmente el dec. 885/98) repugna a la manda constitucional al vulnerar los principios de igualdad y capacidad contributiva, al provocar “insalvables diferencias” entre los que desarrollan actividades profesionales.

Según la amparista se discrimina a los profesionales que obtienen ingresos brutos por debajo de los \$ 36.000 de aquellos que los obtienen superiores a dicha cifra (mientras no superen los \$ 144.000), en tanto los primeros, sólo tienen como posibilidad de encuadramiento, o bien adherir voluntariamente al régimen simplificado o de lo contrario revestir la calidad de responsables inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado; mientras que, a los segundos (amén de la posibilidad siempre presente de revistar como responsables inscriptos) se les permite la permanencia como responsables no inscriptos frente a dicho gravamen. Esta situación —según expone— provoca que la alternativa de

<sup>1</sup> CCont. Adm. Fed., Sala IV, 7/3/2000, “Defensor del Pueblo de la Nación c/EN —ME y OSP— (Monotributo) dec. 885/98 s/amparo ley 16.986”; y “Consejo Profesional de Agrimensura de Jurisdicción Nacional c/ EN —ME y OSP— (Monotributo) dec. 885/98, s/amparo”.

<sup>2</sup> CSJN, “Toso, Gabriel Armando”, 3/10/2002, *Impuestos*, 2002-B, n° 23, p. 50; LL, 2003-B, 11/2/2003.

actuar como responsable inscripta produce un encarecimiento del servicio (al trasladar a sus clientes la carga impositiva) sin perjuicio de la creación de las múltiples obligaciones formales y de las sanciones a las que quedaría expuesta por presuntos incumplimientos.

Agrega —por otra parte— que el Monotributo resulta “...reñido con los principios de igualdad y capacidad contributiva pues, de incorporarse a él, deberá ingresar una cuota fija mensual, con independencia del ejercicio efectivo de su actividad y, lo que es más grave, de que haya tenido o no ingresos, dado que la ley presume su obtención, a diferencia de lo que ocurre en el régimen general...”.

El juez federal de Lomas de Zamora, hace lugar a la acción intentada, rescatando y receptando los dichos y fundamentos desarrollados por la profesional.

Arribada la causa a la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, la Sala II, revoca lo decidido en la instancia anterior y, en consecuencia, rechaza la acción de amparo. Si bien la alzada considera que la vía propuesta resulta idónea para el tratamiento de la cuestión y que la demanda se exhibe interpuesta dentro de los plazos previstos,<sup>3</sup> destaca en lo que resulta más trascendente que, mediante la ley 24.977, *no se ha creado un nuevo tributo*, sino una modalidad o forma de pago de los ya existentes (recalca: en especial IVA y Ganancias) y que “...en particular no se afecta la homogeneidad del gravamen frente a la totalidad de la población ni se origina un distinto tratamiento entre sujetos pasivos...”. Continúa exponiendo que no existe violación al principio de igualdad, dado que las personas con similar aptitud para contribuir son tratadas en igual forma, sin que exista un trato fiscal menos gravoso para aquellos que obtienen ingresos más elevados. En dichas circunstancias el cambio de condición frente al IVA, con relación a las circunstancias existentes con anterioridad a la reforma operada por la ley 24.977, no implica —para la Cámara— un agravio constitucional.

<sup>3</sup> Dentro de los quince días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse (art. 2°, inc. e) de la ley 16.986).



### 3. La doctrina del Alto Tribunal

Así las cosas y mediando la interposición del recurso extraordinario por parte de la actora (declarado como formalmente admisible en tanto se entendió se hallaba en tela de juicio la interpretación de normas de naturaleza federal), repite los fundamentos otrora desarrollados, los que en síntesis, se refieren a la violación de los derechos de trabajar y ejercer industria lícita y al agravio de los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad ante el impuesto.

En un extenso dictamen, la Procuración General de la Nación aborda cada uno de los conceptos que son objeto de controversia, estimando insoslayable con carácter previo, reseñar los aspectos atinentes al régimen fiscal en virtud de las modificaciones introducidas por la ley que instrumentara el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Esto, a nuestro entender, simboliza el tema central y —por tal razón— la base de nuestro trabajo. Estas reflexiones, sin perjuicio de las conclusiones finales a las que se arriba en el caso, (las que serán expuestas en este mismo punto) representan un tema de profundo análisis y resultan de extraordinaria actualidad, en la medida en que se encuentra presente la instancia de una profunda revisión del régimen que —como ya adelantáramos— transita estos momentos en la órbita del Poder Legislativo.

Dice la Dra. María Graciela Reiriz que el régimen simplificado constituye un mecanismo fiscal integrado, en relación con los impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y al sistema de seguridad social para los contribuyentes de “menor relevancia económica” y que este *nuevo gravamen* (lo señalamos por su importancia) incumbe también a las personas físicas que ejercen actividades profesionales, indicando en una puntual descripción lo previsto por el art. 2° del Anexo de la ley y sus concordantes del decreto reglamentario. Explica que para todos los sujetos involucrados, su inclusión es de carácter optativo, en tanto que dicha opción “...implica el reemplazo de la carga tributaria que soportan —por la sujeción al sistema general en el IVA y al Impuesto a las Ganancias, como también al régimen nacional de la seguridad social— mediante el pago de otro tributo, denominado por la propia ley como impuesto integrado...”.

Remata la idea expresando que se trata de “...un gravamen distinto, diferenciación que, respecto de los sustituidos, se desprende de lo normado en los arts. 5° y 6° del Anexo. Este último establece que las operaciones derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal de los pequeños contribuyentes inscriptos en el régimen simplificado (RS) se encuentran exentas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado...”.

Retomaremos estas cuestiones en un punto específico.

### 4. El análisis de la cuestión de fondo

Los agravios articulados por la actora —en resumen— responden al siguiente ordenamiento:

1. Las alternativas de sujeción, en vista a la modificación operada por la ley 24.977 (y virtud de su situación personal) resultan más desventajosas con relación a otros profesionales de mayores ingresos que pueden optar por revistar como responsables no inscriptos frente al IVA; dado que, si no optare por el Monotributo deberá quedar encuadrada como responsable inscripta, con la consecuencia (según entiende) del encarecimiento de sus servicios profesionales por la traslación del gravamen.
2. En el caso de optar por el régimen simplificado debería ingresar el tributo de acuerdo con una renta presunta, sin relación con sus ingresos reales y con independencia de la obtención de ganancias o beneficios.
3. El hecho de revistar como responsable inscripta frente al IVA implica según su óptica no sólo la lesión del derecho a trabajar y ejercer industria lícita sino también la restricción del acceso al mercado, a más de la necesidad de cumplir con una cantidad de recaudos formales y someterse a un régimen sancionatorio por incumplimiento de las obligaciones y deberes.
4. Las situaciones apuntadas implican la vulneración de los principios de igualdad frente al impuesto y las cargas públicas y de capacidad contributiva.

El dictamen de la Procuración ataca puntualmente cada uno de estos argumentos, con la ayuda de profusa jurisprudencia emanada del Alto Tribunal. Los aspectos tocantes del desa-



rollo se refieren a la demostración de que, la situación de sujeción del grupo identificado como “profesionales” frente a la Ley del IVA con la introducción modificatoria del régimen simplificado no violenta el principio constitucional de igualdad, en tanto éste “...no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a personas o clases...”;<sup>4</sup> y que “...la garantía consagrada por el art. 16 de la Constitución Nacional en lo que a impuestos se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en el propósito manifiesto de hostilidad...”.<sup>5</sup>

Concluye —entonces— en este sentido que “...la garantía de igualdad no exige la uniformidad de la legislación, sino que las distinciones que puedan establecerse no sean arbitrarias ni impliquen un propósito de hostilidad o indebido privilegio”.

Llega a estas conclusiones a partir del estudio de la estructura del IVA y por las consecuencias que acarrea la introducción del régimen simplificado.

Advierte (cosa que compartimos) una incorrecta mensuración de la naturaleza del IVA por parte de la actora, en tanto ésta, pone especial énfasis en los “beneficios” que irroga permanecer o adoptar la calidad de responsable no inscripta. Se acude aquí a lo que la Corte Suprema expresara en “Dell’ Oglío, Juan Carlos y otros c/B.H.N.”:<sup>6</sup>

“...la Ley del Impuesto al Valor Agregado permite optar por inscribirse a quienes no tengan la obligación legal de hacerlo... de manera que el responsable no inscripto reviste ese carácter porque ha preferido actuar como tal, en lugar de sujetarse a las disposiciones que rigen la actividad de los inscriptos. Al ser ello así, no resultan atendibles los agravios de la apelante en cuanto invoca una supuesta trasgresión al principio de igualdad, ya que la Corte reiteradamente ha establecido que el sometimiento voluntario a un régimen jurídico, sin reservas expresas, obsta a su ulterior impugnación con base constitucional (*Fallos*: 310:1623; 311:1880; 313:63; 317:524, entre muchos otros) ...la

<sup>4</sup> *Fallos*, 183:313.

<sup>5</sup> *Fallos*, 150:419.

<sup>6</sup> *Fallos*, 322:523.

ley 23.349 ha distinguido la situación de los responsables inscriptos de la de los no inscriptos. Estos últimos —por la menor relevancia económica de su actividad— están sujetos a un régimen que difiere del establecido con carácter general por la ley. Respecto de ellos no es aplicable el método de liquidación del impuesto mediante la confrontación entre el crédito y el débito fiscal (conf. arts. 11 y 12 de la ley 23.349, t.o. 1997, arts. 10 y 11 del ordenamiento anterior) sino que su carga tributaria resulta del incremento de la alícuota del impuesto que recae sobre sus insumos (art. 30 de la ley, t.o. 1997). En el sistema previsto para los responsables no inscriptos, la ley considera que ese acrecentamiento del impuesto es representativo del gravamen que pudiese corresponder al valor añadido por aquellos, de manera que se desentiende, en principio, del importe que pudieren obtener por los servicios que presten —así como de sus ventas o locaciones—...”.

Agregamos nosotros: en virtud de lo expresado en el párrafo anterior, tampoco existe suficiente sustento para argüir como descolocación frente al mercado, lo que la actora denuncia en materia del encarecimiento del servicio por la traslación del impuesto. Sea de una u otra forma el efecto económico de traslación operaría en el IVA, ya bien sea a través de la traslación directa de la carga tributaria (débito fiscal por las ventas o prestaciones de servicios) o por el incremento del costo (acrecentamiento en los insumos) trasladado —si fuere el caso— al precio de venta. Tanto en uno u otro supuesto podría darse la traslación hacia atrás u oblicua para revertir la posibilidad de incremento y subsecuente afectación del precio del servicio.

En resumen y para no reiterarnos en los conceptos, los anteriormente expuestos resultan ser los motivos que otorgan convicción a la Corte para proceder a confirmar la sentencia de la Cámara y desestimar lo peticionado por la actora. Parece quedar claro que la disposición de los responsables según categorías que pretendan representar distintos niveles de capacidad contributiva (más allá de los parámetros elegidos para identificar dichas categorías) no parece enervar —*per se*— el principio de igualdad en el impuesto, en la medida que estas categorías no resulten arbitrarias; en todo caso, debe demostrarse que la



conformación de distintos niveles entraña un sentido de discriminación o favoritismo hacia clases o sectores, lo que por lo menos —en este ejemplo— no ha quedado palmariamente evidenciado.

Pero cabe decir que, a pesar de estas conclusiones, todos los reclamos arribados a los estrados judiciales que se relacionan con la situación de los “profesionales”, y especialmente, en cuanto a la situación relativa de inscripción en uno u otro régimen, han calado profundo y dejado un sustrato de antecedentes que —según entendemos— ha sido recogido por el mensaje elevado al Poder Legislativo para su tratamiento.

Resulta obvio —a poco de observar— que se han tenido en cuenta las experiencias acumuladas y así se determina a través de la importante modificación que se propone al legislativo la reforma de lo que en particular envuelve a los profesionales. El proyecto mencionado, a través de distintas abrogaciones en el articulado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, desafecta la posibilidad de revistar como “responsable no inscripto”, derogando —de este modo— en forma completa el Título V de la ley. Esto se concatena con el régimen simplificado en sí, que prevé en el “nuevo” art. 2° (Título II del Anexo) dos condiciones distintas en cuanto al parámetro de ingresos brutos a los efectos de poder optar por la inclusión en el régimen:

- a) Para el caso de locaciones y/o prestaciones de servicios haber obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos inferiores o iguales a \$ 72.000 (pesos setenta y dos mil).
- b) Para el resto de las actividades, incluida la actividad primaria, haber obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos inferiores o iguales a \$ 144.000 (pesos ciento cuarenta y cuatro mil).

Como bien se puede observar, para el caso de locaciones y/o prestaciones de servicios se han “igualado” todas las actividades, puesto que no se hace distinción alguna con relación a las de tipo profesional. Esto significa que —reforma mediante— los profesionales que en el régimen actual tienen como condición de adhesión y permanencia el tope de \$ 36.000 (pesos treinta y seis mil), aun duplicando el monto de sus ingresos anuales podrían optar por el régimen simplificado; esto, si bien mantiene la estructura clasificatoria en cuanto a ciertos parámetros, aleja lo que en el caso “Tachella” fuera objeto principal de agra-

vio. De esta forma los profesionales se encontrarían dentro del mismo sector que aquellos otros contribuyentes que resultan prestadores o locadores de servicios. Nos aparece como indudable que esta propuesta intenta superar los problemas trazados en el actual régimen y aventar toda posibilidad de desigualdad potencial o manifiesta: la evidencia más clara de esta intención aparece plasmada en el propio mensaje de elevación, en tanto se expresa:

“Las normas legales actualmente vigentes sólo habilitan al ejercicio de la opción de ser responsables no inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado, a los profesionales cuyos ingresos brutos anuales superen los pesos treinta y seis mil (\$ 36.000), siempre que no excedan los pesos ciento cuarenta y cuatro mil (\$ 144.000), mientras que aquellos profesionales cuyos ingresos no superen el límite inferior mencionado cuentan con la posibilidad de optar por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. La experiencia ha demostrado que es inconveniente la administración de dos regímenes dirigidos a contribuyentes de relativa significación individual —responsables no inscriptos y Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes—, lo cual hace oportuno la derogación del primero de ellos, tal como lo expresara en el segundo párrafo del mensaje.”

Y aún más, se propone la creación de dos regímenes de sujeción adicionales y especiales (Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes eventuales y asociados a cooperativas de trabajo). El primero de ellos (Título IV del Proyecto) reemplaza al que fuera instituido por el dec. 1401/01 y el de asociados a cooperativas de trabajo, resulta de la separación de tales sujetos del texto del art. 2° del actual ordenamiento. Estas proyecciones diferencian aún más a los distintos sujetos en virtud de lo que pudiera entenderse como una apreciación de la distinta capacidad económica, destacado este concepto en el mismo mensaje cuando “...las modificaciones al régimen simplificado actualmente vigentes tienden a dotarlo de mayor equidad...” (el destacado es propio).

En todo caso habría que preguntarse (y ésta es otra cuestión) si el importante incremento en los montos del impuesto sustitutivo que se propone respeta lo que el mismo mensaje declara en cuanto al principio de equidad; por lo pronto, no se deja de reconocer que el actual régimen resulta “menos equitativo”.



Sin perjuicio de todo lo apuntado que se refiere —en lo concreto— a lo debatido en todas las instancias por las que transitará la controversia, es nuestro parecer que la médula del tema se ubica en la definición de la naturaleza misma del régimen simplificado, analizada tanto por el fallo abordado como por otros precedentes, y que introduce la pregunta que orienta nuestro trabajo ¿el Monotributo es o no un tributo?

### 5. La naturaleza jurídica del tributo

No puede definirse científicamente la naturaleza de este “régimen simplificado” sin adentrarse previamente en la naturaleza jurídica del tributo como género; porque de eso se trata: definir si el “Monotributo” es o no un tributo o nuevo gravamen. Éste es el objetivo explícito del punto, por tanto, debemos comenzar desde la misma base de indagación.

Se puede decir que existe coincidencia unánime en cuanto a la clasificación tripartita de los tributos desde el punto de vista de la ciencia financiera (impuestos, tasas y contribuciones —o tributos— especiales) y también, con unanimidad, su proyección al campo de la ciencia jurídica;<sup>7</sup> tales clasificaciones recogen, de un modo u otro, a la hora de definir la naturaleza jurídica del género (tributo) los elementos esenciales que lo caracterizan.

A modo de orientación, podemos referir distintas definiciones: para Giuliani Fonrouge<sup>8</sup> es: “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.

En términos similares lo define el art. 13 del modelo de Código Tributario para América latina (EOA-BID).

Valdés Costa, refiriéndose al anteproyecto del Código Fiscal uruguayo (1958-1959) dice: “La prestación pecuniaria, destinada a cubrir gastos públicos, que el contribuyente está obliga-

<sup>7</sup> Según Giuliani Fonrouge las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas, de la cual han derivado al ordenamiento jurídico, si bien con características propias, y su diversidad finca en que los autores se han preocupado de aspectos políticos, económicos o sociales, antes que de caracteres jurídicos (GIULIANI FONROUGE, C. M.: *Derecho financiero*, 6ª ed., vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 316).

<sup>8</sup> Ídem, p. 311.

do a pagar al Estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la ley como presupuesto de su obligación”.<sup>9</sup>

Entre estas dos definiciones se notan algunas diferencias importantes que es necesario recalcar, la más destacable surge, cuando Giuliani Fonrouge pone acento en el poder de imperio o potestad tributaria, y elude cualquier mención —en lo inmediato— a la fuente legal como “elemento de aplicación del principio de legalidad”,<sup>10</sup> ya que, este autor, señala como indicativo primordial del tributo a la coerción por parte del Estado, al ser creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, y ubica a la legalidad como limitación al poder tributario en virtud de los principios jurídicos de rango constitucional que orientan la tributación.

Spisso completa la definición de Giuliani Fonrouge expresando: “La relación que se establece entre el Estado, titular del poder tributario, y los contribuyentes o responsables que deben satisfacer la prestación jurídica de contenido patrimonial imputada por aquél, se denomina obligación tributaria y es de orden personal”.<sup>11</sup>

Jarach, en cambio, asienta más su definición en la fuente legal, cuando expresa: “El tributo es una prestación pecuniaria,<sup>12</sup> objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene el derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva posee ese derecho, y del otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

Así configurado el tributo, es evidente la naturaleza de la relación de derecho y de relación obligatoria, es decir personal, en que el tributo, desde el punto de vista jurídico, consiste”.<sup>13</sup>

<sup>9</sup> VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., Depalma-Marcial Pons, Buenos Aires-Madrid, 1996, p. 78.

<sup>10</sup> Ídem, p. 73.

<sup>11</sup> SPISSO, Rodolfo: *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 40.

<sup>12</sup> En nota al pie, Jarach expresa: “Aceptamos el concepto casi unánime de la doctrina, de que el tributo es una prestación pecuniaria, porque en efecto, las prestaciones no pecuniarias son excepcionales en el Estado moderno; por la asimilación de ella a los tributos véase GRIZZOTTI: *Studi di diritto tributario*, Cedam, Padua, 1931, pp. 25-27. Cabe recordar que el art. 2º del Código Fiscal mexicano define el impuesto como prestación en dinero o en especie”.

<sup>13</sup> JARACH, Dino: *El hecho imponible*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 11/12.



En el criterio de Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López el tributo es “un ingreso de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de la capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”; pero reconocen que ni en la Constitución española ni en la legislación ordinaria existe un concepto de tributo como instituto jurídico.<sup>14</sup>

Como resulta fácil observar los tratadistas españoles agregan elementos de sustancial consideración; tal vez, el más empinado de ellos resulte el criterio de la *capacidad económica* aplicado por la ley a un hecho (o presupuesto) indicativo de ella, del cual los autores sostienen que “el legislador ordinario, al tipificar los distintos hechos cuya realización genera la obligación de tributar, debe inspirarse en el principio de capacidad económica, que actúa como verdadero principio material de justicia en el ámbito del ordenamiento tributario”.

Advierten —asimismo— el contenido patrimonial de la prestación, en cuanto expresan que “el tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria”.

Estos autores incursionan en otro elemento que, si no quisiera reputarse como novedoso, es por lo menos indicativo de la reafirmación del concepto de la “capacidad económica” como nota definitoria del tributo, es el referido a la distinción en cuanto a que el tributo “no constituye la sanción de un ilícito”.

En la óptica de Ataliba: “Tributo es la expresión consagrada para designar la obligación *ex lege*, puesta a cargo de ciertas personas, de llevar dinero a las arcas públicas. Es el nombre que indica la relación jurídica que se constituye en el núcleo del derecho tributario, ya que se origina en aquel mandato legal capital, que impone el comportamiento mencionado”.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> QUERALT, Juan M.; LOZANO SERRANO, Gabriel; CASADO OLLERO, Gabriel, y TEJERIZO LOPEZ, José M.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pp. 83/ 84

<sup>15</sup> ATALIBA, Gerardo: “Hipótesis de incidencia tributaria (hecho generador)”, *LL*, t. 150, p. 921, Sec. Doctrina 1973 y vuelto a publicar en el Suplemento “Páginas de ayer”, *LL*, Año 1, n.º 5, octubre de 2000, p. 32.

Si combinamos todas las expresiones que dimanar de las definiciones referidas, podemos observar, que —en general— todas confluyen en una exposición de los elementos jurídicos que caracterizan al tributo como género, salvaguardando el hecho de que —como vimos— para una u otra doctrina tales elementos pueden hacer a la esencialidad o no de su naturaleza o pueden constituir —en todo caso— una limitación al *imperium* del Estado.

Para hablar seriamente de tributo debemos corroborar la presencia en el género de todos los elementos constitutivos, y a falta de alguno o algunos de ellos, podríamos decir que no estamos frente a su conformación, sino en todo caso, y como en este ejemplo, de una forma especial de sujeción o de un “régimen tributario integrado y simplificado” como reza el art. 1º del Título I del Anexo de la ley 24.977.

Si observamos detenidamente los rasgos comunes en las definiciones antes expuestas, podemos identificar (de una u otra forma) los caracteres sustanciales que lo dominan. Todas estas definiciones concuerdan en que la coactividad resulta un elemento material, o sea, el *imperium* para exigir la prestación, lógicamente basado en la fuerza de la ley. La falta de coercitividad implicaría —*a contrario sensu*— signos de voluntariedad por parte del que se encuentra en el extremo pasivo de la relación jurídica.

Sin pretender efectuar una comparación exacta con lo que a continuación expondremos, ya que se trata de discusiones en torno a una de las especies tributarias (la tasa), resulta muy apropiado traer al debate las reflexiones de Berliri en cuanto a los conceptos de coactividad y voluntariedad.

En su oportunidad Berliri elabora una hipótesis que se levantó en absoluta contraposición con las ideas mayoritarias, al sostener que: “la tasa es ante todo una prestación espontánea... o la asunción espontánea de una obligación”.

La apoyatura jurídica de su aseveración se encuentra basada en la explicación que otorga al acto de “espontaneidad”, distinguiéndolo del acto voluntario, por cuanto expresa: “Espontáneo, no voluntario, lo cual es sensiblemente distinto, ya que la espontaneidad integra un concepto netamente distinto del de la voluntariedad, la espontaneidad requiere únicamente la ausencia de coacción y constituye, por tanto un presupuesto de la voluntariedad...”; llegando así a la conclusión de que “...la tasa es una prestación espontánea, no una obligación...”; y en suma,



termina por encuadrar a la tasa en el instituto jurídico más general que de la carga".<sup>16</sup>

Giuliani Fonrouge, describiendo la posición de Berliri, expresa: "Se desprenden de esta definición los dos aspectos fundamentales del concepto de Berliri, la espontaneidad, la falta de coerción, que a su juicio es el elemento que la separa del impuesto; el hecho de constituir una condición para el logro de una ventaja, vale decir, como el *do ut des* contractual con lo cual —agrega— resulta incorporada al instituto más amplio y poco estudiado de la carga (*l'onere*)".

Es indudable que Berliri tratando de demostrar su tesis, incursiona, más en la voluntad que en la espontaneidad, a pesar de que había expuesto una clara diferencia entre ambas, pero termina trasladando la diferencia a la voluntariedad o involuntariedad del pago o a la asunción de la obligación de pagar, basándose en la postura de que la realización del hecho imponible o presupuesto de hecho es tan voluntaria frente a los impuestos como a las tasas y, por lo tanto "la distinción entre impuestos y tasas no puede fundarse en la voluntariedad o no voluntariedad del presupuesto de hecho y de la solicitud de un servicio público, sino únicamente en la voluntariedad o involuntariedad del pago o de la asunción de la obligación".<sup>17</sup>

Estas reflexiones acerca de la espontaneidad, voluntariedad y coactividad nos sirven magníficamente a nuestros propósitos. Si el régimen simplificado fuera un "nuevo tributo" debería reunir las condiciones necesarias para su conformación, siendo una de las principales la fuerza conectiva o vinculante entre ambos extremos de la relación jurídica: la prestación coactiva nacida de la ley y basada en un presupuesto hipotético que ante su acaecimiento efectiviza la obligación tributaria. Es indudable que esta fuerza vinculante se encuentra ausente en la especie; el mismo art. 4º del actual ordenamiento (ley 24.977) expresa claramente que "los sujetos que encuadren en la condición de pequeño contribuyente, de acuerdo con lo establecido en el art. 2º del presente régimen, podrán optar por inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS),

<sup>16</sup> BERLIRI, ANTONIO: *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pp. 432 y 433.

<sup>17</sup> Ídem, p. 442.

debiendo tributar el impuesto integrado que se establece en el presente régimen".

En tales términos el régimen simplificado constituye la "asunción espontánea" (en palabras de Berliri) de una modalidad de ingreso de tributos preexistentes (IVA, Ganancias y cotizaciones de la seguridad social); por tales razones aparece absolutamente incorrecto que el art. 6º del actual ordenamiento, repetición hecha por el art. 6º del proyecto, exprese: "Las operaciones derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal de los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado (RS) se encuentran exentas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado, excepto, en el segundo de los tributos mencionados, respecto de la situación prevista en el último párrafo del inc. b) del art. 5º del presente régimen".

Tal es la contradicción que se encuentra en este tratamiento "exentivo" que, al referirse a los casos que se exceptúan de él, se remite al último párrafo del inc. b) del art. 5º, que menciona la procedencia del acrecentamiento de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado para las operaciones de venta de gas, energía eléctrica, aguas reguladas por medidor y telecomunicaciones que realicen responsables inscriptos en el IVA con los contribuyentes inscriptos en el régimen simplificado; o sea, el tratamiento que en estos casos reciben los "monotributistas" es el mismo que los responsables no inscriptos; esto habla a las claras de la verdadera naturaleza del régimen, como un sistema integrado y simplificado destinado a un colectivo, cuyas características tienen que ver con la significación de sus actividades y operaciones y a resolver (en otras cosas) ciertos problemas de administración tributaria.

Las situaciones que en su conjunto se desplegaron en estos párrafos nos permiten ubicarnos en una posición contraria de aquella que surge del dictamen de la Procuración General de la Nación y que diera sustento al fallo del Máximo Tribunal: el Monotributo no es un tributo.