

**XVIII SEMINARIO REGIONAL DE POLITICA FISCAL ORGANIZADO POR LA
SECRETARIA EJECUTIVA DE LA CEPAL A TRAVES DEL ILPES.**

Santiago de Chile, 23 al 26 de Enero de 2006

AUTORA: ANA CECILIA BROITMAN

TÍTULO : CONTADORA PÚBLICA. MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO.

**INSTITUCION: ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP) -
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (D.G.I)/ UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
(U.N.LP)- ARGENTINA**

TEMA 6: “*Sistemas tributarios, eficiencia y equidad. La operabilidad y canalización del concepto a través del análisis del modelo argentino*”.

RESUMEN DEL TRABAJO

Preliminarmente, con respecto a la política tributaria se denota que la función de la política tributaria dentro de la política económica consiste en transferir recursos de la órbita privada al Estado, para que sean utilizados con fines públicos, con el objeto que el gobierno provea a la sociedad de bienes y servicios públicos de manera eficiente.

Concomitantemente, la política tributaria representa la manera en que se distribuye el total de la recaudación entre los diferentes tipos de impuestos.

Acorde a lo mencionado, la política fiscal para tornarse eficaz, debe ser diseñada conjuntamente con la política macroeconómica en general, mediante la “armonización homogénea de políticas” (abordando al país en un sentido sistémico y totalizador, y teniendo en cuenta la interrelación de los distintos sectores gubernamentales).

En definitiva, la política fiscal es el conjunto de medidas e instrumentos que toma el Estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público. Se produce un cambio en la política fiscal, cuando el Estado cambia o redirecciona sus programas de gasto o cuando altera sus tipos impositivos. El propósito de la política fiscal es darle mayor estabilidad al sistema económico, al mismo tiempo que trata de aspirar al objetivo “ideal” de ocupación plena en el contexto actual de la economía internacional.

Resulta fundamental tener en cuenta los preceptos de eficiencia y equidad a la hora de diagramar las bases de la política fiscal que se llevará a cabo dentro de un país, para aplicar un sistema tributario equilibrado y efectivo, y así alcanzar los máximos niveles de recaudación.

Es por ello, que la evasión fiscal ataca la eficacia de la política tributaria, reduce el nivel de tributación, y propicia el aumento del déficit fiscal y de la economía informal. Esta “informalidad” debe ser tomada en cuenta a la hora de diseñar una política fiscal eficiente y operable.

La Gestión Tributaria óptima es aquella en la que la política fiscal es estable y el Sistema Tributario eficiente. Si la Gestión Tributaria es óptima atrae la inversión y genera un efecto dinamizador y multiplicador en la estructura económica de un país. Por otra parte, los instrumentos tributarios también difieren en las demandas que se hacen a la Administración Tributaria así como en la característica de cumplimiento.

Por lo expuesto, diremos que en una política tributaria se plasman normas jurídicas que se relacionan, conformando un sistema tributario.

Si existe un alto grado de evasión, y ésta se debe a la gran presión tributaria evidenciada tanto en la cantidad de tributos como en las tasas elevadas, entonces el sistema tributario (que también debe mediar como regulador económico), no se flexibiliza adaptándose a lo que la economía necesita, ni se ejercita por medio de él, el principio de la capacidad contributiva. Es entonces el mismo contribuyente que utiliza el mecanismo de la evasión fiscal para amparar su propio principio de capacidad contributiva, acorde a lo que según su propio entender considera justo.

Es obvio que cuanto más práctico y ágil resulte un sistema tributario, mayor será la recaudación que se obtenga y menor tenderá a ser la magnitud de la evasión tributaria.

La importancia de analizar un sistema tributario radica en que una debilidad en el mismo trae aparejados varios efectos: constituye una de las causas de la evasión fiscal; distorsiona el sistema de precios; afecta a la economía y a la eficiencia en la recaudación de los ingresos públicos; ataca la evolución de la política fiscal, y limita su función de incentivar o no a determinadas actividades económicas.

Por otra parte, el tema de la incidencia tributaria es una cuestión sumamente importante y difícil de abordar. Es relevante por cuanto es la pieza basamental para completar el efecto de la acción estatal sobre la distribución del ingreso vía política fiscal. Sin una idea clara de quiénes son los que finalmente sufren las consecuencias económicas de los impuestos, es imposible evaluar la acción estatal en lo que respecta al objetivo de “equidad”.

Considerando la estructura tributaria en nuestro país, se puede afirmar que el sistema tributario argentino es regresivo y con una marcada tendencia a vulnerar el principio de equidad.

No obstante, existen valores superiores que deben reglar todo sistema tributario: Los Principios Tributarios. Entre ellos, es necesario considerar la eficiencia sistémica y la justicia que debe primar en la distribución de la carga pública, la equidad.

ABSTRACT

The importance of analyze a tributary system base on determine the effects of its weakness: it is one of the causes of the tax evasion; distorts the prices system; affects the economy and the efficiency of the tax collect; attacks the tax policy evolution, and limits its function of incentive or not some economic activities.

There are superlative values that must regulate all the tributary system: the Tributary Elements. According on this, it is necessary to consider the justice that must prevail in the distribution of the public load, the equity. The equity concept is closely relation with the progressive notion, due to, lower revenue, lower should be the proportion of paid taxes.

INTRODUCCIÓN

Es fácil discernir que los gobiernos en la actualidad enfrentan análogos problemas de tipo financiero y de vulnerabilidad fiscal. En general, la demanda de servicios públicos es superior a la capacidad gubernamental para recaudar fondos suficientes a fin de cubrir el siempre creciente aumento de los gastos e inversiones públicas. Esto se agrava por el agudo endeudamiento externo y por el incremento del movimiento transnacional de capitales, fundamentalmente a nivel de los países en vía de desarrollo, lo que determina que la presión por una mayor movilización de recursos internos sea cada vez mayor.

Sin embargo, la recesión y crisis económica que vienen afectando a gran parte de los países del mundo determina que no sea fácil obtener mayores ingresos públicos mediante la creación de nuevos tributos.

La única salida posible a esta crisis financiera gubernamental consiste en encontrar una solución técnica de largo plazo.

No obstante, se torna indispensable aumentar la productividad de los recursos disponibles del Administrador Tributario, de tal manera que se pueda lograr por ese medio un incremento de la recaudación a través de un mejor cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Alcanzar esta meta se torna complejo, ya que la misma exige una Administración Tributaria eficiente y efectiva, resultado de la optimización de los recursos que integran la misma.

Las limitaciones presupuestarias y de recursos, comunes a casi todas las Administraciones Tributarias, hacen necesario buscar alternativas que hagan énfasis en el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles. En ese sentido, la innovación tecnológica representa la alternativa de solución más viable al alcance del Administrador Tributario, pues sin insumir mayores recursos puede hacer posible incrementar la productividad. Sin embargo no se trata de incorporar moderna tecnología de una manera improvisada. Se debe conocer la tecnología disponible y sus limitaciones, examinar la situación de la Administración Tributaria en cada caso y muy particularmente en sus recursos humanos y materiales, en calidad y cantidad para así obtener un impacto positivo en la eficiencia de la Administración referida.

DESARROLLO DEL TRABAJO

1. LA VARIABLE TRIBUTARIA Y LA FUNCIÓN RECAUDATORIA

La Recaudación en el marco de una Política Económica. La Política Fiscal. Política Tributaria y Gestión Tributaria. El Rol de la Administración Tributaria. Exposición y evaluación de los Principios Tributarios.

Con el fin de situarnos en el tema a desarrollar, es necesario explicar brevemente ciertos conceptos que se encuentran íntimamente relacionados.

No cabe duda que la política económica es el argumento fundamental del Estado para justificar la función reguladora y estabilizadora que éste cumple en las naciones que poseen economías modernas; fijando las políticas impositivas, monetarias y cambiarias, así como diseñando las reglas del juego, y permitiendo que el mercado actúe libremente pero respetando estas reglas.

A continuación se exponen algunas definiciones operables de Política Económica:

- Es el resultado de un proceso político mediante el cual los distintos sectores interesados coaccionan para alcanzar sus objetivos.
- Constituye el planeamiento de un diseño que se pretende alcanzar, desarrollado y aplicado por el gobernante con el fin de concretar un modelo.
- Consiste en proveer los medios necesarios para el gobierno con el fin de regular o modificar temas económicos de una nación.

- Es una rama de la política dedicada al condicionamiento de la actividad económica de tal manera de prevenir y evitar la ocurrencia de fluctuaciones en los niveles de empleo y de precios, promoviendo condiciones para el desarrollo.

En referencia a lo expuesto, con el objetivo de formular una política económica, se deben tener en cuenta los siguientes procedimientos interdependientes y correlacionados:

1. Definir los objetivos que se pretenden alcanzar.
2. Seleccionar los instrumentos que se utilizarán en la consecución de esos objetivos.

Al respecto, la Contadora Gladys Vilca Chaica, expone¹ que los principales objetivos e instrumentos de la política económica son:

- 1) Desarrollo Económico: es la búsqueda obstinada del desarrollo
- 2) Estabilidad Económica: reúne tres objetivos básicos que es de importancia vital: a) Mantenimiento del pleno empleo; b) Estabilidad general de precios; c) Equilibrio de la balanza de pagos internacional.
- 3) Eficiencia Distributiva: Lo que busca es disminuir las desigualdades en la distribución del ingreso nacional entre las unidades familiares.
- 4) Instrumento Monetario: La política monetaria: Es el control de la banca y del sistema monetario por parte del gobierno con el fin de conseguir la estabilidad del valor del dinero y evitar una balanza de pagos adversa, alcanzar el pleno empleo y buscar el estado de liquidez de toda economía.
- 5) Instrumento Fiscal: La política fiscal: El gobierno gasta a través de inversiones públicas, gastos públicos y obtiene ingresos a través de los impuestos sobre las actividades de producción y de circulación de mercaderías, sobre los ingresos y ganancias de cualquier otra naturaleza.

Evaluando lo expuesto, se deduce que estos instrumentos o políticas provienen de la teoría económica cuyo objetivo es la consecución de los fines relacionados con los principios teóricos del análisis macroeconómico.

Ahora bien, con respecto a la política fiscal, se infiere que:

- Busca ingresos suficientes para financiar el gasto público.
- Constituye un instrumento de regulación de la actividad económica.
- Contribuye decididamente al desarrollo económico.

Acorde a lo mencionado, la política fiscal para tornarse eficaz, debe ser diseñada conjuntamente con la política macroeconómica en general, mediante la “armonización homogénea de políticas” (abordando al país en un sentido sistémico y totalizador, y teniendo en cuenta la interrelación de los distintos sectores gubernamentales).

Es evidente, que la política fiscal se ve reflejada en el Presupuesto del Sector Público. En el Presupuesto se comprometen ingresos asignándolos a distintas partidas del gasto público, de esta manera se exponen las fuentes de los fondos y el uso de los mismos.

En definitiva, la política fiscal es el conjunto de medidas e instrumentos que toma el Estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público. Se produce un cambio en la política fiscal, cuando el Estado cambia o redirecciona sus programas de gasto o cuando altera sus tipos impositivos. El propósito de la política fiscal es darle mayor estabilidad al sistema económico, al mismo tiempo que trata de aspirar al objetivo “ideal” de ocupación plena en el contexto actual de la economía internacional.

Particularmente, la Política fiscal está definida como “el término más usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener ocupación plena y los precios estables...”² A su vez, también se la define como “aquella que se ocupa de la planificación eficaz de las rentas y los gastos públicos, especialmente en lo que respecta a su volumen global a fin de lograr variaciones favorables en el nivel general de los ingresos, de los precios y del empleo.”³

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

² Comisión Carter en el “Depart of the Royal Comisión on Taxation” en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

³ Murphy, Henry C., “Qué significa realmente Política Fiscal”, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

Según lo expresado por el Dr. Lamagrande, “con respecto a los países no desarrollados, la política fiscal se plantea como uno de sus objetivos, la formación del ahorro público con destino a financiar la inversión pública exigida por el mismo desarrollo económico, influir en la tasa y en la estructura de la inversión y el consumo privados en forma congruente con las metas globales y sectoriales de desarrollo. Todo ello, sin perjuicio de asegurar el Estado los recursos necesarios para la atención de los gastos corrientes.”⁴

Por otra parte, con respecto a la política tributaria se denota que la función de la política tributaria dentro de la política económica consiste en transferir recursos de la órbita privada al Estado, para que sean utilizados con fines públicos, con el objeto que el gobierno provea a la sociedad de bienes y servicios públicos de manera eficiente.

Concomitantemente, la política tributaria representa la manera en que se distribuye el total de la recaudación entre los diferentes tipos de impuestos.

En relación al rol de la política tributaria en el desarrollo económico y su relación con los gravámenes, se reflejan las siguientes características definitorias distintivas:

- Transfiere recursos del sector privado al sector público.
- Modifica la distribución de la riqueza.
- Tiene influencia sobre el nivel de empleo, la inversión y los ahorros, el nivel general de precios, la balanza de pagos, y el comportamiento de distintos sectores económicos (turismo, agro, industria).
- Intenta promover el desarrollo económico de un país.

En correlato con lo expuesto, Gladys Vilca Chaica argumenta:⁵ “El propósito esencial de la tributación consiste en transferir recursos del control privado para que puedan ser usados con fines públicos, - la construcción de carreteras, educación, el mantenimiento de la riqueza nacional, y similares - A fin de que los recursos estén disponibles para estos llamados bienes públicos, se debe reducir la demanda efectiva de otros demandantes potenciales y esto es lo que hace el sistema tributario.”

Luego de las consideraciones que merece la política fiscal y de haber diseñado una estructura tributaria, el concepto que inmediatamente se relaciona es el del sistema que constituye esa estructura. Dicho sistema, tal como lo expresa el Dr. Lamagrande, “pasa a operar como un parámetro instrumental para los agentes económicos, influyendo en su comportamiento mediante las alteraciones de los niveles del ingreso disponible y de los precios relativos de los bienes, servicios y factores... En consecuencia, un sistema tributario será o deberá tender a ser, técnica y administrativamente, un conjunto orgánico de impuestos que armonicen entre sí y a la vez con los objetivos de la política tributaria que se determine.”⁶

Así se explica en la obra escrita por el Dr. Lamagrande, cuando expresa que “la definición de una política tributaria supone el conocimiento previo del diseño de la política o estrategia de desarrollo que se va a implementar. Para lograr un número de objetivos debe contarse al menos, con un número igual de instrumentos, y precisamente, los distintos gravámenes componentes del sistema tributario conformarán un instrumental relevante en tal política. Sólo modificar o diseñar el sistema impositivo con fines recaudatorios, implica en la mayoría de los casos que se carece de una política fiscal coherente con una política económica dada.”⁷ Coincido con el autor en este punto, sobre todo considerando que la importancia que tiene la recaudación dentro del interés general y nacional, merece la confección de un Plan Estratégico Tributario de alto alcance, por medio del cual se consolide la política fiscal enunciada.

El objetivo de una política fiscal, tal como lo manifiesta el Dr. Dino Jarach, es “estructurar la economía del sector público de manera congruente con los fines que se le atribuyen, como un sistema de economía diferente de la economía de mercado o sector privado. Para alcanzar ello la política fiscal debe: 1) Adecuar los instrumentos impositivos a los criterios de justicia o equidad predominantes en cada país y en el momento histórico; 2) Influir en la distribución o redistribución de la renta nacional y promover la subdivisión

⁴ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

⁵ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

⁶ Ver Nota 83.

⁷ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

de determinadas formas patrimoniales...; 3) Evitar las situaciones coyunturales de la economía apuntando a una política de estabilización; 4) Promover el desarrollo o crecimiento económico del país.”⁸

Resulta fundamental tener en cuenta estos preceptos a la hora de diagramar las bases de la política fiscal que se llevará a cabo dentro de un país, para aplicar un sistema tributario equilibrado y efectivo, y así alcanzar los máximos niveles de recaudación.

Es por ello, que la evasión fiscal ataca la eficacia de la política tributaria, reduce el nivel de tributación, y propicia el aumento del déficit fiscal y de la economía informal. Esta “informalidad” debe ser tenida en cuenta a la hora de diseñar una política fiscal eficiente y operable.

Es relevante y oportuno incorporar otro concepto al análisis, que es el relativo a la Gestión Tributaria. Y al respecto podemos definirla como el conjunto de acciones relacionada con los tributos que, a consecuencia del desarrollo de la gestión pública, aplican los gobiernos en la implementación de su política económica.

En este sentido, en su trabajo sobre gestión pública, explica la Contadora Gladys Vilca Chaica:⁹ “...La Gestión Tributaria es un elemento importante de la política económica, porque: financia el presupuesto público: es la herramienta más importante de la política fiscal, en él se especifican tanto los recursos destinados a cada programa como su financiamiento. Este presupuesto es preparado por el gobierno central y aprobado por el Congreso, es un proceso en el que intervienen distintos grupos públicos y privados, que esperan ver materializadas sus demandas. Es un factor clave que dichas demandas se concilien con las posibilidades reales de financiamiento, para así mantener la estabilidad macro económica... Es importante mencionar que los ingresos y gastos gubernamentales se ven afectados por el comportamiento de otras variables macroeconómicas, como el tipo de cambio, los términos de intercambio, el crecimiento del PBI, etc.... En síntesis, la Gestión Tributaria es un elemento necesario que financia los gastos públicos e incentiva el crecimiento (PBI) y el desarrollo económico (inversión)... La Gestión Tributaria tiene que ser eficiente y eficaz para que el gobierno logre sus objetivos económicos planteados.”

Complementariamente a esto, se puede agregar que la Gestión Tributaria puede servir como instrumento para incentivar el crecimiento a determinados sectores, por ejemplo, otorgando exenciones, incentivos, regímenes de promoción (aunque la efectividad de estos estímulos esté en algunas ocasiones cuestionada). De este modo la Gestión Tributaria adquiere un papel esencial, dado que va a ayudar a crecer, mantener o decrecer la economía en la medida que los indicadores de gestión se hayan llevado en forma eficiente a través de las medidas estratégicas adoptadas (Recaudación, presentación de Declaraciones Juradas, detección del cumplimiento de los contribuyentes).

La Gestión Tributaria óptima es aquella en la que la política fiscal es estable y el Sistema Tributario eficiente.

Si la Gestión Tributaria es óptima atrae la inversión y genera un efecto dinamizador y multiplicador en la estructura económica de un país. Por otra parte, los instrumentos tributarios también difieren en las demandas que se hacen a la Administración Tributaria así como en la característica de cumplimiento. Los impuestos basados en las transacciones tienden a ser más fáciles de administrar que los tributos que requieren complejas reglas de medición de renta para ser aplicadas. Igualmente, los impuestos que pueden ser recaudados a través de retenciones serán más fácilmente administrados que aquellos que requieren la presentación de Declaración formal de impuestos. En los casos de incumplimiento, los factores tales como la oportunidad de evadir impuestos, las ganancias de la evasión tributaria, los riesgos de detección, y las sanciones aplicadas, indican que estas circunstancias pueden variar de un tributo a otro.

Los formuladores de políticas generalmente recurren a dos tipos de acciones al tratar de manejar la problemática de conflictos entre las metas y pautas de recaudación. En primer lugar, pueden escoger una mezcla o combinación de impuestos. En segunda instancia, pueden adoptar disposiciones particulares dentro de la estructura de cada tipo de impuestos, en un intento por resolver los conflictos de metas mencionados. La selección entre los instrumentos tributarios deben reflejar, al menos en parte, sus efectos fundamentales sobre la estabilización económica, asignación de recursos y la distribución de la renta. Aunque los principios implícitos

⁸ Jarach, Dino, “Impuesto sobre el Patrimonio y las sucesiones y donaciones”, Ponencia presentada a la Conf. de Política Fiscal para el Desarrollo Económico de Am. Latina OEA-BID-CEPAL, Chile 1962, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36-37, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

⁹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

insertos detrás de estas tres funciones del sistema tributario puedan servir de base al debate de políticas tributarias a aplicar en los países en desarrollo, una consideración adicional menos frecuentemente reconocida, también explica el patrón de tributación directa e indirecta observado en la práctica. Esta consideración complementaria consiste en la facilidad de administración de cada impuesto y el grado de cumplimiento del mismo.

La Administración es parte del Sistema Tributario y debe cumplimentar operatorias basamentales como identificar a los sujetos pasibles de las Obligaciones Tributarias, determinar el monto de las obligaciones tributarias, activar la función de recaudación, accionar concretamente ante los incumplimientos de presentación de declaraciones y efectivización de pagos, realizar el cobro coactivo y coercitivo de la deuda morosa, y fiscalizar lo declarado o lo omitido de declarar por parte de los contribuyentes. Todas estas tareas deben ser desarrolladas como un servicio a prestar a los contribuyentes cumplidores y con la mayor firmeza con los incumplidores, debiendo discernir que el tratamiento sobre ambos debe ser distinto en función de su comportamiento o grado de acatamiento tributario.

Por lo expuesto, diremos que en una política tributaria se plasman normas jurídicas que se relacionan, conformando un sistema tributario.

La política fiscal cumplimenta sus fines mediante el proceso de obtención de ingresos públicos y su correspondiente aplicación como gasto público. Dentro de este sistema y teniendo en cuenta la complejidad financiera involucrada (por el circuito ingresos-gastos), existen desvíos temporales.

Aquí es donde aparece la Administración Financiera o Administración Tributaria. Para Griziotti, la Administración Tributaria “pertenece al orden de las ciencias jurídicas, porque se desenvuelve dentro del ámbito de la administración reglada. En efecto, el fenómeno financiero en su composición política (decisión sobre el tipo de recurso), en su composición económica (invasión en el patrimonio de los administrados), en su composición jurídica (la ley y sólo la ley puede instaurar gravámenes sobre determinados hechos imposables) y su composición técnica (elaboración legislativa, exégesis, desde el momento prelegislativo hasta el derecho positivo), comprende a la administración financiera (aplicación y percepción del gravamen).”¹⁰

Según Farioletti “el objetivo de la Administración Tributaria es la cabal aplicación del sistema tributario.”¹¹

Gerloff explica que la principal función de la Administración Tributaria es la recaudación impositiva, mencionando tres postulados: 1) que su tarea se efectúa en beneficio de toda la comunidad para que el Estado obtenga los recursos necesarios y así, alcanzar los objetivos legalmente previstos; 2) que el Estado tiene interés en que el accionar de la Administración sea exitosa. La recaudación tiene su fuente y es reflejo del sistema tributario. Por lo tanto el Estado espera contar con un efectivo sistema tributario reflejado en la maximización de la recaudación; 3) que se intenta “amparar el interés del contribuyente” protegiéndolo “contra toda arbitrariedad fiscal cuando cumple con sus obligaciones tributarias.”¹²

Como bien observa el Dr. Lamagrande,¹³ “entre los objetivos del órgano de recaudación no sólo se encuentra la recaudación impositiva, sino también preservar los derechos del contribuyente, emanados de las respectivas normas positivas y específicamente tributarias y la Constitución Nacional de cada Estado.” Asimismo, expresa: “La política de la Administración Tributaria, con el objeto de influir en la conducta general

¹⁰ Griziotti, Benvenuto, “La Ripartizione política del carico tributario e in principi distributisi delle importe moderne sul reddito e suoli acquisti de rendite e di incrementi del capitali”, *Giornali degli Economisti*, nov-dic 1909. Reproducido en “*Studi di Scienza delle Finance e Diritto Financieario*”, Milano. Giuffrè 1956, vol. I, p. 113-159, según cita de Jarach en “*Finanzas Públicas. Esbozo de una Teoría General*”, p. 32, Editorial Cangallo, Buenos Aires 1978, en “*Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal*”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 39-40, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹¹ Farioletti, Marius, “*Información Estadística para el Control y Manejo de la Administración Tributaria*”, Conf. cit. OEA-BID-CEPAL, p. 97, en “*Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal*”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹² Gerloff, Wilhelm, “*Doctrina de la Economía Tributaria*”, en p. 262 tomo II del “*Tratado de Finanzas Públicas*”, de Gerloff y Neumark, 2 tomos, El Ateneo, Bs. As. 1961, p. 197/300, en “*Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal*”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³ Lamagrande, Alfredo J., “*Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal*”, p. 41-42, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

de los contribuyentes, deberá implementarse con una serie de medidas ágiles, coherentes y eficaces en todas las áreas que la componen (recaudación, fiscalización, técnico jurídica, etc.). Tales medidas permitirán detectar las zonas o franjas de incumplimiento y a través de ellas repercutir en la masa de contribuyentes, promocionando el cumplimiento voluntario por medio del aumento del riesgo sobre el sujeto incumplidor. Ello implica que para alcanzar su objetivo, la administración impositiva deberá formular las siguientes estrategias: 1) Reforzar la cooperación y el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; 2) Detectar las áreas de incumplimiento, corregirlas y castigarlas, aumentando el efecto riesgo con el objeto de repercutir en la masa contribuyente a modo ejemplificativo.”

Si bien el fin último de la Administración Federal de Ingresos Públicos es la recaudación de las rentas de la Nación (Decreto N° 618/97) en forma eficiente -para así combatir la evasión-, esta no es su única finalidad. La AFIP tiene funciones técnicas y legales, tales como colaborar en el dictado de normas legales y técnicas, emitir opinión por medio de dictámenes con motivo de consultas tanto de los contribuyentes como de las distintas áreas del Organismo, representar y patrocinar al Estado Nacional en acciones legales o instancias judiciales referidas a los tributos a su cargo y los de contenido penal tributario, desarrollar funciones de recaudación y fiscalización (por las que está habilitada a planificar, proponer y evaluar los procesos de recaudación y fiscalización), entender en la implementación de procesos informáticos del Organismo y participar en procesos operativos que se le encomienden, encarar funciones de planificación y administración, ejecutar políticas estratégicas y canalizar objetivos táctico-estratégicos que tiendan a la formación de una doctrina de administración tributaria impositiva y aduanera para el Organismo, evaluar la posterior efectividad de los planes ejecutados, y finalmente, cumplimentar funciones de controlador (verificando el desempeño de los agentes que actúan dentro del Organismo), y planificar, controlar y velar por el cumplimiento de las normas legales, informando las deficiencias detectadas y proponiendo las correcciones necesarias (R.G. 646/97). Como vemos, las funciones de la AFIP son complejas y variadas en razón de materia y competencia.

Ahora bien, cuando se pretende identificar el objetivo de la AFIP, siempre se piensa en la Recaudación, y como ya se expuso este sí resulta su fin último, pero existen además de sus diversas funciones, factores burocráticos y administrativos que inciden en el cumplimiento eficiente de dicho objetivo. No puede desconocerse que la estadística es el patrón de medida de eficiencia para el poder político, y sin olvidar que el objetivo es la recaudación, la misma es una herramienta muy importante para el control y evaluación de la gestión, siempre que se hable de una estadística clara, oportuna, sencilla, y no por esto, menos confiable. Pero una evaluación dependiente de este único parámetro no resulta suficiente y totalizadora, sobre todo si se tiene en cuenta que una de las metas de la AFIP es la prestación de servicios de cada vez más alta calidad a los contribuyentes, desde los aspectos más simples o elementales hasta los más complejos.

La eficiencia de una labor en una administración debería evaluarse teniendo en cuenta la aplicación de las normas de control de calidad de los servicios (como las que están vigentes y que son reconocidas internacionalmente: ISO 9.000, ISO 14.000, etc), además de considerar los montos involucrados de la recaudación. A su vez, con los excesos experimentados por la proliferación de estadísticas, ocasionalmente se producen distorsiones, se duplican informaciones remitidas, se incrementan costos (por los recursos humanos, materiales y tecnológicos aplicados o destinados a esta práctica), y se sobredimensiona o se acentúa la burocracia interna. Esto último no es un tema menor, si se divisa y evalúa la ecuación costo-beneficio-oportunidad de la información.

Las principales funciones de una Administración Tributaria, de acuerdo a lo expresado por el Dr. Radano, son:¹⁴

- “reglamentación de la legislación tributaria”
- “definición de los procedimientos internos de la administración”
- “la informática”
- “la administración de los recursos humanos y materiales”
- “identificación del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias”
- “determinación del monto de las obligaciones tributarias”
- “recaudación”
- “acción en caso de incumplimiento de las obligaciones formales... y de pago”

¹⁴ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 29.

- “cobro coactivo de la deuda morosa”
- “determinación de la omisión o falsedad en las declaraciones”
- “definición y sustentamiento de la posición de la administración cuando existan aspectos tributarios controvertidos”
- “sanción del incumplimiento de las obligaciones tributarias”

Tal como se expuso en la Conferencia Técnica celebrada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT – en Portugal en octubre de 2003, “El objetivo central de la Administración Tributaria (AT) es maximizar el cumplimiento tributario. En él inciden, principalmente, cuatro aspectos: la eficacia de la acción fiscalizadora de la AT, la simpleza de la estructura tributaria, la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes y las sanciones efectivamente aplicadas... La eficacia de la acción fiscalizadora depende, entre otros factores, de la adecuada planificación de las actividades de fiscalización y de la capacidad y preparación de los auditores. Una adecuada planificación se logra, por ejemplo, segmentando a los contribuyentes en función de las figuras evasivas utilizadas y aplicando las acciones o planes de fiscalización más apropiados para cada segmento... La eficacia de la fiscalización también depende de otros factores, tales como el diseño de técnicas para una mejor selección de los contribuyentes a auditar, la construcción de indicadores de evasión que permitan focalizar los recursos de fiscalización o la evaluación del efecto de los distintos planes en el comportamiento tributario de los contribuyentes... Por otro lado, la responsabilidad de la política tributaria radica en instancias superiores del Estado. Sin embargo, la AT debiera participar en su análisis y perfeccionamiento, pues los aspectos administrativos juegan un rol fundamental en los resultados de ésta. La AT también debe tomar la iniciativa en proponer cambios en la estructura impositiva orientados a simplificarla y a reducir los espacios de elusión. Además, la política tributaria constantemente sufre cambios y ajustes, algunos menores y otros de mayor envergadura. La AT dispone de la información necesaria y del conocimiento de las normas que le permiten aportar en la evaluación de estos cambios.”¹⁵

No obstante, existen valores superiores que deben reglar todo sistema tributario: Los Principios Tributarios. Entre ellos, es necesario considerar la justicia que debe primar en la distribución de la carga pública, la equidad.

Para Fritz Neumark, los principios tributarios que deben estar configurados dentro de un sistema tributario, “arrancan del terreno valorativo de los fines (un fin ético: la justicia; tres fines económicos: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico; un objetivo operativo: la eficacia de la técnica tributaria) y desempeñan la función de ser las correas de transmisión que tomando la energía del motor de los fines la comunican a la complicada mecánica y al funcionamiento técnico del sistema tributario.”¹⁶

No resulta sencillo a la hora de diseñar un sistema tributario, el hecho de equilibrar la equidad con los objetivos económicos mencionados por Neumark (la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico), a los que podemos agregar la maximización de la recaudación, “evitar el dirigismo fiscal, minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica así como evitar distorsiones a la competencia.”¹⁷

Es por lo expuesto, que la evasión impositiva produce una “desigualdad en contribuyentes con igual capacidad contributiva, es decir un deterioro del principio de equidad entre los que cumplen con la ley y los que no cumplen.”¹⁸

Si existe un alto grado de evasión, y ésta se debe a la gran presión tributaria evidenciada tanto en la cantidad de tributos como en las tasas elevadas, entonces el sistema tributario (que también debe mediar como regulador económico), no se flexibiliza adaptándose a lo que la economía necesita, ni se ejercita por medio de él, el principio de la capacidad contributiva. Es entonces el mismo contribuyente que utiliza el mecanismo de la

¹⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT -Conferencia Técnica, “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”, Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico-Fiscal, Servicio de Impuestos Internos, CHILE, Lisboa, Portugal, 29 septiembre al 2 de octubre de 2003, publicado en página de internet.

¹⁶ Neumark, Fritz, “Los principios de la Imposición”, p. XIV, Introducción de Enrique Fuentes Quintana, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 48, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹⁷ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 49, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹⁸ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 50, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

evasión fiscal para amparar su propio principio de capacidad contributiva, acorde a lo que según su propio entender considera justo.

Tal como lo expresa Luigi Einaudi: “Una de las exigencias primordiales de la justicia exige la no evasión tributaria. Ello puede ocurrir en un régimen fiscal fundado en el equivalente del rendimiento del gasto público y la racionalidad del índice de presión tributaria que hacen innecesaria la evasión.”¹⁹

Otros de los principios tributarios a evaluar, además del principio de equidad mencionado, son los de transparencia y factibilidad de las normas tributarias, que constituyen “factores técnicos tributarios para el logro de la eficacia operativa y técnica del sistema tributario, y la debida consideración de ellos en el diseño de la política tributaria a través del sistema impositivo o de su reforma influirá en los niveles de recaudación, reduciendo el grado de incumplimiento de las obligaciones tributarias... La estructura y funcionamiento de la Administración Tributaria medida en su grado de eficacia, resulta un factor categórico para la practicabilidad de las medidas impositivas. No obstante, es de tener en consideración que una Administración Tributaria dotada de elementos materiales y humanos altamente calificados, tropezará con inconvenientes en la factibilidad de las leyes tributarias cuando éstas contengan disposiciones confusas y ambiguas. En otros términos, cuando las normas no cumplen con el principio de certeza de la imposición.”²⁰

Según lo abordado por Schultess en relación al caso argentino, “ un elemento causal de la evasión fue la política adoptada, con elevadas tasas impositivas y permanentes cambios en la legislación...lo que produce incredulidad sobre su posible aplicación y fuerte resentimiento por los hechos que le toca enfrentar al contribuyente.”²¹

Es obvio que cuanto más práctico y ágil resulte un sistema tributario, mayor será la recaudación que se obtenga y menor tenderá a ser la magnitud de la evasión tributaria.

Finalmente, y en correlato a lo mencionado en párrafos anteriores, es oportuno citar el significado y la relevancia de la Presión Fiscal, siendo ésta la proporción del PBI que fue apropiado por el gobierno en concepto de impuestos y otros recursos tributarios. Este concepto adquirió particular protagonismo e importancia increíble en la política tributaria argentina de los noventa....

2. El Sistema Tributario Argentino. Características. Antecedentes. Estructura actual. Propuestas de reformulación

Para desarrollar un Plan Estratégico Tributario, es necesario crear un Sistema Tributario que posibilite la obtención de recursos que afrontarán el cumplimiento de las obligaciones del Estado en lo atinente a salud, justicia, educación, defensa, y preservación del medio ambiente, para los ciudadanos de ese Estado, como así también afrontar el cumplimiento de las obligaciones que el Estado contraiga con terceros países y con organismos internacionales.

Es importante resaltar lo expresado por el profesor Dino Jarach: “...en la realidad, en casi todos los países el régimen impositivo se compone de impuestos de tipo progresivo y regresivo... Los impuestos que gravan los consumos y las transacciones, que afectan con su incidencia a las clases más numerosas y de menor renta, a pesar de su regresividad, son más productivos, de más fácil recaudación y, en épocas de inflación, eficaces para restringir los consumos y frenar la expansión monetaria. Por el contrario los impuestos personales y progresivos son de compleja y difícil recaudación, disminuyen los ahorros que podrían destinarse al crecimiento económico y, por otra parte, están expuestos a mayores riesgos de evasión...”²²

¹⁹ Einaudi, Luigi, ob. cit. p. 230, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 51, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²⁰ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 51, 53, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²¹ Schultess, Walter, ob. cit. p. 15, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 54, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²² Jarach, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs. As., 1998, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

Según Reig, el sistema tributario se define como “un conjunto armónico de tributos que se nutren en principios económicos y políticos adecuados a un modelo económico y social dados.”²³

La importancia de analizar un sistema tributario radica en que una debilidad en el mismo trae aparejados varios efectos: constituye una de las causas de la evasión fiscal; distorsiona el sistema de precios; afecta a la economía y a la eficiencia en la recaudación de los ingresos públicos; ataca la evolución de la política fiscal, y limita su función de incentivar o no a determinadas actividades económicas.

Es oportuno y decisivo para el análisis, citar la opinión de otros autores en lo que respecta a la definición conceptual de Sistema Tributario.

Tal como menciona el Dr. Villegas, “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. Se plantea aquí cierto límite temporal, y en el mismo sentido, cierta inestabilidad del sistema en cuanto a las normas tributarias que lo conforman y su obligada evolución acorde a la evolución económica en esa determinada época” del país”.²⁴

Según Günter Schmolders, “el concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal”.²⁵

Tanto en este último caso como en lo manifestado por el Dr. Villegas, el sistema tributario abarca al total de impuestos vigentes, “armonizados” entre sí como “conjunto”.

A pesar de lo expuesto, el profesor Fernando Sainz de Bujanda manifiesta que existe en ocasiones cierta “desarmonización” dentro del sistema tributario, por los discrepantes objetivos que persiguen muchos tributos, provocando en la práctica la carencia de conciliación lógica del sistema.²⁶

La armonización de los tributos en un estado de derecho es esencialmente jurídica. Los tributos no se establecen por el mero ejercicio de poder del Estado, sino que en un estado de derecho la relación entre el Fisco y el contribuyente se refleja por las normas a las que ambos se someten.

Tal como lo han definido los Doctores Alfredo Ciarlo y Miguel Ángel San Martín: “Un sistema tributario es un sistema de derecho, un conjunto de normas jurídicas que se integran en el ordenamiento jurídico global, y forman parte de él, y se aplican mediante procedimientos y relaciones jurídicas. Un sistema tributario es un conjunto coherente de instituciones jurídicas llamadas tributos, insertas en el ordenamiento jurídico general.”²⁷

Tal como lo expresa el Dr. Villegas, el Sistema Tributario debe contemplar los siguientes requisitos, según los aspectos a considerar:²⁸

- 1) Según el aspecto fiscal: los impuestos deben poseer intrínsecamente un rendimiento suficiente en todas las épocas. Esta característica se refiere a la productividad de los tributos.
- 2) Según el aspecto económico: el sistema tributario debe ser flexible, de tal manera que esa flexibilidad colabore para considerar al sistema como un instrumento funcional a las necesidades de la economía y producción nacional.
- 3) Según el aspecto social: los tributos deben representar un mínimo sacrificio para el contribuyente, según su capacidad contributiva y con una distribución equitativa entre todos los habitantes.
- 4) Según el aspecto administrativo: el sistema debe ser lo más simple posible, con una recaudación por parte del Fisco al menor costo. Asimismo, proporcionar la mayor comodidad al contribuyente para que efectivice los pagos de sus obligaciones tributarias.

²³ Reig, Enrique, “Sistema Tributario” p.88, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²⁴ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 287/288, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

²⁵ Schmolders, Günter, “Sisteme y sistemática impositivos”, en Tratado de Finanzas de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, Tomo II, pg. 301, Ed. El Ateneo, Bs. As., 1961, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

²⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tomo II, pg. 254, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

²⁷ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

²⁸ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 296 y ss., Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

Otra visión complementaria de los requisitos de un sistema tributario está descrito por el Dr. Horacio García Belsunce, estableciendo los fines a los que debe aspirar el sistema:²⁹

- A) Fin ético: basado en la justicia. De aquí surgen los principios de:
 - 1) generalidad.
 - 2) igualdad.
 - 3) proporcionalidad o capacidad contributiva o de pago.
 - 4) redistribución, representado por la progresividad de los gravámenes.
- B) Fines económicos: eficiencia en la asignación de recursos, estabilidad económica y desarrollo económico. De aquí surgen los principios de:
 - 1) evitar el dirigismo fiscal;
 - 2) minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica;
 - 3) evitar distorsiones de la competencia y favorecerla;
 - 4) suficiencia (que permita la cobertura de gastos);
 - 5) capacidad de adaptación o incrementación;
 - 6) flexibilidad activa;
 - 7) flexibilidad pasiva;
 - 8) favorecer el desarrollo.
- C) Fin operativo: eficacia operativa. De aquí surgen los principios de:
 - 1) congruencia y sistematización;
 - 2) transparencia;
 - 3) factibilidad;
 - 4) continuidad;
 - 5) economicidad;
 - 6) comodidad.

A continuación se expondrá una breve reseña histórica que explicará la evolución acaecida en la esencia del Sistema Tributario Argentino.

Preliminarmente, con la Constitución de 1853 las provincias delegaron a la Nación, que se conformó con el conjunto de esas provincias, ciertas funciones que le eran propias. A pesar de ello, se ha mantenido una fuerte centralización en el Gobierno Nacional en lo que respectaba a funciones y recursos cuya pertenencia correspondía a las provincias.

En la actualidad, y desde hace casi dos décadas se ha producido una descentralización de funciones y gastos desde la Nación hacia las provincias, tendiendo al logro del federalismo fiscal que se pretendió desde la Constitución de 1853, reforzado por las reformas de la década de los 70 y sustentado en la última reforma de coparticipación federal de 1998.

Con respecto a los recursos, se sigue manteniendo un sistema tributario centralizado en cuanto que el Gobierno Central efectúa la recaudación de los impuestos directos (Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales, Ganancia Mínima Presunta), que según lo establece la Constitución le corresponden a las provincias, pero la recaudación efectiva la realiza la Nación con la limitación de hacerlo por tiempo determinado y cuando existan circunstancias extraordinarias. De ahí que, por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias (vigente desde el año 1935 por un plazo de diez años), se renueva periódicamente, así como el Impuesto a los Bienes Personales y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. En lo referente a los impuestos indirectos, según las normas constitucionales, existe la posibilidad de ser aplicados tanto por la Nación como por las provincias rigiendo el principio de concurrencia de facultades tributarias. En cuanto a los tributos al comercio exterior, se aplica el sistema de separación de fuentes; dado que las provincias los cedieron a la Nación desde la Constitución de 1853.

La ley 23.548 (vigente desde enero de 1998) reglamenta el régimen de coparticipación de impuestos nacionales a las provincias. Y éstas últimas a su vez, reglamentan normas de coparticipación hacia los municipios dentro de su jurisdicción.

Por lo tanto, considerando las normas antes mencionadas (Constitución y Ley de Coparticipación Federal), las Provincias imponen cuatro tributos dentro de su órbita:

²⁹ García Belsunce, Horacio, "Temas de Derecho Tributario", pg. 65/73, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, en "Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)" de López, Marta Asunción.

- impuesto sobre los ingresos brutos
- impuesto a los sellos
- impuesto sobre los automotores
- impuesto sobre los inmuebles

A su vez, los Municipios por lo general, aplican tasas que se considera retribuyen los servicios prestados por el municipio a la comunidad, como el alumbrado, barrido y limpieza, y en lo referido a los locales comerciales y establecimientos fabriles los servicios de seguridad y higiene, y publicidad y propaganda.

En su análisis del modelo del sistema tributario argentino, Gomez Sabaini describe: “El modelo de gestión tributaria argentino es el más complejo de los cuatro modelos de la tipología usual: la administración es descentralizada, con participación de todos los niveles de gobierno y, también, con sistemas de coparticipación tributaria y transferencias... Tanto los dos modelos característicos de los países unitarios (administración centralizada única con sistemas de transferencias; y administración centralizada con delegación de responsabilidades tributarias a gobiernos locales) como el modelo federal alternativo (estricta separación de la gestión de cada nivel de gobierno -separación de fuentes- sin sistemas relevantes de coparticipación ni de transferencias) son más sencillos que el nuestro... Para funcionar adecuadamente, es decir con mínimas distorsiones en las actividades productivas y un financiamiento eficaz y eficiente del gasto público, nuestro modelo requiere un alto grado de descentralización y máximos esfuerzos de coordinación (tanto en el diseño normativo como en la gestión) entre todas las jurisdicciones. La situación de nuestro sistema federal es hoy la contraria: existe un muy bajo nivel de descentralización tributaria, a pesar de una muy alta descentralización del gasto público, y la enorme brecha entre gastos de recursos subnacionales de recaudación propia es cubierta con las transferencias de coparticipación y otros recursos de recaudación nacional. Estas transferencias no responden hoy, desafortunadamente, a ningún patrón razonable, ni de eficiencia ni de equidad territorial o social, sino que son el resultado de un opaco proceso de transacciones políticas federales y urgencias fiscales de la Administración Nacional que se ha extendido durante un cuarto de siglo...”³⁰

Gómez Sabaini sigue sosteniendo que: “... este desbalance entre las crecientes responsabilidades de gasto y los limitados recursos de recaudación propia de los gobiernos subnacionales tiene serias consecuencias que todos conocemos y sufrimos, en especial:

- los problemas en la solvencia; en otras palabras, los déficits provinciales y municipales, difíciles de cerrar;
- la limitada responsabilidad fiscal de los gobiernos (cuando el gasto no va acompañado del costo de recaudar, es muy difícil generar disciplina);
- la imposibilidad del control democrático por parte de los que pagan los impuestos (cuando el poder recaudador está muy lejos de los ciudadanos y las complejidades de la recaudación y su gasto son indescifrables y poco transparentes, no es posible informarse adecuadamente ni reclamar).”

Desde enero de 2002, la República Argentina se vio sometida a diferentes episodios críticos, tanto políticos como económicos.

Se declaró oficialmente el default de la deuda soberana, lo que terminó por bloquear el crédito externo. Además dentro de este contexto, ya se había evidenciado una salida de capitales de aproximadamente U\$ 20.000 millones durante el año 2001.

Dentro de este marco, se sancionó la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario N° 25.561, derogándose la Ley de Convertibilidad, entre otras medidas.

Con la modificación cambiaria, y la devaluación, la recaudación tributaria se inclinó hacia el sector exportador, habida cuenta que se vieron afectados los precios relativos, el consumo interno y las importaciones (a través de la fijación de retenciones a las exportaciones).

En ese contexto, el Decreto 310/02 y la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, establecieron como se mencionó más arriba Derechos de Exportación, quedando alcanzados a distintas tasas el global de los bienes exportados.

Con respecto a la situación actual del sistema tributario argentino, el Dr. Gomez Sabaini expresa:³¹

³⁰ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I.

³¹ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I, y “El Sistema Tributario: Cuadro de Situación”, Cap. II.

- “... Se retrocedió mucho en términos de simplicidad y eficiencia del sistema, tanto por la adopción de impuestos de fuerte incidencia acumulativa (monotributo, impuesto sobre las transacciones bancarias, y otros), como por la compleja telaraña de mecanismos de “pagos a cuenta” existente en la actualidad.”
- “... El desequilibrio estructural en la composición del sistema tributario se explica por el excesivo peso de la imposición indirecta en razón de un IVA de alta alícuota general en el ámbito nacional y del Impuesto a los Ingresos Brutos en el ámbito provincial, y por la debilidad estructural notoria de la imposición a las ganancias de las personas físicas y a los patrimonios; sin embargo, en los últimos años se observa un cambio en la participación relativa de ambos tributos... Este desequilibrio ha llevado, por lo tanto, a conferirle rasgos de regresividad al sistema tributario, afectando la equidad del mismo...”
- “...La asimétrica distribución de potestades tributarias y responsabilidades de gasto, consolidada en los últimos años, entre la Administración Nacional, las Provinciales y Municipales, ha dificultado el ejercicio de la responsabilidad fiscal en los niveles subnacionales de gobierno.”
- “... La debilidad de la Administración Tributaria no ha conseguido reducir la evasión impositiva y por lo tanto ha limitado la capacidad de financiamiento del sistema, alterando las condiciones de competitividad y tornándolo aún más regresivo, ya que son los sectores de altas rentas los que tienen mayores posibilidades de incumplimiento.”
- “... El continuo proceso de modificaciones de la legislación tributaria, los beneficios otorgados a los evasores y morosos, y la proliferación de sistemas de pagos a cuenta y sistemas de créditos cruzados entre tributos, son elementos que han complicado aun más la... capacidad de gestión de la Administración Tributaria.”
- “... La fuerte concentración de los recursos tributarios en la imposición a la producción, el consumo y en otras cargas fácilmente trasladables a los costos, ha impuesto un sello de fuerte regresividad al sistema.”
- “... La regresividad del sistema tributario argentino se explica por la fuerte ponderación que tienen los tributos de mayor regresividad (IVA, aranceles, combustibles e internos) y la leve regresividad de varios otros impuestos (trabajo, ganancias de empresas,...), mientras que los impuestos claramente progresivos (ganancias de personas físicas, y bienes personales) son poco importantes en la estructura de tributación.”
- “... En la Argentina existe un muy bajo nivel de descentralización tributaria, a pesar de haberse producido una muy alta descentralización del gasto público. La enorme brecha entre gastos y recursos subnacionales de recaudación propia es cubierta con las transferencias de coparticipación y otros recursos de recaudación nacional. Estas transferencias no responden a ningún patrón razonable, ni de eficiencia ni de equidad territorial o social, sino que es el resultado de un opaco proceso de transacciones políticas federales y urgencias fiscales de la Administración Nacional que se han extendido durante un cuarto de siglo. Las grandes cuestiones federales pendientes son, entonces, la reforma sustancial del sistema de transferencias federales, para tornarlo eficiente y equitativo, y, sobre todo, la adopción de incentivos y caminos apropiados para aumentar la autonomía tributaria subnacional, reduciendo a la vez la masa coparticipable.”

“... En síntesis, sólo un diseño fiscal federal consistente e instituciones federales de coordinación eficaces permitirán a nuestro país dar un salto relevante de calidad en materia de armonización, coordinación y mejora del cumplimiento tributario.”

La clasificación de los Impuestos en Directos e Indirectos, según lo establece la Constitución Nacional, tiene sustento en la consideración de la jurisdicción en la cual se aplican, ya sea nacional o provincial, tal como se ha mencionado en los párrafos anteriores.

Un elemento diferenciador lo constituye la capacidad contributiva o de pago del contribuyente, desde un punto de vista jurídico – financiero.

Desde el punto de vista económico, serán indirectos o directos según se trasladen o no, a sujetos distintos a los determinados por la ley.³²

Tal como lo ha definido el Dr. Tulio Rosembuj en su libro Elementos del Derecho Tributario II: “la distinción entre impuesto directo e indirecto puede señalarse en cuanto sea o no explícita la existencia del poder jurídico del contribuyente de derecho, cuyo contenido consiste en la posibilidad de transferir la carga tributaria

³² Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, en Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

sobre el contribuyente de facto y cuya forma se vehiculiza en la acción de reembolso o resarcimiento.”³³ Y continúa explicando que: “La distinción, además, se justifica en los siguientes casos: Permite determinar el grado de progresividad del sistema tributario. El sistema tributario es progresivo cuando en él predominan los rendimientos de los impuestos directos. En cambio, cuando predominan los rendimientos de los impuestos indirectos, se lo reputa como regresivo.”³⁴

Valiéndome de los conceptos vertidos por el Profesor Tulio Rosembuj, se puede deducir que nuestro sistema tributario es regresivo, ya que en él “predominan los rendimientos de los impuestos indirectos”, gravándose primordialmente la capacidad contributiva del consumo, debido que los tributos se trasladan a los consumidores finales, que en definitiva constituyen “sujetos distintos a los determinados por la ley”.

Esta regresividad implica que existe un impacto mayor sobre los sectores sociales de menores recursos. Establecer impuestos sobre el consumo o sobre los costos de producción, que provocará un aumento de precios en todos los bienes producidos, afectarán a las rentas más bajas.

Esencialmente, una ecuación económica básica nos indica que el Ingreso Personal Disponible es la sumatoria del Consumo más el Ahorro.

Los sectores de menores recursos limitan su ecuación casi totalmente al consumo, (los que están sujetos a impuestos indirectos como al valor agregado o a los combustibles por ejemplo), por lo tanto el impacto tributario es mayor.

Los sectores de mayores ingresos, al poseer cierto control sobre la variable del ahorro, logran un impacto menor de los impuestos a los consumos, por lo que finalmente impacta en menor medida sobre sus ingresos personales disponibles.

Asimismo, tal como lo expresara el Dr. Jarach “La prevalencia de impuestos progresivos sobre las rentas personales o sobre los patrimonios individuales o a la transmisión gratuita de bienes, indica ... la progresividad del régimen impositivo, o sea, la menor incidencia sobre las rentas más bajas y la mayor carga sobre los sectores más pudientes.”³⁵

Con referencia a la estructura actual del Sistema Tributario, es menester y oportuno describir brevemente la dotación de impuestos vigentes en Argentina: En lo que respecta a los Impuestos Directos:

1) IMPUESTO A LAS GANANCIAS: Ley 20.628/97 y sus modificatorias

Este impuesto es una clara muestra de la relevancia de la recaudación tributaria, y constituye una prueba fehaciente de la relación existente entre ésta y el interés general de la Nación. Lo expresado se sustenta en que este tributo fue sancionado en consideración a las atribuciones que la Constitución Nacional confiere al Congreso de la Nación para imponer contribuciones directas a los habitantes de la Nación, en los casos en que “la defensa, seguridad común, y bien general del Estado” lo exijan (art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional Argentina).

Basándose en las consideraciones antes mencionadas, se sancionó la ley de impuesto a las ganancias como un tributo de emergencia, el que hasta estos días se convierte en un impuesto de carácter permanente, dado que la situación de emergencia y la “defensa, seguridad común y bienestar general del Estado” aún lo exigen. La vigencia del impuesto fue prorrogada por el Congreso de la Nación hasta el año 2005 (Ley 25.558 publicada en el Boletín Oficial el 08/01/02).

Se trata de un impuesto sobre las rentas.

A través de este impuesto, se gravan las rentas obtenidas tanto por las personas físicas y sucesiones indivisas, como las rentas obtenidas por las personas jurídicas.

Los sujetos del impuesto, según los conceptos de renta y los principios jurisdiccionales, son:

- 1) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país.
- 2) Sociedades de capital constituidas en el país y establecimientos estables ubicados en el país.
- 3) Beneficiarios del exterior: personas de existencia visible, sucesiones indivisas o sociedades en general y empresas unipersonales no incluidas en los apartados anteriores.

³³ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

³⁴ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38/39, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

³⁵ Jarach, Dino. “Estudios de Derecho Tributario”, pg. 12, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

El concepto de ganancia a los fines de este impuesto, se define en principio como los rendimientos, rentas y enriquecimientos que se obtengan. Pero existen consideraciones específicas según el sujeto obligado que se analice:

- 1) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes: Rendimientos, enriquecimientos y rentas, susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación originados por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores.
- 2) Sociedades contribuyentes del tributo –se incluyen establecimientos estables- y empresas y explotaciones no consideradas contribuyentes -cuyos resultados se atribuyen íntegramente al dueño o socios-: Rendimientos, enriquecimientos y rentas susceptibles o no de periodicidad o de permanencia de la fuente.

En lo que respecta al principio jurisdiccional, se aplica el criterio de Renta Mundial, que incluye las rentas de fuente argentina y de fuente extranjera. Los residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias, gravándose las rentas obtenidas en el país más las del exterior. Con el fin de evitar la doble imposición, se permite tomarse como pago a cuenta del impuesto, las sumas efectivamente pagadas por análogos conceptos efectuados fuera del país (tax credit) hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originado por la ganancia obtenida en el exterior. Para los no residentes, beneficiarios del exterior, se aplica el principio de territorialidad de la fuente, tributando sólo sobre sus rentas de fuente argentina (generalmente por medio de una retención efectuada con carácter de pago único y definitivo).

Desde el punto de vista de su estructura, y considerando el origen de la renta según el mayor uso del factor capital, el impuesto clasifica a las ganancias en cuatro categorías:

- 1) Ganancia de Primera Categoría – Rentas del Suelo (art. 41).
- 2) Ganancia de Segunda Categoría – Renta de Capitales (art. 45).
- 3) Ganancia de Tercera Categoría – Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares del comercio (art. 49).
- 4) Ganancia de Cuarta Categoría – Renta del Trabajo Personal (art. 79).

El tributo grava los ingresos netos, aplicando alícuotas progresivas y admitiendo deducciones. Se evalúan hechos imponible de formación sucesiva que se perfeccionan al finalizar el ejercicio económico. Es un impuesto coparticipado.

Con respecto a sus efectos económicos, cuando el impuesto recae sobre personas físicas, se sostiene la intrasladabilidad, no ocurriendo lo mismo cuando se trata de personas jurídicas.

La mayor parte de la doctrina acuerda en sostener que el impuesto a las ganancias es el que mejor atiende la capacidad contributiva, el de mayor equidad y el que más equilibra las necesidades de la justicia social, en cuanto se permiten efectuar deducciones personales, y en cuanto a su progresividad. Una ventaja adicional lo constituye el hecho que puede incrementarse su alícuota y así se aumentarán los ingresos tributarios sin tener que recurrir a nuevos gravámenes.

A pesar de lo expuesto, debe tenerse en cuenta que si se produce una excesiva progresividad en las alícuotas, los contribuyentes pueden verse inducidos a aumentar sus costos y gastos como también las deducciones personales. Este punto puede constituir un desvío o deficiencia que deberá equilibrar y controlar la Administración Tributaria.

En este impuesto, como en otros tributos que se aplican, se excluyen expresamente conceptos y sujetos dentro de la órbita del gravamen, que de no ser enunciados expresamente en la norma, estarían alcanzados dentro del ámbito de aplicación. Nos referimos a las exenciones impositivas. Dichas exenciones las sostiene el legislador de acuerdo a las necesidades de tipo social, finalidades de la política económica nacional, o decisiones que en definitiva responden a objetivos de una política de Estado y de administración fiscal. De este modo se omite expresamente gravar ciertos hechos imponible (lo que constituyen exenciones objetivas), o bien se dejan de considerar obligados en el tributo a ciertos sujetos (lo que constituyen exenciones subjetivas). Tal como manifestara Villegas, se neutraliza el mandato de pagar el tributo.

Asimismo, la ley admite detraer ciertos conceptos a los fines de determinar el impuesto a ingresar, lo que constituyen las deducciones admitidas por la norma (como mínimo no imponible, cargas de familia, por ejemplo).

Sobre la ganancia sujeta a impuesto y para las personas físicas y sucesiones indivisas, se aplica una tasa progresiva según la escala que abarca siete tramos (9% la mínima y 35% la tasa máxima). Para las sociedades y empresas, se aplica una tasa del 35%.

Otro sujeto que se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias es el beneficiario del exterior. La ley lo define teniendo en cuenta dos situaciones:

- 1) aquel sujeto que percibe ganancias en el extranjero directamente o por medio de representantes o mandatarios en el país;
- 2) aquel que percibiendo sus ganancias en el país, no acredita residencia estable en el mismo.

En este caso, el impuesto se determina mediante una retención con carácter de pago único y definitivo, aplicándose la tasa del 35% sobre la ganancia presunta de fuente argentina.

2) IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA. Ley 25.063/98

Se trata de un impuesto que grava activos afectados a la actividad empresaria. Parte de la doctrina lo considera doblemente como un impuesto patrimonial o sobre la renta, dado que tal como lo establece la ley, su base imponible recae sobre el patrimonio bruto; y a su vez, el importe determinado en concepto de impuesto a las ganancias se computa como pago a cuenta a los fines de este gravamen. Pero dado que su origen proviene del impuesto a las ganancias, entiendo que debería ser considerado como un impuesto a la renta.

Este gravamen se ha legislado conforme a lo dispuesto por la Constitución Nacional en su artículo 75 inc. 2, como un tributo de emergencia.

Los sujetos del impuesto, tributan sobre los bienes situados en el país, y los bienes situados en el exterior que tuvieran carácter permanente.

Una vez que se supera el mínimo exento constituido por el valor de los activos gravados en el país (\$ 200.000), se aplica una alícuota fija (1%). Cuando se supera este monto, y a los efectos de este impuesto, queda gravado la totalidad del activo. El hecho imponible queda configurado con el total de los activos que se posean al cierre del ejercicio. Su recaudación es periódica.

El fin que persiguió el legislador con este tributo, y tal como fuera expresado en el proyecto de ley, fue el gravar activos improductivos. Por lo tanto el objetivo de este tributo es estimular a los contribuyentes en el uso del capital en forma eficiente.

3) IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. Ley 23.966/97

Este gravamen, al igual que los antes mencionados, se ha legislado conforme a lo dispuesto por la Constitución Nacional en su artículo 75 inc. 2, como un tributo de emergencia.

Es un impuesto de carácter patrimonial.

Se aplica a:

- las personas físicas y sucesiones indivisas, domiciliadas o radicadas en el país, tributando sobre los bienes situados en el país y en el exterior.
- las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el exterior tributando sobre los bienes situados en el país.

El impuesto se calcula sobre el patrimonio bruto de los sujetos mencionados al 31 de diciembre de cada año -período fiscal-.

Existe un mínimo exento (\$ 102.300) por encima del cual se aplicará la tasa correspondiente (0.50% o 0.75%). Dicha alícuota es progresiva.

Su recaudación es periódica.

Una crítica a este gravamen lo constituye el hecho que se tienen en cuenta solamente los bienes o activos sin considerar al pasivo. De esta manera podría llegarse a vulnerar los principios de no confiscatoriedad y equidad, en aquellos casos en que se poseen altos pasivos, los que terminan por neutralizar los activos.

A su vez, desalienta la inversión como así también el ahorro, alentando por otra parte métodos para la evasión, como pueden ser los cambios que se producen en la titularidad de los bienes.

La ley admite exenciones que están expresamente indicadas en la misma. De igual modo, y a los efectos de evitar la doble imposición internacional, permite a las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país, computar como pago a cuenta sumas efectivamente pagadas en el extranjero por análogos tributos hasta el monto del incremento de la obligación tributaria cuyo origen haya sido la incorporación en carácter permanente de bienes en el exterior.

4) IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL COOPERATIVO. Ley 23.427 y sus modificaciones.

Llamado Fondo para Educación y Promoción Cooperativa - Contribución Especial.

Se encuentran alcanzadas por este impuesto, las Cooperativas inscriptas en el registro del Instituto Nacional de Acción Cooperativa.

Es un impuesto sobre el patrimonio. Se aplica la tasa del gravamen (2%) al capital de las cooperativas al cierre de cada ejercicio.

5) CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Representan los aportes y contribuciones de los empleados y empleadores al sistema de la seguridad social. Se realizan en forma mensual mediante declaración jurada.

6) IMPUESTO A LOS PREMIOS DE JUEGOS DE SORTEO. Ley 20.630/43

Es un impuesto sobre la renta y de aplicación única, cuyo hecho imponible lo constituye el valor del premio ganado en juegos de azar. El sujeto alcanzado por el tributo es el ganador del juego en cuestión.

7) RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (MONOTRIBUTO)

Este régimen surge en principio como una forma de controlar el universo de pequeños contribuyentes, por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Se determinan distintas categorías, presumiéndose una base imponible determinada, debiéndose aportar dentro de cada categoría una suma fija de impuesto. Dicha suma se considera que cubre las obligaciones tributarias del contribuyente en relación al impuesto a las ganancias, el impuesto al valor agregado y las contribuciones a la seguridad social.

Pero, puede considerarse que este impuesto provoca ciertas distorsiones. Al respecto menciona Gómez Sabaini: "...Las distorsiones de esta "simplificación" de la recaudación sobre los pequeños contribuyentes pueden distinguirse porque no sólo se pierde la relación de ingresos-carga de tipo personal planteada en el impuesto a la renta, sino que además se atenta contra la neutralidad en los precios toda vez que se reemplaza al IVA por un impuesto acumulativo de monto fijo que no puede deducirse de los valores exportables."³⁶

Es oportuno mencionar que actualmente está planteado el estudio para la modificación de este régimen. Así como está vigente un "Plan de Regularización de las Deudas para los Monotributistas".

En lo que respecta a los Impuestos Indirectos, se mencionan:

1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ley 23.349/97

El impuesto al valor agregado grava (objeto del impuesto):

- La venta de cosas muebles: la ley determina que existe venta de cosas muebles cuando simultáneamente confluyen los elementos: objetivo, subjetivo y territorial. Como cosas muebles se consideran los bienes de uso o bienes de cambio. El concepto de venta involucra dos elementos: la onerosidad del acto y la transferencia de dominio.
- Las locaciones y prestaciones de obras, de servicios y financieras: trabajos realizados sobre inmueble ajeno, obras efectuadas sobre inmueble propio, fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero, obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero, y locaciones y prestaciones de servicios que la ley enumera (como por ejemplo los prestados por bares, restaurantes y similares).
- La importación definitiva de bienes muebles gravados: se considera la nacionalización por tiempo indeterminado.
- Las prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

La ley considera distintas categorías dentro del tributo:

- Responsables: inscriptos y no inscriptos, según superen o no el monto de ingresos anuales determinados por la AFIP. Ambos realizan actividades gravadas.
- No responsables: la actividad que desarrollan los sujetos no está alcanzada por el impuesto.
- Exentos: los sujetos exentos están eximidos de cobrar el impuesto a sus clientes, pero no de abonarlo a sus proveedores.
- Consumidor Final: es el sujeto que adquiere bienes y/o servicios para su consumo particular.

Son sujetos del impuesto:

- Los que habitualmente efectúen ventas de cosas muebles.
- Quienes realicen actos de comercio accidentales.
- Los que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.
- Los importadores que importen en forma definitiva cosas muebles, por cuenta propia o por cuenta de terceros.
- Quienes presten servicios gravados.
- Quienes realicen locaciones gravadas.
- Las empresas constructoras que realizan obras sobre inmueble propio.

³⁶ Gómez Sabaini, "Sistema Tributario: Cuadro de Situación" Capítulo II.

La ley enumera taxativamente las exenciones en el impuesto, que son subjetivas y objetivas, en algunos casos, y con destino determinado, en otros.

Los contribuyentes responsables inscriptos en el impuesto deben declarar mensualmente sus obligaciones.

Existen regímenes especiales de ingreso del tributo mediante retenciones, percepciones y pagos a cuenta. Por medio de estas reglamentaciones, se obliga a determinados contribuyentes a ingresar anticipadamente el impuesto, según las normas vigentes y dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2) IMPUESTO A LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS EN CUENTA CORRIENTE. Ley 25.413/01. Ley de Competitividad

Es un impuesto sancionado en el marco de la Ley de Competitividad ante la crisis financiera del gobierno nacional, con el objeto de asegurar la recaudación.

Es transitorio, con vigencia hasta el 31/12/2004.

Este impuesto se aplica sobre los créditos y débitos efectuados en cuentas (cualquiera sea su naturaleza) abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.

Los sujetos pasibles del impuesto son los titulares de las cuentas bancarias mencionadas.

La base imponible del impuesto se determina sobre el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas.

Se consideran ciertas exenciones taxativas, como por ejemplo el crédito en cajas de ahorro o cuentas corrientes por los importes correspondientes a los sueldos del personal en relación de dependencia y a las jubilaciones y pensiones.

Se aplica una alícuota general del 6 por mil para los créditos y débitos, y una alícuota reducida para determinados casos específicos.

Existe una crítica a este impuesto con referencia a su falta de relación entre el hecho imponible –en este caso transacciones u operaciones financieras- y la capacidad contributiva. A su vez, puede considerarse un impuesto distorsivo e inequitativo dado que recae en consumidores finales o contribuyentes cautivos en el sistema bancario y que en ocasiones poseen conflictos de rentabilidad. Esta misma situación hace que se considere un gravamen regresivo al vulnerar el principio de proporcionalidad cuando se exige mayor sacrificio contributivo a esos usuarios de cuentas bancarias.

3) IMPUESTOS INTERNOS. Ley 24.674/96

Se gravan por este impuesto los tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, ciertas bebidas analcohólicas, cubiertas para neumáticos, combustibles, aceites lubricantes, artículos de tocador, objetos suntuarios, electrodomésticos, vehículos automotores, entre otros. Los artículos gravados están específicamente mencionados en la ley, y alcanzados a tasas diversas según el artículo que corresponda.

Grava la transferencia a cualquier título de los productos antes mencionados, “su despacho a plaza, cuando se trate de importación para el consumo.”

Los sujetos alcanzados por este gravamen son:

- Los importadores
- Los fabricantes que elaboren productos cuyo estampillado es obligatorio
- Los responsables que sustituyan a los fabricantes.

Una característica del sistema tributario argentino, la constituye la implementación de **RETENCIONES, PERCEPCIONES y PAGOS a CUENTA**, cuyo objetivo es:

- Adelantar la recaudación de los impuestos;
- Facilitar el control. Es más fácil controlar a un universo menor (los agentes de retención y percepción) que al total de los contribuyentes;
- Combatir la evasión fiscal.

Se aplican principalmente sobre determinadas rentas del Impuesto a las Ganancias y determinadas operaciones o actividades dentro del Impuesto al Valor Agregado.

Surgen a través de Resoluciones Generales que dicta la Administración Federal de Ingresos Públicos en el ejercicio y cumplimiento de las funciones facultadas por la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683 t.o. en 1998) art. 22, aunque también resulta pertinente mencionar al Decreto Reglamentario 618/97 art. 7, y 9, punto 1, incisos a) y b). Los artículos indicados establecen que:

- Artículo 22 – Ley 11.683: Percepción en la Fuente: “La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan la leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué persona y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.”
- Artículo 7 – Decreto 618/97: “el Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros...;...modos, plazos y formas extrínsecas de percepción de gravámenes, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios...;...creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información...;...cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo con lo preceptuado, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo.”
- Artículo 9 – Decreto 618/97: Funciones y facultades del organismo: “serán atribuciones del Administrador Federal...: dirigir la actividad del organismo mediante el ejercicio de todas las funciones, poderes y facultades que las leyes y otras disposiciones le encomienden a él o asignen a la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir ejecutar ... los tributos a cargo de la entidad mencionada...En especial, el Administrador Federal fijará las políticas, el planeamiento estratégico, los planes y programas y los criterios generales de conducción del organismo...”

Tal como se observa, la Administración Tributaria posee legítimamente la facultad para reglamentar gravámenes y ejecutar políticas fiscales con el fin de cumplir una de sus funciones primordiales: la recaudación.

Es oportuno citar lo mencionado por el Dr. Rosembuj en relación a los reglamentos de los gravámenes, que si bien los analiza desde la perspectiva de la doctrina y normas españolas, es perfectamente aplicable en lo que respecta a nuestro derecho tributario: “Los reglamentos son actos normativos del gobierno, que ejerce la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y con las leyes (97). El reglamento es una fuente normativa secundaria, hallándose subordinada a la norma primaria emanada de los órganos legislativos representativos...El Gobierno es el titular de la potestad reglamentaria y su desarrollo debe propiciar la actuación concreta de disposiciones legales precedentes y subordinada a su observancia... La competencia para emanar reglamentos corresponde al Gobierno.”³⁷

Las resoluciones más representativas son:³⁸

- 1) R.G. 1261/02 (AFIP) desde el 01/06/02: retención sobre el trabajo en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otros, incluido en la ley del Impuesto a las Ganancias.
- 2) R.G. 830/00 (AFIP) y sus modificatorias: enumera de manera taxativa determinadas rentas de las distintas categorías dentro del Impuesto a las Ganancias.
- 3) R.G. 3026/89 (DGI): vinculada con el impuesto sobre los beneficios eventuales y a las ganancias. Transferencia de bienes inmuebles cuotas y participaciones sociales.
- 4) R.G. 3311/91 (DGI): se aplica a los pagos que se efectúen a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios que se encuentren adheridos a sistemas de pago mediante tarjeta de créditos.
- 5) R.G. 4167/96 (DGI): se aplica a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios adheridos a los sistemas de vales de almuerzo y/o alimentarios de la canasta familiar. Esta Resolución General se aplica por conceptos vinculados al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado.
- 6) R.G. 500/99 (AFIP): regula las retenciones sobre el pago de intereses de deuda que se practique de conformidad con lo establecido en el artículo 81, inciso a), último párrafo de la ley del impuesto a las ganancias.
- 7) R.G. 3543/92 (DGI): régimen de percepción aplicable a las operaciones de importación de bienes con carácter definitivo.
- 8) R.G. 739/99 (AFIP): regula el ingreso de las retenciones que se practiquen con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior.

³⁷ Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario I”, p. 69, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A., Barcelona, 1988.

³⁸ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa, el 2 de febrero de 2004, e investigación personal en la Biblioteca Electrónica de la AFIP en febrero y marzo de 2004.

- 9) R. G. 18/97 (AFIP): Impuesto al Valor Agregado - régimen de retención. Sobre operaciones de compra venta de cosas muebles, locación de obras y prestaciones de servicios contratadas.
- 10) R. G. 1105/01 (AFIP): Impuesto al Valor Agregado - régimen de retención. Sobre honorarios profesionales - pagos efectuados por vía judicial.
- 11) R. G. 140/98 (AFIP): Impuesto al Valor Agregado - régimen de retención. Sobre sistemas de tarjetas de crédito y/o compra para las liquidaciones efectuadas a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios adheridos al sistema.
- 12) R. G. 3337/91 (DGI): Impuesto al Valor Agregado - régimen de percepción. Aplica percepciones para empresas comprendidas en la R.G. 3125 -operaciones de venta de cosas muebles (excluidos bienes de uso, granos destinados a la siembra, venta de agroquímicos, etc.)-.
- 13) R. G. 3431/91 (DGI): Impuesto al Valor Agregado - régimen de percepción. Requisitos, formas y condiciones.
- 14) R. G. 212/98 (AFIP): Régimen de percepción - Impuesto al Valor Agregado. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes Ley 24.977 –Monotributo-. Sujetos no categorizados.
- 15) R. G. 820/00 (AFIP): Régimen de percepción - Impuesto al Valor Agregado. Sobre operaciones de venta de gas licuado de petróleo (GLP) comercial.
- 16) R. G. 4059/95 (DGI): Régimen de retención, percepción y pago a cuenta - Impuesto al Valor Agregado. Para operaciones de compra-venta, matanza y faenamiento de ganado bovino.
- 17) R. G. 4131/96 (DGI): Régimen de retención, percepción y pago a cuenta - Impuesto al Valor Agregado. Para operaciones de compra-venta, matanza y faenamiento de ganado porcino.
- 18) Ley 23.966 del Impuesto a los Combustibles Líquidos: permite a los productores agropecuarios computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado la totalidad del impuesto a los combustibles contenidos en la compra de gasoil.

El tema de la incidencia tributaria es una cuestión sumamente importante y difícil de abordar. Es relevante por cuanto es la pieza basamental para completar el efecto de la acción estatal sobre la distribución del ingreso vía política fiscal. Sin una idea clara de quiénes son los que finalmente sufren las consecuencias económicas de los impuestos, es imposible evaluar la acción estatal en lo que respecta al objetivo de "equidad". La cuestión de la incidencia tributaria es, sin embargo, difícil de plantear, ya que requiere de estudios más detallados sobre las condiciones de todos los mercados, o al menos, de varios mercados claves. El impacto hace referencia al responsable legal del pago del impuesto. Éste, sin embargo, puede trasladar parte o la totalidad de la carga tributaria a otros agentes económicos. Por lo tanto, la incidencia impositiva se refiere al efecto final del tributo sobre quienes realmente sufren la carga económica del impuesto. De lo anterior se deduce que la incidencia de un impuesto depende de las condiciones de oferta y demanda de los mercados de bienes, servicios y factores. Si bien resulta relativamente simple en teoría, el cómputo de la incidencia no es en la práctica una tarea sencilla. Un enfoque ideal sería el de estimar un modelo de equilibrio general donde simultáneamente se determinen los parámetros de evaluación en todos los mercados. Dada la escasez de información disponible, este camino es inviable. Otra alternativa es estimar con modelos de equilibrio parcial las condiciones de mercados particulares. Aunque más sencilla, esta alternativa tampoco resulta fácil de implementar. Son pocos los estudios sectoriales con resultados sólidos para el caso argentino e incluso a nivel mundial.

Los tributos modifican el comportamiento de los actores económicos, quienes cambian sus conductas para eludir el impuesto. Al computar el "costo" del impuesto, no debe olvidarse el daño adicional, producto de la distorsión. Tal distorsión depende de las elasticidades de oferta y demanda. En general, en la mayoría de los análisis sobre el tema se ignora este aspecto, lo cual responde a la dificultad en estimar el monto del costo de la distorsión y en discernir quiénes son los que finalmente sufren sus consecuencias.

Considerando la estructura tributaria en nuestro país, se puede afirmar que el sistema tributario argentino es regresivo y con una marcada tendencia a vulnerar el principio de equidad.

Ejemplo de lo expuesto es que la estructura tributaria de Argentina se basa preponderantemente en impuestos sobre el consumo más que en impuestos sobre la renta.

Esto implica que los consumidores sufren en mayor proporción la presión tributaria.

Dentro de este análisis, no podemos dejar de mencionar la incidencia de la evasión impositiva que ocasiona al Estado el dejar de percibir recursos financieros esenciales para aplicar a las necesidades y obligaciones nacionales.

Observando de manera más simplificada la estructura tributaria y teniendo en cuenta el detalle explícito de los impuestos descritos en párrafos anteriores, se infiere que el conjunto total de gravámenes tanto nacionales como provinciales componen el 100% de la recaudación tributaria. Entre estos impuestos se encuentran los que se aplican a bienes y servicios de consumo, a las rentas y utilidades, al patrimonio – propiedad, contribuciones a la seguridad social.

- A bienes y servicios de consumo: entre los que gravan el consumo de bienes se ubican el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Ingresos Brutos –en el ámbito provincial-, Impuestos sobre consumos más específicos como los Impuestos Internos a los cigarrillos, a las bebidas alcohólicas, el Impuesto a los Combustibles, etc.. Entre los que gravan servicios se encuentran los que gravan los seguros, la telefonía, etc..
- A las rentas y utilidades: son los impuestos sobre las ganancias de personas físicas o jurídicas, y los beneficios empresariales, representados por el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. A su vez, se podría considerar en este ítem al Impuesto sobre los premios de juegos de azar.
- Al patrimonio – propiedad: gravan bienes raíces, patrimonio neto, transacciones financieras y de capital, Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios.
- Contribuciones a la seguridad social: representan los aportes y contribuciones de los empleados y empleadores al sistema de la seguridad social.

Es oportuno mencionar que la presión tributaria se incrementa en función del grado de desarrollo de un país (se recuerda que el concepto de presión tributaria fue reseñado en el desarrollo del capítulo I).

Una estructura tributaria se determina por la relación proporcional que cada impuesto posee dentro de la recaudación total. Esta característica determina la progresividad o regresividad del sistema tributario.

En los países de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) existe dentro de su estructura tributaria una preponderancia de los impuestos a las rentas, hallándose en segundo lugar los impuestos al consumo.

Por todo lo expuesto, resulta vital esgrimir algunas consideraciones:

El diseño de los sistemas tributarios debe contemplar un equilibrio entre las distintas capacidades contributivas y las tasas de tributación impuestas, hasta la concurrencia del monto necesario para atender el gasto, es decir trasladando los menores costos posibles para los contribuyentes. Las consecuencias no deseadas de la evasión fiscal obviamente alteran los resultados en la recaudación de toda Administración Tributaria; esta reducción en los ingresos de las arcas nacionales obliga a las autoridades a tomar alguna medida tendiente a financiar el bache producido por este fenómeno.

Otro factor que incide en el cumplimiento eficiente del objetivo de recaudación, es el que tiene que ver con la adaptabilidad del régimen legal a la realidad del escenario mundial, la velocidad con la que se desarrollan los cambios, la dinámica del mercado, y la estabilidad que se requiere para sostener un equilibrio entre estos fenómenos y la aplicación de las normas legales tributarias. Como el contexto circundante, la economía es compleja, y por lo tanto, también lo será el sistema tributario. Aquí es donde muchas veces y a causa de la velocidad de los cambios operados, de la reformulación del mundo de posguerra fría, y de la consecuente realidad actual, se producen distorsiones: ya sea por falta de estabilidad y continuidad de las normas, por un insuficiente o incompleto análisis y debate efectuado sobre las mismas, o por inconsistencias manifestadas en su redacción.

Si se aborda una evaluación comparativa con respecto a otros sistemas tributarios a nivel mundial, tales como el aplicado por E.E.U.U., vemos que, con la misma dinámica y complejidad de la realidad mundial, se logran adaptar las normas madres a las exigencias de la actualidad. Entonces, es necesario establecer claramente cuál es la variable diferencial en este pretendido análisis comparativo. Esta variable la constituye esencialmente la existencia o no de un Plan Estratégico en política tributaria. Dicha planificación tiene, a mi entender, una importancia superlativa. Este plan estratégico elimina la inestabilidad e inseguridad jurídica, a la vez que funciona como una “amortiguación” que sostiene y equilibra la flexibilidad de la realidad económica y la rigidez de las normas legales vigentes.

Se requiere de un esquema tributario orientado a la estabilidad (vía equilibrio fiscal e incremento de la recaudación), y direccionado a lograr un efecto neutral del sistema impositivo con respecto al mercado de bienes y servicios, propendiendo a la invariabilidad de precios y transparencia en referencia a la asignación de recursos. Debe tornarse mínima la interferencia o incidencia del sistema impositivo en el proceso de formación de los precios relativos de la economía. El diseño impositivo actual actúa distorsionando el esquema de precios relativos, y alterando, consecuentemente, la distribución o imputación de recursos. Ejemplo ilustrativo de lo enunciado, es el impacto relativo de la recaudación impositiva y su relación directa con el efecto precio (un alto grado de la recaudación actual en Argentina corresponde a los tributos con un relevante efecto precio). Complementariamente, debe profundizarse el intento por implementar una estructura de gravámenes que resulten neutrales en una perspectiva de corto a mediano plazo en materia de asignación de recursos, y progresivos en los deciles de distribución del ingreso.

En la actualidad, el sistema tributario sufre los embates de una década con “caja de conversión”, debilidad tributaria, notoria inflexibilidad y sólida regresividad, inestabilidad fiscal y fluctuaciones manifiestas del esquema de financiamiento externo (particularmente en la Cuenta Capital de la Balanza de Pagos).

En relación a lo expuesto, una estructura tributaria con una gran dotación de gravámenes sobre el consumo, intensifica un súbito efecto precio y una traslación relativa al mercado de bienes y factores. Es por ello, que una tributación con supremacía visible de los impuestos al consumo, requiere necesariamente evitar también cualquier recesión o contracción del nivel de actividad. Consecuentemente, una restricción de la recaudación genera un impacto inversamente proporcional en la ecuación fiscal. Por consiguiente, el déficit fiscal amerita una resolución basada en el endeudamiento, incremento de las alícuotas en los tributos existentes que agudizan la irracionalidad del esquema, o en su defecto, la concepción de nuevos gravámenes que no contribuyen de manera efectiva a una mejora de la recaudación impositiva. En estos momentos, se requiere una política tributaria con una “oferta impositiva” más equilibrada, y que combine armoniosa y eficientemente el abanico de instrumentos o herramientas tributarias. Un programa discontinuo de exenciones y variedad de alícuotas “alimentan” la evasión, conspira decididamente sobre la equidad horizontal en materia de sectores y regiones económicas, e impide el “autocontrol” de conductas evasivas.

Por otra parte, la reducción de la carga tributaria se vuelve inviable, ya que el resultante desfinanciamiento del gasto público aborta la pretendida estabilidad fiscal (o reducción del déficit en su defecto). Es imposible combinar la necesidad imperiosa de acelerar e incrementar el nivel de actividad económica, y la pretendida aspiración de selectividad en la política fiscal. Se puede inferir que un agravamiento de la carga tributaria, lejos de mejorar la distribución del ingreso o resultar neutro en su efecto, acentúa las desigualdades de la distribución. La distribución del costo social de la tributación se torna más regresiva que la distribución global del esquema de ingresos. La regresividad de la carga tributaria se deriva de una estructura tributaria compuesta de imposición sobre los consumos, de una particular esencia del tributo sobre la renta neta, y de un alto nivel de evasión y elusión fiscal.

El desafío trascendental de una nueva política tributaria es dotar e impregnar de progresividad al sistema. Sin embargo, tal como cita Gomez Sabaini y Santiere en “¿Quién paga los impuestos?” –Boletín N° 491 de la DGI de setiembre de 1994: “la actividad gubernamental se exterioriza a través de impuestos y gastos. De estas dos caras de la misma moneda, los gastos demuestran poseer un efecto decisivo en la función redistributiva. Los impuestos contribuyen en forma menos concluyente a la progresividad o regresividad, pero sería poco coherente dirigir los esfuerzos sobre una u otra variable. Todo indica que, establecida una estrategia, los dos instrumentos (impuestos y gastos) deben ser utilizados en la misma dirección y ambos tienen un papel que desempeñar”.³⁹

3. El Ingreso Público. Definición y Operatoria. La relevancia del Ingreso Tributario. Ingresos Tributarios y No Tributarios. Diferenciación. Composición de la recaudación tributaria en Argentina. El Sistema Tributario y la dualidad eficiencia- equidad. Conclusiones finales.

³⁹ Gomez Sabaini y Santiere en “¿Quién paga los impuestos?” –Boletín N° 491 de la DGI. Buenos Aires, setiembre de 1994.

Es oportuno intentar responder a la pregunta de por qué se deben pagar los impuestos, evaluando la relevancia trascendental del Ingreso Público para el esquema de financiamiento de un Estado . Una de las respuestas a esta pregunta lo constituye el hecho que cada ciudadano recibe prestaciones de servicios por parte del Estado como educación, salud, seguridad, protección del medio ambiente. Para la concreción de estas prestaciones, que representan el gasto público, el mismo ciudadano está obligado a contribuir con el Estado mediante el pago de tributos. Estas contribuciones que se convierten en obligaciones tributarias, encuentran su límite en la capacidad económica y contributiva de los contribuyentes, marco legal vigente, y demás principios tributarios de igualdad y generalidad.

Como se expresó anteriormente, los tributos son obligatorios en virtud de las leyes que los crean, y su finalidad la constituye la promoción del bienestar general.

Consecuentemente, los tributos:

- Son exigidos por el Estado a los particulares, en el ejercicio de su poder de coacción.
- Son obligatorios, dado que surgen de una ley.
- Constituyen detracciones de la riqueza de los particulares.
- Su esencia tiene por finalidad la promoción del bienestar general.

En relación al vínculo entre el tributo, el Estado y los contribuyentes, se puede afirmar que el Estado se compromete a prestar servicios y garantías a los particulares, quienes, mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias (los tributos) aportan los medios para que el propio Estado concrete la realización de sus fines; simultáneamente los mismos contribuyentes también participan de los beneficios derivados de los servicios que el Estado presta en la consecución del bienestar general del cual los particulares obviamente son parte.

Existe un vínculo jurídico entre los sujetos involucrados: el sujeto activo (el Estado) que establece las normas, y el sujeto pasivo (los contribuyentes) que deben cumplir con las obligaciones tributarias fijadas por la ley.

Esta relación se rige por el Derecho Público y se origina en la subordinación política, económica y social de los ciudadanos hacia el Estado.

En un Estado de derecho, la Administración Pública debe sostener y bregar por el cumplimiento de una de las funciones constitucionales del Estado, como es el cuidado del interés general conformado por el interés de la comunidad.

Dentro de este marco, la Administración Tributaria presenta servicios públicos lo que supone la erogación de fondos constituyendo los gastos del sector público nacional.

Para hacer frente a estos gastos, el Estado debe hacerse de recursos. Por lo tanto, nace y existe una obligación constitucional de contribuir de la ciudadanía con el sustento teórico en los distintos principios como el de igualdad, de equidad, o de generalidad.

Y en este proceso que implica que el Estado debe procurarse recursos (y para este caso en especial, recursos tributarios), es tan obvia como esencial la necesidad del cumplimiento por parte de la ciudadanía del pago de la deuda tributaria. Dicho pago puede ser voluntario o forzoso. En este último caso, la Administración Tributaria arbitrará los medios legales necesarios para aplicarlos en pos de lograr el cobro de las obligaciones tributarias adeudadas y no exteriorizadas por el contribuyente.

Los pagos de la deuda tributaria conforman la recaudación tributaria, una de las formas, quizás la más legítima de la que se vale el Estado para tener ingresos públicos.

Los Ingresos Públicos se componen por distintos elementos como por ejemplo la realización de activos del Estado, financiamiento externo e interno, y la recaudación tributaria.

Con la recaudación, el Estado puede asignar los fondos para cubrir las necesidades de la comunidad propendiendo a la satisfacción del interés general y al funcionamiento de los servicios públicos. Existe de esta manera un beneficio general indeterminado.

Deteniéndonos en la recaudación tributaria, resulta oportuno mencionar el concepto de tributo. Al respecto el Dr. Rosembuj expresa: “El tributo es un derecho económico de la Hacienda Pública, establecido con arreglo a la ley, en base a la capacidad económica y que se concreta en una prestación coactiva patrimonial, a cargo de todos los obligados a contribuir al gasto público. El tributo es un derecho económico de la Hacienda Pública y que, junto con los rendimientos patrimoniales de la misma, los productos de operaciones de la deuda

pública y otros recursos, constituyen el haber de la Hacienda Pública... Es una prestación coactiva patrimonial a favor de la Hacienda Pública y a cargo de un sujeto pasivo u obligado tributario, por la realización de un hecho imponible, previsto en la ley, que tiene por fundamento una actividad administrativa organizada, con finalidad colectiva y equitativa, al servicio de los intereses generales... El tributo, como derecho económico público exige un comportamiento positivo del obligado, apto para satisfacer el interés público tutelado: el denominado interés fiscal. El derecho a la prestación económica es una garantía de una utilidad sustancial (Alessi) a favor de la Hacienda Pública y cuyo fundamento y límite es la legalidad y la capacidad económica... El tributo se concreta en una prestación coactiva patrimonial en favor de la Hacienda Pública.”⁴⁰

Otra de las razones de la existencia del tributo está justificada en el hecho de formar parte de una sociedad organizada. Tal como lo expone el Dr. Rosembuj: “El fundamento del tributo, su causa, es: el disfruto o goce por parte de los ciudadanos de los privilegios de vivir en una sociedad organizada, establecida y protegida por la dedicación del tributo a los fines públicos (U.S.,301, Carmichael v. Southern Coal).”⁴¹

Los Ingresos Públicos tal como lo define Sainz de Bujanda:⁴² "Son los fondos que, merced al ejercicio de la actividad de la Hacienda Pública afluyen efectivamente al Tesoro Público". Y podríamos agregar, que dichos fondos luego son aplicados para financiar los gastos públicos.

Los Ingresos Públicos se clasifican en:

- ❖ Ingresos Públicos Tributarios: son los exigidos por el Estado de manera coactiva o unilateral.
- ❖ Ingresos Públicos No Tributarios: los obtenidos por el Estado y demás Entes Públicos por medio del recurso de crédito (endeudamiento: Deuda Pública), y de otros Ingresos provenientes de su propia actividad financiera. Dentro de esta clase, algún sector de la Doctrina incluye a los precios públicos.
 - Algunos Ingresos Públicos No Tributarios son: Venta de bienes, Alquiler de Edificios, Venta de Lotería, Venta de Seguros, Venta de Servicios, Ingresos por concepto de préstamos, Intereses sobre bonos del Gobierno Central, Intereses y comisiones sobre préstamos a Gobiernos Locales, Intereses sobre préstamos concedidos a Instituciones Públicas de Servicio. También son Ingresos No Tributarios ciertos Derechos y Tasas Administrativas.
 - Un concepto relevante a considerar es la Deuda Pública. Constituye una forma de ingresos que se obtienen a favor del Estado, el que recurre al crédito como un instrumento de financiación del déficit presupuestario. Dentro de la Deuda Pública, encontramos la Deuda Interna, compuesta por todas las obligaciones que deberán cancelarse a personas, físicas o jurídicas, residentes en el territorio nacional; y la Deuda Externa, constituida por las obligaciones que deberán cancelarse a Organismos Internacionales, o bien a personas, físicas o jurídicas, domiciliadas en el extranjero.
 - Precios Públicos: Estos precios se relacionan a las empresas públicas, y más específicamente en cuando éstas prestan servicios públicos. En este sentido afirma la Licenciada Nedhelka Alvarado Zelada: “...Basta con el hecho de que el mercado fije una determinada contraprestación de forma diversa al mercado libre para que estemos frente a este tipo de recursos... Se habla que el precio público, es aquel que cubrirá el monto del coste de un servicio, el cual se deberá fijar a base de criterios públicos.”⁴³ Complementariamente, para Giuliani Fonrouge “los precios públicos exigidos por las empresas y servicios estatales se ubican entre los ingresos que no revisten de carácter tributario... por ende se dan por razones de oportunidad económica y política,... y se establecen por empresas que actúan según las normas de Derecho Público Administrativo que atienden a la gestión

⁴⁰ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 17-18, 29, 20, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

⁴¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 18, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

⁴² Sainz de Bujanda, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

⁴³ Alvarado Zelada, Nedhelka, “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica” Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

de los bienes de la comunidad dentro del sistema negocial de los precios, pero con las garantías que requiere el servidor público.”⁴⁴

- ❖ Ingresos Patrimoniales: los obtenidos por los Entes Públicos en su condición de propietario de su patrimonio o como accionista de empresas públicas o privadas.

Algunas de las características de los Ingresos Públicos son las siguientes:

- El Ingreso Público es siempre una suma de dinero: Aquellos recursos que no sean monetarios no constituyen ingresos públicos, sino que se consideran prestaciones en especie o personales que están justificadas por el deber del Estado de satisfacer ciertas necesidades públicas.
- El Ingreso Público es percibido por un Ente: la descripción de “público” se refiere al titular del ingreso, sin especificar el régimen jurídico que se aplica. Esto es así dado que hay ciertos ingresos públicos destinados o asignados al ordenamiento privado, como por ejemplo los ingresos que se obtienen por la venta de títulos que representan el capital del Estado.
- Su objetivo fundamental es financiar el Gasto Público: La principal función del Ingreso Público la constituye el financiamiento del gasto público. Aunque en algunas oportunidades, con esos fondos puede perseguirse la aplicación de alguna política monetaria o económica.

En relación a la distribución del ingreso, previamente es necesario citar lo que en sí mismo representa el ingreso. El ingreso de un país en un período determinado es el producto de la utilización de recursos productivos durante ese período. La riqueza de un país es el conjunto de activos físicos, propiedad de las economías domésticas.

El ingreso nacional, es distribuido entre los individuos y las familias del país por medio de los mercados de factores. Esta distribución resultará más o menos equitativa, justa e igualitaria, según sea el sistema de precios o retribuciones vigentes.

En pos de lograr una distribución equitativa e igualitaria, el Estado interviene aplicando medidas que conforman las políticas distributivas.

La política de distribución dispone de distintos instrumentos:

- Sistema Impositivo
- Transferencias, más específicamente gastos de transferencia: constituyen pagos que el Estado efectiviza sin la retribución correspondiente ni en bienes ni en servicios por parte del receptor, como por ejemplo el seguro de desempleo.
- Medidas de intervención directa en los mecanismos del mercado (congelamiento de salarios, controles de precios de artículos de primera necesidad, salarios mínimos, etc.).

El Estado interviene con el objetivo de cumplir con las distintas funciones del sector público. Las principales funciones del sector público son:

- Función Fiscal: relacionada con los impuestos.
- Función Reguladora: mediante la sanción de leyes que afectan la actividad económica.
- Función Provedora: proveyendo a la comunidad de bienes y servicios a través de las empresas públicas.
- Función Redistributiva: intentando modificar la distribución de la renta entre los ciudadanos, o entre las regiones.
- Función Estabilizadora: mediante controles macroeconómicos.

Son objetivos del sector público:

- Mantener una estabilidad de precios.
- Propiciar el crecimiento económico.
- Elevar el nivel de empleo.

Tal como surge del Presupuesto Nacional para el año 2004, el 93.2 %⁴⁵ del total de los recursos con los que contará el Estado (57.175,1 millones de pesos sobre el total de 62.012,3 millones de pesos) lo constituyen los Ingresos Tributarios y Contribuciones a la Seguridad Social.

Como se ve nítidamente, la recaudación tributaria tiene una importancia superlativa dentro de la estructura de los recursos con los que cuenta el Estado Nacional.

⁴⁴ Giuliani Fonrouge, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

⁴⁵ Ley de Presupuesto Nacional – año 2004.

No es la intención de este trabajo analizar en profundidad el Presupuesto Nacional sino más bien considerarlo como un elemento más que contribuye a desarrollar y sostener la teoría de la importancia de la Recaudación en la contribución de mantener y proteger los intereses nacionales, siendo la fuente más legítima de obtención de recursos para la Administración Nacional.

Entonces, equivaldría a decir que la Recaudación puede y debe considerarse como un bien común, de interés general cuyo interés fiscal no es sólo del Estado sino de los contribuyentes que tienen una participación activa en este proceso. Por eso decimos que la recaudación tiene una característica de interés fiscal compartido.

A continuación se expondrá un análisis de la recaudación según la materia gravada, en relación a los datos registrados en los años 2001 y 2002 (períodos típicos y representativos de la composición enunciada, y coincidentes con la existencia de un proceso devaluatorio).

Previamente es oportuno describir el criterio que se sigue en este desarrollo, el que corresponde a lo determinado en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional. En referencia a ello, se describirá la incidencia de los tributos en la recaudación de acuerdo a la clasificación que al respecto dicho manual establece y que consta en las “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”:⁴⁶

- Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital: compuesto por los “gravámenes sobre la renta neta efectiva o presunta de las personas físicas y las utilidades de las empresas; tributos sobre las ganancias de capital provenientes de la venta de tierras, valores u otros activos, los de base presunta, que como parte de un impuesto sobre la renta gravan renta de la propiedad, la tierra y los bienes raíces, los impuestos sobre las ganancias de juegos de azar y sobre cualquier otra forma de renta específica.”
- Contribuciones al seguro social: “agrupan pagos obligatorios que efectúan los asegurados o sus empleadores a instituciones gubernamentales que proporcionan prestaciones de bienestar y seguro social.”
- Impuestos sobre la propiedad: “incluyen los que gravan el uso de la propiedad y la transferencia de riqueza de bienes muebles o inmuebles recaudados a intervalos regulares, una sola vez o en el momento de la transferencia: es decir, los impuestos permanentes sobre la propiedad inmueble o el patrimonio neto, los que gravan el cambio de la propiedad por herencia, cesión gratuita u otras transacciones, los gravámenes únicos por mejoras y los especiales sobre el capital.”
- Impuestos internos sobre bienes y servicios: “comprenden los gravámenes de derecho sobre la producción, extracción, venta, transferencia, arrendamiento o aprovisionamiento de bienes y prestación de servicios, o relativos al uso de bienes o permisos para utilizar bienes o realizar actividades. Esta agrupación reúne los impuestos acumulativos aplicados en una o en varias etapas, todos los generales a las ventas, al valor agregado, selectivos sobre la producción y el consumo de bienes, sobre el uso de vehículos automotores y otros bienes y sobre los permisos para realizar actividades. Se deducen de esta categoría las Devoluciones.”
- Impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales: se incluyen los “derechos de importación que gravan los bienes por el hecho de ingresar al país, y otros cargos cuya base tributaria es la importación (tasas consulares, impuestos de estadística y derechos fiscales).” También se incluyen los “derechos de exportación que gravan los bienes por el hecho de ser enviados fuera del país, los impuestos sobre transacciones cambiarias que se aplican a la venta y compra de divisas y otros sobre distintos aspectos del comercio internacional.”

Teniendo en cuenta lo previamente mencionado, se procederá a efectuar el análisis de la recaudación según la materia gravada en relación a los datos de los años 2001 y 2002:⁴⁷

En relación al total recaudado durante el período 2001, el que ascendió a la suma de 46.100.495 miles de pesos corrientes, los impuestos sobre la Renta, las utilidades y las ganancias de capital, representaron un 23,3% del total, las contribuciones al seguro social incidieron en un 17,8% sobre el total referenciado, los impuestos sobre la propiedad impactaron en un 8,3% sobre el global, los impuestos internos sobre bienes y servicios reflejaron un 46,3% sobre el total general, y los tributos sobre el comercio y las transacciones internacionales representaron un 3,6% sobre el total general. El rubro “otros impuestos” contribuyó en un 0,8% sobre el global.

⁴⁶ “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77.

⁴⁷ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77-79.

Abordando una evaluación más detallada y desagregada en cuanto a la evolución del impacto del total de la recaudación en razón de la materia gravada durante el año 2001, con respecto al rubro de impuesto sobre la propiedad, el tributo sobre las transacciones financieras y de capital incidieron en un 6,5% sobre el total del ejercicio, los impuestos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad impactan en un 1,7% sobre el total global del período, mientras que otros impuestos permanentes sobre la propiedad representaron un 0,1% del total general.

En lo que respecta al rubro de impuestos internos sobre bienes y servicios, el desagregado refleja que los impuestos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representaron un 33,3% del total global, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes incidieron en un 11,1% sobre el total general, y los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios impactaron en un 1,5% sobre el global.

En lo atinente, a la materia gravada sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación representaron un 3,4% sobre el total, mientras que los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias, y otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales impactaron ambos en un 0,1% sobre el total general.

Efectuando un análisis desagregado del grado de participación de los ítems que impactan relativamente en cada rubro o materia gravada, los impuestos sobre las transacciones financieras y de capital incidieron en un 78,3% sobre el total de impuestos sobre la propiedad, los impuestos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad reflejaron un 20,2% del total del tributo sobre la propiedad; finalmente, otros impuestos permanentes sobre la propiedad impactaron en un 1,5% sobre los impuestos sobre la propiedad. En relación a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representaron un 72% sobre el total de impuestos internos sobre bienes y servicios, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes impactaron en un 24,7% sobre el rubro citado, mientras que los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios representaron un 3,3% sobre la materia gravada de los tributos internos sobre bienes y servicios. En lo que respecta a los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación incidieron en un 93,9% en relación al total de esta materia gravada, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias reflejaron un 3,1% sobre el total del rubro, mientras que finalmente otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales representaron el 2,9% sobre el total del impuesto sobre el comercio y las transacciones internacionales.

Por otra parte, abordando el análisis del ejercicio 2002, el rubro de impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital representó un 18,4% sobre el total general, las contribuciones al seguro social un 16,00% sobre el global, los tributos sobre la propiedad un 10,6% sobre el total general, mientras que los impuestos internos sobre bienes y servicios y los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales incidieron en un 42,2% y 12,3% sobre el global. Complementariamente, el rubro otros impuestos contribuyó en un 0,6% sobre el total general.

En lo atinente al desagregado de ítem por cada rubro o materia gravada (impuestos sobre la propiedad) y su incidencia sobre el total global, los impuestos sobre las transacciones financieras y de capital impactaron en un 9,5% sobre el total, los tributos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad un 1,00%, y otros impuestos permanentes sobre la propiedad impactaron en 0,1% sobre el total general. En lo que respecta a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representaron un 29,4% sobre el total general, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes representaron un 12,4% sobre el global, mientras que los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios impactaron en un 0,4% sobre el global. En lo referente a los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación contribuyeron en un 2,5% sobre el total general, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias impactaron en un 9,7% sobre el global, mientras que otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales incidieron en un 0,1% sobre el total general.

En lo atinente a la contribución relativa de cada ítem en el rubro o materia gravada (impuestos sobre la propiedad), los tributos sobre las transacciones financieras y de capital participan en un 89,4% del total de los impuestos sobre la propiedad, los tributos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre

herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad incidieron en un 9,5% sobre el total del rubro, y finalmente, otros impuestos permanentes sobre la propiedad participaron en un 1,1% sobre el total de impuestos sobre la propiedad. En relación a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representó un 69,7% sobre el total del rubro, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes impactó en un 29,3% mientras que los tributos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios impactaron en un 0,9% sobre el total de impuestos internos sobre bienes y servicios. En los que respecta a la materia gravada correspondiente al comercio y a las transacciones internacionales, los derechos de importación representaron un 20,6% del rubro, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias significaron un 79% del total del rubro, mientras que otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales impactaron en un 0,4% sobre el total de impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales.

En cuanto a la variación relativa o porcentual de cada rubro o materia gravada del ejercicio 2002 con respecto al período 2001, vemos que los impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital tuvieron una variación negativa del 11,2%, el rubro de las contribuciones al seguro social una variación positiva del 1,5%, los impactos sobre la propiedad una variación positiva del 44,3%, los impuestos internos sobre bienes y servicios una variación positiva del 2,5%, los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales una variación positiva del 279,20%, mientras que finalmente el “rubro otros” tuvo una variación negativa del 16,1%.

En lo que respecta a los ítems componentes de cada rubro o materia gravada, observamos que los impuestos sobre las transacciones financieras y de capital tuvieron una variación relativa positiva del 64,7%; los tributos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad, una variación negativa del 32%; finalmente otros impuestos permanentes sobre la propiedad variaron positivamente en un 4%. En relación a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado tuvieron una variación negativa del 0,7%; los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes, una variación positiva del 21,6%; mientras que los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios, una variación negativa del 70,7%. En relación al rubro de impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación tuvieron una variación negativa del 17%, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones bancarias, una variación positiva del 9.492,60%, mientras que otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales tuvieron una variación negativa del 42,4%.

De todo lo descripto anteriormente se deduce que la incidencia mayor dentro del esquema de recaudación tributaria presentado, corresponde a los “Impuestos Internos sobre Bienes y Servicios, que constituyen los impuestos indirectos sobre el consumo, y que representa el 42,2% del total de la recaudación. En segundo lugar, pero con una brecha considerable (23,8%) se encuentran los tributos a la renta con el 18,4% del total recaudado.

La variación relativa o porcentual del PBI Nacional 2002/2001, es del 16,33%. Esto demuestra que ha habido un aumento en la estructura de crecimiento económico o nivel de actividad.⁴⁸

Con respecto a la incidencia del Impuesto al Valor Agregado en las distintas actividades económicas, y considerando la regresividad de nuestro sistema tributario, se expone una síntesis del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto a las presentaciones y los débitos y créditos fiscales por actividad económica, en el período de enero a diciembre de 2002:⁴⁹

Abordando la evaluación y análisis de los rubros más representativos de la actividad económica del período 2002 y su incidencia sobre la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, al tomar en cuenta las presentaciones de dicha obligación fiscal, podemos inferir que rubros del comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos; la agricultura, ganadería, caza y sicultura; la industria manufacturera; los servicios inmobiliarios, empresariales y de alquileres; y los servicios de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones, tuvieron el mayor impacto dentro de la

⁴⁸ Fuente: Secretaría de Programación Económica y Regional del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, en “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 487.

⁴⁹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 97-103.

actividad económica con el 32,9%; 18,9%; 12,2%; 11,5%; y 9,2% respectivamente (en cuanto a la relación de promedio mensual).

En relación al análisis del débito fiscal por actividad económica, la evaluación es coincidente con los rubros descriptos anteriormente, pero con incidencias del 37,7%; 16,3%; 13%; 9,9%; y 9,9% respectivamente.

Al abordarse el crédito fiscal, las actividades enumeradas en cuestión, impactaron en un 35%; 21,1%; 12,5%; 9%; y 9,6%; respectivamente en la estructura económica porcentual (también en referencia a un promedio mensual).

Si se toma en perspectiva el importe total y trascendencia de la actividad económica en el impuesto al Valor Agregado (en cuanto al débito y crédito fiscal), los rubros de la industria manufacturera; el comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos; los servicios de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones; la agricultura, ganadería, caza y sicultura; y la explotación de minas y canteras, fueron los más relevantes y significativos con incidencias del 30,3% y 38,9 %; 29,6% y 31,1%; 8,4% y 6,5%; 7,8% y 6,2%; y 5,4% y 4,7% respectivamente en el caso del débito y crédito fiscal pertinente.

El Impuesto al Valor Agregado grava las ventas, las importaciones definitivas y las obras, locaciones y prestaciones de servicios, con una alícuota general del 21%. La ley establece una categoría de Responsable no Inscripto para los contribuyentes que no adhirieron al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo-, que efectúan actividades con ingresos anuales que no superan las sumas determinadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos. Estos responsables ingresan un incremento del 50% de la tasa general vigente. (Se detalla en el capítulo II, Sistema Tributario Argentino, Impuesto al Valor Agregado).

Es importante recordar que el “fuerte” del ingreso fiscal actual es la variable tributaria, canalizada particularmente en el IVA (por el aumento del nivel de actividad económica) , en la retención a las Exportaciones (por el aumento del volumen del intercambio comercial en razón de la modificación del tipo de cambio –devaluación-, y la consecuente obtención de competitividad en los mercados globales), y el llamado “Impuesto al Cheque”.

Otro efecto negativo de la conducta evasiva, es la distribución no uniforme de la carga fiscal que debe afrontar un contribuyente que cumplimenta sus obligaciones tributarias y otro que no lo hace, alterando el principio basamental de equidad horizontal que todo sistema tributario debe procurar. Complementariamente a esto, la circunstancia de la competencia desleal -como ya se ha señalado- es otra muestra acabada del efecto nocivo de la evasión sobre el funcionamiento de mercado.

No obstante esto, se pueden exponer algunas conductas de la Administración Tributaria que indirecta y ocasionalmente afectan el buen cumplimiento de las obligaciones impositivas: Moratorias, planes de facilidades de pago, blanqueos y presentaciones espontáneas, ya que la consolidación de tales políticas tributarias torna al sistema tributario como injusto, incongruente, e inequitativo frente a los contribuyentes que mantienen una conducta regular de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; deficiencias y excesos normativos que regulan el marco de la actividad, etc. Conforme a lo expuesto, Fritz Neumark en “Los principios de la imposición”, enuncia: “...el principio de transparencia tributaria, exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuran de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos, como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello, la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de impuestos...”. También en este punto podemos recordar lo expuesto por Jeffrey Owens en “Temas emergentes de la reforma impositiva” cuando expresa: “...La propiedad más importante de todo impuesto es la capacidad de ser recaudado.”

“La deficiente estructuración del sistema tributario como causa del incumplimiento voluntario y por ende, en gran medida de la economía informal, está vinculada a factores especiales tales como el nivel de la carga tributaria, especialmente cuando ésta se torna excesiva nominalmente para compensar la evasión. Cuando la evasión fiscal alcanza magnitudes considerables, el sistema impositivo se torna rígido. Se dice que existe evasión porque las tasas son altas. Este es el argumento esgrimido por los contribuyentes. Los encargados de

trazar la política fiscal estiman que las tasas son altas porque existe evasión. Se crea así un círculo vicioso de la evasión ... o la espiral evasiva.”⁵⁰

Estas medidas deben estar acompañadas con el logro de la eficiencia y efectividad en la Administración Tributaria.

Si bien es cierto que ante altos grados de evasión y con administraciones tributarias poco eficientes, aplicar impuestos sobre el consumo es más efectivo que aplicarlos sobre las rentas, no es menos cierto que la regresividad de un sistema tributario es un centro de atracción para perfeccionar medios evasivos y más si esto se complementa con procesos recesivos de la economía.

Otra situación a considerar es la falta de conexión que existe entre los distintos niveles de gobierno (nacional, provincial y municipal) en cuanto que por un lado, se aplican impuestos que muchas veces gravan idénticos hechos imponibles; y por otro lado, en ocasiones crean nuevos gravámenes sin atender el impacto que ellos generan en la población, sustentándolos sólo en las necesidades de financiamiento gubernamental.

En esta instancia podríamos identificar las funciones que le corresponderían ejercer al Estado en materia impositiva:

- 1) en cuanto a la Política Tributaria, definir en relación a las alícuotas, bases o hechos imponibles, y sujetos sobre los que recaerá la presión tributaria. En este sentido, es necesario recordar que una Política Tributaria debe procurar la igualdad y la equidad; y ante un sistema tributario justo, mayor será el cumplimiento y la aceptación de los contribuyentes.
- 2) en cuanto a la Administración Tributaria, a determinar quién cobrará los impuestos y de qué manera, así como también establecer los castigos por los incumplimientos a las obligaciones fiscales. Como ya se ha mencionado, la eficiencia de la Administración Tributaria significa recaudar el máximo posible a un mínimo costo, no sólo por parte del costo que puede representarle la administración para el Estado, sino por parte del costo de cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes.

Cuando mencionamos la equidad, nos referimos a la equidad horizontal y la equidad vertical. La equidad horizontal es la que se refiere a la igualdad de trato que debe prevalecer ante contribuyentes con análogas características. La equidad vertical se refiere al igual tratamiento impositivo de los contribuyentes considerando su capacidad de pago, esto quiere decir que contribuyentes con distinta capacidad de pago deberían pagar diferentes cantidades de gravámenes. El concepto de equidad está íntimamente relacionado con el concepto de progresividad, dado que a mayores ingresos, mayor debería ser la proporción de impuestos pagados.

Por otra parte, en la consideración de un sistema impositivo confluyen varios objetivos de política económica. De esta forma, no puede juzgarse una estructura tributaria simplemente por su incidencia distributiva. Este es, sin duda, uno de sus aspectos principales, pero no deben descuidarse otros elementos que hacen a la elección de un óptimo sistema tributario. En principio, éste debe cumplir adecuadamente una de sus funciones esenciales: la recaudatoria.

Esto demuestra que se torna esencial la conformación de un sistema tributario progresivo con impuestos no distorsivos y regente de los principios de eficiencia y equidad (en contraposición al carácter distorsivo de los gravámenes señalados anteriormente en el marco del sistema tributario argentino de la actualidad).

⁵⁰ En “Estudio sobre Política Fiscal Argentina”, Programa conjunto de Tributación, OEA-BID-CEPAL V, p. A-3 – Mimeografiado-, Bs. As., en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 67, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

BIBLIOGRAFÍA

- 1) Alvarado Zelada, Nedhelka, “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet <http://www.lafacu.com> en febrero de 2004.
- 2) Boletín de la AFIP N° 39, “Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio. Escenario y estrategia de la Administración Tributaria en la esfera interna”, preparado por el Servicio de Rentas Internas de EUA.
- 3) Broitman, Ana Cecilia y Di Paolo, Gustavo Daniel, “Características de los Contextos Políticos, Económicos, Sociales y Culturales que Favorecen la Evasión y la Corrupción Organizada”, Trabajo presentado en el XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina: “La Corrupción Organizada: Herramientas Fiscales para Combatirla”, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, Mar del Plata, Argentina – 26 al 30 de Noviembre de 2003.
- 4) Broitman, Ana Cecilia. “ Las Causas de Evasión: Elusión y Fraude. La evasión no es un fenómeno que surge de una sola causa.....” en la Revista de Información Tributaria EL FISCO. “De la Impunidad a la Inmunidad Fiscal: Las causas de la Evasión”. NÚMERO 101. Septiembre de 2004. Barcelona, España, 30 Septiembre de 2004.
- 5) Broitman, Ana Cecilia. “ Las Causas de Evasión: Elusión y Fraude” en la Publicación “ Criterios Tributarios” Año XX, Nro. 148. AMFEAFIP. Buenos Aires, Agosto de 2005.
- 6) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT -Conferencia Técnica, “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”, Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico-Fiscal, Servicio de Impuestos Internos, CHILE, Lisboa, Portugal, 29 septiembre al 2 de octubre de 2003.
- 7) Ciarlo, Alfredo y San Martín, Miguel Ángel, “Sistema Tributario como herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, 2002, publicado en la página de internet el 15/12/03.
- 8) “Cierre Plan de Gestión 2003 y Presentación Plan de Gestión 2004” – “Acciones de Recaudación para el año 2004”, Administración Federal de Ingresos Públicos, publicado en Intranet, AFIP Online – Intranet – página Prensa, el 16/03/04, http://intranet/prensa/plan_gestion2003/diciembre_2003.htm, también consultar en www.afip.gov.ar
- 9) “Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo”, organizada por las Naciones Unidas, Monterrey (México), Marzo 2002. De Pág. Internet ONU 10/09/03 21:55 hs.
- 10) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Bs. As., “La política fiscal”, Informe económico de coyuntura N° 79, Setiembre de 2000.
- 11) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, “Realidad Profesional”, Año 4, N° 13, Abril 2001.
- 12) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, “Contexto Profesional”, N° 19, Agosto 2001.
- 13) Convención Internacional de las Naciones Unidas contra la Corrupción, Junio, 2002. De Pág. Internet ONU 10/09/03 21:50 hs.
- 14) De Simone, Carla, “La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional”, octubre de 2002, publicado en la página de internet www.cambiocultural.com.ar el 15/12/03.
- 15) Diez, Humberto P. y Coto, Alberto P., “Propuestas técnicas para enfrentar la Evasión”, publicado en la página de internet www.legalmania.com.ar el 07/01/04, -fuente revista Doctrina Tributaria Errepar diciembre de 2000.
- 16) Gomez Sabaini y Santiere, “¿Quién paga los impuestos?”, en el Boletín N° 491 de la DGI, Setiembre 1994.
- 17) Gómez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario – Cuestiones Macrofiscales, y Sistema Tributario - Cuadro de Situación”, cap. I y II.
- 18) Iglesias Capellas, Juan , “Gestión Tributaria”, tema 11, publicado en la página de internet del Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas, en febrero de 2004.

- 19) Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.
- 20) López, Marta Asunción, “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” Universidad Nacional del Sur. Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires, publicado en la página de internet, el 15/12/03, lopezmam@arnet.com.ar
- 21) Minetto, Adrián, “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor.”, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.
- 22) Neumark, Fritz, “Los principios de la imposición”, citado por Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo en su trabajo “Evasión impositiva en la Argentina”, 2001, página 19.
- 23) Nioche, Jean Pierre, “De la evaluación al análisis de políticas públicas”, Cuadernos de Administración, Universidad Javeriana, 1995.
- 24) Oviedo, Jorge Mauricio, “Imposición óptima, evasión y corrupción y el sistema tributario argentino”, La Ley internacional, Universidad de Córdoba, publicado en la página de Internet de la Universidad de Córdoba 10/09/03, 22:20 hs.
- 25) Owens, Jeffrey, “Temas emergentes de la reforma impositiva, citado por Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo en su trabajo “Evasión impositiva en la Argentina”, 2001, página 21.
- 26) Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 58-59.
- 27) Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario I”, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A., Barcelona, 1988.
- 28) Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario II”, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.
- 29) Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.
- 30) Subirats, Joan, “Análisis de políticas públicas y eficacia de la administración”. INAP Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid 1989.
- 31) Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política Económica y Gestión Tributaria”, publicado en página de internet, en febrero de 2004.
- 32) Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo, “Evasión impositiva en la Argentina”, Universidad del CEMA, Bs. As., 2001.

NOTAS

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

¹ Comisión Carter en el “Depart of the Royal Comisión on Taxation” en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Murphy, Henry C., “Qué significa realmente Política Fiscal”, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

¹ Ver Nota 83.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Jarach, Dino, “Impuesto sobre el Patrimonio y las sucesiones y donaciones”, Ponencia presentada a la Conf. de Política Fiscal para el Desarrollo Económico de Am. Latina OEA-BID-CEPAL, Chile 1962, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36-37, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

¹ Griziotti, Benvenuto, “La Ripartizione política del carico tributario e in principi distributisi delle importe moderne sul reddito e suoli acquisti de rendite e di incrementi del capitali”, Giornali degli Economisti, nov-dic 1909. Reproducido en “Studi di Scienza delle Finance e Diritto Financiarario”, Milano. Giuffrè 1956, vol. I, p. 113-159, según cita de Jarach en “Finanzas Públicas. Esbozo de una Teoría General”, p. 32, Editorial Cangallo, Buenos Aires 1978, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 39-40, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Farioletti, Marius, “Información Estadística para el Control y Manejo de la Administración Tributaria”, Conf. cit. OEA-BID-CEPAL, p. 97, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Gerloff, Wilhelm, “Doctrina de la Economía Tributaria”, en p. 262 tomo II del “Tratado de Finanzas Públicas”, de Gerloff y Neumark, 2 tomos, El Ateneo, Bs. As. 1961, p. 197/300, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 41-42, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 29.

¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT -Conferencia Técnica, “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”, Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico-Fiscal, Servicio de Impuestos Internos, CHILE, Lisboa, Portugal, 29 septiembre al 2 de octubre de 2003, publicado en página de internet.

¹ Neumark, Fritz, “Los principios de la Imposición”, p. XIV, Introducción de Enrique Fuentes Quintana, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 48, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 49, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 50, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Einaudi, Luigi, ob. cit. p. 230, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 51, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

- ¹ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 51, 53, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.
- ¹ Schultess, Walter, ob. cit. p. 15, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 54, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.
- ¹ Jarach, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs. As., 1998, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- ¹ Reig, Enrique, “Sistema Tributario” p.88, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.
- ¹ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 287/288, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- ¹ Schmölders, Günter, “Sisteme y sistemática impositivos”, en Tratado de Finanzas de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, Tomo II, pg. 301, Ed. El Ateneo, Bs. As., 1961, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- ¹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tomo II, pg. 254, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- ¹ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.
- ¹ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 296 y ss., Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- ¹ García Belsunce, Horacio, “Temas de Derecho Tributario”, pg. 65/73, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- ¹ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I.
- ¹ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I, y “El Sistema Tributario: Cuadro de Situación”, Cap. II.
- ¹ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, en Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.
- ¹ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.
- ¹ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38/39, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.
- ¹ Jarach, Dino. “Estudios de Derecho Tributario”, pg. 12, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.
- Gómez Sabaini, “Sistema Tributario: Cuadro de Situación” Capítulo II.
- ¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario I”, p. 69, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A., Barcelona, 1988.
- ¹ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa, el 2 de febrero de 2004, e investigación personal en la Biblioteca Electrónica de la AFIP en febrero y marzo de 2004.
- ¹ Gomez Sabaini y Santiere en “¿Quién paga los impuestos?” –Boletín N° 491 de la DGI. Buenos Aires, setiembre de 1994.
- ¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 17-18, 29, 20, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.
- ¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 18, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.
- ¹ Sainz de Bujanda, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

¹ Alvarado Zelada, Nedhelka, “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica” Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

¹ Giuliani Fonrouge, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

¹ Ley de Presupuesto Nacional – año 2004.

¹ “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77.

¹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77-79.

¹ Fuente: Secretaría de Programación Económica y Regional del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, en “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 487.

¹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 97-103.

¹ En “Estudio sobre Política Fiscal Argentina”, Programa conjunto de Tributación, OEA-BID-CEPAL V, p. A-3 –Mimeografiado-, Bs. As., en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 67, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.