

ABOGACIA

“¿MÚLTIPLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN UN ESTADO FEDERAL?”

ALUMNO: ROMERO IBAR EDUARDO

LEGAJO: VABG2158

Año: 2012

RESUMEN

El presente Trabajo Final de Grado, demuestra como los distintos estratos de gobierno que conforman el sistema federal en la Republica Argentina (Nación, Provincia y Municipios) en sus políticas fiscales llegan a los contribuyentes alcanzándolos por idénticas o similares situaciones, actos, hechos o pertenencias generando bases imponibles o causas que implican determinaciones de impuestos a favor del fisco, deviniendo en forma directa una piramidación impositiva que viola principios tributarios. El análisis cita y evalúa doctrina y jurisprudencia que al respecto los expertos se han manifestados, en particular desde la conformación de la Carta Magna. Culmina el trabajo con evaluaciones de alternativas que podrían subsanar la situación planteada, generando una cultura fiscal distinta en los obligados.-

ABSTRACT

This Final Project Work, shows how the different layers of government that make up the federal system in the Republic of Argentina (Nation, Province and Municipalities) in their fiscal reach taxpayers reaching them by identical or similar situations, acts, facts or belongings causes generating taxable or determinations involving taxes to the Treasury, becoming directly violates one tax pyramiding tax principles. The analysis evaluates appointment and doctrine and jurisprudence thereon experts have expressed, particularly since the formation of the Constitution. Work culminates with evaluations of alternatives that could remedy the situation presented, generating a culture different in the required tax. -

*“Es preciso exigir a cada uno lo que pueda dar de sí ...
La autoridad reposa, ante todo, sobre la razón. Si tú
ordenas a tu pueblo que vaya a arrojarse al mar, hará la
revolución. Tengo el derecho de exigir obediencia
porque mis órdenes son razonables.”*

ANTOINE DE SAINT-EXUPÉRY

INDICE GENERAL

Capítulo I: Aspectos y Conceptos Generales:

- I.1: Definiciones generales
- I.2: Formas de organizaciones Estatales
- I.3: Principios de la Tributación
 - I.3.1. Legalidad
 - I.3.2. Equidad
 - I.3.3. No Confiscatoriedad
 - I.4.4. Igualdad
- I.4: Garantías constitucionales
 - I.4.1. Derecho de propiedad

Capítulo II: Poder de recaudación tributaria por parte de los Estados

- II.1: Impuestos directos e indirectos
- II.2: Impuestos Nacionales
 - II.2.1: Impuesto a las Ganancias
 - II.2.2: Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
 - II.2.3: Impuesto sobre los Bienes Personales
 - II.2.4: Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios
- II.3: Impuestos Provinciales
 - II.3.1: Impuesto sobre los ingresos brutos
 - II.3.2: Impuesto sobre los bienes inmuebles
 - II.3.3: Impuesto sobre los automotores
- II.4: Impuestos Municipales
 - II.4.1: Impuesto sobre la actividad del comercio y la industria
 - II.4.2: Impuesto sobre los bienes inmuebles
 - II.4.3: Impuesto sobre los automóviles

Capítulo III: Incidencia de los impuestos

- III.1: Un caso práctico de múltiple imposición
- III.2: Efectos de la piramidación tributaria
- III.3: Violación a los principios de la tributación

Capítulo IV: Herramientas para la solución de la imposición múltiple

IV.1: Soluciones para evitar la múltiple imposición entre los diferentes niveles estatales.-

IV.1.1. Unificación Federal de Impuestos

IV.1.2. Distribución Federal de Impuestos

IV.2: Una herramienta equitativa de participación

IV.2.1 La doble tributación -y sus soluciones- entre Estados independientes, cuando existen actividades gravadas de contribuyentes extranjeros.-

Capítulo V: Análisis Jurisprudencial

V.1: Georgalos Hnos. SA JFED.CONT.ADM. – 11/03/1999

V.2: Hermitage SA c/Poder Ejecutiva Nacional CJN -15-06-2010

Capítulo VI: Conclusiones

Anexos y planillas de cálculo

Bibliografía

A MODO DE PROLOGO:

El principal motivo que me llevo a encaminarme en este tema es haber observado en mis años laborales como los gobiernos de los Estados que conforman la República Argentina, con el afán de afrontar su gasto fiscal y mantener sus finanzas equilibradas o superavitarias, en lugar de coordinar una adecuada política de recaudación tributaria unificada, coherente, equitativa, igualitaria y justa, no han ponderado el avance de su pretensiones fiscales sobre la propiedad privada de los habitantes de nuestra República. He observado, la similitud de anhelos tributarios sobre mismos hechos, actos, bienes, patrimonios, o cualquier otro parámetro que genere obligaciones tributarias a favor del Estado.

El Preámbulo de la Constitución Nacional refiere: “...*promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad...*”

Es un estímulo y un aliento para todos los habitantes, característica del liberalismo individual que se fomentaba a la época de la redacción de la Constitución, posibilitando la intervención del Estado en la economía, fijando que para el bienestar de la sociedad el Estado debe ser regulador de la actividad económica individual, asimismo protegiendo tanto la libertad civil y económica como la política, una postura contraria a los sistemas autocráticos, autoritarios y totalitarios, existentes a la fecha de la creación de la Constitución Nacional.

El sistema tributario es una poderosa herramienta que permite regular la economía, mediante sistemas de eximición, de diferimiento, de subsidios o de reintegros, o fuerte presión fiscal sobre actividades que el Estado quisiera desalentar. Por ello puede ser una poderosa herramienta que avance sobre los bienes y derechos de los habitantes de la República, perjudicando así derechos protegidos y defendidos por la propia Constitución.-

CAPITULO I: Aspectos y Conceptos generales:

Forma de Gobierno:

El artículo 1 de la Constitución Nacional, refiere a la forma de gobierno: *“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana y federal, según lo establece la presente Constitución”*

Somos una republica federal por cuanto, las provincias no son simples divisiones administrativas, son autónomas, conservan todo el poder no delegado a la nación y en caso de poderes concurrentes, ante la inacción de la nación las provincias pueden actuar. En el federalismo las provincias son autónomas, pero con la limitación de que esta autonomía deberá ejercerse respetando la supremacía de la Constitución Nacional, distinto es el caso de las confederaciones, dado que los estado miembros pueden negarse a las normas y disponer su secesión o separación. En un estado federal, las normas dictadas por el legislador central se imponen directamente en las provincias, sin necesidad de ser incorporadas al derecho interno, como si ocurre en las confederaciones.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido *“la constitución federal de la república se adoptó para su gobierno como nación, y ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, pero no se ha propuesto hacer una nación centralizada”* (F. 7:373 y 178:9), además ha dicho *“la unidad nacional es el objetivo esencial de la Constitución. Nunca puede ser atentatorio al régimen autónomo de las provincias el ejercicio legítimo por la Nación de las facultades que le han sido expresamente delegadas en aquella, por mas que tales facultades deban ejercitarse en el territorio mismo de los estados autónomos”* (F. 271:186 y 284: 161). Bajo estas premisas y como se describirá mas adelante, el sistema tributario actual colisiona con estos principios dado que si bien no se pretende una nación centralizada, si se aspira a una nación organizada entre el gobierno central y los gobiernos provinciales autónomos, especialmente, en todas aquellas potestades que los Estados mantienen sobre sus habitantes, siendo el poder tributario una de las herramientas mas poderosas, ya sea para la conformación de las economías estatales, como para la regulación de la vida privada de los habitantes de la nación.-

Formación del tesoro nacional:

Gobernar es promover la generación y acumulación de riquezas para poder sostener y asistir a los miembros de una comunidad jurídica, política y económicamente organizada, de un sabio axioma de Alberdi surge este principio: *“Sin rentas no hay gobierno, mas sin riqueza no hay Nación”*. Pero es aquí donde comienzan los conflictos de derechos, el alcance de un gobierno sobre la economía privada –sin rentas no hay gobierno- y el avance sobre la propiedad privada de la potestad tributaria, sobre la economía privada –sin riqueza no hay Nación-, toda la acumulación de riqueza surge de la actividad económica interna y externa de todos aquellos que conforman la Nación, actividad que se enmarca en el desarrollo laboral, empresarial e industrial generador de riquezas y por ende motivo principal de obtención de tributos al Estado, ahora bien si esta tributación es exorbitante, conspira contra los derechos individuales, firmemente protegidos por la Constitución, atacando también así el progreso de la Nación, dado que se produciría la ecuación de un tesoro nacional rico inmerso en un país empobrecido por la voracidad fiscal.-

Artículo 4 de la Constitución Nacional, dice: *“El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de venta o locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencia de la Nación o para empresas de utilidad nacional”*.

De la redacción del artículo se observa uno de los principales requisitos de los tributos, “legalidad” al referirse que será el Congreso quién fije los mismos, es decir no puede calificarse de legal y constitucional ningún tributo que no haya sido creado por el poder legislativo, sea este nacional, provincial o municipal. Luego la redacción remarca dos principios mas de la tributación, contribuciones “equitativas” y “proporcionales” . Respecto de la equidad, cuyo origen etimológico es el de equitas y su significado es igualdad, pero no es solamente igualdad, ni siquiera igualdad ante la ley, sino que también implica moderación en el monto de los impuestos, es decir que las alícuotas que se aplican o de las condiciones en que deben ser satisfechos, Quiroga Lavie (2003). Este precepto hace referencia a la capacidad contributiva de quienes deben atender estas obligaciones, por cuanto de excederse además de afectar la actividad productiva avanza sobre otros de los principios de la tributación, la “no confiscatoriedad”, incidiendo de esta forma sobre los derechos privados de las personas sean estos morales o

patrimoniales. En lo que a proporcionalidad respecta, este principio no hace referencia a la proporción aritmética de la población sino que coadyuva al principio de la equidad al fijar parámetros respecto de la capacidad contributiva de los obligados. Ejemplo, fijar monto tributarios según escalas de ingresos o de patrimonios.-

Con igual objeto en el inciso 2 del artículo 75 la Constitución Nacional, dice: *“Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exija. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”*. La reforma constitucional de 1994 fija en forma expresa la coparticipación tanto de los impuestos directos como los indirectos, dejando como única excepción aquellas contribuciones que tengan una asignación específica. Como observamos para la conformación del Tesoro Nacional, se prevé un sistema unificado de recaudación dejando abierta la puerta para instrumentar un sistema coparticipable entre los estados federados que respondan a los principios de equidad, solidaridad, priorizando el logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. Va de suyo, que tan amplio concepto permite muchas posibilidades de poder preciar un sistema justo de distribución de recursos, como así también la amplitud de conceptos puede ser el principal obstáculo para precisar un sistema equitativo y solidario de coparticipación tal como lo prevé la tercera cláusula del inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional.-

El artículo 16 de la misma norma, reza: *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*. La igualdad fiscal, refiere a que el que tenga mas deberá pagar mas, pero el impuesto no puede afectar la capacidad impositiva, de modo tal que se dañe el capital productivo y menos aún la propiedad privada.

Por otro lado, el artículo 17 de la Constitución, dice: *“...la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...”*. Se confisca un bien cuando el Estado se lo apropia sin pagar indemnización, tal como la fija la propia Constitución Nacional. La Corte ha calificado de confiscatorios los tributos que superen el 33% de las bases imponibles, (fallos 200:392; 195:270; 193:463; 256:550; 255:283;

234:129), en forma particular al referirse a tributos que gravan bienes, es decir que la imposición absorbe el valor patrimonial real del mismo en el porcentual señalado.-

De las citas constitucionales anteriormente descriptas, a modo de comentario podemos observar, como nuestra carta magna fija los orígenes de los fondos que conformarán el tesoro nacional, como así también los principios y valores a los que estos deben responder, estatuyendo también en atención al sistema federal de gobierno una herramienta fundamental para la distribución de los recursos entre los estados aportantes, que es el de la coparticipación.-

Con similares metas la Constitución de la Provincia de Córdoba, en su parte pertinente fija:

TESORO PROVINCIAL

Artículo 72: *“El Tesoro Provincial se integra con recursos provenientes de:*

1. Tributos de percepción directa y/ o provenientes de regímenes de coparticipación. 2. Renta y producido de la venta de sus bienes y actividad económica del Estado. 3. Derechos, convenios, participaciones, contribuciones o cánones, derivados de la explotación de sus bienes o de recursos naturales. 4. Donaciones y legados. 5. Los empréstitos y operaciones de crédito.”

La Constitución de Córdoba establece que sus recursos se generaran entre otros por la percepción de tributos directos y/o provenientes de regímenes de coparticipación. Otro aspecto a considerar y que en forma directa participa de la cuestión planteada en este trabajo son los recursos que necesitan las organizaciones municipales de la Provincia de Córdoba, por cuanto en la Constitución Provincial, en forma expresa destaca el afianzamiento de las autonomías municipales, en forma especial en la redacción de su PREÁMBULO: *“Nos, los representantes del pueblo de la Provincia de Córdoba, reunidos en Convención Constituyente, con la finalidad de exaltar la dignidad de la persona y garantizar el pleno ejercicio de sus derechos; reafirmar los valores de la libertad, la igualdad y la solidaridad; consolidar el sistema representativo, republicano y democrático; afianzar los derechos de la Provincia en el concierto federal argentino; asegurar la autonomía municipal y el acceso de todas las personas a la justicia, la educación y la cultura; y promover una economía puesta al servicio del hombre y la justicia social; para el definitivo establecimiento de una democracia pluralista y*

participativa y la consecución del bien común; invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia, sancionamos esta Constitución”.

Aparte del principio señalado, el preámbulo fija otros de no menor importancia, tales son: exaltar la dignidad de la persona y garantizar el pleno ejercicio de sus derechos y el de afianzar los derechos de la Provincia en el concierto federal argentino. De una primer y simple lectura se advierte la intención del constituyente: respecto de los derechos privados y hacer respetar los derechos de la provincia en el concierto federal. Similar situación se hace extensible a la relación Provincia / Municipios.

Pero para el tema que nos ocupa ¿existe la múltiple imposición en un sistema federal de gobierno? Comienza a ser necesario realizar análisis no solo desde el punto de vista de las necesidades de los Estados, sino como afectan esas necesidades sobre los miembros de esta sociedad al tener que afrontar tributos que bajo distintas calificaciones o clasificaciones ven vulnerado principios también constitucionalmente protegidos.-

Del sistema político descentralizado surgen consecuencias para el sistema tributario, por cuanto los entes gubernamentales –nación, provincia y municipio- emergen como sujetos diferenciados y todos con poder tributario, ejerciendo este sobre aquellos contribuyentes que por alguna circunstancia pueden llegar a estar alcanzados por los tres poderes estatales al mismo tiempo, sin embargo prevalece en nuestro país la tesis de que esta superposición de poderes tributarios, por si no es inconstitucional. Dicho esto y ante la palmaria evidencia de que compartir fuentes, bases imponibles, hechos o actos que generan derechos tributarios a los Estados, y ante la realidad que la inconstitucionalidad ahora analizada solamente es sostenida por nuestros Tribunales, cuando por su conducta se viola alguna garantía constitucional o cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen, sabio sería de poder instrumentar mecanismos que protejan al contribuyentes, mediante herramientas como la de separaciones de fuentes generadoras de tributos (como ejemplo el sistema vigente en el Estado Federativo de Brasil, Nación esta que establece el origen y vigencia de los impuestos desde su Constitución, así fija en su artículo 153 los impuestos de competencia exclusiva de la Unión, en el artículo 154 los de competencia exclusiva de los Distritos Federales y en el artículo 155 los de competencia exclusiva de los municipios), o bien dotar a los Estados de sistemas equitativos de coparticipación en forma vertical u horizontal, fijando una adecuada reasignación según parámetros previos, atendiendo al Estado generador del recurso, considerando variables de carácter objetivo, como podría ser capacidad de inversión

instalada, mano de obra afectada, usos de servicios específicos, principal Estado al que vende, etc.; estableciendo pautas más prácticas y concretas que las pautadas en la reforma constitucional de 1994, en las que se fijaron indicadores de coparticipación de los impuestos bajo principios como el de garantizar la automaticidad en la remisión de los fondos, que la distribución primaria y secundaria se efectuara en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto, todos estas pautas y principios fueron fijados en protección de los Estados, pero, ¿y la protección de los contribuyentes?, esta parecería haber quedado relegada a los principios y derechos generales de la Constitución Nacional únicamente.

Principios de la Tributación:

En los Estados, como nuestro País en lo que la Constitución es rígida y donde los órganos judiciales tienen el control de la constitucionalidad, se fijan y existen principios tributarios que rigen la relación PODER TRIBUTARIO / OBLIGACION TRIBUTARIA. La primera variable de esta relación, poder tributario o potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear, modificar o suprimir en forma unilateral mediante los canales constitucionales y legales previstos, todos aquellos impuestos que considere necesarios y que conforman el origen de sus recursos para cumplir sus fines. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas, Villegas, H. (2005). Es aquí donde surge el primer principio del sistema tributario, **“LA LEGALIDAD”**, siendo este el que fija como no obligatorio e inexistente todo impuesto que no surja de los órganos legislativos correspondientes, Congreso de la Nación, en las provincias la Cámara de diputados y/o senadores según corresponda y en los municipios, por los Consejos Deliberantes.-

Este principio de carácter formal, nace ante la necesidad de ponerle un coto al Estado en el avance sobre los ciudadanos al sustentarse en el aforismo “no existe tributo, sin una ley que lo haya creado”, es decir que el mismo debe haber nacido de la voluntad de los organismos constitucionales habilitados para la creación de las leyes, y entre estas la de los tributos. Los siguientes principios que regula al sistema tributario, responden ya al carácter de la garantía material de los contribuyentes, tales son **“EQUIDAD”**, **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”**, **“GENERALIDAD”**, **“IGUALDAD”**, **“PROPORCIONALIDAD”**, **“RAZONABILIDAD”** y **“NO CONFISCATORIEDAD”**.

Estos principios tanto formales como materiales, tienen un solo fin, la protección del ciudadano contribuyente ante la potestad tributaria del Estado.

No es fácil determinar el agravio que produce sobre un contribuyente la violación estatal sobre cualquiera de estos principios. Es más simple determinar y formular las observaciones que pudieren corresponder al de la legalidad, ahora, ontológicamente los denominados principios de garantía material, responden a conceptos amplios cuya inserción en las argumentaciones para determinar su vulnerabilidad implica una ardua tarea que como principal apoyo suelen ser la doctrina y la jurisprudencia.

EQUIDAD: principio tributario que sustenta la justicia distributiva, es decir basada en la proporcionalidad y la moderación en la aplicación de la ley. En el ámbito tributario este principio sostiene primordialmente la postura de que si todos somos contribuyentes, todos debemos pagar impuestos, no debiendo existir distingos ni diferencias ajenas a las postuladas por el derecho positivo, sean estas excepciones objetivas o subjetivas, existiendo siempre la posibilidad de que las excepciones o exenciones sean personales u objetivas, puedan ser alcanzados por todos aquellos que revistieran igualdad de condiciones o situaciones ante la Ley.-

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: Más explícito que capacidad sería el término de aptitud contributiva, al establecer que una de las condiciones principales para estar alcanzado por la potestad tributaria, sería la factibilidad para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del estado. Es decir no se puede gravar allí donde no existe tal aptitud. No existe sujeto pasivo de un impuesto, cuando no existe ley que lo crea, ya sea en su alcance objetivo como subjetivo.-

GENERALIDAD: Este concepto en el derecho tributario enmarca la prohibición de gravar a una parte de la sociedad y a otra no, siempre considerando que se encontraren en igualdad de situación o circunstancia. Dicho de otra manera –por la negativa- este principio prohíbe la determinación de exenciones impositivas en forma arbitraria y desigual.-

IGUALDAD: este principio de origen aristotélico, tratar igual a los iguales, es sustentado en la Constitución artículo 16 al fijar que la igualdad es la base de los impuestos y la carga pública, fijando el principio de iguales impuestos ante iguales condiciones, que ningún miembro de la sociedad organizada pudiese tener ventaja tributaria sobre otro que se encuentre en igualdad de condición o situación.-

PROPORCIONALIDAD: Este principio se encuentra estrechamente vinculado a dos conceptos que más adelante se desarrollaran y que son la progresividad y la regresividad

de los impuestos. La progresividad establece que a medida que crece la capacidad contributiva, crece el tributo, es decir a mayor riqueza mayor impuesto, en tanto que la regresividad es la situación inversa, a menor riqueza mayor o igual tributo. Esta situación –de regresión impositiva- se advierte en aquellos impuestos que fijan montos crecientes con mínimos fijos, es decir que aunque merme o desaparezca la base imponible, la obligación del pago mínimo se mantiene, produciéndose así una escala regresiva del impuesto dañando en forma categórica el patrimonio del contribuyente.-

RAZONABILIDAD: Este principio de alcance expreso para los jueces, ante el planteo de un conflicto entre la libertad individual –obligación tributaria- y los poderes del Estado –potestad tributaria-, los jueces como intérpretes de las leyes, utilizando un criterio de racionalidad, deciden si una ley implica alterar o no la libertad constitucionalmente protegida.-

NO CONFISCATORIEDAD: Para que un tributo sea constitucional no debe constituir un despojo, y para ello debe respetar el derecho de propiedad (Fallo 193:373), Villegas, H (2005). Quizás la propiedad privada sea uno de los derecho personales mas protegidos por la Constitución Nacional, pero ¿donde se encuentra la línea exacta que al traspasar la potestad tributaria daña la propiedad privada?, ¿cual es la línea que delimita esa capacidad contributiva que si es sobrepasada pone en riesgo la fuente generadora de los impuestos?. ¿Cuál es la línea que debe delimitar la propiedad privada sobre el avance de los Estados con derechos de cobro de impuestos en un régimen federal?. Es este el leitmotiv del presente, pues existiendo límites cuantitativos para impuestos cobrados por un Estado en particular, al acumular la pretensión de otro Estado por la misma causa y sobrepasar aquel límite, ¿cual es la razón para no aceptar el daño a la propiedad privada?, considerando además expresiones de la Corte nacional al referenciarse a la confiscatoriedad en términos como “*provoca una lesión sustancial al derecho de propiedad*” (F. 210:1208), o “*absorbe una porción sustancial de los valores comprometidos*” (F. 199:321), o “*implica un desapoderamiento de bienes de magnitud desproporcionada con los valores comprometidos*” (F. 254:320; 279:278), estos principios dirigen su norte a una justicia que proscribe el despojo y la confiscatoriedad, pero siempre referidos a un solo Estado actuante con potestad fiscal, haciendo caso omiso cuando son dos o mas Estados los que sobrepasan el límite cualitativo y cuantitativo de la confiscatoriedad.-

Un principio no estatuido es el de **NO ACUMULACION FISCAL o ELIMINACION**

DE LA PIRMAMIDACION TRIBUTARIA, pero la jurisprudencia de la Corte (F. 217:189) no lo acepta, esta, sostiene que la doble o múltiple imposición no es inconstitucional al converger mas de un Estado en el cobro de los tributos, en tanto que si considera confiscatorio un impuesto cuando absorbe mas del 33 % de la renta de un inmueble (F. 196:124).-

Garantías constitucionales: refrendando todo lo detallado, y en particular al último de los principios de la tributación –no confiscatoriedad- nuestra Constitución Nacional, es abundante y explícita en lo que refiere a la tutela de este derecho, y así tenemos en el artículo 14 cuando refiere a que todos los habitantes tienen derecho de usar y disponer de su propiedad, en tanto que el artículo 17 refiere a la inviolabilidad de la propiedad privada, fijando como excepción de ello que la expropiación puede ser realizada por causa de utilidad pública, calificada por sentencia de ley y previamente indemnizada. De estos conceptos claramente observamos que la Constitución Nacional da importancia casi absoluta al derecho de propiedad, además debe considerarse que la misma regula la actividad del Estado no solamente en el orden nacional, sino también en el provincial y por ende su alcance llega al Estado Municipal, ahora bien si este alcance garantista es claro y definido, considerando los fallos detallados en el párrafo anterior respecto de la jurisprudencia que refiere a que la acumulación de tributos generado por los distintos Estados no es confiscatorio, es donde surgen las cuestiones también señaladas en el apartado anterior. Tenemos jurisprudencia que con meridiana claridad fija topes cuantitativos respecto del límite de la confiscatoriedad sobre tributos cobrados por un Estado, pero a su vez también sentencia en forma contraria respecto a la acumulación tributaria generada por la actividad de potestad tributaria realizada por los distintos Estados, generando así la confusión respecto al verdadero alcance de los preceptos constituidos en la carta magna sobre el derecho personal de la inviolabilidad de la propiedad privada, máxime si consideramos que iguales principios son establecidos en las constituciones provinciales.-

Como cierre de esta introducción y de la obra de Alberdi SISTEMA ECONOMICO Y RENTISTICO DE LA CONFEDERACIÓN ARGENTINA, se advierten ya los principios de la tributación y sobre cuyas violaciones los cargos que pesan. *“Según el art. 4 de la Constitución Argentina, la contribución es para formar el Tesoro nacional; el Tesoro, como medio de ejecución, es para gobernar; el gobierno es para hacer cumplir la Constitución; la Constitución, como dice su preámbulo, es para afirmar la*

unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz, servir a la defensa común, promover el bienestar y asegurar los beneficios de la libertad. La contribución es, según esto, el precio con que se obtiene el goce de estas cosas; luego su erogación forma el gasto más precioso del hombre en sociedad. Pero la experiencia prueba que esos fines pueden ser atacados por la misma contribución establecida para servidos. No hay garantía de la Constitución, no hay uno de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución: veamos cómo: Por la contribución exorbitante atacáis la libertad de industria y de comercio, creando prohibiciones y exclusiones, que son equivalentes del impuesto excesivo; atacáis la propiedad de todo género, llevando la contribución más allá de los límites de la renta; atacáis la seguridad, por la persecución de los efugios naturales de defensa apellidados fraude, que son hijos naturales del rigor fiscal; atacáis la igualdad, disminuyendo las entradas y goces del pobre. Tales son los resultados del impuesto exorbitante: todos contrarios a las miras generosas de la Constitución, expresadas en su preámbulo. Por la contribución desproporcionada atacáis la igualdad civil, dada como base del impuesto por los art. 4 y 16 de la Constitución. Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de que forma un gasto adicional; atacáis la seguridad, formáis enemigos al gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la inquisición. Las contribuciones opuestas a los fines y garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro nacional, que según, ella tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general. Por esta regla, jamás desmentida, bajar la contribución, es aumentar el Tesoro nacional: regla que no produce tal efecto en el instante, pero que jamás deja de producirlo a su tiempo, como el trigo no produce al otro día que se siembra, pero rara vez deja de producir al cabo de cierto tiempo.

¿No puede darse a la contribución un asiento tal, que le permita servir los destinos que le asigna la Constitución sin salir de ellos? ¿Dónde colocar el impuesto para que no dañe al bienestar general tan protegido por la Constitución? ¿La ciencia lo conoce? - Sí. La contribución, como gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad de sus fondos, no de los fondos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza, colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es

parásita la del fisco. El que gasta de su principal para vivir, camina a la pobreza: es preciso vivir de las ganancias; y para tener ganancias, es preciso hacer trabajar los fondos que las producen. El Estado está comprendido en esta ley natural de la riqueza: debe subsistir de la renta colectiva de los particulares que le forman, no de sus fondos. He ahí el asiento de toda contribución juiciosa: de toda contribución que sirva para enriquecer la Nación y no para empobrecerla. Salir de ahí, echar mano de los fondos productivos, exigir capitales, tierras, servicios por vía de contribución, es entrar en una crisis de destrucción, que sólo un extremo puede legitimar, a saber: - la necesidad de no sucumbir: antes de tener fortuna, es preciso tener existencia. La fortuna se hace; lo que no se hace dos veces es la patria. Procediendo la contribución de una parte de la renta o utilidad privada de los habitantes del país, importa conocer los parajes en que la renta existe, para exigirle pago de su deuda al gasto público.” (el resaltado me pertenece)

Capítulo II: Poder de recaudación tributaria por parte de los Estados

“El Estado no está autorizado a reclamar tributos sin límite, ni puede olvidar que por encima de sus necesidades se encuentra el derecho de los individuos de ver protegida su propiedad y de permitir la retribución suficiente de los factores de la producción. El poder impositivo involucra el poder de destruir. John Marshall”

Dentro de las obligaciones tributarias, normalmente alcanzadas por el derecho publico, se encuentran aquellas que suelen tener contra su pago, generalmente en dinero, una contraprestación, entrando así en el campo de las tasas retributivas de servicios, o bien solamente aquellas obligaciones tributarias para con el Estado sin contraprestación específica alguna, sino para conformar el tesoro nacional, y de allí el gobierno realizar sus funciones. El hecho imponible de estos tributos, surge generalmente de actividades, negocios, o cualquier hecho o acto de naturaleza jurídica o económica que pone en situación de obligado a aquel sujeto –persona física o ideal- para con el Estado.

Los impuestos pueden ser clasificados desde distintos aspectos:

Por su habitualidad:

- Ordinarios o permanentes: perduran en el tiempo
- Extraordinarios o transitorios: creados para un fin específico

Por su alcance u objeto:

- Reales – aquellos cuyo fin gravable son bienes patrimoniales –

- Personales – aquellos cuyo fin gravable contempla la situación del sujeto pasivo-

Por su incidencia sobre las fuente generadora de la obligación:

- Proporcionales –mantiene una relación directa entre el tributo y su fuente generadora-
- Progresivos –el tributo aumenta en la medida que aumenta la fuente generadora de este-

Por su origen legal:

- Directos: son aquellos tributos que no pueden ser trasladados a terceros.-
- Indirectos: son aquellos tributos que pueden ser trasladados a terceras personas.-

Esta última clasificación se destaca de las otras para el presente estudio, por cuanto la Constitución Nacional hace referencia en el inciso 2 del artículo 75. Primera Clausula. “Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exija. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”. La Constitución es por demás clara al fijar las condiciones de la existencia de los tributos, que los impuestos directos sean por tiempo determinado, “...*Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado...*” Las contribuciones Directas se reservan para las Provincias, en tanto que las indirectas en forma concurrente con éstas, pueden ser instituidas por la Nación. Un claro ejemplo de lo citado es el Impuesto a las Ganancias, (impuesto directo) que desde 1932 es renovado con todos sus derechos para La Nación y sometido a una Ley de coparticipación que lejos está de realizar la distribución justa y equitativa. Además la Constitución Nacional fija “...*siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan...*”va de suyo que este impuesto “directo y por tiempo determinado” llegó para quedarse, en cuanto que no podría concebirse que desde el nacimiento del impuesto -1932- haya persistido la necesidad de defensa, seguridad común y bien general del Estado.

La reforma constitucional de 1994, trajo cambios en materia de acuerdo federal, al establecer la obligación de generar acuerdos de coparticipación entre La Nación y las Provincias, determinando que las contribuciones directas por tiempo determinado “son

coparticipables”, cuando en realidad debería decir “deben ser coparticipables” dado que esta redacción deja la posibilidad de prever impuestos directos y por tiempo determinado que queden excluidos del sistema de coparticipación, Bullit Goñi, (1996).-

Partes de un tributo: previo a definir en forma específica los impuestos más importantes que rigen la vida jurídica y económica en la República, se definirán sus partes y como inciden y participan en el acto jurídico de la creación, implementación y pago de un impuesto:

Hecho imponible: Todo acto, hecho, circunstancia u objeto que de acuerdo con la ley de creación, origina la obligación tributaria. Por ejemplo son hechos imponibles la obtención de una renta, la venta de bienes y la prestación de servicios, la propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos, entre otros.-

Sujeto pasivo: Es la persona física o jurídica que está obligada por la ley de creación al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Debe distinguirse entre contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria, y responsable legal o contribuyente sustituto al que está obligado a cumplir material o formalmente la obligación.

Sujeto activo: es la entidad pública administrativa representativa del gobierno creador del impuesto que gestiona y administra la vida de los impuestos, desde su aplicación, su verificación, el control de cumplimiento, todo el aspecto procesal, desde su nacimiento hasta su cumplimiento.-

Base imponible: es la valoración del hecho imponible y sobre esta se determina la obligación tributaria.

Hechas estas definiciones, se desarrolla a continuación en forma sintética los principales impuestos que conforman el sistema tributario Argentino, diferenciados los mismos, según el Estado que lo aplica.

II.2: Impuestos Nacionales

II.2.1: Impuesto a las Ganancias

II.2.2: Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (GMP)

II.2.3: Impuesto sobre los Bienes Personales

II.2.4: Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios

El impuesto a las ganancias, impuesto insignia en los sistemas tributarios del mundo, su objeto principal es de alcanzar las rentas percibidas o devengadas por las personas físicas o jurídica, el sistema de liquidación para la obtención de la base imponible y por ende el tributo a ingresar, se corresponde con un complejo sistema de cálculos y ajustes

que no hacen al tema planteado en este trabajo, sino que al igual que los siguientes tributos, se analizará su metodología general de cálculo y su incidencia en la fuente generadora del hecho imponible.

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

TITULO I DISPOSICIONES GENERALES SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

“Artículo 1º.- Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior...”

La ley de este impuesto en su primer artículo, -transcripta la parte de referencia- define el SUJETO PASIVO del impuesto, quedando a manos del administrador del Poder Ejecutivo –Administración Federal de Ingresos Públicos- su carácter de SUJETO ACTIVO.-

A continuación el mismo artículo determina el HECHO IMPONIBLE al fijar como hecho del tributo la totalidad de las ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Luego el cuerpo de ley abunda en aspectos y conceptos que hacen al procedimiento y liquidación final del impuesto. Una vez determinada la BASE IMPONIBLE, el tributo a ingresar surge de manera distinta para las personas jurídicas –sociedades- respecto de las personas físicas –contribuyentes directos-. Para las primeras, el impuesto surge de multiplicar la base imponible sujeta a impuesto por la alícuota fijada en el artículo 69 y que asciende al 35 % (treinta y cinco por ciento), para arribar a la base imponible sujeta a impuesto, la ley prevé una serie de consideraciones y ajustes cuyo principio fundamental es el de velar por la no afectación de la fuente generadora de los recursos y de permitir como deducción solamente aquellas erogaciones o gastos que hagan al mantenimiento de la fuente generadora de las rentas. Para el caso de personas físicas, el sistema previsto por la ley varía en lo referente a la determinación del impuesto, por

cuanto realizado los ajustes pertinentes sobre el hecho imponible y previo a todos los descuentos y cálculos de valores que determinaran la base imponible sujeta a impuesto, este valor ingresa en una matriz de doble entrada, en la que se fija el monto del impuesto a ingresar según los tramos de ganancias que durante el periodo fiscal hubiere obtenido, aquí se observa como la ley al ser personas físicas hace un distinguo y marca en forma ostensible la progresividad del impuesto, dado que a mayor renta mayor tasa y por ende mayor impuesto, partiendo de una tasa del 10 % y terminando en su tramo mas alto en un 35 %. En tanto que para las personas ideales –sociedades- la tasa aplicada es directamente del 35 %. Vemos acá, independientemente de todas las consideraciones previas a la liquidación de un impuesto, no se mide con la misma vara a una empresa conformada en forma unipersonal que otra que haya sido constituida de acuerdo a las previstas por la Ley de Sociedades Comerciales. Ejemplo:

Persona Física:

Base Imponible sujeta a impuesto: \$ 50.000

Impuesto determinado –artículo 90-: \$ 8.800

Persona Jurídica:

Base Imponible sujeta a impuesto: \$ 50.000

Impuesto determinado –artículo 69-: \$ 17.500

Partiendo de este ejemplo y habiéndonos familiarizados con los principales conceptos para la liquidación de un impuesto, se ahondará en otras variables, necesarias para comprender el tema planteado en el presente trabajo. Para arribar a esa base imponible sujeta a impuesto, que para nuestro ejemplo ascendió a \$ 50.000, se debió partir de un monto de facturación superior, que previo a todos los descuentos y deducciones especiales y generales admitidos por la Ley del Impuesto a las Ganancias, se arribo a este monto, es decir que la base imponible de origen pudo ser igual o superior a la Base imponible sujeta a impuesto, la presente salvedad se realiza para poder concatenar con los otros impuestos que gravan la actividad. Totalmente apareado al impuesto a las ganancias se encuentra el impuesto a las Ganancias Mínima Presunta –Ley 25.063-, la que en sus articulado fija:

Respecto del Hecho Imponible:

Hecho imponible. Vigencia del tributo

“Artículo 1º - Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos,

valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales....”

Y respecto del SUJETO PASIVO, en el impuesto a las ganancias:

Sujetos

“Art. 2º - Son sujetos pasivos del impuesto:

a) Las sociedades domiciliadas en el país. En su caso estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato;

b) Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, desde la fecha a que se refiere el inciso a) precedente;

c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales;...”

De las anteriores definiciones, vemos como el legislador abusa sobre las rentas de las personas jurídicas, por cuanto el espíritu del impuesto es gravar una ganancia presunta, según sea el activo de la firma, entiéndase por ACTIVO en las normas contables como todo aquello que la empresa tiene mas lo que le deben, importe este que previo a los ajustes previstos por ley, tributarán una suma cuyo destino podrá salvo determinada circunstancia ser computada como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, señalado antes. Pero para ver la falta de RAZONABILIDAD, EQUIDAD E IGUALDAD en la aplicación de los tributos en nuestra República, observaremos con un simple ejemplo como inciden los mismos:

Primer escenario: Se plantea como afectan dos impuestos nacionales sobre un mismo contribuyente, ejemplo: Una sociedad –persona jurídica- que tiene una base imponible sujeta a impuesto de \$ 50.000 y que la misma se dedica únicamente a prestaciones de servicios dado por su dueño y su socio, las que para dicha actividad no necesita mas que una oficina con un escritorio y teléfono, para ello supondremos un activo de \$ 10.000.

Impuesto a la GMP: $\text{ACTIVO} \times \text{TASA} = \$ 10.000 \times 1 \% = \$ 100$

Impuesto a las Ganancias: $\text{GANANCIA} \times \text{TASA} := \$ 50.000 \times 35 \% = \$ 17.500$

Ahora bien, la Ley de la Ganancia Mínima Presunta, establece que el impuesto determinado podrá ser tomado como anticipo del impuesto que se hubiere determinado para ganancias, es decir, al haber pagado ganancias por un monto superior a la mínima presunta, este no se ingresará, pero si el tributo hubiere sido menor se computará solamente el resultante, es decir si el impuesto a las ganancias determinado hubiere sido \$ 90, el contribuyente hubiere ingresado por GMP la suma de \$ 10 (\$100 - \$90), donde ya vemos el primer desvío, las leyes GANANCIAS y GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA, ya presupone el impuesto que debe pagar la empresa, al fijar el tributo en función de su ACTIVO, cuando en realidad debe ser en función de la renta, ahora, pregunto, ¿si la Empresa en el ejercicio hubiere trabajado a pérdida?, ¿por que una ley tuerce el sentido de otra Ley?, o de la Literalidad del Título ¿no surge que el impuesto es a las GANANCIAS?, “Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional.” *Sistema Rentístico de la Confederación*, Alberdi , Buenos Aires (1979).-

Segundo escenario: para esta hipótesis se hará referencia a un tercer impuesto nacional con incidencia directa en los factores económicos de producción, el denominado impuesto al cheque, que fue instituido por Ley 25.413, denominada Ley de Competitividad, la que su objeto lo define en su artículo primero:

LEY DE COMPETITIVIDAD

“ARTICULO 1º — Establécese un impuesto, cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del SEIS POR MIL (6%) que se aplicará sobre:

a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas —cualquiera sea su naturaleza— abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.

b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo —incluso a través de movimiento de efectivo— y su instrumentación jurídica.

c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que

cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito.

En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos.

Facúltese al Poder Ejecutivo nacional, a definir el alcance definitivo de los hechos gravados en los incisos precedentes, como así también para crear un régimen especial de determinación para las entidades financieras aludidas.

El impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias a que se refiere el inciso a) del presente artículo, de los ordenantes o beneficiarios de las operaciones comprendidas en el inciso b) del mismo, y en los casos previstos en el inciso c), de quien efectúe el movimiento de fondos por cuenta propia.

Cuando se trate de los hechos a los que se refieren los incisos a) y b), las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras actuarán como agente de percepción y liquidación, y en el caso del inciso c), el impuesto será ingresado por quien realice el movimiento o entrega de los fondos a nombre propio, o como agente perceptor y liquidador cuando lo efectúa a nombre y/o por cuenta de otra persona.

El impuesto se determinará sobre el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes, perfeccionándose el hecho imponible en el momento de efectuarse el débito o crédito en la respectiva cuenta, o en los casos de los incisos b) y c), cuando, según sea el tipo de operatoria, deba considerarse realizada o efectuado el movimiento o entrega, respectivamente.”. Quedan alcanzados como sujetos pasivos, salvo honrosas excepciones –pago de haberes, transferencia entre cuentas propias, entre otras- la totalidad de las actividades comerciales, industriales y de servicios generadoras de la riqueza en la Nación. Además complementando los alcances

de la Ley con lo establecido en la resolución general de la Administración de Ingresos Públicos, que dice:

“PROCEDIMIENTOS FISCALES

Resolución General 1547

Procedimiento. Ley N° 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones. Medios o procedimientos de cancelación de obligaciones de pago. Resolución General N° 151 y su modificatoria. Su sustitución.

Bs. As., 11/8/2003

VISTO la Ley N° 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones, y la Resolución General N° 151 y su modificatoria, y

CONSIDERANDO:

Que dicha ley condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que corresponden al contribuyente o responsable, a la utilización de determinados medios de pago.

Que a través de la Ley N° 25.413 y sus modificaciones, el monto establecido para la operatoria exigida en la ley aludida en el considerando anterior, fue reducido a un mil pesos (\$ 1.000.-).

Que mediante la Resolución General N° 151 y su modificatoria, se estableció, respecto de los casos en que el monto de la factura supere los diez mil pesos (\$ 10.000.-), la obligación de emplear determinados medios de pago.

Que el Decreto N° 363 de fecha 21 de febrero de 2002 y sus modificatorio, incorporó a la ley del visto nuevos medios cancelatorios.

Que tales incorporaciones ameritan la sustitución de dicha resolución general.

Que el segundo párrafo del artículo 2° de la Ley N° 25.345 y sus modificaciones, dispone que en el caso de incumplimiento del artículo 1° de dicha norma, resulta de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Que en tal sentido, corresponde reglamentar la aplicación del procedimiento citado en el considerando precedente, en orden a los fines de la ley del visto.

Que han tomado la intervención que les compete las Direcciones de Legislación y de Programas y Normas de Fiscalización.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7° del Decreto N° 618, de fecha 10 de julio de 1997, su modificatorio y sus complementarios.

Por ello,

EL ADMINISTRADOR FEDERAL DE LA ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

RESUELVE:

Artículo 1° — El cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que prevé el artículo 2° de la Ley N° 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones, originado por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, queda condicionado a la utilización de los medios de pago o procedimientos de cancelación que se disponen en el artículo 1° de la citada ley, con arreglo a los procedimientos especiales o características particulares para la emisión de los respectivos actos jurídicos que se establecen en la presente.

Las limitaciones de medios de pago establecidas en el artículo 1° de la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, resultan aplicables únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero —en moneda de curso legal o extranjera— realizados a partir de su vigencia. (Párrafo incorporado por art. 1°, inc. a) de la Resolución General N° 2004/2006 de la AFIP B.O. 1/2/2006. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y será de aplicación para las operaciones realizadas a partir de la entrada en vigencia de la presente Resolución General, su modificatoria y complementaria).

Art. 2° — A los fines previstos en el artículo 1° de la Ley N° 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones, de tratarse de cheques, deberán librarse o endosarse conforme se indica seguidamente:

a) *Cheque común: a nombre del emisor de la factura o documento equivalente y cruzado. En el anverso del mismo deberá consignarse la leyenda "para acreditar en cuenta", de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo I, artículo 46 y concordantes, de la Ley N° 24.452 y sus modificaciones.*

b) *Cheque de pago diferido: a nombre del emisor de la factura o documento equivalente y cruzado.*

c) *Cheque cancelatorio: a nombre del emisor de la factura o documento equivalente....”*

De la presente Resolución General, se extracta la obligación de que toda la actividad comercial debe ser instrumentada vía sistemas de cancelación de obligaciones aprobadas por AFIP, es decir mediante ordenes de pago en sus diversas acepciones, por lo que volviendo al caso de nuestro ejemplo, la totalidad de la operación comercial ventas y compras asumiremos que fue realizada bajo el estricto cumplimiento de las normas que rigen al respecto. Pero el poder exorbitante del Estado, tiene su lado bueno, dado que permite computar parte del impuesto denominado Ley de Competitividad, tomar una porción del mismo como pago a cuenta de cualquiera de los anteriores impuestos antes señalados, es decir Ganancias y Ganancia Mínima Presunta. Este computo fue estatuido mediante Decreto N° 534, que incorpora un artículo al Decreto 380/01 (reglamentario del impuesto Ley 25.413), con el objeto de permitir el cómputo parcial del impuesto pagado como “pago a cuenta” de otros tributos, siendo el alcance de las medidas:

Tendrán derecho al cómputo como pago a cuenta el impuesto que se genere en las siguientes operatorias:

“a) Cuentas bancarias gravadas alcanzadas por la tasa general del 6%o

Podrá computarse como pago a cuenta el 34% (treinta y cuatro por ciento) de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción, originados en las sumas acreditadas en las cuentas bancarias.”

Es decir, no todo el movimiento en la cuenta corriente bancaria (debito o crédito) podrá computarse como pago a cuenta de otros tributos, sino que solamente el 34 % de las sumas que hayan sido acreditadas en la misma. De la conjugación de ambas normas,

como primera observación se destaca, al obligar al responsable a cancelar sus obligaciones mediante uno de estos sistemas cancelatorios, que solamente sirven para encauzar esta parte de la economía en un brete que implica la generación automática del devengamiento de un impuesto, ha dejado de lado lo previsto en el artículo 619 del Código Civil el que dice: *“Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento”*, se desprende de lo transcrito y en especial del resaltado en negrilla anterior, como el legislador haciendo caso omiso a las facultades dadas por el Código Civil, no hace mas que reglamentar y forzar el modo de cumplir una obligación contractual, bajo pena de las sanciones previstas en la ley de Procedimiento Fiscal.-

Considerando la simplicidad que el caso debe mostrar, y al solo efecto de ver como mellan los impuestos en los factores de producción, asumiremos que nuestro contribuyente del ejemplo para poder generar una renta de \$ 50.000, generó un movimiento comercial de \$ 500.000 y que este fluctuó en débitos y créditos en la cuenta corriente bancaria, de la siguiente forma:

Compro bienes y servicios por \$ 200.000 lo que le implico un impuesto por la Ley de Competitividad de \$ 1.200 motivado por los cheques emitidos para el pago de sus proveedores, y vendió por \$ 300.000 lo que le devengó un impuesto de \$ 1.800, por todas las cobranzas realizadas en su actividad comercial. Por vigencia del Decreto Ley antes señalado, este contribuyente podrá considerar como pago a cuenta de los otros tributos nacionales la suma de \$ 612. Ahora bien, si ampliamos nuestro campo visual sobre los papeles de trabajo, vemos como van creciendo los tributos al Estado Nacional y por la misma actividad, repasemos:

Impuesto a las Ganancias:	\$ 17.500
Impuesto Ley de Competitividad:	\$ 3.000
Computable:	\$ (612)
Total a ingresado al fisco:	\$ 19.888

Hasta acá solamente se detallan los impuestos directos considerados para este ejemplo, no se abundará en impuestos laborales (contribuciones patronales), costos previsionales

por conformar sociedades (aportes de autónomos por dirigir sociedades), previsionales por la actividad individual (aportes autónomos), o la incidencia que tiene sobre la situación personal del empresario al tener que trasladar su participación social a otro impuesto como el mal llamado impuesto a la riqueza y que fuera creado por Ley 23.966. Igualmente no se ha considerado para este análisis otro de los impuestos que conforman la matriz de recaudación impositiva como es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el que pertenecer a los denominados impuestos indirectos, por cuanto puede ser trasladado su costo en la cadena de comercialización, veamos el siguiente ejemplo:

Compras de mercaderías y servicios para afectar a la producción:

Neto:	\$	4.132,23
IVA:	\$	867,77
Total:	\$	5.000,00

Asumamos un margen de ganancia del 10 % sobre la venta:

Ganancia:	\$	500,00
-----------	----	--------

Venta de la mercadería con su correspondiente margen:

Neto:	\$	4.545,45
IVA:	\$	954,55
Total:	\$	5.500,00

El impuesto que debe ser ingresado a la AFIP, es de \$ 86,78, cifra esta que surge de la diferencia entre el crédito fiscal IVA obtenido de la compra de la mercadería y el débito fiscal IVA que surge de haber cargado un 10 % de ganancias a las ventas efectuadas, este impuesto pertenece a la clasificación de impuestos indirectos por cuanto es trasladado a la cadena de comercialización, terminando su pago en el eslabón final, el consumidor.-

II.3: Impuestos Provinciales (Provincia de Córdoba)

II.3.1: Impuesto sobre los ingresos brutos

II.3.2: Impuesto sobre los bienes inmuebles

II.3.3: Impuesto sobre los automotores

Los impuestos provinciales, revisten su legalidad al haber sido creados para la Provincia de Córdoba, mediante la sanción de la Ley Provincial 6.006 –Código Tributario Provincial- en el que se legisla entre otras cosas las exenciones objetivas y subjetivas, procedimientos administrativos, extrajudiciales y judiciales, etc. Siendo esta ley complementada anualmente por la sanción de la ley impositiva anual estando vigente a la fecha la Ley 10.013, la que en su parte pertinente legisla sobre los tributos que ahora analizaremos.

El impuesto insignia del Código Tributario Provincial, es el que incide sobre los Ingresos Brutos, que tal como su denominación lo indica grava mediante un sistema de tasa alícuota directa sobre la base imponible sujeta a impuesto, este impuesto reviste una característica altamente regresiva, dado que el mismo se devenga y debe ser abonado independientemente del resultado comercial de la operación, por cuanto la propia Ley instituye un mínimo anual del impuesto a ser abonado en once períodos mensuales con una decimo segunda posición fiscal anual, la que consolida los mismos y determina el resultado final a ingresar, esto quiere decir que si el resultado del impuesto obtenido según lo fija el articulado legal –base imponible por alícuota vigente-, tuviere un resultado inferior al mínimo anual fijado en la Ley del año, los contribuyentes, deberán ingresar este último.-

Las definiciones del hecho imponible como del sujeto pasivo, lo encontramos definido en el artículo 146 del Código Tributario Provincial el que dice:

“TÍTULO SEGUNDO Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

CAPÍTULO PRIMERO Hecho Imponible.

Definición. Habitualidad. Artículo 146.- El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual. La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión, o locación y los usos y

costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.”

De la lectura del mismo nítidamente observamos que toda aquella persona física o jurídica que realice alguna de las actividades señaladas en el territorio de la Provincia de Córdoba, se encuentra alcanzada por este impuesto, en tanto que para la Base Imponible y obtención del impuesto, legisla:

“Base Imponible.

*Determinación. *Artículo 154.- Salvo lo dispuesto para casos especiales, la base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas. Se considera ingreso bruto al valor o monto total -en valores monetarios incluidas las actualizaciones pactadas o legales, en especies o en servicios- devengadas en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación, y en general el de las operaciones realizadas. Cuando el precio se pacte en especie el ingreso bruto estará constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés, o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento. Cuando no exista factura o documento equivalente o ellos no expresen el valor corriente en plaza, a los efectos de la determinación de la base imponible se presumirá que éste es el ingreso gravado al momento del devengamiento del impuesto, salvo prueba en contrario y sin perjuicio de los demás métodos previstos para la determinación de oficio sobre base presunta. En las operaciones realizadas por contribuyentes o responsables que no tengan obligación legal de llevar registros contables y formular balances en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período. Asimismo quienes desarrollen las actividades de “servicios médicos y odontológicos”, con excepción de los servicios veterinarios, cuya codificación establezca la Ley Impositiva Anual, podrán determinar la base imponible por el total de*

los ingresos percibidos en el período. En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado, a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.”

Como se observa y tal lo antes señalado, el monto total facturado por las actividades alcanzadas, es el monto sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto, la Ley Impositiva correspondiente al presupuesto provincial 2012, fija como alícuota general el 4 % (cuatro por ciento) previendo para otras actividades específicas algunas alícuotas mayores o inferiores según el caso, así para nuestro caso ejemplo, este contribuyente deberá asumir ahora las obligaciones que le impone la Provincia de Córdoba, lugar donde desarrolla su labor.

Ventas totales: \$ 300.000

Impuesto 4% \$ 12.000

Lo que anteriormente se referenciaba respecto de la alta regresividad del impuesto, es que para este caso que el contribuyente compro por \$ 200.000 y vendió por \$ 300.000, ha tenido una renta bruta de \$ 100.000, por ello aparte de los impuestos nacionales, ahora esta alcanzada por este impuesto provincial, cuya fuente generado no dista en sus conceptos, de la fijada para el Impuesto a las Ganancias. Es decir que este contribuyente, con su margen a logrado tolerar la incidencia directa de este tributo, pero ahora supongamos que el contribuyente, por una mala operación comercial compro a un costo mas elevado, o debió liquidar sus mercaderías por cualquier causa, o producto de un competidor debe salir al mercado con valores iguales o inferiores al costo de ingreso de la mercadería a su patrimonio, este impuesto le agrava la perdida que por la operatoria normal le sucede, atacando en forma directa la fuente generadora de recursos, ejemplo:

Ventas totales: \$ 200.000

Impuesto 4 %: \$ 8.000

Compro por \$ 200.000 vendió por \$ 200.000, debe pagar un impuesto por \$ 8.000, por lo que como señalara este tributo afecta en forma directa el capital y la propiedad del contribuyente, dado que no contempla situaciones como la señalada, para poder afrontar este pasivo impositivo debe recurrir a sus ahorros u otras fuente de financiación por

cuanto la operación comercial se mantuvo en el mejor de este caso neutra, implicándole una pérdida patrimonial el devengamiento del impuesto. Para abundar en las diferencia de los impuestos directos e indirectos, para este caso en el IVA no hubiere generado obligación tributaria alguna dado que en este ejemplo la liquidación quedaría fijada de la siguiente manera:

Compras de mercaderías y servicios para afectar a la producción:

Neto: \$ 200.000

IVA: \$ 42.000

Total: \$ 242.000

Asumamos un margen de ganancia del 0 % sobre la venta:

Ganancia: \$ 0,00

Venta de la mercadería:

Neto: \$ 200.000

IVA: \$ 42.000

Total: \$ 242.000

Al deberse ingresar por este impuesto la diferencia que surge entre los impuestos generados entre las diferencia de los valores de compra y de venta (debito fiscal – crédito fiscal) el impuesto devengado a favor del fisco es nulo, \$ 0 ($\$ 42.000 - \$ 42.000 = 0$), como se aprecia si el contribuyente debió vender sin ganancia alguna, no genera deuda para con el fisco, es mas, si hubiera vendido a pérdida, generaría un crédito contra el fisco, el que podría computárselo a su favor en periodos fiscales siguientes, ejemplo:

Compras de mercaderías y servicios para afectar a la producción:

Neto: \$ 200.000

IVA: \$ 42.000

Total: \$ 242.000

Asumamos un margen de pérdida del 10 % sobre la venta:

Pérdida: \$ 20.000

Venta de la mercadería:

Neto: \$ 180.000

IVA: \$ 37.800

Total: \$ 217.800

La diferencia de impuesto al valor agregado a favor del contribuyente y que podrá ser tomado a cuenta en futuras posiciones fiscales es de \$ 4.200 ($\$ 37.800 - \$ 42.000 = -4.200$).

Es aquí donde manifiestamente se observa la diferencia mas importante entre los denominados impuestos directos e indirectos, en el indirecto IVA, el saldo negativo queda a favor del contribuyente para futuras obligaciones del mismo tributo, en tanto que el de Ingresos Brutos, el contribuyente además de soportar la perdida de \$ 20.000 (cualquiera fuere la causa que lo lleva a esta situación) deberá asumir otra perdida generada por el impuesto sobre los ingresos brutos.-

De lo señalado precedentemente observamos los impuestos provinciales y nacionales que han gravado la renta, los pagos y los ingresos brutos, todos conformados por variables que directa o indirectamente han participado en el proceso productivo, comercial o de servicios. De la lectura de los ejemplos vemos como un mismo contribuyente por una misma actividad va acumulando sobre su matriz de costos impuestos de los distintos Estados que van afectando en forma directa en un primer momento su renta o en determinadas situaciones hasta el capital generador de la renta. Ahora se analizarán otros tributos provinciales que también inciden y se relacionan con otros impuestos nacionales, estos ya de carácter real y no personal dado que alcanzaran los bienes de los contribuyentes, bienes estos que podrían participar o no en los procesos productivos, así tenemos que el Código Tributarios Provincial también grava el impuesto sobre los inmuebles, a saber:

CAPÍTULO PRIMERO Hecho Imponible.

*“Inmuebles Comprendidos. *Artículo 132.- Por todos los inmuebles ubicados en la Provincia de Córdoba, se pagará el Impuesto Inmobiliario con arreglo a las normas que se establecen en este Título, el que estará formado por los siguientes conceptos: 1) BÁSICO: surgirá de aplicar sobre la base imponible determinada conforme a las previsiones del artículo 137 de este Código, las alícuotas que fije la Ley Impositiva Anual. 2) ADICIONAL: surgirá de aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 137, de acuerdo con las escalas y alícuotas que fija la Ley Impositiva Anual.”*

De la transcripción de la parte pertinente de este tributo se observa como alcanza a la totalidad de los inmuebles sitios en la provincia de Córdoba, pero en honor a la simplicidad y facilidad para la comprensión de los distintos guarismos que se van obteniendo de la determinación de los impuestos, para este caso solamente se indicara que si este inmueble estuviere afectado al proceso productivo del contribuyente que hemos tomado para este ejemplo, también debería tributar implicando en una forma clara y directa el incremento de costos impositivos para el proceso productivo. Como se observa el impuesto no se determina por una actividad específica ni por niveles de venta, sino solamente se tributa por el hecho de poseer el dominio del bien sobre el cual funciona la fuente generadora de los recursos que producen la renta y por ende los impuestos.-

Con igual criterio vale el análisis sobre otro tributo que incide sobre los bienes reales afectados o no a los procesos productivos, y este es el impuesto sobre la propiedad del automotor, al que el código tributario en su parte pertinente define:

“CAPÍTULO PRIMERO Hecho Imponible.

Definición. Radicación. Artículo 230.- Por los vehículos automotores y acoplados radicados en la Provincia de Córdoba se pagará anualmente un impuesto, de acuerdo con las escalas y alícuotas que fije la Ley Impositiva Anual. Salvo prueba en contrario, se considerará radicado en la Provincia todo vehículo automotor o acoplado que sea de propiedad o tenencia de persona domiciliada dentro de su territorio.

**Artículo 231.- EL hecho imponible se genera el 1 de enero de cada año con las*

*excepciones que se enuncian a continuación: * En el caso de unidades “0 km”, a partir de la fecha de inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor - siempre que la misma se hubiera producido hasta un año posterior a su facturación, caso contrario desde la fecha de facturación- o de la nacionalización otorgada por la autoridad aduanera, cuando se trate de vehículos importados directamente por sus propietarios.”* Igual criterio de análisis que el anterior impuesto descrito merece el presente, dado que si consideramos que este vehículo estuviere afectado a la producción de los recursos que generan la fuente productora de la renta, su incidencia no hace mas que acrecentar el cumulo de tributos que venimos señalando.-

En el ámbito del Estado Municipal, nos encontramos con idéntica situación e impuestos que los señalados para el Estado Provincial, es así que los impuestos que alcanzarían al contribuyente de nuestro ejemplo serían, el impuesto que incide sobre la Actividad del Comercio y la Industria, el impuesto sobre los inmuebles y sobre los vehículos.-

El primero de los tributos señalados Impuesto que incide sobre la actividad del comercio y la industria, el mismo tiene un sistema de calculo igual al de los Ingresos Brutos del Estado Provincial, es decir el hecho imponible definido como los ingresos brutos devengados en el período fiscal, multiplicado por una alícuota que depende de la actividad que desarrolla, así se obtiene el impuesto a ingresar, condicionado a que si el resultado de esa operación matemática es inferior a los mínimos fijados, deberán ingresarse estos últimos. Como se aprecia y en igual sentido que el impuesto sobre los Ingresos Brutos, este es totalmente regresivo, por cuanto no considera si la actividad tuvo o no alguna rentabilidad que pudiese absorber el tributo por el cual se ciñe en acreedor el Estado Municipal.

La ordenanza municipal 12.017 vigente para el periodo 2012 dice:

“Art.15°- CONFORME lo establecido en el Art. 236 del Código Tributario Municipal, fíjense las siguientes alícuotas, importes fijos y mínimos mensuales por el ejercicio de la actividad, a aplicarse sobre las actividades enunciadas en el presente artículo con más en cada caso, el adicional por promoción, difusión, incentivación o exhibición, dispuesto en el Art. 19° de esta Ordenanza: ...”

La tasa general fijada para esta contribución es del 5 por mil, la que se aplicará sobre la facturación bruta realizada por el contribuyente, ejemplo:

Ventas totales: \$ 300.000

Impuesto: 5 por mil \$ 1.500

Este es el claro ejemplo de cómo los Estados Provincial y Municipal mantienen una potestad tributaria sobre una misma base imponible generada por igual fuente e idéntica metodología de cálculo. Situación que se agrava al ser estos dos tributos altamente regresivos, considerando que ambos avanzan sobre el patrimonio del contribuyente, sin importar que el mismo haya crecido, mantenido o disminuido. La jurisprudencia habla de la inconstitucionalidad de los impuesto cuando estos absorben el capital, ahora bien esta definición de carácter cualitativo, la contradice en principio al fijarle un límite cuantitativo, diciendo que todo Tributo que no merme en mas de un 33 % el capital no será confiscatorio, abundando que este límite cuantitativo no corresponde al considerarse la acumulación fiscal generada por parte de los Estados.-

Coincidiendo con los tributos provinciales, el Estado Municipal grava a los automóviles sean estos de uso particulares o comerciales, hecho esto que alcanzaría también en la incidencia de la acumulación de tributos, por cuanto si este vehículo esta afectado a la obtención de la renta por parte de la fuente generadora, sin lugar a dudas que su gravabilidad genera piramidación impositiva. La Ley impositiva anual fija como están gravados los inmuebles, que al solo efecto ejemplificativo se transcribe parte del artículo primero que define la imposición a los inmuebles:

CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LOS INMUEBLES

Art. 1o.- FÍJASE el valor por metro cuadrado correspondiente a cada categoría, conforme a la siguiente tabla:

<u>MEJORAS CUBIERTAS</u>	<u>VALOR BASE (\$/M2)</u>
1° Cat. Tipología edificio en altura	3.594
2° Cat. Tipología edificio en altura	2.996
1° Cat. Tipología vivienda	2.781
1° Cat. Tipología comercial	2.444

Este impuesto perteneciente al Estado municipal también avanza sobre los bienes reales

privados, que ya fueron gravados por el impuesto inmobiliario provincial, no debemos olvidar tampoco que si el contribuyente estuviere alcanzado a nivel nacional por el impuesto sobre bienes personales, este mismo inmueble estaría gravado por tres tributos similares cuyos pretensores son los tres Estados gubernamentales. Si bien tienen distintas formas de valuarlos y distintas formas de gravarlos, la realidad es que todos los imponen. Similar criterio y situación se produce con los vehículos, por cuanto el Estado municipal también los alcanza, así reza la Ley Impositiva Municipal anual:

CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES, ACOPLADOS Y SIMILARES

Art. 132o.- LA contribución establecida en el Art. 337o del Código Tributario Municipal se liquidará, según la valuación determinada por el Organismo Fiscal,

manteniéndose la alícuota del uno coma cincuenta por ciento (1,50 %). El Organismo Fiscal también determinará las escalas del tributo que corresponda a acoplados de turismo, casas rodantes, trallers y similares y a motocicletas, triciclos, cuatriciclos, motonetas con o sin sidecar, motofurgones y ciclomotores; todo ello en los términos del Art. 340 del mismo ordenamiento.-

Reiterando lo comentado en párrafos anteriores, apreciamos como los Estados avanzan en su potestad tributaria sobre los mismos elementos, hechos o servicios que generan los hechos imponibles, sean estos que deriven de posesiones de bienes –inmuebles, automotores- o por el desarrollo de actividades comerciales o profesionales. A modo de resumen y graficando para su mejor comprensión se señala como un bien estaría alcanzado simultáneamente por un abanico de tributos perteneciente a los distintos Estados gubernamentales:

Ejemplo un vehículo –utilitario- destinado a una explotación de servicios de fletes, los tributos que alcanzarían al propietario de este vehículo, serían los siguientes, los impuestos que se indican responden a todos aquellos que deben ser absorbidos directamente por el contribuyente, sin posibilidad de ser trasladados:

1. A nivel Nacional:

1.1. Impuesto a las ganancias (1)

1.2. Impuesto Ley de competitividad (2)

2. A nivel Provincial:

- 2.1. Impuesto sobre los ingresos brutos (3)
- 2.2. Impuesto sobre la propiedad del automotor (4)
- 3. A nivel Municipal:
 - 3.1. Impuesto que incide sobre la actividad de comercio e industria (5)
 - 3.2. Impuesto sobre los automotores (6)

Los Hechos Imponibles, generadores de las Bases Imponibles en los distintos casos compartes en forma casi idénticas las definiciones de gravabilidad:

- (1) Facturación total realizada (Ventas totales) deducidos todos aquellos gastos especialmente aceptados por la Ley y que tengan una relación directa con la fuente generadora del recurso.-
- (2) Sobre el total de la facturación que por las normas legales e impositivas debieran pasar por el sistema bancario, el monto en su depósito como en su acreditación es alcanzado por el tributo.-
- (3) El monto total facturado está alcanzado sin deducción alguna por la tasa del impuesto sobre los ingresos brutos.-
- (4) El vehículo de acuerdo a su peso y modelo está alcanzado por un monto fijo y otro variable cuyos valores son determinados en forma anual.-
- (5) Este impuesto, sigue el mismo criterio de cálculo y determinación del tributo que el señalado en (3), diferenciándose únicamente en la tasa que determina el monto final a ingresar al fisco.-
- (6) Igual criterio que el señalado en (4) es aplicado por el fisco municipal.-

De las situaciones planteadas no queda mucho por abundar, de la lectura de este ejemplo se observa cómo los Estados avanzan sobre la propiedad privada. Es evidente como la planificación de recaudación impositiva no se encuentra conformada en forma coherente y armoniosa entre los distintos niveles de Estados gubernamentales, tan es así como de los ejemplos se aprecia que todos llegan al mismo tiempo, por la misma causa y con el mismo fin, recaudar para la conformación de los distintos tesoros estatales, siendo el contribuyente el que debe sumirse a la potestad tributaria, debiendo afrontar sin más sus obligaciones impositivas, por cuanto todas ellas han respetado sin duda el más importante de los principios que es el de la legalidad, pero como señaláramos más arriba cuál es el punto de inflexión en que la legalidad quiebra la razonabilidad. Al decir de nuestros jueces que la marca de la inconstitucionalidad de los tributos es cuando

estos superan la razonabilidad respecto del avance sobre la propiedad privada. Tratar de encuadrar con este ejemplo los calificativos cualitativos y cuantitativos con los que los justiciables evalúan la confiscatoriedad, nos pone en un estado de incertidumbre respecto a la protección de los derechos personales, derechos estos que están originados e indicados en la carta magna. De allí que se debería avanzar en un sistema armónico y unificado de recaudación de tributos buscando las herramientas que permitan a los Estados garantizarse y asegurarse su recaudación y dejando al pueblo totalmente protegido y garantido del poder exorbitante del Estado a la hora de mover la maquinaria recaudadora de impuestos.-

Para finalizar este capítulo, transcribiré de la obra de Alberdi “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina” el siguiente párrafo que es una definición clara y concreta de cómo los Estados deberían velar en la concreción e instrumentación de sus políticas fiscales:

“PRINCIPIOS y REGLAS SEGUN LOS CUALES DEBEN SER ORGANIZADOS LOS RECURSOS PARA LA FORMACION DEL TESORO NACIONAL

En el capítulo anterior hemos visto que son sensatos y practicables los recursos admitidos por la Constitución argentina para la formación de su Tesoro nacional. En el presente vamos a ver cómo deben ser reglados por la ley orgánica esos recursos para dar abundantes resultados al Tesoro, sin perjudicar las miras de libertad y de progreso en cuyo interés ceden y se vinculan los del mismo fisco, según la Constitución que estudiamos en su sistema de hacienda.

Para que el Tesoro llene su destino común con los demás propósitos de la Constitución, que es el bienestar general, debe respetar en su formación los principios de que depende ese bienestar.

Esos principios, que hemos estudiado extensamente en la primera y segunda partes de este libro, deben ser recordados al frente de este capítulo cómo deben tenerlos a la vista todo legislador, todo estadista, todo publicista argentino, cada vez que pongan la mano en la organización de un recurso fiscal o rentístico.

Es verdad que la tendencia natural de la renta pública. es a ser grande y copiosa; pero en la doctrina económica de la Constitución argentina, la abundancia de la renta

pública depende del respeto asegurado a los derechos naturales del hombre, en el empleo de sus facultades destinadas a producir los medios de satisfacer las necesidades de su ser. Esos derechos, en que reposa el sistema rentístico, el plan de hacienda o de finanzas, que es parte accesoria del sistema económico del país, son la propiedad, la libertad, la igualdad, la seguridad en sus relaciones prácticas con la producción, distribución y consumo de las riquezas.

La Constitución quiere que la ley fiscal o rentística respete y proteja esos derechos, lejos de atacarlos.

*El estadista debe tener presente que esos derechos, manantiales originarios de toda riqueza, pueden ser atacados, por la ley orgánica de un recurso fiscal, y derogada de ese modo la Constitución que los consagra precisamente en el interés de la riqueza y del bienestar común. **En efecto, los recursos contrarios a las garantías económicas que la Constitución establece en favor de todos los habitantes, son justamente contrarios al aumento del Tesoro nacional; es decir, que son opuestos a la Constitución por dos respectos, como hostiles al país en su riqueza, y como hostiles al gobierno en su Tesoro parásito del tesoro de los individuos.***

El resaltado me pertenece.-

Capítulo III: Incidencia de los impuestos

Con el fin de poder graficar y observar en papel de trabajo, como juegan los impuestos directos o indirectos, nacionales, provinciales y municipales en la actividad de una empresa (sociedad o unipersonal) se planteara una situación de un contribuyente con un patrimonio determinado y que desarrolla una actividad comercial de venta de bienes muebles. Para ello asumiremos las siguientes condiciones:

Periodo Fiscal: 1 mes

Volumen de ventas: \$ 390.000

Compras de mercadería: \$ 300.000

Existencia inicial y final de la mercadería: \$ 0

Margen Bruto de ganancias en las ventas: 30 %

Opera mediante cuenta corriente bancaria

Saldo en Caja y Bancos al cierre: \$ 50.000

Desarrolla su actividad en un inmueble propio, cuyo valuación fiscal asciende a la suma de \$ 700.000

Para la venta al interior de la provincia utiliza un vehículo utilitario de su propiedad, cuyo valor neto de amortizaciones asciende a la suma de \$ 80.000

No tiene pasivos, por cuanto sus compras son todas en efectivo.

Como auxiliar de su negocio, tiene un empleado en relación de dependencia cuyos costos laborales y previsionales asciende a la suma de \$ 7.000.

El contribuyente además es responsable en su carácter de persona física de los impuestos a las ganancias y bienes personales.-

El balance impositivo de la firma es al solo efecto del ejemplo y no contempla los requisitos exigidos por las normas contables ni resoluciones de los organismos de recaudación:

RUBROS	MONTO
Estado Patrimonial	
Caja y Bancos	\$ 83.000
Inmueble	\$ 700.000
Rodado	\$ <u>80.000</u>
Total del PN	\$ 863.000
Estado de Resultados	
Ventas	\$ 390.000
Costo de ventas	\$ 300.000
Sueldos y cargas sociales	\$ <u>7.000</u>
Utilidad antes de impuestos	\$ 83.000

IMPUESTO	MONTO	% DEL P.N.	OBSERVACIONES
Ganancias (Nación)	29.050	3,37 %	(1)
Ley 25.413 (Nación)	3.642	0,49 %	(2)
IVA (Nación)	15.620	-	(3)
Ingresos Brutos (Provincia)	12.893	1,49 %	(4)

Inmobiliario (Provincia)	4.548	0,53 %	(5)
Vehículos (Provincia)	580	0,07 %	(6)
Comercio (Municipal)	1.612	0,19 %	(7)
Inmobiliario (Municipal)	3.184	0,37 %	(8)
Vehículos (Municipal)	406	0,05 %	(9)

- (1) Base imponible multiplicado por tasa correspondiente a empresa (\$ 83.000 x 35%).-
- (2) El impuesto surge de los depósitos por el total de ventas menos los saldos que permanecen en cuentas mas los pagos realizados por las compras, multiplicados por la tasa del seis por mil.
- (3) No se incluye la incidencia de este impuesto, considerando que el mismo es trasladado en el precio de venta al cliente o consumidor final.-
- (4) El calculo resulta de la aplicación de la tasa general del impuesto 4 % sobre el importe total de ventas sin considerar el IVA.-
- (5) Se considera el resultado según la tabla publicada por la Ley Impositiva Anual 10.013 para inmuebles urbanos y según el valor de nuestro ejemplo.-
- (6) Valor asumido para un vehículo modelo 2010, según la misma fuente señalada en el anterior punto.-

Habiendo plasmado todo en un mismo papel de trabajo surge la evidencia de cómo las pretensiones fiscales de todos los Estados del sistema federal, convergen de una u otra forma sobre el mismo bien, situación o hecho.

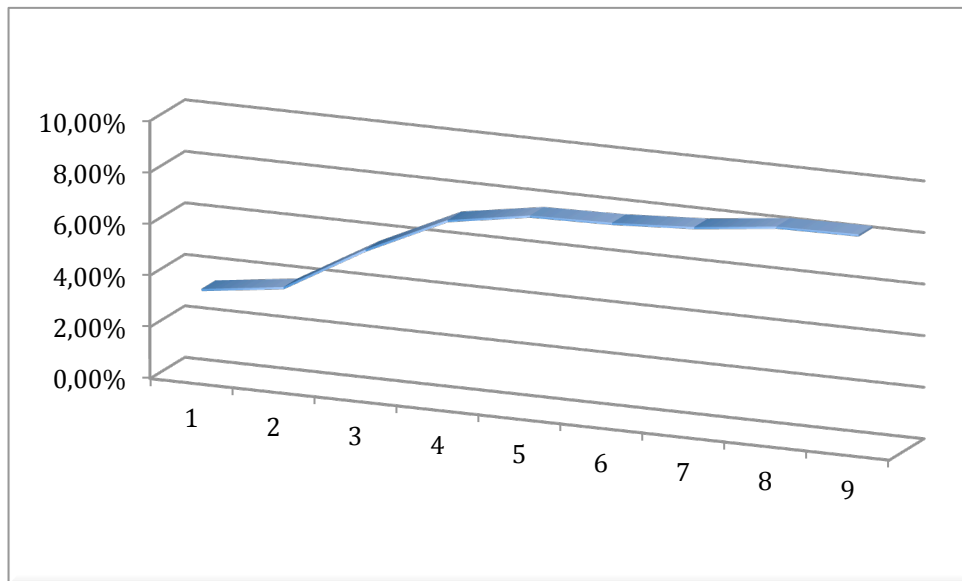
De esta forma, observamos como los tributos van generando una múltiple imposición vertical, es decir partiendo de las supremacías del poder nacional hasta el municipal, todos convergen sobre un mismo contribuyente, por una misma causa y sobre un mismo bien o renta generadora de recursos.

Piramidación:

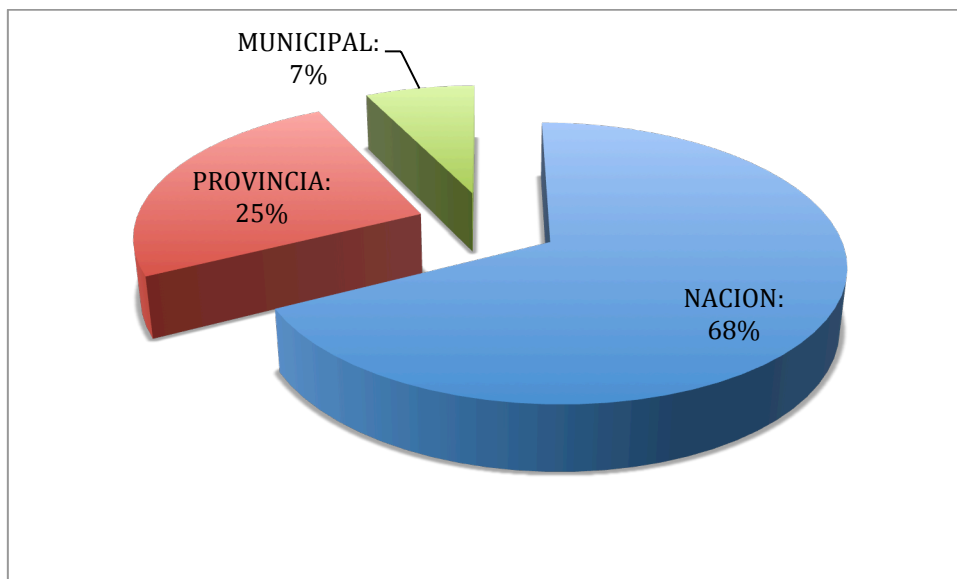
Veremos en los siguientes gráficos el crecimiento sobre el capital de trabajo de los impuestos:

El gráfico que a continuación se detalla, el que solamente tiene un ordenamiento al solo efecto ilustrativo del uno al nueve, se puede apreciar como el efecto acumulación de los impuesto de los distintos Estados, va generando un crecimiento constante sobre el

mismo bien o actividad.



A continuación el siguiente nos muestra la participación por Estado de por cada uno de los tributos por ellos recaudados:



Se denota la gran participación del Estado Nacional, es por ello y dada las potestades delegadas que las provincias se someten a menores pretensiones tributarias, quedando sujetas a las previsiones constitucionales, respecto a la coparticipación federal, coparticipación esta que desde la reforma de 1994, se legislo que fuera liquidada en forma automática.-

Ahondando un poco mas en las imposiciones, surgen situaciones para empresas que desarrollan sus actividades en mas de un distrito provincial, implicando para ello la colisión de derechos entre los poderes tributarios de las provincias y municipalidades en donde el individuo realiza su actividad. Cuando surge esta situación se plantea además la confusión del contribuyente la confrontación de derechos entre los Estados sobre ese contribuyente, encontrándose este preso de las pretensiones de ambos Estados y de tener que afrontar el pago, ejemplo:

Empresa que desarrolla su actividad en tres provincias distintas.-

Fabrica y vende en Córdoba

Tiene un agente en San Luis

Tiene un distribuidor en Buenos Aires

Supuesto: Las tres provincias tributan el 4 % de ingresos brutos

Genera ventas en forma indistintas en estas provincia, implicando gastos de funcionamiento únicamente en Córdoba, ¿cual es su situación ante los impuestos sobre los Ingresos Brutos Provinciales y los Impuestos sobre Comercio e Industria Municipales?

Planteo:

EMPRESA EJEMPLO

VENTAS: \$ 90.000 distribuidas proporcionalmente, COSTOS: \$ 30.000

CORDOBA: \$ 30.000	SAN LUIS: \$ 30.000	BUENOS AIRES \$ 30.000
\$ 3.600	\$ 3.600	\$ 3.600

IMPUESTO UNICO QUE DEBERIA PAGARSE: \$ 3.600

IMPUESTO PRETENDIDO POR LOS ESTADOS: \$ 10.800

Por la definición del tributo, las tres provincias estarían en condiciones de alcanzar a nuestra empresa ejemplo con sus tasas del 4 % sobre el monto total facturado, pero de suceder esto nos encontraríamos ante una múltiple imposición horizontal, al deber el contribuyente devengado su obligación impositiva en las tres provincias en las que desarrolla su actividad, por cuantas todas tendrían sus derechos de pretensión respaldados por sus leyes locales, es decir gravar con el 4 % los ingresos brutos de las empresas que desarrollen su actividad en la Provincia. Por esto y ante la evidencia de la múltiple imposición horizontal, a la que se le debe agregar la municipal, comenzaron entre los Estados a realizar acuerdos bilaterales de cobro de impuestos para contribuyentes que desarrollan su actividad en mas de un distrito. El primer antecedente

data como convenio bilateral entre la provincia de Buenos Aires y la Capital Federal, fijando en el año 1953 las primeras variables a considerar para el cobro y distribución de los tributos sobre los ingresos brutos. Luego en 1964 se crea a nivel nacional el denominado Convenio Multilateral, como sistema único de cobros de impuestos sobre los ingresos brutos para todas aquellas empresas que desarrollan su actividad en mas de un distrito, perfeccionándose el sistema en el año 1977 al fijar las variables de ingresos y gastos para la distribución del impuesto cobrado. En forma resumida el sistema funciona de la siguiente manera: las empresas deben realizar declaraciones juradas anuales a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, la que oficia como juez administrativo antes las provincias y arbitro ante los conflictos que pudiere existir entre las pretensiones. En las declaraciones juradas, los contribuyentes detallan los niveles de ventas realizadas en las distintas provincias, como así también los montos de gastos efectuados en las provincias para poder obtener el ingreso gravado. En función de estas variables y mediante formulas polinómicas se obtienen coeficientes de participación en las ventas, como en los gastos, arribándose mediante la suma de ambos a un coeficiente único que aplicado sobre el impuesto determinado, es el monto que surge para distribuir entre las provincias participantes. Este sistema es una buena herramienta para solucionar la múltiple imposición horizontal, por que además de ponderar las ventas, se ponderan los gastos, permitiendo que en la Provincia de mayor venta y de mayores gastos pueda llegar la mayor cantidad del impuesto. Este sistema, podría dar también soluciones para el caso de la acumulación impositiva vertical, es decir entre Estados de distintos rangos, y actuar como complemento de una verdadera ley de coparticipación federal.-

Los ejemplos dados, han sido al solo efecto de poder apreciar como los Estados avanzan horizontal o verticalmente sobre los contribuyentes. Vale la pena señalar que sobre los casos planteados no se han señalado ni agregados otros tributos, fiscales, previsionales o sociales que también inciden sobre las actividades, a saber:

- Costos por las cargas y contribuciones laborales como empleador.-
- Costos por las cargas y contribuciones previsionales empresariales.-
- Costos por los impuestos nacionales que se deben afrontar en carácter personal por ser parte de las empresas que ya tributan.-

Instalada en la jerga de la sociedad se encuentra la palabra “saqueo”, refiriéndose a valores o costos que en forma excesiva afectan las posibilidades económicas de aquella persona que tiene en ese costo o valor, una imposibilidad para afrontarlo o asumirlo;

también se define el término como la apropiación con violencia de los bienes de otro. El origen de esa palabra es bíblico: “Zaqueo” era un publicano jefe de recaudadores romanos muy rico e igualmente odiado, por cuanto los recaudadores les pedían a los ciudadanos más dinero del que a ellos les exigían que recaudaran.-

Concluyo con los conceptos de Alberdi ya señalados en el capítulo anterior, los que me eximen de todo comentario y obligan a un planteo razonable de la cuestión tributaria, que los Estados no lleguen a ser los Zaqueos contemporáneos:

“El que gasta de su principal para vivir, camina a la pobreza: es preciso vivir de las ganancias; y para tener ganancias, es preciso hacer trabajar los fondos que las producen. El Estado está comprendido en esta ley natural de la riqueza: debe subsistir de la renta colectiva de los particulares que le forman, no de sus fondos. He ahí el asiento de toda contribución juiciosa: de toda contribución que sirva para enriquecer la Nación y no para empobrecerla. Salir de ahí, echar mano de los fondos productivos, exigir capitales, tierras, servicios por vía de contribución, es entrar en una crisis de destrucción, que sólo un extremo puede legitimar, a saber: - la necesidad de no sucumbir: antes de tener fortuna, es preciso tener existencia. La fortuna se hace; lo que no se hace dos veces es la patria...”

“El Estado debe subsistir de la renta de los particulares que la forman no de sus fondos”, las leyes que han creado el sistema impositivo de los Estados, han avanzado y cercenado en algunos casos la totalidad de la ganancia “renta”, avanzando sobre el capital “fondo” .

“echar mano de los fondos productivos, exigir capitales, tierras servicios por vía de la contribución, es entrar en una crisis de destrucción, que solo un extremo puede legitimar, a saber: -la necesidad de no sucumbir”, no ponerle coto a la potestad tributaria, no limitar la convergencia de impuestos, avanzar con tributos regresivos, no es más que la gota que horada la piedra.-

“antes de fortuna, es preciso tener existencia. La fortuna se hace; lo que no se hace dos veces es la patria” , horadar la piedra es destruir la empresa, la conformación de los Tesoros de los gobiernos debe tener el límite que permita el crecimiento político y económico de los sectores que conforman la patria, el público y el privado.-

En la doctrina tributaria se reconoce la existencia de impuestos que recaen sobre la renta neta, sobre la tenencia de activos, sobre la transmisión a título gratuito u oneroso de bienes, sobre el consumo de bienes y servicios, sobre el comercio exterior, etc. Pero todos ellos deben estar conforme a normas constitucionales bajo la pena de resultar

improcedente la exacción, este limite siempre esta dado por la Constitución. Se sostiene que un sistema es progresivo cuando tiene su sustento en la renta y regresivo cuando proviene de impuestos al consumo, dado que recaen sobre los contribuyentes sin contemplar su situación personal. Si bien señaláramos anteriormente que el impuesto al valor agregado, es impuesto de los denominados indirectos y que su incidencia es nula por cuanto se transfiere al siguiente eslabón comercial, tal situación no se produce en épocas como las actuales en las que las modificaciones de precios están prohibidas y máxime si consideramos productos de características económicas inelásticas. Es decir cuando el empresario que opera a costos crecientes no puede trasladar totalmente al precio sus impuestos, implica la paralización de la actividad. La Corte Suprema se ha expedido sobre la inconstitucionalidad de gravámenes principalmente en aquellos sobre el patrimonio, rechazando los planteados sobre el consumo sosteniendo la presunción de que el sujeto transfiere la carga impositiva, pero dado situaciones macro económicas como las actuales, no se daría el caso sustentado.

Las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1989) han coincidido en que la superposición de impuestos –curso de obligaciones fiscales- pueden violar derechos constitucionales, en particular si se trata de impuestos directos, considerando que los indirectos no ocasionan tal concurso en la medida de su factibilidad para trasladarlos. Es decir por interpretación contraria, existiría inconstitucionalidad si se comprobara que no pueden ser trasladados, especialmente en economías con alto control de precios, o economía de países cerrados sin libre competencia. Del estudio de los orígenes de los impuestos se observa cada vez más la presión fiscal, la que deteriora en forma directa la capacidad de pagar los impuestos, por cuanto todos estos recaen sobre una misma fuente de riqueza, implicando un empobrecimiento directo de esta.

Capítulo IV: Herramientas para la solución de la imposición múltiple

La necesidad de lograr la coordinación de las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias había sido puesta de resalto por la Corte Suprema de la Nación, en la cusa “Simón Mataldi sa Fallo C.S.N. (149:260)”, en la cual el tribunal, a la par de reconocer atribuciones concurrentes para instituir impuestos indirectos a las actividades económicas locales, destacó:

“Que no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus

actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados federales” Así las cosas, el Poder Ejecutivo remitió al Congreso, en septiembre de 1934, un proyecto de unificación de impuestos internos, que fue aprobado, convirtiéndose en la Ley 12.139, con vigencia a partir del 1º de enero de 1935, Spisso (2000). Este régimen aplicado para los impuestos internos, es quizás el germen de la necesidad de la administración unificada de impuestos.

La coparticipación federal fue una de las primeras herramientas instrumentada por la Argentina en pos de una adecuada distribución de los impuestos que cobra la Nación en función de los poderes delegados y las prescripciones constitucionales en cuanto a la creación del Tesoro Nacional con todas sus limitaciones de las condiciones formales y de tiempo en cuanto a la existencia de estos, sobre el particular ya se habló anteriormente, al considerar que los tiempos no fenecen nunca y las condiciones en cuanto a la necesidad para su instrumentación no terminan tampoco, es por ello como se señalara anteriormente el impuesto sobre la renta –hoy impuesto a las ganancias- data de 1932 y su renovación es permanente y casi automática.

Con la sanción de la Ley LEY N° 23548, sancionada: Enero 7 de 1988 y promulgada: Enero 22 de 1988, se establece la forma de distribución impositiva atendiendo al sistema federal de gobierno, así sus principales artículos dicen:

“ARTICULO 1º — Establécese a partir del 1 de enero de 1988, el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias, conforme a las previsiones de la presente Ley.

ARTICULO 2º — La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;

b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;

c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley;

d) Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por Ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada.

Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley.

Asimismo considéranse integrantes de la masa distribuible, el producido de los impuestos, existentes o a crearse, que graven la transferencia o el consumo de combustibles, incluso el establecido por la Ley N° 17.597, en la medida en que su recaudación exceda lo acreditado el Fondo de Combustibles creado por dicha ley.

ARTICULO 3° — El monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma:

a) El cuarenta y dos con treinta y cuatro centésimos por ciento (42,34%) en forma automática a la Nación;

b) El cincuenta y cuatro con sesenta y seis por ciento (54,66%) en forma automática al conjunto de provincias adheridas;

c) El dos por ciento (2%) en forma automática para el recupero del nivel relativo de las siguientes provincias:

.....

ARTICULO 5° — El Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias creado por

el inciso d) del artículo 3 de la presente Ley se destinará a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y será previsto presupuestariamente en jurisdicción del Ministerio del Interior, quien será el encargado de su asignación.

El Ministerio del Interior informará trimestralmente a las provincias sobre la distribución de los fondos, indicando los criterios seguidos para la asignación. El Poder Ejecutivo Nacional no podrá girar suma alguna que supere el monto resultante de la aplicación del inciso d) del artículo 3° en forma adicional a las distribuciones de fondos regidos por esta ley salvo las previstas por otros regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación.

ARTICULO 6° — El Banco de la Nación Argentina, transferirá automáticamente a cada provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, el monto de recaudación que les corresponda, de acuerdo a los porcentajes establecidos en la presente Ley.

Dicha transferencia será diaria y el Banco de la Nación Argentina no percibirá retribución de ninguna especie por los servicios que preste conforme a esta Ley.

ARTICULO 7° — El monto a distribuir a las provincias, no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de distribuibles por esta Ley.”

De la parte transcripta y pertinente al presente, se observa como se prevé un sistema de distribución que en nuestros días esta totalmente discutida, amen de ello, la pregunta es ¿y el contribuyente? Esta ley habla únicamente por los tributos nacionales y su forma de distribución entre los Estados federales que participen o no en la generación del mismo, además hemos señalado en el capítulo anterior una buena herramienta instrumentada mediante el sistema de Convenio Multilateral para corregir la sobre imposición del impuesto sobre los ingresos brutos –sobre imposición vertical-, pero atendiendo al verdadero sentido de los impuestos cuando existe identificación de las causa que los generan, debería hacerse extensivo el sistema de distribución y gravabilidad para impedir sobre imposiciones de distintos tributos según su Estado de origen –sobre imposición vertical-

El artículo dos, establece la conformación de la masa coparticipable, incluyéndose la recaudación de todos los impuestos nacionales, existentes o a crearse, dejando fuera de la masa distribuable todos los tributos que no son concurrentes con las provincias, tales como los derechos aduaneros o aquellos impuestos que tengan una coparticipación especial entre Nación y Provincias, entre otros. El espíritu de la Ley de coparticipación establece además que para variar la masa coparticipable se requiere el acuerdo expreso de las legislaturas provinciales, dándole así a la Ley convenio de coparticipación una seguridad jurídica y evitar así que sea por decisión del Congreso de la Nación la facultad en la toma de decisiones unilaterales y evitar que sucesivos sistemas especiales de distribución mengüen derechos de los Estados participantes.-

El sistema legal prevé que una vez determinada la masa coparticipable, fija los sistemas de distribución de los impuestos estableciendo dos vías, una distribución primaria y luego una distribución secundaria.

Distribución primaria

Definida la masa coparticipable se procede a la primer gran distribución (Distribución Primaria) que la ley 23,548 fija:

1. 42.34% a la Nación
2. 56.66% a las Provincias
3. 1% al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias.

Esta ley mejora para las provincias la distribución fijada en el anterior régimen ley 20,221- en reconocimiento de las transferencias de servicios tales como salud, educación, aguas y energía, implementadas entre 1978 y 1980 por el gobierno militar sin que mediara una contraprestación directa.

El Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias es creado por esta ley, administrado por el Ministerio del Interior para atender emergencias y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales.-

Distribución secundaria

Fijada la parte de la masa correspondiente al conjunto de las Provincias debe establecerse en forma secundaria el reparto entre ellas. La Ley 20,221 establecía

coeficientes de reparto entre las provincias basados en indicadores objetivos (población, grado de desarrollo, densidad poblacional) variando los mismos luego de los resultados de cada censo nacional. Para la sanción de la ley 23.548, motivado de intereses sectoriales se establecieron coeficientes fijos sin considerarse parámetros objetivos que son los que redistribuirían equitativamente los tributos. Para poder conformar y sancionar la ley se debió realizar algunas concesiones en la distribución primaria a provincias que se oponían al sistema como las de Neuquén y Buenos Aires.

El capítulo II de la ley 23,548 trata de las obligaciones emergentes, prohibiendo a provincias y municipalidades la aplicación de impuestos "análogos" a los coparticipados. Como apreciamos ya el legislador prevé la factibilidad de una sobre imposición, pero se refiere a impuestos análogos a los que ahora se coparticipan, para la Real Academia Española analogía significa relación de semejanza entre cosas distintas, dejando exceptuados para las provincias y municipios los impuestos inmobiliario, sobre los Ingresos Brutos, sobre la propiedad Automotor y de Sellos así se explica su existencia actual. Del pensamiento del legislador ya se confirma la coincidencia de hechos y causas sujetas a impuestos que generará la sobre imposición vertical, permitiendo por ley la existencia de tributos para tal hecho ocurra, abriendo –por ley- la puerta que lleva al avance del Estado sobre la propiedad privada, paradójicamente principal derecho personal, protegido por la Constitución.-

Lo dicho hasta acá en cuanto a la coparticipación federal es una lectura y análisis sucinta de los principales artículos de la ley, pero son considerados in extenso los preceptos fijados por la Constitución para esto. El inc. 2 del artículo 75 de la C.N. consigna una serie de exigencias para la distribución de los fondos coparticipables, para ello precisa:

- a) Se debe efectuar en relación directa con las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto;
- b) Será equitativa, solidaria, y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.-

Ahora bien, nuestra actualidad nos muestra, que no se consideran las variables y requisitos constitucionalmente establecidos, objetividad, equidad, solidaridad e igualdad

de oportunidades, y lo que es más y principal objeto del presente trabajo, ¿en que parte esta el contribuyente?, actor directo y generador de los recursos que enriquecen un país. Es por ello que la redefinición del sistema tributario Argentino debe ser revisado y armado de una forma tal que se equiparen los derechos constitucionales tanto del poder tributario como el de los derechos personales.-

Que alternativas podrían desarrollarse para el adecuado equilibrio en la distribución de la recaudación, atendiendo a la conformación política de la Nación –Estado Federal- considerando siempre las premisas y pautas constitucionales como son las consideraciones objetivas en el reparto, además de ser equitativa, solidaria y considerante de la igualdad de oportunidades en el territorio de la Nación, principio emblema de nuestro Preámbulo constitucional.-

MODELOS PLANTEADOS PARA LA DISTRIBUCIÓN DE IMPUESTOS:

I) CREACIÓN ADMINISTRACION Y COBRO UNIFICADO DE LA TOTALIDAD DE LOS TRIBUTOS QUE SE COBRAN EN EL PAIS.

En esta alternativa imaginamos un Estado Nacional, en el que la potestad tributaria es cedida por todos los Estados Federales, además de los previstos como exclusivos por la Constitución como son los derechos de aduana, etc. Aquí el Estado Nacional mediante una matriz de cálculo que considere las variables de población, provincias que pertenecen los contribuyentes que aportaron, radicación de los bienes reales por los cuales se genero la potestad tributaria, en fin, la mayor cantidad de variables objetivas que permitan una asignación directa de los recursos recaudados, considerando además la totalidad de gastos que el Estado Nacional debe abonar por todos aquellos servicios que el mismo debería afrontar por cuenta y orden del Estado Provincial. Sin dudas que la presente alternativa llevaría a un sometimiento extremo de los Estados partes, al perder su total autarquía, implicando un modelo que cercenaría los derechos y poderes que las propias Constituciones dan a sus gobernantes.-

II) CREACION NACIONAL UNIFICADA DE LOS TRIBUTOS CON ASIGNACION DEL COBRO, ADMINISTRACION Y DISTRIBUCION A LOS ESTADOS PARTES.-

En esta alternativa dejando los derechos exclusivos del Estado Nacional previstos en

la constitución, luego de la creación de los tributos, sean estos directos o indirectos, personales o reales, se cede la administración, cobro y distribución a los Estados partes, es decir cada Estado recaudaría la totalidad de estos impuestos, generando una coparticipación inversa, es decir, previo a meritar la totalidad de gastos del Estado Nacional realizados en beneficio de la Provincia en cuestión, esta valorando los criterios y premisas constitucionales de la coparticipación envía al Estado Central su parte correspondiente. Este sistema sin dudas quita poder económico al Estado central pudiendo considerarse mas que un Estado Federal una confederación de Estados. Pero considero que un sistema que respete el origen y la fuente del contribuyente para su priorización en la asignación de los tributos, es sin duda el sistema que contemplaría en forma inequívoca las condiciones y requisitos que la propia Constitución establece a la hora de la reasignación de los mismos.-

III) SISTEMA DE ACUERDO MULTILATERAL

El sistema legislado en nuestro país considera en su artículo primero, la definición, el motivo y la necesidad del presente sistema, así inicia su artículo primero:

“ARTICULO 1º - Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. Así se encuentran comprendidas en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones: ...”

De su redacción observamos que el principal motivo de la creación de este sistema, es evitar la superposición de potestades tributarias sobre el impuesto a los Ingresos Brutos, por que mas que considerarlo como “análogos” según fija la Constitución, para este caso serían idénticos, ello a llevado al legislador a contemplar tal situación y desarrollar el sistema de convenio multilateral para la participación, cobro y administración del impuesto sobre los ingresos brutos de las provincias. Como se señalo anteriormente, surge como consecuencia de las pretensiones impositivas provinciales sobre una misma

empresa por las actividades que esta desarrollaba en distintos distritos federales, este sistema basado en un sistema de distribución del impuesto sustentado en coeficientes, ha atendido fundamentalmente las pautas fijadas por la Constitución y que responden en base el sistema de declaración jurada, en considerar criterios subjetivos al considerar el domicilio fiscal del contribuyente, pero fundamentalmente criterios objetivos para determinar el coeficiente, con el cual la provincia participara en la distribución de lo recaudado. Para ello el sistema determina la conjugación de dos coeficientes, uno que responde a los ingresos y otro a los egresos. Es decir mediante una matriz de cálculo se ponderan los ingresos obtenidos anualmente por la empresa asignándola a cada uno de los distritos en las que ha participado, de igual manera se computan los egresos asumidos por la empresa para la consecución de esa facturación, ambas matrices generan cada una por su lado un coeficiente correspondiente a los ingresos y otro correspondiente a los egresos, los que unificados se obtiene el denominado “coeficiente unificado”, el que al ser aplicado sobre el tributo determinado en forma general es reasignado a las Provincia participantes. Como arbitro de posibles diferendos de los Estados participantes, se ha creado la Comisión Arbitral, mesa esta a la que se someten los Estados participantes para dirimir cualquier diferendo en la interpretación de la ley o en su aplicación.-

IV) ACUERDOS BILATERALES O MULTILATERALES PARA EVITAR LA SOBRE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.-

En el derecho internación público se observan los acuerdos multilaterales o bilaterales, los que entre los Estados participantes, arriban a compromisos para evitar la superposición en el cobro de tributos sobre todas aquellas personas físicas o jurídicas que por razones personales o reales puedan verse alcanzados por tributos similares en países distintos, es decir es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo y por una misma causa.

Considerando el incremento que han sufrido en estos últimos años las relaciones económicas internacionales ha llevado a que numerosas personas se encuentren vinculadas, de hecho, a más de un Estado, poniendo en desigualdad de condiciones a aquellos que no tenga participación comercial inter estatal y por ende no estar alcanzados por mas de un Estado. La causa de la doble imposición internacional se

produce en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional.-

Los mecanismos para solucionar las superposiciones que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse según dos criterios, el de la exención y el de la imputación:

a) Dentro del método de exención, tenemos:

- - Exención íntegra: un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, aquellas rentas cuya imposición se reserva, a otro Estado; para el primer Estado es como si estas rentas no hubieran existido.
- - Exención con progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar la renta que más tarde se gravará de forma efectiva, esto se da fundamentalmente con aquellos Impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.

b) Métodos de Imputación:

- Imputación íntegra: el Estado de la residencia permitirá la deducción, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, en tanto y en cuanto respondan a impuestos análogos.-
- Imputación ordinaria: la deducción por impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia del contribuyente.

En cualquier caso, las posibilidades están abiertas a todos aquellos acuerdo que los Estados en el momento de alcanzar los convenios quieran incluir, quedando a la elección de éstos las reglas específicas de como deberá efectuarse la exención o los criterios para el cálculo de la deducción.-

Capítulo V: Análisis Jurisprudencial

Nuestros jueces tanto del ámbito judicial como el administrativo han sido vastos en sus sentencias, las defensas esgrimidas sustentando los daños generados por las

imposiciones tributarias en su gran mayoría han sido argumentadas en violaciones a los principios tributarios, ya sea atacando su fuente de origen, es decir poniendo en tela de juicio la LEGALIDAD, situación que se erradicó desde la modificación de la Constitución Nacional del año 1994, al prohibirse la creación de tributos mediante decretos de necesidad y urgencia, tachándolos sin más trámites como carentes del principio de legalidad en caso de no originarse en alguno de los poderes legislativos del Estado impulsor. Igualmente han hablado en sus sentencias respecto del daño patrimonial que pudo haber ocasionado la vigencia de algún tributo – CONFISCACION- , la no confiscatoriedad está vinculada con la equidad fiscal y con la capacidad contributiva, estos dos principios ofician como la principal barrera de la propiedad privada respecto de la potestad tributaria, pero es aquí donde comienzan las colisiones, dado que impuestos LEGALES han llegado a dañar la propiedad privada, considerando que nuestra Corte ha definido la confiscación “*cuando absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado*” (F:194:428), de lo que se infiere que dicha absorción responde únicamente a la sana razonabilidad, coherencia y criterio del justiciable.

En párrafos anteriores se indicaban fallos que establecían un límite cuantitativo a la hora de definir la confiscatoriedad, pero entiendo que dicho parámetro si no es acompañado por límites cualitativos podrían afectar la equidad, igualdad o generalidad de los tributos, dado que no siempre los hechos económicos que motivan las bases imponibles son matemáticamente iguales, de allí que el juez ante todo debe determinar la realidad económica, pudiendo ser dicha realidad totalmente distinta ante diversas situaciones y diversos contribuyentes. Ya se ha señalado anteriormente como una misma actividad desarrollada por una empresa constituida, en forma unipersonal puede cambiar el resultado del tributo si se constituye en forma societaria.-

En el caso Georgalos Hnos. SA, de fecha 11-03-1999, se decreta la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta, en directa consideración a la violación del principio de capacidad contributiva. El caso: la empresa arrojaba desde el período fiscal 1991 sucesivos quebrantos en sus resultados económicos, lo que implicaba el no pago del Impuesto a las Ganancias, dado que este a grava únicamente el resultado positivo de los balances con fines fiscales. La empresa al afrontar sucesivos balances con pérdidas devino en un estado concursal. El fisco, en sus pretensiones de alcanzar al contribuyente con el impuesto a la mínima presunta, que como indicáramos anteriormente, este grava

una ganancia presunta sustentada en el valor de los activos que la firma posee. El juzgador establece una estrecha relación entre el impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta, dado que es la propia ley de creación de este último que permite computarse recíprocamente como pagos a cuenta, de lo que se infiere la nítida e íntima conexión que existe entre la manifestación de riqueza que ambos impuestos alcanzan. Además, de considerarse la evidente realidad económica de la firma al encontrarse en una causa concursal abierta.-

Otra situación encuadrada en la clasificación de los tributos, fue el caso “Hemitage sa” atacando de inconstitucional el impuesto a la ganancia mínima presunta, sustentando el demandado que el impuesto o se corresponde con gravar una renta presunta, presunción esta que no es jure et de jure, o se corresponde con gravar un patrimonio, tal como fue el impuesto sobre los capitales y sobre el patrimonio neto, impuestos estos que gravaban la posesión de bienes ya sea en cabeza de personas jurídicas o personas físicas o sucesiones indivisas, impuestos estos que asumían un tributo en función de un balance impositivo, pero ambos eran impuesto de neto corte patrimonial, distinto es el ahora analizado dado que presume una renta en función de un patrimonio, pero de no existir la renta, no debe existir el impuesto. Para este caso la Corte sostuvo la inequidad generada por las presunciones de riqueza lo que se puso en evidencia ante la comprobación fehaciente en la pericial contable de que aquella renta presumida por ley lisa y llanamente, no había existido.-

Conclusiones:

Es una premisa fundamental de un gobernante la creación de riquezas y su sabia reasignación, esta distribución en forma primordial debe volcarse a la atención de necesidades primarias y esenciales, tales como salud, educación y justicia, servicios estos que al conformarse la nación como una sociedad organizada son pilares básicos para la armónica convivencia. fijando a sus gobernantes y gobernados, sus derechos y obligaciones Entre las principales obligaciones de los gobernados es el de atender a la conformación de los tesoros de sus gobiernos mediante el pago de los impuestos, para que estos con su estructura y poder de administración llegue al pueblo de una manera sistematizada y organizada jurídica, política y económicamente. El tributo sería el precio a pagar por vivir y pertenecer a una sociedad organizada, el precio de pertenencia y de sustento de la sociedad que se conforma, para que esta devuelva a la misma su

producido en todos aquellos bienes y servicios que no están al alcance del sistema privado. Las naciones contemporáneas y fundamentalmente las de occidente sostienen su primacía económica en los sistemas capitalistas, sistemas estos que sustentan los factores de producción en manos de la empresa privada, dando fundamental importancia al derecho de propiedad, acordando que éste es la estrecha relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores. Este derecho de raigambre constitucional, tanto en nuestro derecho como en el comparado, ha quedado alegado a lo largo de la redacción de nuestra Constitución Nacional, en especial en sus artículos 14, 20 y 17, los dos primeros al referirse al derecho de propiedad para su uso y disposición, tanto para los habitantes de la nación como para los extranjeros, y el 17 al prohibirse la confiscación de los bienes privados, salvo las excepciones y con los requisitos que la misma Constitución fija. Con iguales fines, la Constitución salva al gobierno al autorizarlo, mediante un sistema previo y organizado a la instrumentación de herramientas que permitan abastecerlo de la riqueza necesaria que lo habilite a realizar sus obligaciones como gobernante, artículos 4 y 75, una de estas herramientas es el de la potestad tributaria, es la propia Constitución que lo inviste de esta herramienta para la conformación de su tesoro y la regulación de la política económica. El derecho a la propiedad privada, como el derecho a la potestad tributaria ambos están defendidos constitucionalmente, sin priorizarse uno sobre otro y es en la sabia aplicación e interpretación de las normas lo que permitirá la convivencia armónica de los derechos. Los derechos del Estado sobre los contribuyentes son indiscutibles, pero estos deberían ser dentro de la razonabilidad y bajo el respeto de los principios tributarios generalmente aceptados. La conformación de la República con una forma de gobierno, representativa republicana y federal, trae en el tema de potestad tributaria una superposición de pretensiones que llevan a una difícil relación entre los derechos de recaudación y los derechos de la propiedad privada. Esto surge al ser una república federal donde las provincias son autónomas además de elegir sus propias autoridades sin la intervención del gobierno central. Dos características más de esta independencia son confirmadas por la Constitución, que son: que en el caso de poderes concurrentes entre la Nación y la Provincia, si la Nación no los ejerce, solo así pueden ejercerlos conservando las provincias todo el poder no delegado a través de la Constitución a la Nación. De estas características observamos la supremacía nacional sobre la provincial, confirmando que los Estados federales provinciales, no son un todo en si mismo, sino que son parte de la nación, pero ahora bien, en este sistema organizado de política y

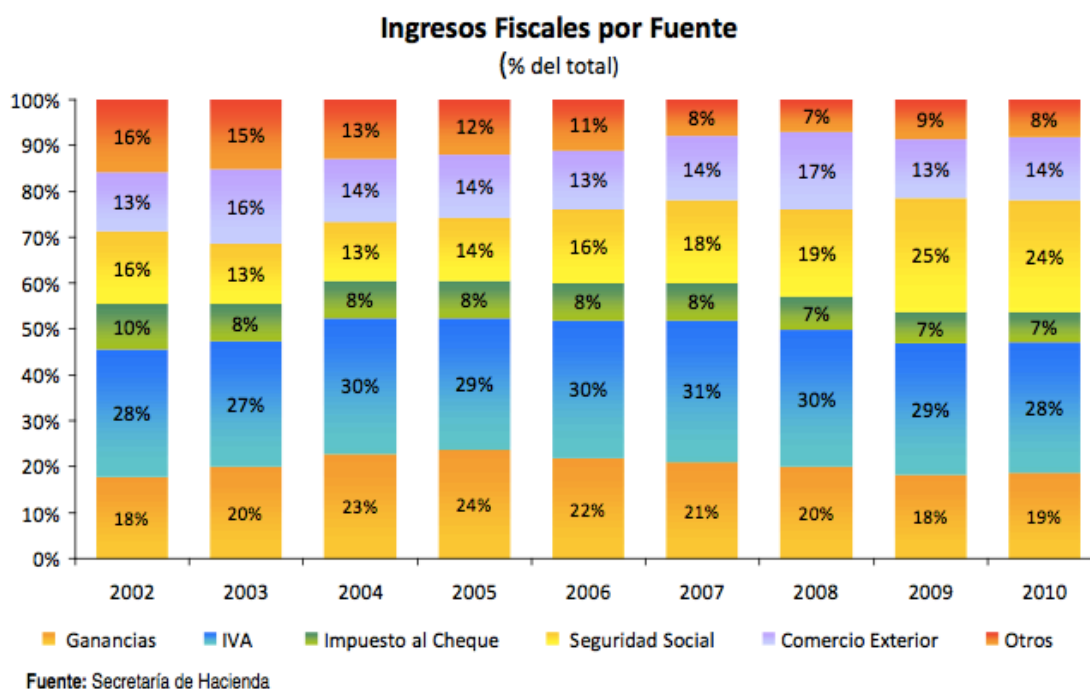
gobierno se encuentran los habitantes de la Nación todos ellos protegidos en sus derechos desde el Preámbulo, hasta la garantía de los derechos individuales o colectivos, los que como se señalara sufren el embate de las potestades fiscales sin consideraciones previas a las situaciones vividas por el contribuyente –como contribuyente- en el ámbito municipal y provincial.

La necesidad de tener un tesoro nacional, provincial o municipal fuerte, debe ser considerado a la hora de su planificación por parte de los gobernantes, priorizando la intangibilidad de la propiedad privada de los factores de producción ya sean por su capacidad profesional, laboral o económica por cuanto son estos los verdaderos generadores de los recursos económicos que son transferidos a los gobiernos para su administración.

La concurrencia de potestades tributarias es una realidad que no escapa a la vida económica de los contribuyentes, habiéndose quizás llevado a una convivencia mediante el uso de elementos o herramientas evasivas o elusivas que han atenuado la presión fiscal generada por los sistemas impositivos creados, por los distintos órganos legislativos.

Como conclusión y reflexión final de este trabajo advierto que: los sistemas tributarios como elementos de regulación de la economía y medios de conformación de los tesoros de gobiernos, son una herramienta que debe ser guiada con el pulso de un cirujano, por cuanto su mal uso afecta en una nación a sus principales actores, que son los contribuyentes habitantes de la misma, generadores de la riqueza de una gran Nación.-

ANEXO: Detalle de Recursos Fiscales Nacionales por Impuestos
Fuente: Ministerio de Economía de la Nación.



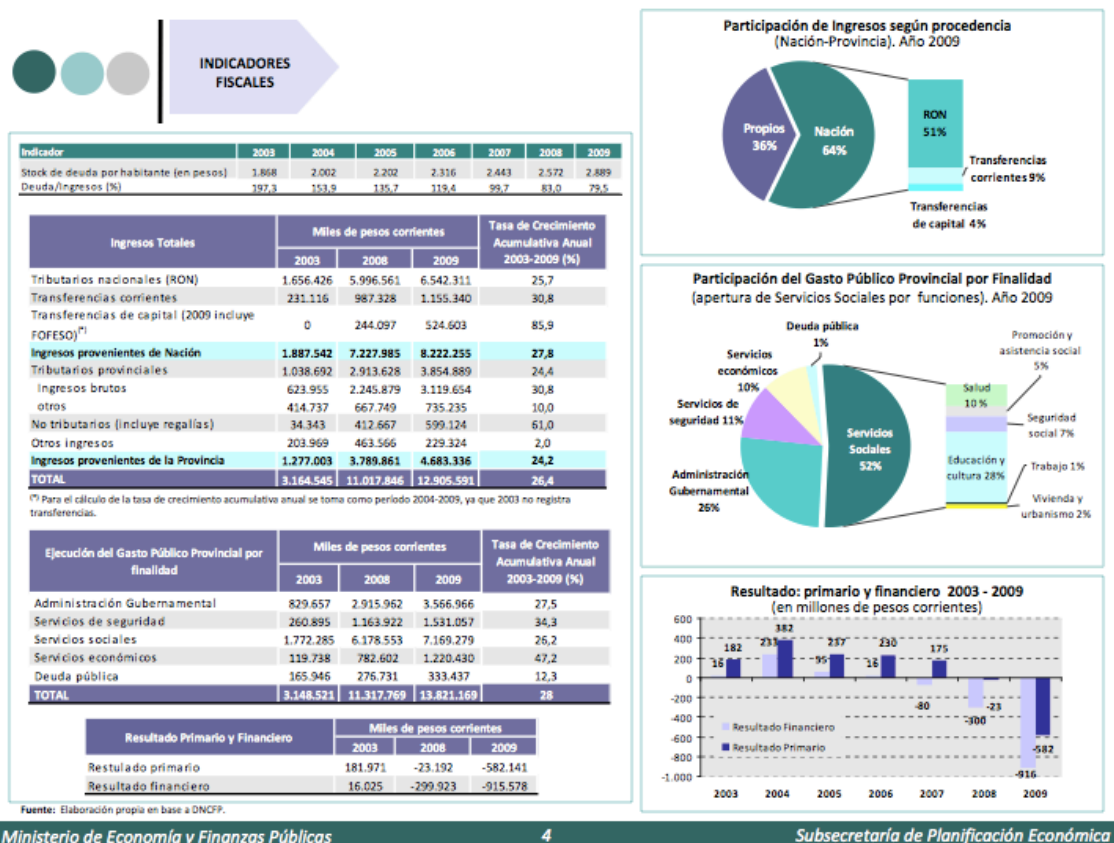
NOTA: Por no ser impresión a color, se indica que las series deben leerse de abajo hacia arriba.-

Este Anexo, proveniente de la información del Ministerio de Economía de la Nación, nos indica como participan los diversos impuestos analizados en este trabajo, pudiendo advertir que el impuesto a las Ganancias insume aproximadamente un 20 % de la incidencia del total de impuestos, el I.V.A. aproximadamente un 31 % del total en tanto que el impuesto al Cheque un 8 %.

La suma de los dos impuestos no trasladables –directos- (ganancias y el impuesto al cheque) conforman una incidencia muy significativa sobre la conformación total de los recursos tributarios nacionales. Por lo que de igual forma asisten a los gastos fiscales nacionales, quedando los Estados provinciales sujetos a su política tributaria provincial para poder asistir su gastos fiscal.-

ANEXO: Participación de la Provincia de Córdoba en la asignación de los recursos.

Fuente: Ministerio de Economía de la Nación.

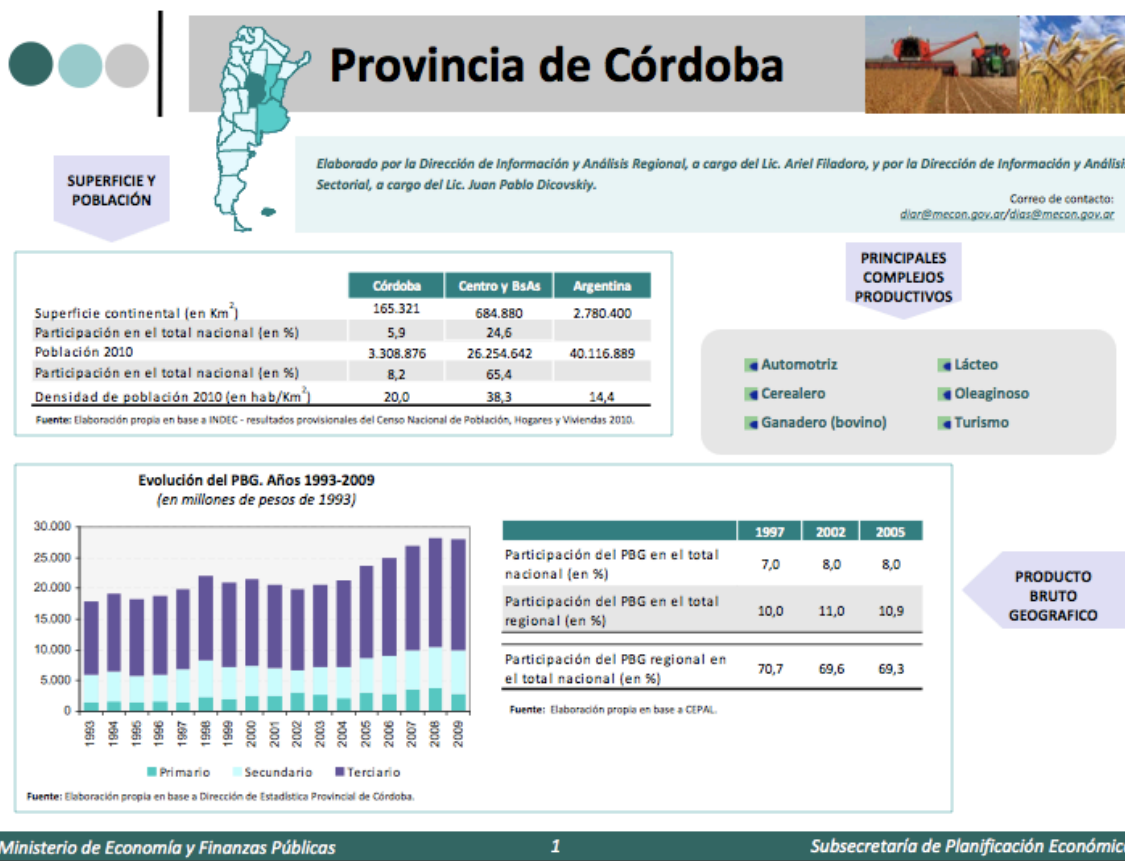

Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
4
Subsecretaría de Planificación Económica

Los indicadores mas sensibles para el presente trabajo del presente anexo son:

- ✓ El monto total de tributos nacionales transferidos.-
- ✓ El monto total de impuestos provinciales recaudados –ingresos brutos- donde a grandes números observamos que el mismo asciende al 50 % de los impuestos nacionales transferidos, donde debemos recordar que el hecho imponible de este tributo provincial alcanza los montos brutos de facturación, variable esta de donde –previo ajustes de liquidación- surgen los impuestos nacionales a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Cheque y otros con incidencia indirecta sobre el mismo contribuyente.-

ANEXO: Participación de la Provincia de Córdoba en el Producto Bruto Geográfico

Fuente: Ministerio de Economía de la Nación:


Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
1
Subsecretaría de Planificación Económica

De los anteriores datos se concluye:

- ✓ Córdoba participa en superficie en un 5,9 % y en un 8,2 % en población.
- ✓ Corresponde a Córdoba de la región centro y Buenos Aires el 12,6 %.
- ✓ Densidad de habitantes por km² es de 20.-

Estos indicadores, señalan la importancia de la Provincia como participante en la generación de los recursos tributarios nacionales.

Del siguiente anexo, obtenemos que para el año 2009 se recaudó por impuesto a las ganancias la suma de \$ 52.160 millones de pesos al que si le asignamos la distribución por territorio, Córdoba le hubiere correspondido la suma de \$ 3.077 millones o por habitantes le hubiere correspondido \$ 4.277 millones.

La suma indicada como transferida de \$ 6.542 millones para el año 2009, responde al total de impuestos coparticipables, por lo que si incidiéramos tan solo el I.V.A. los montos indicados en el párrafo anterior como mínimo se duplican.-

Concluyendo con el anexo de participación de la Provincia de Córdoba en la asignación de los recursos, en la se observa que la Provincia debe recaudar por tributos propios un 50 % mas de los recursos nacionales transferidos. La asignación de los recursos coparticipables en el contexto de la provincias debería tenerse a una cuantificación mas específica y con indicadores objetivos como los señalados ahora.-

DIRECCION NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y ANALISIS FISCAL

REPUBLICA ARGENTINA
RECAUDACION TRIBUTARIA (1)

En millones de pesos

(Hoja 4 de 5)

CONCEPTO	2008	2009	2010	2011 (*)
I. Impuestos nacionales				
Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	54.722	56.887	78.427	110.118
Personas físicas	17.615	19.573	23.980	35.436
A las Ganancias	17.533	19.458	23.857	35.277
Premios Juegos de Azar y Concursos Deportivos	80	114	122	157
Otros	1	2	2	2
Corporaciones y otras empresas	34.026	33.921	50.664	70.717
A las Ganancias	33.031	32.702	49.012	69.356
Activos (3)	7	6	4	4
Ganancia Mínima Presunta (3)	988	1.213	1.648	1.357
Otros	(-)	(-)	(-)	(-)
Otros sobre el ingreso..... no clasificables	3.082	3.392	3.783	3.965
A las Ganancias. Beneficiarios del exterior.	3.082	3.392	3.783	3.965
Otros	(-)	(-)	(-)	(-)
Sobre la propiedad	23.384	25.060	32.674	42.972
Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta	71	82	101	126
Corporaciones y otras empresas	71	82	101	126
Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	19.934	20.933	27.423	36.954
Transferencias de Inmuebles	439	372	539	775
Créditos y Débitos en Cuenta Corriente	19.495	20.561	26.885	36.179
Sellos	0	0	0	0
Otros Impuestos no recurrentes sobre la propiedad	4	4	3	0
Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	3.375	4.041	5.147	5.892
Bienes Personales	3.375	4.041	5.147	5.892
Internos sobre bienes y servicios	97.437	108.099	144.022	186.908
Impuestos generales sobre los bienes y servicios	80.229	87.386	116.386	154.237
Al valor agregado	80.229	87.386	116.386	154.237
Impuestos selectivos	16.439	19.523	26.208	30.849
Cigarrillos	4.686	5.751	6.884	8.620
Bebidas alcohólicas	116	169	238	318
Cerveza	228	226	212	242
Bebidas analcohólicas	411	441	501	634
Vehículos	15	36	27	24
Combustibles	9.701	11.593	15.269	18.131
Energía eléctrica	556	559	591	616
Otros	726	747	2.485	2.263
Impuestos sobre servicios específicos	769	1.190	1.429	1.823
Seguros	13	17	21	27
Telefonía	480	779	936	1.166
Servicios financieros	1	(-)	(-)	(-)
Otros	275	395	472	629
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	45.306	39.996	57.380	69.338
Derechos de importación	8.988	7.700	11.428	14.678
Derechos aduaneros	8.803	7.526	11.183	14.373
Estadística de importación	185	174	246	305
Derechos de exportación	36.055	32.042	45.547	54.163
Operaciones cambiarias y otros	263	255	404	497
Otros	1.593	3.180	2.386	3.694
Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos	237	1.629	293	710
Régimen Simplific. para pequeños contribuyentes (impositivo)	1.355	1.550	2.093	2.983
Recursos cuasitributarios	(-)	(-)	(-)	(-)
Otros	(-)	(-)	(-)	(-)
Aportes y contribuciones a la Seguridad Social	52.565	77.231	102.460	137.186
Empleados	12.917	28.871	37.990	51.715
Empleadores	32.459	40.473	54.713	75.550
Autónomos	7.189	7.886	9.757	9.922
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	275.007	310.453	417.350	550.216
Deducciones	2.894	2.451	3.056	4.690
Reintegros a la exportación	2.894	2.451	3.056	4.690
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	272.113	308.002	414.294	545.526
II. Impuestos provinciales				
Sobre la propiedad	10.009	11.372	14.462	19.404
Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble	3.952	4.198	5.035	5.962
Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	3.550	3.951	5.829	8.505
Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	2.507	3.223	3.598	4.937
Internos sobre bienes y servicios	32.808	39.464	51.148	70.027
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	32.808	39.464	51.148	70.027
Otros	2.648	2.146	3.110	2.955
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES (4)	45.465	52.983	68.720	92.386
RECAUDACION BRUTA TOTAL	320.472	363.435	486.070	642.603
RECAUDACION NETA TOTAL	317.578	360.984	483.014	637.913

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, MEyFP., en base a datos de la AFIP, ANSeS, Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, Oficina Nacional de Presupuesto y otros organismos.

(1): Incluye impuestos nacionales no recaudados por la AFIP.

(2): En base a la clasificación del Fondo Monetario Internacional.

(3): Se clasifican en esta categoría por ser computados como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias.

(4): Estimado en base a datos de la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias.

(*): Datos provisionales.

- : Dato o concepto no existente.

() : El número es, en valor absoluto, distinto de cero, pero menor que la mitad del último dígito utilizado.

BIBLIOGRAFIA:

- Castro Juan Pedro (1987) *Manual de Impuesto a Las Ganancias – Buenos Aires Balbi Sa*
- Casas José Osvaldo (2002) *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente - Ad-Hoc.-*
- Cucci Bravo (2003) *Fundamentos del derecho tributario*
- Diez Humberto (1997) *Impuesto al Valor Agregado – Buenos Aires Errepar*
- Dalmasio Adalberto (2003) *Ganancias y Bienes Personales –Buenos Aires Errepar*
- Dubois R (1997), *Nuevo Régimen Legal del Cheque –Buenos Aires Errepar*
- Fonrouge Giuliani (2003) *Derecho Financiero–Buenos Aires De Palma*
- Gómez T. Folco C. (2004), *Procedimiento Tributario (2ª edición actualizada y ampliada)*. Buenos Aires Editorial La Ley
- Iturrioz Eulogio (1979) *Manual de Finanzas Publicas – Córdoba Facultad De Ciencias Económicas De La UNC.-*
- Jarach Dino (2003) *Curso Superior de Derecho Tributario – Buenos Aires Cima*
- Pasquale Pistone Heleno Taveira Torres (2005), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional – Abaco-*
- Quiroga Lavié Humberto (2003) *Constitución de la Nación Argentina Comentada – Buenos Aires Zavalía*
- Silvarredonda Ana María Matías Mariel (2002) *Colección De Impuestos Explicados – Buenos Aires Errepar*
- Spisso Rodolfo (2000) *Derecho Constitucional Tributario 2º edición – Buenos Aires Depalma*
- Sequeira Marcos (2003), *Garantías Procesales en el Derecho Tributario – Córdoba Editorial Mediterránea*
- Villegas, Hector B. (2005), *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (9ª edición actualizada y ampliada)* Buenos Aires: Editorial Astrea.-
- Scavone, Graciela (2004). *Como se escribe una tesis*. Buenos Aires Editorial La Ley

JURISPRUDENCIA:

- *Servicios de Transporte Marítimos Argentina-Brasil –CSJN-22/2/2005 bd 9 g 06551.-*
- *Multicambio sa –CSJN- 01/06/1993*
- *Previsol AFJP SA –CNFED. Cont. Adm. –sala iv 28/04/1999*
- *Fleischmann Argentina –CSJN – 13/06/1990*
- *Georgalos Hnos. Sa –JFED. Cont. Adm. -11/03/1999 BD 5 – GMP 03053*
- *Clinica Guemes SA –CSJN – 21/8/2003*
- *Bodegas y Viñedos Saint Remy SA –CSJN -06/08/1965*
- *Transportes Automotores La Estrella c/Provincia de Río Negro –CSJN- 29/11/2005*

LEGISLACION:

- *Constitución De La Nación Argentina*
- *Código Tributario De La Provincia De Córdoba*
- *Ley 20.628 de Impuestos a las Ganancias*
- *Ley 25.063 de Impuestos a las Ganancias Mínima Presunta*
- *Ley Provincial 10.013 modificatoria del Código Tributario de la Provincia de Córdoba.-*
- *Ordenanza Impositiva de la Municipalidad de Córdoba 12017/11*
- *Ley 23.966 Impuesto sobre los Bienes Personales*
- *Ley 25.413 Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.-*

Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	ROMERO IBAR EDUARDO
E-mail:	iromero@arnet.com.ar
Título de grado que obtiene:	ABOGADO

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	¿MULTIPLE IMPOSICION TRIBUTARIA EN UN ESTADO FEDERAL?
Título del TFG en inglés	MULTIPLE TAXATION IN A FEDERAL STATE?
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	PIA
Integrantes de la CAE	JOSE VOCOS Y PEDRO SACONE OCAÑA .
Fecha de último coloquio con la CAE	
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	PDF

Autorización de publicación en formato electrónico

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda) **SI INMEDIATAMENTE**