



Facultad de Ciencias Empresariales
Sede Rosario - Campus UAI regional Rosario
Carrera: Contador público

Trabajo Final de Carrera:

La legalidad de los impuestos nacionales. Los casos del Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre los Bienes Personales (DT).

Alumno: Jéssica Valeria Almirón

Tutor de Contenidos: Mariel Juarez

Tutor Metodológico: Magdalena Carrancio

- Agosto 2016 -

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A mi madre Miriam:

Por haberme apoyado en todo momento, por sus consejos, sus valores, por los ejemplos de perseverancia y constancia que la caracterizan y que me ha infundado siempre. Por el calor mostrado para salir adelante, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, pero más que nada, por su amor y enseñanza a no rendirme ante nada.

A mi padre Horacio:

Por ser mi principal estímulo a culminar mis estudios universitarios, alcanzar el éxito profesional y por su apoyo económico. A Carla que me incitó siempre a que llegue a ésta instancia final.

A mis hermanos Gastón e Ignacio:

Que aprendí de aciertos y momentos difíciles junto a ellos, espero ser un ejemplo a seguir para ambos.

A mi novio Lucas:

Por darme la oportunidad de vivir a su lado y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente, por ser mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio y por compartir conmigo alegrías y fracasos.

A mis abuelos:

Por quererme y apoyarme siempre, principalmente a Alfredo que aún siento que está conmigo y aunque nos faltaron muchas cosas por vivir juntos, sé que éste momento hubiera sido tan especial para él como lo es hoy para mí.

A mis amigas:

Que me han apoyado y han compartido conmigo los mejores y peores momentos de mi vida. Siempre han estado presente y me han dado fortaleza para continuar cuando he estado a punto de caer: Daniela y Tamara.

A mis maestros:

Magdalena Carrancio (tutora metodológica) y Mariel Juarez (inspiradora del tema expuesto a través de sus clases) por su gran apoyo y motivación para la culminación de mi estudio profesional y para la elaboración de ésta tesis. A todos los demás profesores que impulsaron el desarrollo de mi formación profesional.

A mis compañeros:

Porque sin el equipo que formamos, no habiéramos llegado a ésta meta.

A todos aquellos familiares y amigos que no nombro específicamente pero que han compartido conmigo momentos significativos y han estado dispuestos a escucharme y ayudarme en cualquier momento.

RESUMEN

El objetivo de la presente discusión teórica es analizar y el principio de legalidad de los principales impuestos de la República Argentina (Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto al Valor Agregado).

La importancia de analizar éste principio se halla en la necesidad de proteger a los sujetos pasivos en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho. De allí que se considere que no es legítimo el tributo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. Además, el poder de imperio que el Estado posee para exigir de los sujetos una porción de sus ingresos o de su patrimonio, puede convertirse en arma de la tiranía cuando la Constitución no lo limita. De éste modo, los particulares serían perjudicados por éste abuso, siendo peligroso para la libertad política y civil.

Desde siempre, cobran relevancia los recursos que el Estado obtiene de los particulares ya que se utilizan para la atención de los gastos públicos, como, por ejemplo, educación, salud, seguridad, justicia y transporte público, entre otros. El Estado obtiene distintos recursos que los utiliza para satisfacer las necesidades públicas, de los cuales son más relevantes los tributos (impuestos, tasas y contribuciones).

Éste trabajo, se propone realizar un análisis teórico desde una perspectiva integradora de la temática de referencia. Para ello, se busca analizar y explicar si los impuestos enunciados en el primer párrafo cumplen con el principio de legalidad, es decir, si satisfacen todos los requisitos que se necesitan para que su pago sea legítimo.

En función de esto, se lleva a cabo una discusión teórica donde nos concentraremos en estudiar la actividad financiera del estado, el marco teórico de ésta actividad financiera, el procedimiento utilizado en nuestro país para la creación de los impuestos y, por último, expondremos los elementos esenciales que satisfacen el principio de legalidad.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	7
ASPECTOS CONCEPTUALES PRELIMINARES	10
- EL ESTADO Y SU ACTIVIDAD FINANCIERA	10
- GASTOS PÚBLICOS	11
- CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DEL GASTO PÚBLICO	13
- CASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS	17
- RECURSOS PÚBLICOS	19
- CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS	20
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	27
1.1. DOCTRINAS QUE EXPLICAN LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	27
1.2. FINES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	32
CAPÍTULO II: MARCO LEGAL DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	38
2.1. IMPUESTOS	39
2.1.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	40
2.2. TASAS	42
2.2.1. CLASIFICACIÓN DE LAS TASAS	43
2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	44
2.4. DERECHO TRIBUTARIO	45
2.4.1. CARACTERES DEL DERECHO TRIBUTARIO	47
2.4.2. DIVISIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO	49
2.5. LA PIRÁMIDE JURÍDICA	50
2.6. LA CONSTITUCIÓN NACIONAL	52
2.7. CONTROL CONSTITUCIONAL	54
2.8. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	56

2.9. LA LEY	59
CAPÍTULO III: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD COMO PROCEDIMIENTO PARA LA CREACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES	63
3.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	63
3.2. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES	66
3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	68
CONCLUSIÓN	76
BIBLIOGRAFÍA	78

INTRODUCCIÓN

Como bien sabemos, la Constitución Nacional de la República Argentina es la ley suprema de la nación. Todas las demás normas se deben adecuar a ella. De su articulado entendemos que no habrá tributo sin ley. Nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por el ordenamiento jurídico.

El principio de legalidad, es entonces, el límite formal del sistema de producción de normas¹. Requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procesos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes. En nuestro país el órgano constitucional es el Congreso de la Nación.

Bien expresa Dino Jarach (2013), el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer (citado por Villegas Héctor, 2014). Este principio encuentra la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una norma legal. No significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino también, y fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino que el sujeto pasivo pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Sobre este principio hay general acuerdo doctrinal. Ya que la producción de normas jurídicas es atribución exclusiva del Poder Legislativo, y no del Poder Ejecutivo, salvo que la propia Constitución le conceda a este último tal atribución.

El principio de legalidad rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido. Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la AFIP, mediante sus

¹Para la imposición un tributo, el mismo debe estar:

- Creado por ley: Seguir los requisitos formales para su creación.
- Emanar del órgano competente. Para leyes impositivas la cámara de origen o iniciadora es la de Diputados (representantes directos del pueblo).
- La ley debe definir el hecho imponible y sus elementos: Sujeto, objeto, base imponible, alícuota, son algunos ej mplos.

resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurales del tributo, aun cuando haya delegación legal. Ello, porque la Constitución Nacional establece expresamente el principio de legalidad, y no contempla excepciones a él por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable. Ni aun por ley se pueden crear tributos o alterar elementos estructurales de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio.

De todo lo expuesto, surge el siguiente problema de investigación: ¿Los tributos nacionales de la República Argentina, fueron creados a partir de los procedimientos legales establecidos? ¿Cómo influye ésta creación en la subordinación existente entre el sujeto pasivo (el contribuyente) y el sujeto activo (el Estado) de la obligación tributaria?

Para dar curso a los interrogantes planteados, formulamos como objetivo general: Indagar acerca de los procesos que se utilizaron en la República Argentina para crear los tributos nacionales actualmente vigentes y evaluar el comportamiento de los contribuyentes respecto al procedimiento utilizado.

Los objetivos específicos de éste trabajo son:

1. Describir las distintas teorías que explican la actividad financiera del Estado desde una mirada económica, política y social.
2. Establecer los aspectos legales y el marco jurídico de los distintos tributos.
3. Determinar el cumplimiento del principio de legalidad en los siguientes impuestos: Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre los Bienes Personales.

El supuesto que guiará nuestra investigación, sostiene que todos los tributos nacionales de la República Argentina fueron creados bajo los procedimientos legales establecidos. Además, creemos que los contribuyentes no tienen en cuenta, al momento de ingresar la obligación material al fisco, si los tributos fueron creados mediante estos pasos legalmente establecidos.

El trabajo consistirá en un debate entre autores, con enfoque transversal. Para ello se apelará a fuentes primarias como leyes, decretos de necesidad y urgencia, resoluciones generales, la Constitución Nacional y los documentos puestos a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Asimismo, se volcarán las opiniones de expertos en el tema como Giuliani Fonrouge, Dino Jarach y Héctor Villegas, entre otros.

En cuanto a la estructura del trabajo, en primer lugar, se presenta un breve marco conceptual, donde se mencionan los principales aspectos vinculados a la actividad financiera del Estado, que nos ayudarán a comprender mejor la problemática planteada. Luego se dividirá la información en 3 capítulos:

1. Marco teórico de la actividad financiera del Estado
2. Marco legal para la aplicación de los tributos
3. El principio de legalidad como procedimiento para la creación de impuestos nacionales

Mediante el presente trabajo de investigación, intentaremos conocer si los tributos nacionales que abonan los contribuyentes son constitucionales, es decir, si fueron creados dentro de la normativa vigente. De ésta forma, obtendremos una herramienta sumamente útil para asesorar a nuestros futuros clientes, acerca de si es legalmente exigible el ingreso al fisco de las obligaciones tributarias correspondientes. Hoy en día, en el sistema financiero de una organización (tanto de empresas unipersonales como pluripersonales) el abono de los tributos juega un rol fundamental.

ASPECTOS CONCEPTUALES PRELIMINARES

-EL ESTADO Y SU ACTIVIDAD FINANCIERA

Para introducirnos en el tema y poder comprender mejor el desarrollo de éste trabajo, nos centraremos en abordar el funcionamiento del estado y algunos otros conceptos importantes.

En primer lugar, definimos al Estado como una organización social, política y económica que con sus tres elementos (población, territorio y poder), procura la satisfacción de las necesidades de sus habitantes y el bien común con sujeción a un ordenamiento jurídico.

Para la satisfacción de esas necesidades, el Estado lleva a cabo la actividad financiera, que es una serie de actos y procedimientos administrativos, legalmente ordenados, por los cuales se procura los medios o recursos financieros necesarios para atender, a través del gasto público, la satisfacción de las necesidades públicas o sociales.

Giuliani Fonrouge (2004: 3), sostiene que: “El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderla (pecuniarios o de otra especie) y a la gestión o manejo de ellos; esto constituye la actividad financiera”. Dino Jarach (2013), agrega que la administración financiera también tiene como propósito la redistribución de ingresos, la estabilización y el desarrollo. Si el Estado debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático, por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica.

Esas necesidades públicas antes mencionadas, son aquellas que nacen de la vida colectiva, que experimenta la comunidad, es decir, los individuos, las familias y entes. Por ejemplo, necesidades de justicia, defensa, seguridad, educación, entre otras.

Según Julio Martín (2007), ésta actividad financiera se compone de cuatro etapas: Previsión y presupuestación, obtención de recursos, aplicación de fondos y control.



Gráfico 1: Etapas de la actividad financiera del Estado.

Fuente: Elaboración propia.

En la primera etapa, que es la de previsión y presupuestación, se anticipan los gastos a efectuar en el período venidero y los recursos destinados a financiar dichos gastos. El presupuesto es un documento legal sancionado por el poder legislativo.

La segunda etapa, que es la obtención de recursos, forma parte de la gestión propia del ejercicio fiscal a cumplirse en el período. Aquí se devengan los recursos, cuando nace a favor del fisco el derecho a exigir el mismo, la recaudación, cuando los agentes públicos encargados de la percepción proceden a efectivizarla y el ingreso al Tesoro de los fondos previamente recaudados.

La tercera etapa, la aplicación de fondos, comprende la realización del gasto o erogación pública destinada a la satisfacción de necesidades públicas.

Por último, la etapa de control es la realización de actos administrativos, jurídicos o políticos mediante los cuales se verifica que tanto la ejecución de los gastos públicos como de los recursos se ajusta en tiempo y forma a lo preceptuado en las disposiciones legales vigentes.

Es importante reconocer que ésta actividad estatal es de naturaleza política, pues la asignación de fondos monetarios a los distintos tipos de gastos que demandan las necesidades públicas, como la distribución entre los miembros de la sociedad de las cargas que supone la absorción de recursos privados por el Estado, se fundan en criterios valorativos que son de índole discrecional.

Los ingresos estatales y las erogaciones que el Estado efectúa son fenómenos financieros, que considerados dinámicamente y en su conjunto conforman la actividad financiera. Definiremos a continuación cada uno de éstos elementos, que son los gastos y recursos públicos, y luego los clasificaremos.

-GASTOS PÚBLICOS

Los gastos públicos consisten en las erogaciones que el Estado efectúa para adquirir bienes intermedios y factores de la producción, a fin de combinarlos adecuadamente para la producción de bienes y servicios públicos o para adquirir directamente bienes en el mercado destinados a asumir la función de bienes públicos, sin necesidad de transformación por el Estado. Es oportuno acotar que, en este último caso, también puede verse en la actividad del Estado la producción de un servicio; el de la distribución de los bienes entre los destinatarios; como ocurre con la distribución de material de

estudio o didáctico a los estudiantes; de vacunas o medicamentos a la población; de alimentos a niños en las escuelas.

En éste concepto juega un papel relevante, la legitimidad del gasto público, pues es indispensable su preexistencia para que el gasto se materialice justificadamente.

La ciencia financiera, debe investigar cuáles gastos deben hacerse, y muy especialmente los procedimientos por los cuales se pueden efectuar los gastos públicos en las mejores condiciones posibles. Es decir que las finanzas no pueden considerar el fenómeno de los ingresos al margen del fenómeno de los gastos. El costo de la actividad estatal no puede determinarse en abstracto, sin tener en cuenta lo que el Estado devuelve a los contribuyentes y a la colectividad en general bajo la forma de gasto público. Por ello, los gastos públicos abren el camino a los ingresos públicos mediante la creación de su sustancia.

Además, los gastos públicos significan un importante factor de redistribución del ingreso y del patrimonio nacional, de estabilización económica, de incremento de la renta nacional y su influencia es decisiva sobre aspectos tan esenciales como la plena ocupación, el consumo, el ahorro y la inversión. Existen gastos con finalidad social y otros tienen una finalidad económica, como aquellos gastos públicos que tienden a la regulación o al incentivo de la economía general o sectorial. Ciertos gastos públicos pueden tener finalidades puramente electoralistas y no cumplen con el requisito básico de satisfacer reales necesidades colectivas.

Dentro del campo económico, la política de gastos públicos tiene como finalidad incrementar el producto social y los ingresos nacionales hasta llegar, dentro de las posibilidades de la economía, a su nivel máximo. Los gastos públicos, considerados desde ese punto de vista, ya no representan un recargo para la economía, son, al contrario, creadores de riqueza.

Por otra parte, los efectos de los gastos públicos no se limitan al impulso momentáneo que prestan inmediatamente a la economía en forma de una disminución de la desocupación o de un aumento de la actividad industrial. Tienen efectos secundarios que multiplican su acción económica creando en la misma medida gastos y producciones, y los ingresos que originan son objeto de ulteriores acciones de intercambios. El aumento de los ingresos acarrea una expansión proporcional de las actividades de cambio y producción, y esta expansión, por su parte, origina la formación de nuevos ingresos, se produce, por efecto propulsor de los gastos públicos, un nuevo ciclo económico que puede ser suficiente para poner en movimiento una recuperación económica o —al menos— para detener o retardar el proceso de contracción.

Sin embargo, estas consecuencias dependerán en gran medida de la naturaleza de los gastos que se aumentan: Realizar inversiones productivas es más eficaz que desarrollar los armamentos; acrecentar el poder de compra de las clases pobres es más eficaz que aumentar aún más el de las clases ricas.

De todo lo expuesto, podemos inferir que :

- Los gastos públicos se realizan para satisfacer necesidades públicas, ya sea en forma directa o indirecta.
- Al ser las necesidades publicas el presupuesto de legitimidad del gasto público, las decisiones al respecto presuponen la selección de ellas y su comparación con las posibilidades materiales.
- El gasto público es interdependiente del recurso público.
- El gasto público es indicativo de la actividad, estado social y tendencias de los países.
- La cuantía del gasto público y su influencia sobre la economía general torna imprescindible su consideración por las finanzas públicas.
- Es imposible considerar el fenómeno del recurso público sin tener en cuenta lo que el Estado restituye a la colectividad mediante el gasto público.
- Prescindir el gasto público significa excluir la indagación de aspectos esenciales, como de antecedentes y el resultado de la actividad financiera.

El concepto de gasto público evolucionó a través del tiempo:

- 1) Para los hacendistas clásicos, el Estado es un mero consumidor de bienes: Los gastos públicos constituyen una absorción de una parte de esos bienes que están a disposición del país. Es cierto que ello es indispensable porque el Estado tiene importantes cometidos a cumplir (ejército, policía, justicia), pero eso no quita que económicamente sea un factor de empobrecimiento de la comunidad, la cual se ve privada de parte de sus riquezas.
- 2) Para las concepciones modernas, el Estado no es un consumidor sino un redistribuidor de riqueza. Ellos son devueltos íntegramente al circuito económico. Es decir, el conjunto de sumas repartidas a los particulares mediante el gasto público es equivalente al conjunto que le fue recabado mediante el recurso público.

-CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DEL GASTO

PÚBLICO

- Erogaciones dinerarias: El gasto público siempre consiste en el empleo de bienes valuales pecuniariamente, que en la época actual de economía monetaria se identifican con el dinero.
- Efectuadas por el Estado: Tomamos el término en sentido amplio y comprendemos todas las sumas que por cualquier concepto salen del tesoro público y consisten en empleos de riqueza. Puede tratarse de gastos para la administración pública propiamente dicha o por entidades descentralizadas estatales, siempre que tales erogaciones, en una u otra forma incidan sobre las finanzas del estado y deban ser solventados mediante la recurrencia a sus ingresos.

- En virtud de ley: En los Estados de derecho rige el principio de legalidad en cuanto al gasto, es decir, no hay gasto público legítimo sin ley que lo autorice. En el derecho argentino (y en el orden nacional), la base legal se manifiesta de una triple manera:
 - En primer lugar, el régimen del gasto público está regulado por la ley de contabilidad pública que establece pautas jurídicas comprensivas de todas las erogaciones que se presume deben hacerse en el ejercicio. Esta ley reglamenta el gasto en sus diversos aspectos y especialmente en su ejecución.
 - También surge la juricidad del gasto de la estimación y autorización de erogaciones que debe realizarse mediante la ley anual del Presupuesto General de la Nación.
 - Por último, la tercera manifestación de la legalidad del gasto público está referida a un momento posterior al de su ejecución e identificada con el control del adecuado empleo de los dineros públicos.
- Para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas: Idealmente, la erogación estatal debe ser congruente con los fines de interés público asignados al Estado (la satisfacción de necesidades públicas).

No se puede dar fórmulas rígidas de limitación estableciendo, por ejemplo, determinada proporción de gasto en relación a la renta nacional (un 20, 30 o 40 %). Tanto es así que puede darse el caso de que los gastos públicos signifiquen el 100 % de la renta, lo cual quiere decir que el Estado dirige la actividad económica. Los autores modernos sostienen que los gastos públicos pueden llegar hasta aquel límite en que la ventaja social de ellos se compensa con los inconvenientes de las amputaciones hechas al ingreso nacional. Se ha elaborado un concepto que se llama el de la "Utilidad social máxima", y que enuncia que el Estado deberá ampliar sus gastos hasta el nivel en que la ventaja social de un aumento de los gastos se vea compensada por el inconveniente social de un aumento correspondiente de las exacciones públicas.

En todos los países del mundo y desde tiempo inmemorial los gastos del Estado han tendido a incrementarse. En periodos cortos se puede observar estabilizaciones o descensos, pero considerándolos en periodos largos, las observaciones pertinentes demuestran que la curva es siempre ascendente. Los autores especializados, al tratar el tema de los gastos públicos y al referirse a su crecimiento, examinan las causas determinantes del aumento y las dividen en aparentes, relativas y reales.

a) Causas aparentes

- 1) Variaciones en el valor de la moneda: La depreciación del signo monetario es un fenómeno constante observable en la generalidad de los países. Esta depreciación obliga a armonizar las cifras teniéndola en cuenta, puesto que de lo contrario las conclusiones serán equivocadas.
- 2) La evolución de las reglas presupuestarias: La adopción de ciertos principios de derecho presupuestario ha llevado a modificar las formas de computar las erogaciones, y esto puede dar lugar también a un incremento aparente del gasto. Si se pasa de un presupuesto de cifras

netas a un presupuesto de cifras brutas, habrá un incremento que será solo aparente; si se reúnen múltiples presupuestos en uno solo, es evidente que las cifras de ese único presupuesto serán mayores, pero en este caso éste incremento será ficticio.

b) Causas relativas: Algunos autores hablan de estas causas, que, si bien no son estrictamente aparentes, tampoco son reales, puesto que se hallan compensadas en sí mismas. Así, las anexiones que incrementan el territorio pueden aumentar los gastos, pero ese incremento puede ser compensado con nuevos ingresos que surjan de las regiones anexadas. Lo mismo puede decirse con los aumentos de población, de producción y de renta nacional, que por un lado incrementan los gastos, pero, por el otro, aumentan también los recursos.

c) Causas reales:

1) Gastos militares: Sin que sea necesario hablar de las guerras, es notorio que el equipamiento de las fuerzas armadas modernas exige sumas extraordinarias que se incrementan por las tensiones internacionales, la guerra fría, los conflictos parciales, los nuevos descubrimientos científicos en armamentos, la carrera espacial.

2) Expansión de las actividades del Estado: Las nuevas actividades que debe asumir el Estado llevan a la expansión de sus funciones tradicionales y al consiguiente aumento de gastos; así tenemos nuevas actividades por gestiones industriales y comerciales antes desconocidas, cargas de seguridad social (jubilaciones, pensiones, subsidios, ayudas diversas, seguros sociales, sanidad en general, entre otros), realización de obras públicas para regular la coyuntura o combatir la desocupación, organización de control sobre las actividades económicas privadas, incremento de gastos de urbanización derivados de nuevos núcleos de población y crecimiento desmesurado de los existentes (gastos de obras sanitarias, energía, gas, entre otros).

3) Aumento de los costos: El aumento internacional de costos de bienes y servicios incide considerablemente en los presupuestos públicos, aparte de que el progreso técnico determina gastos antes desconocidos.

4) Burocracia y presión política: Debe mencionarse finalmente causas que, aun siendo morbosas, no son menos reales, como el crecimiento desmesurado de la burocracia administrativa y la presión de grupos o sectores con influencia política que tienden a satisfacer sus intereses particulares a costa del presupuesto del Estado. En cuanto a la burocracia es necesario diferenciar entre lo que constituye el cuerpo de funcionarios y lo que corrientemente se conoce bajo dicho nombre de burocracia. El Estado debe contar con un cuerpo de funcionarios altamente responsables y conscientes de su función que son indispensables para mantener un buen nivel en la prestación de los servicios estatales. Estos funcionarios deben gozar de un "status" económico y social adecuado. Nada tienen que ver con la burocracia, que es uno de los peores males del Estado moderno. La burocracia no es la simple suma de funcionarios, sino un algo intangible pero omnipresente, que actúa a través de

regulaciones y procedimientos superabundantes, y cuya única justificación es incrementar el número de empleados estatales. Esta burocracia cada vez más frondosa, ahoga el cuerpo social y es un importante factor de crecimiento perjudicial del gasto público, por lo cual debe intentarse al menos, revertir la tendencia a su incremento.

En el derecho positivo argentino, los gastos públicos están regulados, en el orden nacional por la llamada ley de contabilidad pública (decreto-ley 23.354/56, ratificado por la ley 14.467; con las reformas introducidas por el decreto-ley 6190/63), y presenta estas características:

- El presupuesto considera el gasto en dos secciones diferenciadas aceptando la moderna clasificación económica de gastos de funcionamiento o inversión. La primera sección, denominada "Presupuesto de gastos", comprende los que derivan del normal desenvolvimiento de los servicios en el ejercicio y los servicios de la deuda pública. Deben ser financiados con "Rentas generales". La segunda sección comprende el incremento patrimonial derivado de adquisición de bienes de uso y producción y de ejecución del plan anual de obras y trabajos públicos. Para financiar estos gastos se utilizan: Recursos provenientes del uso del crédito, contribuciones especiales, donaciones, legados, fondos creados al efecto, ventas de bienes patrimoniales y la parte de "Rentas generales" que se destinen a ese fin.
- Tanto los gastos como los recursos deben figurar separadamente y por su importe íntegro, salvo en lo referente a las entidades públicas que cumplan actividades de carácter industrial o comercial, con respecto a las cuales solo se incluyen las erogaciones para su instalación, ampliación o para cubrir déficit de explotación.
- En cuanto a la agrupación de gastos según los órganos y destinos (clasificación administrativa, se dividen en anexos, incisos, ítems y partidas).
- La ley de presupuesto debe fijar un crédito global de emergencia para el refuerzo de las partidas que hayan resultado insuficientes, con exclusión de las que se refieren a gastos de personal y de ejecución de obras y trabajos públicos. Como vemos, se trata de una reserva de previsión, pero con destino limitado y concreto, lo que excluye las dudas que se presentan en otros países en cuanto a la utilización de estos "Fondos de reserva".
- En cuanto a obras y trabajos públicos, el presupuesto fija la suma máxima a invertir en el ejercicio, estableciendo el importe global para cada necesidad y su distribución por jurisdicción territorial. En virtud de tal autorización, el Poder ejecutivo (sin alteraciones de finalidad o distribución) fija el plan analítico de aplicación.
- No todos los gastos a realizar durante el periodo son autorizados en forma anual y específica por el presupuesto. Así tenemos:
 - Determinadas obras públicas deben realizarse en un periodo mayor al año, por lo que se autorizan planes que abarcan varios periodos sucesivos.

- Existen erogaciones que son autorizadas por leyes especiales. Estas leyes se consideran complementarias del presupuesto y deben determinar el recurso con que se cubrirá la erogación.
- Ante ciertas situaciones excepcionales, el Poder Ejecutivo puede realizar erogaciones sin autorización legislativa previa, aunque con la obligación de dar cuenta en el mismo acto al Congreso. Tales situaciones de excepción son:
 - Las que mencionan los artículos 6 y 23 de la Constitución nacional (intervención a las provincias y estado de sitio)
 - Erogaciones imprevistas para cumplir leyes electorales
 - Cumplimiento de sentencias judiciales firmes
 - Reintegros ordenados en juicios ordinarios o por resolución del Tribunal de Cuentas de la Nación
 - Epidemias, inundaciones y otros acontecimientos que hiciesen indispensable el socorro inmediato del gobierno
- Los gastos públicos tienen determinado procedimiento de ejecución.
- También está expresamente contemplado por ley el procedimiento de control de los gastos públicos.

-CASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

Según Héctor Villegas (2014), la clasificación de ésta partida sigue dos criterios: El administrativo y el económico. Los expondremos a continuación.

Criterio administrativo

Los gastos se agrupan según los órganos que realizan las erogaciones y las funciones a que esas erogaciones se destinan, basándose en la estructura administrativa del Estado y en la regulación jurídica de su accionar. En la República Argentina, y según este criterio, los gastos se distribuyen en orden decreciente (es decir, de lo general a lo particular) de la siguiente manera:

- Anexos: Poder legislativo, poder ejecutivo, Presidencia de la Nación, ministerios, entidades descentralizadas de carácter administrativo (no las que desarrollan actividades industriales y comerciales), Tribunal de Cuentas, deuda pública, obligaciones generales a cargo del tesoro nacional y crédito global de emergencia.
- Incisos
- Ítems
- Partidas: Estas son principales si su monto es fijado numéricamente por el presupuesto, y parciales si se trata de la distribución de las anteriores por conceptos sin fijación de cantidades.

La ventaja de este tipo de clasificación es que permite apreciar comparativamente la evolución de los distintos sectores de la administración. Pero, al basarse en aspectos íntimamente ligados a la variable organización administrativa de cada país, pierde

importancia en cuanto a la posibilidad de dar una idea de cómo influye cada uno de esos gastos en la economía nacional tomada en su conjunto.

Criterio económico

Desde este punto de vista se establece la diferencia entre gastos de funcionamiento (u operativos) y gastos de inversión (o de capital), clasificación, esta, que ha sustituido a la antigua separación entre gastos ordinarios y extraordinarios.

- De funcionamiento: Son los pagos que el ente público debe realizar en forma indispensable para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la administración en general. Pueden ser gastos de consumo (por ejemplo, conservación y reparación de edificios, renovación de bienes muebles) o retributivos de servicios (por ejemplo, sueldos, salarios y honorarios de funcionarios y empleados). Estos gastos no significan un incremento directo del patrimonio nacional, pero contribuyen a la productividad general del sistema económico y son tan necesarios como los gastos de inversión.
- De inversión: Son todas aquellas erogaciones del Estado que significan un incremento directo del patrimonio público. Pueden consistir en pagos emanados de la adquisición de bienes de producción (maquinarias, equipos, por ejemplo), en inversiones en obras públicas infraestructurales (presas hidroeléctricas, viaductos, carreteras, puentes) o en inversiones destinadas a industrias claves (siderurgia, petroquímica, fabricación de equipo pesado), ya sea que estas sean motivo de explotación pública o privada, en cuyo último caso la inversión se hace en forma de préstamo o aporte de capital.

Otra clasificación con criterio económico divide a los gastos en gastos de servicio (o con contrapartida) y gastos de transferencia (o sin contrapartida).

- De servicio: Se cambia el dinero del gasto por un servicio prestado o una cosa comprada (por ejemplo, gastos en remuneración del personal estatal como contrapartida de su trabajo, o gastos en pago a los proveedores como contrapartida a sus entregas de bienes).
- De transferencia: No hay contravalor alguno y el propósito de la erogación es exclusivamente promocional o redistributivo (por ejemplo, subsidios a empresas privadas deficitarias cuya producción es esencial, subvenciones a entidades de bien público, auxilios regionales, asistencia médica gratuita, pensiones por accidentes de trabajo, enfermedad, vejez y muerte).

También suele clasificarse económicamente a los gastos en productivos e improductivos.

- Productivos: Serían aquellos que elevan el rendimiento global de la economía, posibilitando mayor productividad general del sistema (adquisición de equipos

productivos, construcción de viviendas, mejoramiento del transporte, investigación científica).

- Improductivos: No tienen esa cualidad de elevar el rendimiento global de la economía. (por ejemplo, los gastos de cobertura de los servicios públicos esenciales, como ejército, justicia y policía).

Pero la división es relativa y de escasa validez científica. Así, por ejemplo, los gastos destinados a los servicios públicos esenciales no son estrictamente improductivos, puesto que es evidente que sin su debida atención la producción se debilitaría.

Giuliani Fonrouge (2004) agrega una clasificación más, que es por finalidades y funciones. Demuestran la naturaleza de los servicios que el Estado presta a la comunidad y los agrupa de la siguiente forma:

- Institucional: Atiende a la estructura organizativa del Estado y expone las distintas unidades institucionales que ejecutarán en el presupuesto.
- Por economía y objeto: Es demostrativa del contenido del gasto público y sirve para analizar los efectos de actividad estatal en la economía. Las sucesivas desagregaciones permiten identificar la naturaleza específica del gasto.
- Geográfica: Tiene por objeto poner en evidencia el lugar geográfico donde se destinan las erogaciones.

-RECURSOS PÚBLICOS

Los recursos públicos son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.

El concepto de recurso público ha sufrido una profunda transformación ya que las funciones estatales se han ido ampliando y se admite que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Así como la ciencia financiera advirtió que los gastos estatales "Por si mismos" y con la prescindencia de la puesta en marcha de los servicios públicos, podían producir importantes influencias en las economías nacionales, algo semejante, y aun en mayor medida, se observó con respecto a los ingresos públicos: La sola circunstancia de que el Estado, recurriendo a sus distintas fuentes de recursos, obtenga ingresos produce decisivos efectos tanto económicos como sociales (redistribución de riquezas, aceleración de la tasa de crecimiento, estímulo o desaliento a ciertas actividades).

Por eso, las concepciones financieras modernas consideran que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación. Esto no significa dejar de admitir su finalidad principal de cubrir los gastos públicos, pero a su vez se advierte que además de esa función, los recursos por sí mismos, pueden ser instrumentos para que el Estado desarrolle su política intervencionista en la economía general.

-CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

Según Héctor Villegas (2014), los recursos públicos pueden clasificarse en originarios, derivados, ordinarios y extraordinarios. A continuación, describimos cada uno de ellos.

- **Originarios:** A los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, sea que posean un patrimonio fructífero, sea que ejerzan una industria o un comercio.
- **Derivados:** A los que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad.
- **Ordinarios:** Los ingresos ordinarios son los que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal, por eso están generalmente frente a los gastos ordinarios.
- **Extraordinarios:** Tienen, en cambio, carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades. Por eso están, por lo general, frente a los gastos extraordinarios.

En relación a esta última clasificación es oportuna la objeción de Giuliani Fonrouge (2004), a la cual me adhiero: Ésta clasificación que tiene en cuenta la normalidad o accidentalidad del ingreso, responde a la análoga clasificación que se hace de los gastos y merece los mismos reparos: Recursos que antes eran calificados como extraordinarios o excepcionales —por ejemplo, los empréstitos— han llegado a ser ordinarios, de manera que la diferencia carece de significación.

Luego el autor distribuye los objetos en grupos homogéneos y los aglutina teniendo en cuenta las características más destacables para encuadrar a varios de ellos en una categoría:

- **Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio:** Ingresos que el Estado obtiene tanto de los bienes de dominio público como de los bienes de dominio privado.
 - **De dominio público:** El Estado posee bienes que están destinados al disfrute de toda la comunidad, y son utilizables por sus componentes sin discriminación. Estos bienes surgen por causas naturales (Por ejemplo, ríos, arroyos, lagos, costas y playas de mares, mar territorial, mares interiores) o artificiales (por ejemplo, calles, puertos, carreteras, puentes, canales de riego, plazas, parques, museos, bibliotecas, jardines botánicos y zoológicos). Atento a su destino, los bienes mencionados no pueden ser objeto de apropiación privada, ya sea por enajenación a los particulares o porque estos los adquieran por el paso del tiempo (son inalienables e imprescriptibles). Ello surge explicado por su destino de uso común, en virtud de lo cual, su apropiación por ciertos particulares con exclusión de los demás, ocasionaría un evidente perjuicio a la comunidad. Por regla general, la utilización de estos bienes por los particulares es gratuita,

pero en ocasiones especiales el Estado puede exigir el pago de sumas de dinero para su uso particularizado, lo cual se materializa en forma de concesiones o autorizaciones de uso, permisos, derechos de acceso o visita. Esa alteración de gratuidad puede ser ejercida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Tales ingresos son, por otra parte, de reducida importancia cuantitativa. En la Argentina, los bienes de dominio público están enumerados en el Código Civil.

- De dominio privado: El Estado posee, además, otros bienes que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas, pero que no se afectan al uso de todos los habitantes sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración, concesión u otra contratación. Se trata de bienes, por tanto, que son generalmente enajenables y prescriptibles. En cuanto se refiere específicamente a los ingresos obtenibles de estos bienes, puede distinguirse la propiedad inmobiliaria y la propiedad mobiliaria.
 - Las rentas de propiedad inmobiliaria son reducidas en su monto, y puede diferenciarse a su vez las rentas provenientes de bienes que el Estado conserva en propiedad (por ejemplo, arrendamiento de tierras públicas, explotación de bosques, concesión de minas) de aquellas otras rentas producidas por las enajenaciones que el Estado realiza de sus bienes y que tienen carácter excepcional (ventas de tierras públicas, liquidación de bienes confiscados, mencionando algunos ejemplos).
 - Las rentas mobiliarias son las derivadas de acciones y obligaciones de algunas empresas privadas en las cuales el Estado, como accionista o prestamista, percibe dividendos e intereses. Dentro del cuadro de ingresos generales del Estado, cabe decir que su importancia es también reducida.

Con respecto a nuestro país, los bienes de dominio privado también están enumerados en el Código Civil.

- Recursos de las empresas estatales: Las empresas públicas son unidades económicas de producción pertenecientes al Estado, que a veces forman parte de la administración general con cierta independencia funcional, o a veces están descentralizadas con independencia funcional total, aunque con control estatal. Estas unidades económicas producen bienes o servicios con destino al mercado interno o mercado externo. La polémica sobre la conveniencia o no de que el Estado actué como empresario es de antigua data y viene desde la época de las finanzas clásicas. Se han esgrimido argumentos en contra de ellas. Así, se dice que las empresas estatales tienen poca eficiencia técnica y económica, que tienen gran propensión a la burocracia, que crean déficit que posteriormente caen en el presupuesto nacional y en definitiva son cargas para todos los contribuyentes. Existen algunos argumentos en favor de la empresa estatal. Se afirma, por ejemplo, que las empresas públicas son necesarias en sectores estratégicos como la energía, la minería, la banca o la siderurgia, que no pueden estar en manos

privadas. Se argumenta también que el fin de estas empresas no es el de obtener beneficios, sino prestar servicios que los particulares no están en condiciones de ofrecer. Otro argumento consiste en sostener que tales empresas pueden ser puestas al servicio de objetivos contemplados en planes de desarrollo. Dentro de las empresas públicas puede distinguirse a las siguientes:

- Empresas que tienen a su cargo servicios públicos: Entre ellas puede mencionarse las de electricidad, gas, obras sanitarias, servicio postal, telecomunicaciones, explotación portuaria, transporte en general. Desde el punto de vista del ingreso, y en general, el aporte que pueden brindar al fisco las empresas prestatarias de servicios públicos es negativa. La característica de estos servicios es que pese a ser imprescindibles para el funcionamiento y desarrollo de la economía, el rendimiento para las empresas encargadas de explotarlos no es retributivo. El beneficio se expresa, entonces, no teniendo en cuenta las ganancias y pérdidas de las empresas, sino el aumento de la productividad de todo el sistema económico. Los defectos de estas empresas públicas no son tanto derivados de la propiedad estatal, sino de la calidad de dirección. Cuando la dirección de las empresas públicas es eficiente y tiene libertad de decisión respecto a los detalles de administración diaria y el control estatal se limita a ciertos lineamientos generales, la eficacia interna de las empresas publicas puede ser comparable con la de la empresa privada. No obstante, la experiencia de los últimos años en nuestro país tiende a demostrar la ineficacia generalizada de la empresa pública y la necesidad de que el Estado actúe en subsidio de la actividad privada.
- Empresas nacionales, industriales y comerciales: Según las teorías intervencionistas, el Estado no solo debe limitarse a cubrir servicios públicos, sino que debe encarar directamente la explotación de ciertas actividades que tradicionalmente han estado en manos de particulares. En nuestro país se observa (o se ha observado) la existencia de organismos como por ejemplo Y.P.F.² (Yacimientos Petrolíferos Fiscales). En el ejercicio de estas actividades el Estado casi nunca logra ingresos, y por el contrario suelen ser motivo de importantes pérdidas que se traducen en déficit presupuestarios. Se dice que las finalidades de esta actividad estatal pueden ser de compensación con respecto al sector privado, ya que, en épocas de depresión, las inversiones en el sector publico pueden sustituir una débil inversión privada. También puede tener el ejercicio de este tipo de actividad una finalidad de promoción de actividades con respecto al sector privado. El sector público ejerce en ese caso una acción autónoma, produciendo a más bajos costos y vendiendo a más bajo precio, con lo cual se difunden efectos beneficiosos sobre el sistema económico.

² YPF posee desde el 3 de mayo de 2012, el 51 % del capital accionario en manos del Estado.

- Recursos por privatización de empresas estatales: Las empresas estatales permitirían producir ingresos públicos. Otras ventajas de las privatizaciones serían:
 - Disminución del gasto público: Desaparecen los aportes del Estado para cubrir déficits operativos y financiamiento de inversiones. Esta disminución del gasto, sumada a los ingresos proporcionados, contribuye a reducir el déficit fiscal y a equilibrar el presupuesto.
 - Nuevas inversiones: Los compradores, adjudicatarios o concesionarios deben estar dispuestos a invertir para modernización y expansión. De lo contrario la adquisición carecería de sentido porque las empresas seguirían dando pérdidas.
 - Aumento de eficiencia: La mejoría podría producirse por una más racional utilización del personal, por compras de insumos a más bajo precio y por un sistema más adecuado de decisiones empresarias.
 - Reducción de la deuda externa: Al utilizarse la capitalización de la deuda externa, ella se reduce sin ocasionar efecto inflacionario. Esta utilización se produce porque parte del pago se realiza con certificados de la deuda externa. La reducción de la deuda, por otra parte, es una señal al mundo sobre la seriedad del país.
- Monopolios fiscales (recursos mixtos): Con relación a ciertos productos, como el tabaco, el Estado puede monopolizarlos y venderlos a precio más elevado que el del costo, incluyendo no solo la ganancia comercial normal, sino un excedente que puede considerarse tributario. De allí el nombre de "Monopolio fiscal". En realidad, se trata de empresas nacionales de carácter comercial que el Estado explota en monopolio por razones sociales. En nuestro país no existen monopolios de este tipo, y solo podría ubicarse entre ellos, aunque con notorias diferencias, el producto de las actividades del juego, que el Estado explota en forma de monopolio. Se trata de una actividad del Estado con fines de lucro y que merece evidentes reparos éticos, aunque proporcionan ingresos bastante considerables.
- Recursos gratuitos: Puede también el Estado obtener ingresos en virtud de liberalidades, es decir, de la entrega no onerosa de bienes por parte de terceros. Éstos facilitan dichos bienes en forma voluntaria y sin que el Estado utilice su poder de imperio. Los ingresos de este tipo pueden provenir de particulares (por ejemplo, donaciones, legados), de entes internacionales o de Estados extranjeros (por ejemplo, ayudas internacionales para reconstrucción de daños bélicos). No incluimos, en cambio, la asistencia que los entes públicos de un mismo Estado se prestan entre sí (por ejemplo, subvenciones del Estado nacional a provincias o municipios), por cuanto concebimos, desde el punto de vista general de los ingresos, al Estado como una unidad. Desde este aspecto, mal podría considerarse ingreso la suma que lo es para el ente público auxiliado, pero que

es egreso para el ente público auxiliante. Los ingresos derivados de los recursos gratuitos son de escasa importancia cuantitativa y de irregular percepción, no obedeciendo generalmente a regla alguna de oportunidad económica.

- Recursos tributarios: La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones, proviene de las detracciones coactivas de riqueza denominadas "Tributos". Los principios ideales aplicables para distribuir la carga del tributo entre los componentes de la comunidad es la capacidad contributiva, entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. La adopción de este criterio distributivo responde a exigencias de "Razonabilidad" y "Justicia". Estos valores imponen que sea la capacidad contributiva de los miembros de la comunidad, la magnitud sobre la cual se establezca la cuantía de los pagos impositivos. Dicha cuantía debe ser fijada por el legislador mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público (por ejemplo, niveles mínimos de renta, origen de ellas, cargas de familia, entre otros.).
- Recursos derivados de sanciones patrimoniales: Una de las misiones más trascendentales del Estado consiste en asegurar el orden jurídico normativo castigando mediante sanciones o penalidades a quienes infringen dicha normatividad. Entre esas sanciones están aquellas de tipo patrimonial (por ejemplo, multas), que son prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares para reprimir las acciones ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la perturbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los trasgresores a los fines de que no cometan nuevas infracciones sancionables. No obstante que estas penalidades proporcionan algún ingreso (aunque reducido) al Estado, carecen de tal finalidad, y de allí su gran diferencia con el tributo. El objetivo esencial del tributo es obtener rentas para el ente público, mientras que las penalidades patrimoniales procuran disuadir de la comisión de actos ilícitos. En tal sentido, cabe decir que la creación de penas con finalidad económico-financiera es rechazada en los Estados modernos. La Corte Suprema nacional ha dicho que la salvaguardia del patrimonio nacional no puede apuntar a la consideración de las multas como fuente de recursos fiscales, si bien accesoriamente lo son. Por ello, mientras los ingresos tributarios son entradas dinerarias normales que el Estado obtiene en la medida de sus objetivos y necesidades, los ingresos por sanciones patrimoniales son ingresos anormales, que, aun beneficiándose pecuniariamente al Estado, no están destinados a ese fin.
- Recursos monetarios: El manejo de la banca central y el derecho a emitir moneda que corresponde al Estado moderno, constituye, también, una forma de obtener ingresos. La potestad monetaria estatal es una de las más acabadas manifestaciones del poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera. Su significación es inducible si se tiene en cuenta que mediante la moneda el Estado regula y controla directamente el intercambio de bienes y

servicios y las transacciones públicas y privadas en general. El emisionismo monetario puede ser considerado desde dos puntos de vista:

- Como regulador económico: Desde este aspecto, el papel de la emisión es fundamental, por cuanto la existencia de medios de pago debe estar en correcta proporción al volumen de los bienes y servicios disponibles en una economía nacional. Si ese volumen aumentara permaneciendo invariada la masa monetaria, se producirían descensos de precios perjudiciales a la producción y, ello conduciría a una reducción de los bienes a disposición de los consumidores, aparte de otras consecuencias igualmente indeseables. Es decir, los medios de pago deben aumentar al mismo ritmo que se incrementa el volumen producido de bienes y servicios a pagar. Además, las medidas monetarias tienen importancia como instrumento de intervencionismo estatal. Así, por ejemplo, en casos agudos de depresión con desempleo de recursos económicos y capacidad productiva no utilizada, la emisión monetaria (debidamente complementada con medidas antiinflacionarias de control y dirección económica) puede influir favorablemente en la capitalización y en la reactivación general de la economía en crisis, fin imponer un costo real a los individuos.
- Como medio de obtener ingresos: Ello ocurre cuando el Estado cubre sus déficits presupuestarios con la emisión de papel moneda. Pero, utilizar el emisionismo con tal finalidad (y en la medida que no vaya acompañado del proporcional incremento de bienes y servicios a disposición de los consumidores) constituye un elemento de presión inflacionaria (sin que ello signifique identificar emisión con inflación). Y en la medida en que la emisión provoque inflación, produce los efectos de un tributo injusto para la comunidad y perjudicial para el propio Estado. Lo primero, porque la medida monetaria provocadora de inflación económica es una carga que soporta la comunidad, pero inequitativamente distribuida. Unos pocos se benefician (los especuladores, los poseedores de moneda extranjera, los exportadores, ciertos comerciantes e industriales inescrupulosos que acaparan producción y mercaderías provocando desabastecimiento), otros neutralizan sus efectos (los poseedores de bienes cuyo valor y rendimiento varía con el costo de la vida, por ejemplo, propietarios de inmuebles y otros activos fijos, agricultores), y una gran mayoría, formada por aquellos que cuentan con ingresos fijos, sufre el peso de la desvalorización de la moneda (y el consiguiente aumento de precios) con la mayor intensidad (empleados, obreros, asalariados en general, jubilados, pequeños ahorristas). Pero también este emisionismo perjudica al Estado, porque los aumentos de precios incrementan los gastos públicos. Ante ello se hace necesario lograr nuevos ingresos, pero como estos no alcanzan, debe incrementarse la emisión monetaria. Ello, a su vez ocasiona nuevos aumentos de gastos públicos, y sigue así un círculo vicioso que hace crecer cada vez más la espiral inflacionista. "Recurrir a la imprenta de billetes constituye una

gran tentación, pero muy peligrosa, ya que se corre el riesgo de entrar en un círculo infernal del que ya no se puede salir" (Duvenger, 1993, p. 166, citado en Villegas Héctor (2014)). En consecuencia, la emisión de moneda con fin fiscal solo se justifica en casos extremos y si la necesidad pública lo requiere en forma absoluta. Pero es menester tener presente que, aun así, la conveniencia de acudir a este recurso estará condicionada a que no sea posible ninguna otra forma de procurarse ingresos. En otras palabras: La impresión de billetes será utilizada como último recurso y una vez agotadas las demás fuentes de ingresos públicos. Por otra parte, este tipo de emisionismo debe ser de carácter provisional y ser seguido por medidas de "Saneamiento" que tengan por objeto retirar de la circulación la "Masa monetaria exuberante", o sea, aquella que esta excedida en relación a la producción u oferta de los bienes y servicios.

- Recursos del crédito público: Las finanzas tradicionales concebían el empréstito como un recurso extraordinario, al cual solo debía recurrirse en circunstancias excepcionales (guerra, inundaciones, catástrofes). La teoría moderna se orienta hacia la idea de que el empréstito es un recurso que nada tiene de anormal, y que no puede estar rígidamente limitado a circunstancias excepcionales. Los recursos emanados del crédito publico tienen, por supuesto, sus limitaciones como cualquier recurso, pero estos límites no dependen de que los gastos a financiar sean ordinarios o extraordinarios, sino de razones de política financiera. Al respecto, se tendrá en cuenta la especial situación del país en el momento en que decide emitirse el empréstito, por cuanto es necesario que exista un ahorro nacional suficiente y la correspondiente propensión a prestarlo. Por otra parte, deberán tenerse en cuenta los especiales efectos económicos a que puede dar lugar el empréstito, atento a esa mencionada situación económica general. De estas consideraciones se deriva que el recurso emanado del crédito público puede ser considerado un ingreso estatal y estudiado junto con los demás recursos del Estado.

Julio Martín (2007) agrega una clasificación más:

- Corrientes: Aquellos que, al efectuarse la registración en su ingreso a la hacienda pública, no se producen modificaciones en el patrimonio del Estado. Por ejemplo, las recaudaciones de impuestos.
- De capital: Al registrarse su ingreso, queda disminuido el resto del Patrimonio Neto Estatal, sea por que disminuyó el activo o bien por que aumentó el pasivo. Por ejemplo, Venta de bienes de uso o producción de propiedad del Estado.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO DE LA ACTIVIDAD

FINANCIERA DEL ESTADO

En éste primer capítulo, desarrollaremos un marco teórico de la actividad financiera del Estado y los fines de la misma para hacer referencia al contexto histórico, económico, político y social en el cual puede desarrollarse.

1.1. DOCTRINAS QUE EXPLICAN LA ACTIVIDAD

FINANCIERA DEL ESTADO

Según Giuliani Fonrouge (2004), con el propósito de sistematización, generalmente las doctrinas se agrupan entre tres categorías: Teorías económicas, teorías políticas y teorías sociales. Sin embargo, veremos al examinarlas que ciertos autores ocupan posiciones intermedias, o, mejor dicho, que sus ideas participan de las características de todas, por lo cual esa clasificación no debe entenderse en términos absolutos. Comprobaremos también que el criterio selectivo responde a apreciaciones subjetivas, por lo cual tratadistas como Jéze y Seligman son ubicados por unos en la escuela sociológica, en tanto que otros los atribuyen a la política.

- Teorías económicas: Las explicaciones de tipo económico no son uniformes: Coinciden en cuanto consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones. Así, para la escuela clásica inglesa (Smith, Ricardo, Mac Culloch, Mill) y sus continuadores, la acción del estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes. Otros autores (Senlor, Bastlat) ven en esa acción una serie de actos de cambios o de equivalencia entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares, que constituirán su precio: Interpretación objetada por ser imposible la formación automática de precios de los servicios del Estado, no solamente por falta de libertad en su elección, ya que están obligados coactivamente al pago de contribuciones, y por desconocerse con certeza la utilidad de aquellos, que es el ejemplo para la libre formación de precio. Mayor trascendencia ha tenido la teoría de la utilidad relativa o marginal, creada por Sax y aceptada por autores de diversos países. Pretende que lo mismo que en la economía privada, se procura la máxima utilidad posible: Es decir, aplicada al concepto hedonista del mayor beneficio con el mismo sacrificio. Según ella, los habitantes distribuyen sus riquezas por intermedio de sus

representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas y privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de los particulares. Wicksell pertenece a ésta tendencia, el sostener que la utilidad de los gastos públicos debe ser reconocida por todas las clases sociales, cuya apreciación dependerá de la relativa intensidad de las necesidades privadas y de la diversidad en la estimación de las colectivas. Por consiguiente, la unanimidad y la espontaneidad constituye la única garantía contra toda injusticia en la distribución de las cargas públicas, pero como la unanimidad absoluta no es posible, hay que contentarse con la relativa de la representación política. La interpretación que analizamos no consigue demostrar que la apreciación subjetiva individual de la relación entre impuesto que se paga y la utilidad del servicio obtenido, se transforma en la valoración compleja y objetiva que deben aplicar los gobernantes como norma de producción de bienes y servicios públicos. No hay correlación entre necesidades individuales y colectivas, ni éstas son las sumas de aquellas: Aparte de que al efectuar el Estado una selección de necesidades, el principio hedonista no resulta absoluto. Cabe mencionar en éstos parágrafos la teoría de la reproductividad de los gastos del Estado (Von Stein) y la teoría de la productividad directa (Wagner) relacionadas con la acción indirecta o directa respectivamente, para el enriquecimiento de los ciudadanos. Pero, por cierto, que merecen acción por la autoridad de los sostenedores, las opciones que consideran al Estado como factor de producción. Ante todo, De Viti de Marco con su teoría del Estado cooperativo, similar a una sociedad cooperativa de producción y consumo, que construye un factor de La producción y, como tal, como tiene derecho a cierta porción de la riqueza creada con su aporte, como si fuera un empresario cualquiera. Por su parte Einaudi admite que el Estado sea un factor de producción, pero operando en forma especial y no como lo suponía De Viti de Marco, actuando como los demás factores económicos de la producción; el Estado, pues, influye en la producción, pero no es factor de producción en la aceptación general de la expresión; actuarían forma parecida a los bancos y grandes empresas de financiación. La insuficiencia de las doctrinas económicas en sus modalidades tradicionales, determinó la inclinación hacia las teorías políticas Isla sociológicas; no obstante, uno de los financistas modernos más destacados por la originalidad de su concepción, Gustavo del Vecchio, ensaya un retorno al predominio de lo económico retomando la teoría de la selección de Pantaleoni. Sostiene que en el campo económico y social se verifica este fenómeno, como en biología, con la subsistencia de ciertas fuerzas sociales, en tanto que otras desaparecen, y que actúa en las finanzas mediante tres principios fundamentales: El principio de los gastos fijos o de Los costos unitarios decreciente, el principio de la uniformidad, y el principio de la igualdad. Rechaza la interpretación sociológica y concreta su pensamiento diciendo que “La ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros, cuando la teoría económica se adopte con sus caracteres actuales. La ciencia de las finanzas es, por tanto, la misma teoría económica”; y

esos caracteres modernos son estos: Es una teoría dinámica y no estática; es una teoría de probabilidades y no categórica; es fragmentaria. A pesar de su originalidad, esta orientación inobjetable, señalándose como unilateral e insuficiente al no proporcionar base unitaria a toda la ciencia financiera con una idea sintética y realmente autónoma.

- Teoría sociológica: Se considera creador de esa doctrina a Vilfredo Pareto en su Tratado de sociología general, quién establece un nuevo elemento regulador de la actividad financiera: En principio social. Según ésta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por bs diversos elementos que actúan en ella, pudiendo distinguirse las siguientes categorías: Los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas minerales); la acción ejercida sobre una sociedad por otras anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; los elementos internos, tales como la raza y lo que se llaman “Residuos”, que son la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos, de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad. La autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente esos elementos, para actuar conforme a ellos; de esta manera se producirá una armonía y recíproca comprensión entre clase gobernante y clase gobernadora, pudiendo así satisfacer a toda la acción estatal. En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de necesidades individuales, los juicios singulares quieran obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino que -según criterio de la autoridad- los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir. La introducción del elemento social en el análisis de la actividad financiera recibida entusiastamente por la doctrina y resultó compartida por autores de mérito como Borgatta, Fasiani, Sensini, Fasolis, y Tivaroni en Italia; Jéze, en Francia y Seligman, en los Estados Unidos. Sin embargo, es posible que obedeciera a una reacción contra la interpretación puramente económica, antes que la adopción indiscriminada del nuevo concepto, siendo discutible ubicar a ciertos tratadistas exclusivamente en esta corriente. Así, por ejemplo, Tivaroni incluye en ella a Jéze y Seligman, en tanto que Griziottilos afilia a su doctrina política; por otra parte, Garino - Canina afirma que Borgatta es “El mejor representante de la tendencia sociológica en Italia”, mientras Griziotti sostiene que ello pudo ser cierto tomando en cuenta sus primeros trabajos, pero sin existir dudas que más tarde “Repudiara las sugerencias paretianas experimentadas en sus obras juveniles. En el ámbito de la teoría económica, Bergson, con el seudónimo de Burke, atacó en 1938 al utilitarismo de la escuela de Cambridge, contraponiendo al concepto de la función de utilidad el concepto de bienestar social, instrumento que pasó a ocupar en las décadas posteriores un papel importante en el campo del análisis de dicha teoría. Autores contemporáneos, como Chipman, sostienen

que Vilfredo Pareto fue quién en 1933 anticipó el resultado de Bergson, de tanta trascendencia para las escuelas económicas contemporáneas. Una de las principales críticas que se formulan a esta teoría es que considera al Estado como un “Ente metafísico” cuando se trata de una realidad como lo son las sociales de derecho privado, las fundaciones, las corporaciones. Bien está, dice, rechazar las escuelas económicas y tener en cuenta las fuerzas políticas y sociales, pero no es posible desconocer el Estado como ser real: Éste “Es el sujeto activo de las finanzas y el punto de referencia natural, del cual tiene que partir la ciencia de las finanzas en su renovación científica para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, siempre desde el punto de vista interior de la actividad financiera. Por su parte Del Vecchio rechaza la concepción sociológica porque niega categoría científica a la sociología, que a su juicio es de orden filosófico y sólo revela síntesis correspondientes a determinados modos de ver individuales; y por esto, así como se alude a la sociología de Pareto, podría hablarse de aquellas de Marx o de Simmel. En conclusión: No es cuestión de desechar la sociología, debiendo reconocerse que los sociólogos han aportado interesantes contribuciones; se trata de establecer, dice, “Si uno o dos o diez sociólogos juntos pueden constituir una ciencia de las finanzas”.

- Teoría política: La insuficiencia de las doctrinas puramente económicas introdujo a Griziotti, el eminente maestro de Pavía, a orientar su enseñanza hacia un concepto integral de las finanzas, asignando predominio al elemento político. Según él, siendo políticas el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extra fiscales), deben aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política. No es exacto que según esta interpretación la actividad financiera sea “Exclusivamente de naturaleza política”, porque al refutar al profesor Arena, que propugnaba una teoría política – económica – corporativa. Griziotti puntualiza que con ella necesariamente debía desembocar en la teoría política, que es “Una expresión abreviada indicativa de la naturaleza de las selecciones y directivas de la actividad financiera, y como preludio a la verdadera síntesis, que es la síntesis integral político - jurídico - económico técnica de las finanzas”. No es el caso de prescindir de las fuerzas económicas, de las fuerzas altruistas y de las fuerzas morales o de otra especie, sino de admitir el predominio de lo político. En una palabra: A diferencia de quienes (Papi, Arena y otros) no desconocen lo político – jurídico, pero lo absorben o sumergen en lo económico: A quiénes (Pareto y sus adictos) atribuyen primordial importancia al elemento social. Griziotti considera que la “Loable preocupación” de hallar en la economía un límite a los hechos financieros, no se ajusta a la realidad, que día a día muestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad financiera. Naturalmente esto puede conducir al absolutismo Estatal y a la ciega admisión de los regímenes dictatoriales. Tivaroni califica de “Genial y sugestiva” tal interpretación, pero la cree incompleta y superada por la teoría sociológica. Estima que la actividad financiera tiene, indudablemente, carácter político, pero

que esto no basta para calificársela en forma tan absoluta cómo se pretende, por lo cual se llega a ésta conclusión: “La actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada por principios sociales que predominan en éstos estados y en toda época”.

Como conclusión podemos decir que la diversidad de doctrinas y las sutiles diferencias que a veces las separan, ponen de manifiesto la relatividad de las explicaciones proporcionadas. Posiblemente la única conclusión cierta sea la insuficiencia de toda doctrina unilateral, especialmente de aquellas clásicas, que pretendían reducir el problema a cuestiones puramente económicas. La teoría política y la teoría sociológica, no obstante, una oposición conceptual básica, coinciden en la necesidad de computar factores no económicos; las discrepancias aparecen cuando se trata de establecer el grado de influencia que deben atribuírseles, especialmente en lo que respecta a los elementos social y político.

El error radica en aferrarse a una concepción determinada, pretendiendo llevarla hasta sus últimos extremos, sin dar cabida a ciertos aspectos preponderantes en otras; por lo demás, autores modernos que rechazan la interpretación puramente económica de la actividad financiera, no encuadran exclusivamente en las posiciones extremas. Tivaroni, por ejemplo, reconoce la naturaleza política de aquella, pero la califica según los principios sociales imperantes; Morselli rechaza el concepto hedonista o mutualista y admite el carácter político de esa actividad, pero no como subordinación a la clase gobernante sino el sentido de que el Estado debe apreciar y distribuir las cargas y los recursos según el principio de la conveniencia pública; y el interés público que lo explica, es todo lo que le conviene al Estado, no definible por su contenido, es decir, por los objetos a satisfacer; por cuanto éstos responden al principio de conveniencia.

De manera que ambos admiten el factor político, pero sin rechazar el sociológico, y posiblemente lo mismo podría decirse de escritores como Cosciani y Dehove, que no se definen claramente en uno u otro sentido. El propio Del Vecchio, que niega categoría científica a la sociología, no desconoce el interés de los aportes de ciertos sociólogos, según explicamos anteriormente; Masci no rechaza las doctrinas políticas y político – sociológicas, aunque cree que en un estadio posterior prevalece lo económico; y Arena, que parcialmente se separa de Papi, proponga una teoría político – económico – corporativa.

Si bien algún sector sostiene que la actividad financiera es una modalidad de la actividad administrativa, la doctrina ha aceptado mayoritariamente criterio que dicha actividad, a diferencia de la administrativa, es de carácter medial o instrumental.

Cabe señalar la posición de Vicente Arche, inspirada en la teoría ordinal de Santi Romano, en la cual la llamada administración financiera aparece como una organización, diferenciada de la Administración pública, que tiene como sujeto al derecho administrativo.

Por su parte, Sáinz de Buanda desarrolla una acepción subjetiva para la actividad financiera, sin excluir por ello el desarrollo de los conceptos objetivos y los de índole funcional, entendiendo que la hacienda es objeto de administración, pero para ello tiene

que preexistir, siendo su corpus (entes jurídicos) recursos y obligaciones que el ordenamiento organiza para poner en marcha la actividad administrativa.

Finalmente merece señalarse el enfoque funcional, entre otros el de Calvo Ortega, que, mediante un inteligente desarrollo, caracteriza por vía de exclusión y por su caracterización positiva el concepto de la actividad financiera.

Sáinz de Bujanda propone la conciliación política de la actividad financiera con la teoría económica. Si bien afirma el carácter político de esa actividad por que los fines y los efectos no pueden concebirse más que como producto de la voluntad estatal, entiende que tal voluntad se mueve siempre a impulsos de cálculos políticos que no impiden que se tomen en consideración factores de muy variada naturaleza. La atribución de naturaleza política a la actividad financiera en Sáinz de Bujanda no se circunscribe, como en otros autores, a un momento político previo o pre económico, sino a las distintas fases de esa actividad, a saber, la de fijación de fines y necesidades y las del reparto de los medios de riqueza, escasos y disponibles, para el logro de la máxima utilidad.

En suma: Ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece como razonable colocarse en un justo medio y afirmar que, si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante.

1.2. FINES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Continuando con un enfoque histórico, desarrollaremos, también según Giuliani Fonrouge (2004), los fines de la actividad financiera.

Los problemas esbozados en los párrafos precedentes nos conducen a examinar una cuestión que preocupa a los financistas y que han motivado discrepancias, acentuadas en los últimos tiempos al intensificarse los aspectos económicos y sociales de la actividad financiera. Nos referimos a la oposición entre neutralismo e intervencionismo de las finanzas públicas; o como también se dice, si ellas deben proponerse exclusivamente la obtención de recursos (fin fiscal) o si, además, les corresponde perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extra fiscales).

Fácil es advertir que el asunto reconoce su origen en la misión que se atribuye al Estado. Si éste debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica.

Pero, una pregunta antes de proseguir: Esa cuestión ¿Pertenece a la ciencia financiera o corresponde al dominio de otras disciplinas? ¿No se trata, más bien de un asunto de naturaleza económica, política o, aún, filosófica?

Ésta última es la posición de un autor tan prestigioso como Trobatas, para quien la neutralidad y el intervencionismo nada tienen que ver con las finanzas como ciencia; la decisión que se adopte en un sentido o en otro, dependerá de convicciones políticas o filosóficas. “La ciencia de las finanzas, dice, como toda ciencia, tiene exclusivamente al conocimiento y no a la realización de un apriorismo de cualquier naturaleza que fuera”. Es materia perteneciente al poder político, y no al financista.

Ésta interpretación no desconoce el aspecto económico y social de las finanzas públicas ya que éstas deben contribuir a la realización de las directivas elegidas, lo cual importa el conocimiento de aquellos otros aspectos y por cierto que no niega el papel preponderante que le corresponde en los sistemas de intervencionismo o de dirigismo estatal; pero naturalmente, no por eso debe modificarse el criterio sobre el alcance restringido de la ciencia financiera.

Frente a ésta posición tradicional de la escuela francesa, encontramos la orientación que aproxima la economía a las finanzas de que hablamos anteriormente, como consecuencia de la evolución operada en las concepciones económicas, al influjo principalmente de las obras de Keynes, Beveridge, Hansen, Myrdal, para sólo referirnos a las de mayor trascendencia y popularidad. Igualmente podríamos oponerle el concepto integral de Griziotti, que funde en un todo indivisible a los diferentes aspectos (económico, político, jurídico y técnico) de la actividad financiera, incluyendo, como es lógico, la política financiera, esto es la “Elaboración y sistematización de los principios directivos de los ingresos públicos” y que reviste el carácter de arte al señalar los criterios de selección y de ciencia e cuanto se propone el conocimiento de los arbitrios escogidos por las entidades públicas para procurarse los ingresos.

Por su parte, Del Vecchio tampoco concibe el problema de si las finanzas deben perseguir fines fiscales o asimismo extra fiscales, pero su opinión parte de un concepto opuesto al de Trobatas. Para éste la cuestión está fuera de la ciencia de las finanzas; para Del Vecchio, en cambio, no existe teóricamente, porque las finanzas son siempre fiscales y extra fiscales al no haber soluciones únicas y permanentes: Una solución adecuada en determinadas condiciones o desde cierto punto de vista, puede resultar inconveniente en otras condiciones o con distintos puntos de mira.

Hay dos hechos de trascendencia para la ciencia financiera, que no permiten aceptar los conceptos de la economía pura, tal como fue concebida por los clásicos: Las crisis económicas y las guerras. “El mundo en que se formara nuestro sistema financiero, el mundo en el cual hoy vive el sistema financiero, el mundo en que deberá existir en el futuro nuestro sistema financiero, no es el mundo en equilibrio económico general, es el de un sistema económico más o menos permanentemente turbado por esos hechos que se llaman crisis; el mundo político en el cual se insertan necesariamente las finanzas, es un mundo que no solamente mantiene el recuerdo de las antiguas guerras, sino también la perspectiva de posibles guerras futuras”.

Éstas circunstancias (crisis y guerras) han dado motivo a la evolución de los conceptos económicos en sentido político – social y a su vinculación con las finanzas, que abandonando su posición estática han adoptado una actitud dinámica insospechada en épocas aún cercanas; actualmente la política financiera y la política económica, aunque

inconfundibles entre sí, proceden coordinadamente para la mejor realización de los objetivos del Estado. Si no señaláramos sus caracteres y la influencia que ejercen sobre las finanzas públicas nos situaríamos al margen de las realidades de mundo actual.

A partir del siglo XIX han sufrido variaciones los conceptos de la misión que corresponde al Estado, esbozándose primero y afianzándose después, cada vez con mayor intensidad, una política intervencionista en las actividades económicas y sociales, cuya evolución ha precisado Marchal en tres sistemas o etapas: El Estado gendarme (economía liberal); el Estado providencia (liberalismo social con economía intervencionista) y el Estado fáustico (dirigismo en la economía). Sus características son:

- Liberalismo: Corresponde al período que puede extenderse hasta la primera guerra mundial, dominado por la influencia de la escuela liberal inglesa, que cree en la superioridad de la iniciativa privada y reduce la acción del Estado al cumplimiento de las funciones más esenciales (defensa nacional, educación, justicia). Según ésta concepción, las finanzas deben limitarse a cubrir los gastos públicos y a distribuir las cargas consiguientes en forma equitativa entre los habitantes del país, difundiendo las siguientes recomendaciones como principio de las “Buenas finanzas”:
 - Limitación extrema de los gastos públicos: El Estado debe gastar lo menos posible
 - Mística del equilibrio presupuestario anual
 - Los impuestos son gastos “Improductivos” desde el punto de vista económico y deben causar la menor incomodidad a los contribuyentes, ni alterar los precios: Condenación de la inquisición fiscal y de la violación de secretos patrimoniales.
 - El empréstito es un recurso extraordinario, limitado a urgencias excepcionales.
 - Condena de la inflación monetaria.
- Intervencionismo: En los años que precedieron a la guerra de 1914 – 1918 se produjo la modificación de las condiciones económicas y sociales como consecuencia del desarrollo del capitalismo, con sus grandes empresas, y la quiebra de los principios de la libre competencia, que es reemplazada por los monopolios ejercidos por las concentraciones industriales. Pero, a partir de aquel acontecimiento mundial, se acentúan los desequilibrios económicos y sociales, poniéndose de manifiesto la influencia de los “Mecanismos naturales” para hacer frente a las nuevas exigencias, viéndose obligado el Estado a intervenir para evitar abusos y aplacar la inquietud social estimulada por la prédica extremista y el triunfo del comunismo en Rusia.
Refiriéndonos a las finanzas públicas, la necesidad de cubrir los ingerentes gastos bélicos provocó el desarrollo de la progresividad en la imposición de las rentas y las herencias, entreviéndose sus posibilidades como elemento regulador: Se acentuaron los tributos con finalidades extra fiscales (por ejemplo, derechos aduaneros proteccionistas, gravamen del celibato, estímulo a las familias numerosas); aumentaron extraordinariamente las erogaciones ordinarias, por el

incremento de los gastos de tipo social, tales como subsidios familiares, pensiones por invalidez, socorros a los desocupados; desarrollo del crédito público; finalmente, el déficit del presupuestario se intensificó e hizo crónico, acentuándolo las fluctuaciones monetarias. Así influjo de tales circunstancias la intervención oficial va en aumento, evolucionando hacia el sistema que ha dado en llamarse del Estado providencia, del liberalismo social, debilitándose paulatinamente los objetivos del Estado liberal, que son reemplazados por otros de nuevo contenido, especialmente social. Pero ésta investigación sigue destacándose por su carácter accidental y por el propósito de no alterar el régimen económico sino, únicamente, de modificar sus efectos; no se pretende asumir un papel directivo en la economía en reemplazo de los mecanismos automáticos.

- Dirigismo: La segunda guerra mundial acentuó el divorcio entre los conceptos teóricos tradicionales y la realidad de los hechos, dando nacimiento a una nueva modalidad de la actividad del Estado. El Estado fáustico ya no cree en el determinismo y lo reemplaza por un “Voluntarismo brutal”, al decir de Marchal. En éste período caracterizado por la acción paralela de un capitalismo poderoso y de una clase cada vez más homogénea e influyente, social y políticamente hablando, se afirma la prosperidad social como finalidad del Estado nuevo. “La permanente adaptación de los objetivos del Estado a la realización de la prosperidad social, debe ser el postulado de nuestra época; y por cierto que el ejemplo de los principales países demuestra que es la única vía para evitar que se produzcan transformaciones por medios violentos. Es, como se dice, la revolución pacífica. Ahora bien, ¿Cuál es el contenido de ese objetivo general que es la prosperidad social? Según Angélopulos, que se ocupa del tema con amplitud y claridad, para realizar el bienestar social deben observarse éstos puntos:
 - El Estado debe satisfacer en la mejor forma posible a las necesidades sociales, mediante servicios públicos, con las siguientes finalidades principales: Orden y seguridad interior y exterior; higiene, seguro y asistencia social; instrucción general y profesional para todos; atención a ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transporte, fuerzas energéticas).
 - Asimismo, debe adoptar medidas que propendían el desarrollo económico del país, utilizando los recursos nacionales para asegurar la plena ocupación y el aumento de la renta nacional; y para ello: Redactar un plan económico general, elaborar y ejecutar un plan de inversiones, crear nuevas empresas públicas de interés general, favorecer y controlar la actividad económica privada.
 - Realizar una redistribución, social y económicamente justa, de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida

Para realizar esos objetivos, el Estado debe coordinar su actividad económico – financiera, aparte de la jurídica, mediante la preparación y ejecución de un plan económico, que es esencial para la realización de aquellas finalidades. La planificación

económica es realizada aún por los países capitalistas en mayor o menor grado según las circunstancias, y se ha desarrollado al influjo de tres motivos principales:

- La experimentación soviética, que ha mostrado la viabilidad del sistema y sus resultados extraordinarios.
- Las enseñanzas de la crisis de 1929 – 1933.
- Los efectos de la movilización de las fuerzas productivas con motivo de la segunda guerra mundial.

La planificación que expresa la política general del Estado y “Determina los objetivos a alcanzar en determinado plazo y los medios a emplearse al efecto”, se realiza de diferentes maneras según los conceptos políticos imperantes, conociéndose éstas tres formas principales:

- 1) La planificación integral o planificación totalitaria, en la cual todos los medios materiales y humanos pasan a disposición del Estado
- 2) La planificación liberal, en que no hay coordinación del conjunto de las actividades nacionales sino elaboración de ciertas directivas para la política económica y social
- 3) La planificación democrática, que coordina todos los elementos de la Nación (sector público, sector controlado y sector libre) pero sin llegar a la rigidez del sistema totalitario.

El sistema de planificación se impone como política los países insuficientemente desarrollados; y si bien no ha sido un éxito rotundo en las democracias industrialmente adelantadas, aparece como imprescindible para las naciones subdesarrolladas. Una considerable planificación central y una dirección del Estado es muy compatible con la democracia y con una sociedad libre.

El intervencionismo estatal como realidad de nuestro tiempo y su compatibilidad con los principios democráticos, ha sido reconocido entre nosotros por Oría, quien alude a la resistencia que suscita en los grandes intereses capitalistas y la tendencia de éstos a recuperar en los países débiles lo que aquella política puede significarles como pérdida en los de origen.

El conjunto de circunstancias económico – sociales examinadas ha repercutido sobre las finanzas públicas y determinado cambios fundamentales en los fines y medios técnicos para lograrlos, que pueden sintetizarse en ésta forma:

- a) El presupuesto sufre la acción de la economía y, a la vez, influye sobre ésta, se abandona la mística del equilibrio anual y se procura un equilibrio económico (presupuestos cíclicos).
- b) El gasto público no constituye un simple medio para atender los servicios públicos; también debe cumplir funciones económicas, fomentando el incremento del poder adquisitivo.

- c) El impuesto tiene finalidades extra fiscales y debe actuar positivamente como elemento regulador y redistribuidor (cercamiento de ciertas rentas, absorción del ahorro, estímulo industrial).
- d) El empréstito ya no es un recurso extraordinario; puede ser empleado normalmente y utilizado en sus efectos sobre el mercado de capitales.
- e) Creación de moneda en condiciones y circunstancias especiales, con fines transitorios.

Innecesario es destacar que la utilización de las finanzas públicas con fines de regulación económica o social, exige la mayor cautela en su manejo y la acertada apreciación de las circunstancias de tiempo y lugar. Una teoría excelente para un país súpercapitalizado puede resultar inconveniente en otro con escasez de capitales o desarrollo industrial incipiente.

Igual cosa cabe señalar con respecto a la moderna doctrina de la plena ocupación, que “No es aplicable, sin modificaciones, más que a los países relativamente industrializados, relativamente desarrollados y relativamente ricos”. Por esto ha podido decir con acierto una obra publicada bajo los auspicios de la organización de las Naciones Unidas: “En el estado actual de las cosas, la principal conclusión que la política del empleo puede aportar en ésta esfera es la necesidad de animar a los países más ricos a proporcionar a los países insuficientemente desarrollados un acrecentamiento de riqueza y particularmente de los bienes de capital, que facilite la utilización de los recursos de los primeros y el mejoramiento del nivel de vida de los segundos”; o como expresa Myrdal, el mundo occidental seguirá a la deriva en tanto las naciones más adelantadas o se compenetren de sus responsabilidades mundiales y se manifiesten “Dispuestas a aceptar en tiempo de paz el grado de solidaridad humana internacional que haría posible un progreso hacia la integración económica internacional”.

CAPÍTULO II: MARCO LEGAL DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

En éste capítulo nos abocaremos a los tributos, es decir, uno de los recursos que el Estado detrae de la comunidad en el ejercicio de atribuciones que le son propias como Poder Público, como persona jurídica de existencia necesaria y, por lo tanto, revisten una naturaleza compulsiva o coactiva. El Estado es quien establece unilateralmente las condiciones de la operación, haciendo uso de su “Soberanía financiera”. También expondremos todos los aspectos legales que se utilizan para la creación de los tributos, su clasificación, origen de los mismos y el marco normativo aplicable.

Las características esenciales de todos los recursos de naturaleza tributaria son la legalidad y la obligatoriedad. La primera significa que todo tributo debe ser instaurado mediante normas legales (ley en sentido estricto: Ley nacional). En sanción debe intervenir indispensablemente por el Poder legislativo, integrado por los representantes del pueblo. Por tanto, el Poder Ejecutivo no está facultado estatutariamente a establecer o modificar tributos mediante Decretos o edictos; y ello precisamente por que dicho órgano no puede por sí solo dictar leyes, aunque pueda actuar como colegiador. Lo que puede y debe hacer es, a través de Decretos reglamentarios, reglar su aplicación, sin alterar la esencia o espíritu de la norma legal.

Entonces el Poder Legislativo sanciona la ley tributaria; el Ejecutivo la reglamenta y aplica; y el Poder Judicial es quien la interpreta y juzga en los casos que son planteados.

La obligatoriedad del tributo emana de la legalidad. Los tributos son coactivos (cualidad que deriva de la coerción basada en la soberanía estatal) porque así lo dispone la ley. Su percepción es, por tanto, irrenunciable por parte del poder administrador, el que no puede transar respecto de los particulares o demás sujetos pasivos. No cabría imaginar cómo podría el Estado llevar a cabo las funciones que le son propias, sin contar con los recursos financieros exigibles a la comunidad a través de exacciones tributarias.

El género tributo puede subclasificarse en las siguientes especies:

1. Impuestos
2. Tasas
3. Contribuciones

A continuación, estudiaremos cada una de éstas especies.

2.1. IMPUESTOS

Aquellos tributos no vinculados que, fundados en la capacidad de pago de los contribuyentes, se destinan al cumplimiento de los fines del Estado, esto es, a la satisfacción de las necesidades sociales a través del gasto público (Fin fiscal), como también a cubrir requerimientos o motivaciones de orden económico, social o político (fines extra fiscales)

- El carácter de no vinculado lo da el hecho de que el impuesto que abona el sujeto pasivo no está sujeto a relación de reciprocidad, a nivel individual, con funciones o actividades servidas por el Estado. En otros términos, el impuesto no se paga como contraprestación por recibirse en forma concreta e individualizable un servicio, prestación o ventaja diferencial alguna de parte del sector público. A nivel global, si se puede afirmar que el conjunto de los impuestos que paga la comunidad total es compensatorio financieramente del conjunto de actividades generales que lleva a cabo el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas. Pero a nivel singular, no hay vinculación impuesto pagado – beneficio recibido; y menos aún, entre el monto del impuesto y magnitud del servicio o beneficio. Así vemos como hay individuos, entes o grupos sociales que pagan impuestos (o mayor monto de impuesto que otros) que el gobierno utiliza para financiar prestaciones u obras (o más servicios) que benefician mayormente a quienes, por su inferior situación económica no les corresponde pagarlos o bien hacerlo en menor cuantía.
- La teoría de la capacidad contributiva o capacidad de pago es la dominante de la actualidad como fundamento de la imposición y se funda en principios de solidaridad social. Según ella, deben sufragar los impuestos (o hacerlos en mayor proporción) quienes exhiben una mayor aptitud económica, independientemente de que dichos sujetos pasivos reciban o no, en más o menos, servicios, prestaciones o beneficios directos derivados de la actividad pública que lleva a cabo el Estado. Pagan quienes pueden hacerlo, para que la comunidad toda esté servida. Se adopta como premisa fundamental la de la “Igualdad de sacrificios” de los contribuyentes ante el Fisco, concepto que implica, no la mera igualdad aritmética (que todos paguen igual monto), sino la proporcionalidad con base en la equidad distributiva. Ésta se manifiesta en hechos o situaciones que denotan: Posesión de riqueza (que da lugar a la imposición al patrimonio), obtención de riqueza (Impuestos a la renta o a los ingresos), producción de riqueza (impuestos a la producción), transferencia de riqueza (impuestos a la circulación), o bien consumo de riqueza (imposición al consumo).
- El impuesto tiene, en primer lugar, una finalidad de índole fiscal o financiera: Que el Estado pueda contar con los medios monetarios para atender la cobertura de los gastos públicos que demanda la satisfacción de las necesidades sociales.

2.1.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Presentaremos una clasificación de los impuestos, hecha por Julio Martín (2007).

- Impuestos directos e indirectos: Existen tres criterios para su distinción:
 - Punto de vista técnico – administrativo: Se considera a un impuesto como directo cuando grava actividades, hechos o situaciones de carácter habitual o permanente, por cuya causa el sujeto pasivo del mismo debe estar inscripto o empadronado ante el organismo recaudador. Por el contrario, el impuesto indirecto es aquel cuyo hecho imponible reviste carácter eventual o esporádico, no requiriéndose por lo tanto el registro como responsable. Son entonces, impuestos directos, de los existentes en nuestro país: Impuesto a las ganancias, Impuesto sobre los bienes personales, Impuesto al valor agregado, a los ingresos brutos, entre otros e indirectos: Impuesto de sellos, impuesto sucesorio, a la transferencia de títulos valores, por ejemplo.
 - Conforme al criterio económico, el impuesto directo se caracteriza por su difícil o imposible traslación a otros sujetos, por lo que coinciden en la misma persona contribuyente de derecho y contribuyente de hecho. En cambio, en el impuesto indirecto, causas institucionales o mercadológicas hacen factible la traslación tributaria. Serían entonces directos: Impuesto a las ganancias de las personas físicas y sucesiones indivisas, impuesto sobre los bienes personales. Serían indirectos el Impuesto al valor agregado, impuestos internos, a los ingresos brutos, aduaneros.
 - Según el criterio jurídico – financiero, el elemento diferenciador está dado por la naturaleza exhibida de la capacidad contributiva o capacidad de pago del contribuyente, dado que, como hemos visto, dicha capacidad tiene diversas manifestaciones. En líneas generales, se consideran impuestos directos a aquellos cuyo objeto fiscal es una manifestación inmediata, ostensible, un indicador indubitable y directo de riqueza gravable: Son típicamente los impuestos que gravan la renta o el patrimonio en sus distintas expresiones (ganancias, beneficios eventuales, beneficios extraordinarios, bienes personales, propiedad inmueble, valores financieros), en tanto que los impuestos indirectos se aplican sobre manifestaciones de capacidad tributaria menos visibles, de carácter mediato, meros indicios de aptitud económica, como son la producción, circulación y consumo de riqueza (son los impuestos que gravan las ventas o ingresos brutos, la producción obtenida, el valor agregado, la importación o exportación).

- Impuestos reales y personales: Un impuesto es real cuando su objeto es la riqueza en sí misma, independientemente de las características o situación del

sujeto pasivo del mismo; es un tributo de naturaleza objetiva. Por el contrario, en el impuesto personal, se tienen en cuenta para su determinación (además de la riqueza), los atributos y particularidades subjetivas del contribuyente, como pueden ser: Su estado civil, el tener o no familia a su cargo, la edad, estado de salud, su carácter de residente en el país o en el extranjero, el grado de parentesco con el causante, el origen de sus ingresos. Aunque universalmente la tendencia, al menos doctrinariamente, es la de personalizar cada vez más los impuestos, invocándose en razones de mayor justicia y equidad tributaria, la realidad es que la mayor parte de los impuestos existentes, por motivos de simplicidad de determinación y de seguridad de recaudación, son de índole real. En Argentina, actualmente, el único impuesto personal vigente es el Impuesto a las ganancias de las personas físicas y sucesiones indivisas, que admite deducciones no imponibles por alguno de los conceptos subjetivamente antes mencionados.

- **Impuestos generales y especiales:** El impuesto es general cuando grava en forma amplia y comprensiva las distintas especies de una misma manifestación de capacidad contributiva: La renta, el patrimonio, las ventas, el valor agregado, las compras, los actos jurídicos. Cuando el impuesto tiene como objeto una variedad específica de dicha capacidad o existe un hecho imponible aislado, estamos ante un impuesto especial; ejemplos: Impuesto a los combustibles, impuesto a los pasajes al exterior, impuesto a los intereses de depósitos a plazo fijo, impuesto sobre los sueldos que excedan cierto nivel, impuesto a las casas de recreo o veraneo.
- **Impuestos sin afectación y con afectación específica:** Un impuesto es sin afectación toda vez que el producido de su recaudación no tiene un destino financiero especial, sino que ingresa a “Rentas generales” de la hacienda pública, para el financiamiento de los gastos públicos en general, como ocurre con la mayoría de los impuestos en nuestro país. En cambio, el impuesto con afectación es aquel cuya recaudación por el Fisco está afectada, esto es, destinada por disposición de la ley respectiva, al cumplimiento de un fin específico mediante el gasto correspondiente. Por ejemplo, nuestro impuesto nacional del 2 % sobre los intereses y actualizaciones de depósitos a plazo fijo en entidades financieras, que se destina actualmente al socorro financiero de provincias afectadas por las inundaciones.
- **Impuestos fijos, graduales, proporcionales, progresivos, regresivos y degresivos:** El impuesto es fijo cuando su magnitud total es independiente del volumen monetario del objeto impositivo; se comporta en forma constante respecto de la materia imponible. Ésta clasificación reconoce dos variantes:

- El impuesto de suma fija, en que no existe base impositiva expresada cuantitativamente. Ejemplo: El mínimo gravamen que debe tributarse por el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Santa Fe.
- El impuesto de base específica o por unidad de producto, en el que la base del impuesto está constituida por unidades físicas poseídas, obtenidas, producidas, consumidas, vendidas. Por ejemplo, el impuesto de sellos cuando se aplica por página o por folio del documento o contrato.

En la medida en que el impuesto de suma fija se aplica en forma diferencial según categorías o escalas de objeto gravado, estamos ante el impuesto llamado gradual, como en el actual régimen simplificado del Impuesto al valor agregado argentino, en el que la magnitud del impuesto fijo está en función de la dimensión económica del sujeto pasivo, expresada en escalas según número de titulares y empleados y monto del capital neto de la empresa. Los impuestos de tipo proporcional, progresivo, degresivo y regresivo son impuestos de carácter ad-valorem, por cuanto su monto se determina por aplicación de una alícuota (o quantum, o tipo, o tasa del impuesto) sobre la base del impuesto (o materia imponible), expresada ésta en valor monetario. En el impuesto proporcional, la alícuota es constante, cualquiera sea el monto imponible (ejemplo, Impuesto al valor agregado). En el impuesto progresivo, la alícuota crece a medida que aumenta la base de imposición (ejemplo, el Impuesto a las ganancias de las personas físicas y sucesiones indivisas). En el impuesto degresivo, la progresividad de la alícuota tiene un límite, a partir del cual la misma se hace constante (o sea que es un impuesto progresivo en un primer tramo y luego se vuelve proporcional), tal es el caso del impuesto a las ganancias de las personas físicas y sucesiones indivisas, cuya alícuota avanza hasta la más alta; no sobrepasando ese último nivel, cualquiera sea el monto de ganancia imponible, de no ser así, el impuesto progresivo a la renta se tornaría confiscatorio. El impuesto regresivo es aquel cuya alícuota decrece a medida que aumenta la base imponible; no existen impuestos de éste tipo en nuestro país.

2.2. TASAS

La tasa es un tributo que, por sus características jurídico – financieras, presenta similitudes con el impuesto. Pero existen varias diferencias esenciales:

- 1) En primer lugar, así como el impuesto tiene carácter de “No vinculado”, la tasa es un tributo típicamente vinculado, por cuanto su pago significa una contraprestación monetaria a un servicio, prestación, o ventaja diferencial que brinda el Estado a todo sujeto o grupo de sujetos pasivos que ejercen demanda social de tales servicios o prestaciones públicas concretas, efectiva o potencialmente servidas por el sector gubernamental.
- 2) En virtud de ello, dada esa reciprocidad entre la actividad pública y el tributo pagado, puede fundamentarse la tasa en la teoría del beneficio o, más aún, en la de equivalencia, esto último cuando hubiere una

correspondencia cuantitativa entre el costo del servicio y la tasa oblada, lo que no es aplicable al impuesto, como hemos visto oportunamente. No obstante, paulatinamente va incorporándose también como elemento justificativo de la tasa, la capacidad de pago del beneficiario. Un ejemplo claro de ésta determinación dual lo encontramos en la Tasa general de inmuebles, municipal, que, por los servicios de alumbrado, limpieza de calles, recolección de residuos, toma en cuenta el costo de dichos servicios, pero también, para la distribución del mismo entre los usuarios, considera la valuación fiscal atribuida a los inmuebles linderos (Municipio de Rosario).

- 3) Tratándose de tasas retributivas de servicios públicos, éstos son de carácter divisible, en los que es factible, en mayor o menos medida, establecer la parte o proporción de servicio concreto (y, por ende, el costo respectivo de prestación) adjudicable o que atañe a cada sujeto o grupo social servido por la actividad estatal; no ocurre así con el impuesto, cuya finalidad fiscal es la de financiar, entre otras prestaciones previstas presupuestariamente, servicios públicos generales e indivisibles, no individualizables, que son objeto de demanda social por la comunidad en su conjunto, como la defensa, la seguridad, la justicia la cultura, la educación primaria.

2.2.1. CLASIFICACIÓN DE LAS TASAS

Las tasas se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Tasas de servicios: Son las que retribuyen servicios públicos concretos y divisibles: Tasa general de inmuebles, tasas hospitalarias, universitarias, portuarias, por control e inspección, por servicios en cementerios.
- Tasas de registros y actuaciones administrativas y judiciales: Tasas de registro civil, tasas por análisis e inscripción de productos, de policía federal, de actuaciones ante la administración pública, de actuaciones ante la justicia, de instalación y transferencia de negocios, por extensión de certificados, sellados y derechos de oficinas.
- Tasas por ocupación de dominio público: Son aquellas que deben pagar los particulares (o entre públicos) al Fisco por la ocupación de bienes del dominio público del Estado (no así los recursos fiscales provenientes de la disposición por parte del Estado de sus bienes de dominio privado, que son recursos originarios patrimoniales). Son algunas de dichas tasas: Por ocupación de la vía pública con mesas, quioscos, por concesión de uso de terrenos y nichos en cementerios públicos, por ocupación y uso de subsuelo y espacio aéreo por empresas telefónicas o telegráficas y las tasas de peajes por transitar con vehículos por carreteras, túneles, puentes.
- Tasas por permisos, habilitaciones o exenciones: Tasas por permisos de edificación, carteles y avisos luminosos, publicidad en cines y teatros, rifas,

vendedores ambulantes, habilitación de negocios y espectáculos, patente de automotores, carnet de conductor de vehículos.

2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Dentro de éste género se ubican los tributos vinculados y con afectación específica: La contribución de mejoras y las contribuciones parafiscales.

- Contribución de mejoras: Es un tributo cuyo sujeto pasivo es quien resulte beneficiado (por el mayor valor adquirido de su propiedad inmueble) con motivo de una obra pública de utilidad común construida por el Estado. Son sus caracteres esenciales:
 - El hecho de existir una ventaja o beneficio particularizado en el propietario o poseedor del inmueble valorizado. Dicho beneficio es susceptible de ser mensurado por el plus – valor acusado por la propiedad.
 - La obra pública (que constituye la mejora) se construye en interés del bien general, no de personas o grupos aislados. Ejemplo: Pavimentos urbanos, construcción o mejoramiento de rutas, tendido de redes de gas, desagües y cloacas, electrificación rural.
 - Lo recaudado en concepto de contribución se afecta a la financiación total o parcial de la obra pública, no debiendo exceder aquella el costo de construcción de ésta.
 - El monto total a recaudar se distribuye entre los inmuebles beneficiados según distintos sistemas o criterios, no debiendo exceder el importe de la contribución individual al mayor valor experimentado por cada propiedad.
- Contribuciones parafiscales: Se caracterizan por los siguientes atributos:
 - Son recursos recaudados y administrados generalmente por entes descentralizados de la Administración Pública, habilitados legalmente para ello; o sea que dichos órganos no integran el circuito del Tesoro Público (cajas de jubilaciones y otros órganos de previsión social, Consejos y/o Colegios profesionales, Obras Sociales, Sindicatos).
 - Los recursos percibidos están afectados específicamente al cumplimiento de los fines de dichos entes, los cuales son ordinariamente de carácter social, gremial o profesional. El tipo más difundido e importante actualmente, por el volumen de fondos administrados, lo constituyen los sistemas de Seguridad Social; jubilaciones y pensiones, seguros de accidente y enfermedad, prestaciones por maternidad, seguros de desempleo.
 - Los recursos recaudados (y consiguientes gastos y contraprestaciones) no figuran en el presupuesto gubernamental, sino que son objeto de presupuestos “Anexos” o propios de cada ente que los administra; ello deriva de su carácter de haciendas paraestatales.

- No es imprescindible que quienes paguen las contribuciones sea los mismos sujetos beneficiados por las prestaciones, Ejemplo de ello lo tenemos en el régimen jubilatorio, concebido modernamente según el criterio de "Reparto": Las prestaciones que cobran los jubilados (pasivos) se financian (aunque no totalmente) con contribuciones y aportes que efectúan quienes están aún en actividad (activos).

A continuación, abordaremos el marco normativo del derecho tributario, que, con sus premisas, regulan los tributos.

2.4. DERECHO TRIBUTARIO

El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

La actuación del fisco no se refiere solo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado.

Contemplado el contenido del derecho tributario en general y en forma panorámica, observamos que comprende dos grandes partes: Una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.

La parte general es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo este regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes. Esa armonización constituye la parte básica de la materia. Se busca, al igual que en las otras ramas del derecho público, el equilibrio razonable entre el individuo y el Estado.

Las primeras normas que aparecen reglamentando los derechos y obligaciones de las individualidades son las del derecho civil. Esto es así porque en el trascurso del desarrollo de la civilización, antes ha actuado el hombre como simple persona que, como profesional, antes ha necesitado la protección de derechos básicos (propiedad, familia, obligaciones) o, más propiamente, antes se ha visto obligado a regular sus actividades como individuo en sí, que, como mercader, marino, asalariado, industrial, notario o contribuyente.

Esta prelación justifica la calidad de "Común" que ostenta el derecho civil. Esto último es así, porque en el derecho civil están contenidas las normas fundamentales que rigen la vida del ser humano y no podemos ubicar en piano de igualdad a este núcleo primario con los distintos ordenamientos paralelos o posteriores que abarcan una parte de las personas. Este derecho común rige todas las facetas de la actuación humana, y de esa

manera contempla al hombre desde que nace hasta que muere. Regula las personas, las obligaciones, los contratos, los derechos reales, la familia, las sucesiones; va creando las instituciones necesarias: La venta, la donación, la hipoteca, el mutuo, la locación, la sociedad, la mora, los intereses, el pago, el domicilio, la solidaridad, y les dota de la normatividad suficiente para hacerlas funcionar.

El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho.

Con el avanzar de los siglos, algunas materias fueron escapando de los moldes del derecho civil. Así como primero surgió el desgajamiento del llamado "Derecho público", con posterioridad se fueron separando otras ramas, como el derecho comercial, el derecho laboral.

Pero esta separación no ha sido total: Aquellas ramas no tienen una completa independencia porque no resuelven todos los problemas jurídicos que se presentan. Ello sucede porque carecen de integridad, y cuando sus normas no prevén un caso dado, es necesario recurrir al derecho civil. Esto es así porque las figuras e instituciones contenidas en el Código Civil reflejan criterios de validez universal referidos al derecho indistinto o a sus ramas, que expresan reglas de justicia, de lógica y de equidad como base permanente de todo orden jurídico.

De tal manera, entonces, el legislador de derecho común, al regular las diferentes instituciones, no hace otra cosa que ir desarrollando los principios de justicia, lógica y equidad elaborados a través de los tiempos.

Mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica, esto es, en cuanto sea posible, en proporción a los patrimonios o rentas de que gozan bajo la protección de aquel Estado.

Se afirma que el poder tributario encuentra sus límites en las prohibiciones constitucionales determinadas por la prioridad del derecho común, tanto frente al fisco nacional como al provincial. Por tanto, el poder tributario no puede afectar principios del derecho civil.

El derecho tributario es parte integrante del sistema jurídico nacional con normas de igual jerarquía a las del derecho privado.

No obstante, esta última afirmación está demostrando que existen límites jerárquicos a los apartamientos respecto de la ley común. El primero de ellos es que las normas alterantes no sean de menor jerarquía constitucional que las alteradas. En segundo lugar, se requiere que las normas alterantes no violen normas jerárquicamente superiores.

Igual jerarquía de las normas alterantes (el caso del derecho tributario provincial): Según el artículo 31 de la Constitución Nacional, las leyes que dicte el Congreso son ley suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante, cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

De este precepto constitucional surge que son inconstitucionales las disposiciones del derecho tributario provincial que modifiquen instituciones, conceptos o principios contenidos en la legislación nacional de derecho común.

Ello es así porque si las leyes del Congreso son ley suprema nacional y las autoridades provinciales deben sujetarse a ellas, es evidente que las primeras son de jerarquía superior a las segundas. A su vez, esto se conecta con el artículo 67, inciso 11 de la Constitución Nacional, que reserva la Nación por delegación de las provincias, la facultad de dictar los códigos civil y comercial, o sea, la legislación de derecho privado.

Si una norma se halla en contradicción con la Constitución, carece de toda validez, puesto que la única razón para la validez de una ley es que ha sido creada en la forma que la Constitución establece y con sujeción a sus principios.

En nuestro país, es indispensable tener en cuenta que tanto el derecho civil como el derecho tributario están subordinados al orden constitucional, especialmente en todo lo relativo a los derechos individuales.

No es admisible que con el pretexto de satisfacer las necesidades públicas se violen los derechos de los individuos porque entonces ya se deja de satisfacer las necesidades más importantes, cuales son las de propiedad, libertad y seguridad. Es lícito que el Estado reclame fondos de los particulares, pero dejando a salvo estas garantías.

En conclusión, los fines del derecho tributario son los fines del preámbulo constitucional, de su texto y del sistema jurídico en general.

2.4.1. CARACTERES DEL DERECHO TRIBUTARIO

- Coacción en la génesis del tributo: El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que estos no asumieron voluntariamente. Luego del momento genésico, la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago. Subsiste la coacción (si el individuo no lleva a cabo el comportamiento debido, se accionará judicialmente en su contra e incluso su actitud podrá ser considerada un ilícito penalmente sancionable), pero esa es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones.
- Coacción normada: La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza, como pudo haber sido en alguna época histórica, sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de

las leyes, el tributo queda sujeto al principio de legalidad. La vigencia de tal principio origina consecuencias entre las cuales destacamos las siguientes:

- Tipicidad del hecho imponible. El hecho o situación tornado como hipótesis condicionante de la obligación tributaria, debe estar señalado con todos sus elementos componentes y debe permitir conocer con certeza si desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable.
- Distinción de tributos en género y en especie: La tipicidad del hecho imponible permite distinguir entre sí, a los tributos tanto en género (impuestos, tasas y contribuciones especiales) como en especie (diversos impuestos entre sí).
- Distribución de potestades tributarias entre Nación y provincia: Los distingos precedentes tienen importancia en cuanto a la distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias en los países con régimen federal de gobierno, y también en cuanto a las potestades tributarias de los municipios.
- Analogía: No es aplicable para colmar lagunas que se produjesen con respecto a los elementos estructurantes del tributo (Hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de fijación del quantum), ni es tampoco aplicable con respecto a exenciones.
- Retroactividad: Tampoco es admisible la aplicación retroactiva de la norma que establece el tributo con respecto a ninguno de sus elementos estructurales (por ejemplo, no es legítimamente aplicable una alícuota mayor establecida por ley posterior, con respecto a tributos cuyos hechos imponibles se produjeron estando vigente una ley anterior que establecía una alícuota más baja).
- Indisponibilidad del crédito tributario. Surge asimismo de la legalidad, la indisponibilidad para el Estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional. Frente a un hecho imponible realizado y comprobado, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderación de circunstancias, de oportunidad o conveniencia. Tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas, aceptar sustitución de deudores, salvo que una norma expresa lo autorice a ello (por ejemplo, el artículo 39 de la ley 11.683, autoriza a la AFIP a conceder prórroga en casos especiales para el pago de tributos).
- Finalidad de cobertura del gasto público: La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, cobertura ineludible, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia. Los criterios axiológicos de justicia distributiva consideran equitativo que el aporte lo sea en mayor o menor medida según el plus de riqueza del individuo, una vez satisfechas sus necesidades privadas vitales. Ese "plus" de riqueza es el que dará la pauta de la medida en que cada uno deberá cooperar para cubrir las erogaciones estatales.

- Capacidad contributiva: Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas, y conforme reiteradamente hemos dicho, el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva.

En el centro del derecho tributario esta la relación jurídica tributaria principal (obligación tributaria sustancial) distinguible de las restantes relaciones jurídicas por su objeto, el tributo. Si tomamos el tributo como núcleo de análisis, encontramos en el derecho objetivo, múltiples y variadas normas jurídicas pertenecientes a distintos sectores (al derecho constitucional, administrativo, penal, procesal, internacional), que, sin embargo, presentan en común el hecho de estar referidas al tributo.

2.4.2. DIVISIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

- Derecho tributario material: Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y como se extingue esa obligación; examina cuáles son sus diferentes elementos: sujetos, objeto, fuente y causa, así como sus privilegios y garantías.
- Derecho tributario formal: Estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos: Analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer que suma de dinero concreta adeuda cada persona y como esa suma llega a ingresar en las áreas estatales.
- Derecho procesal tributario: Contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones, todas estas, que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.
- Derecho penal tributario: Regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones. Como no siempre el obligado actúa conforme a la ley, corresponde el análisis de las normas aplicables en caso de violaciones a las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los trasgresores.
- Derecho internacional tributario: Estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que eviten la evasión y

organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

- Derecho constitucional tributario: Estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que estas existen. También se ocupa de la delimitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (Nación o ente central y provincias o Estados).

2.5. LA PIRÁMIDE JURÍDICA

La pirámide jurídica está compuesta por las fuentes del derecho, es decir, por los medios generadores, de las normas que regulan la actividad del Estado. Como puede apreciarse en el gráfico N° 2, haremos referencia a la constitución, la ley, el decreto-ley, el reglamento y los tratados internacionales.



*Gráfico 2: Pirámide jurídica.
Fuente: Elaboración propia.*

- 1) La Constitución Nacional: Es un medio generador fundamental de normas. Las constituciones en los Estados de derecho contienen principios generales básicos y disposiciones reguladoras. En nuestra Constitución existen principios generales de derecho que no pueden ignorarse al crear normas financieras: tales, los principios relativos a la libertad (individual, de cultos, de prensa, de propiedad, de trabajar) y la igualdad (ante la ley, el impuesto y las cargas públicas).
- 2) La ley: En sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa. Según el principio de legalidad financiera, todos tributos deben ser creados por el

organismo legislativo. Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la constitución, ya que estos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes. En consecuencia, si el legislador de alguna manera dejase de respetar tales principios constitucionales, el poder judicial tiene la facultad de declarar invalidas dichas leyes.

- 3) El decreto-ley: La facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional. En nuestro país solo se concibe la facultad legislativa del poder ejecutivo en épocas de anormalidad constitucional (gobiernos de facto), pero no en épocas normales.
- 4) El reglamento: Son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general. Según el artículo 86, inciso 2 de nuestra Constitución nacional, es atribución del presidente de la Nación expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. En derecho tributario, el reglamento tiene importancia como creador de normas jurídicas. Esto significa que el reglamento contiene también normas jurídicas aun cuando no emane del poder legislativo sino del poder ejecutivo. Como hemos dicho, la facultad corresponde originariamente al poder ejecutivo, o sea, al presidente de la Nación, pero puede delegarse a órganos especializados ante problemas técnicos complejos. Vemos, así, que según la ley 11.683, la AFIP está facultada para impartir normas generales obligatorias e interpretar con carácter general las disposiciones legales. Debe destacarse, sin embargo, que las circulares o instrucciones de estos organismos fiscales carecen de valor jurídico creador, y teóricamente no pueden obligar a los contribuyentes. Sostenemos, por lo tanto, las ilegalidades de tales circulares en cuanto establecen obligaciones específicas. Concordantemente con esta posición, Giuliani Fonrouge dice que tales circulares son solo disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares. Agrega este autor que, si las normas contenidas en las instrucciones se apartaran, como suele acaecer, de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes
- 5) Los tratados internacionales: En virtud del creciente auge del derecho tributario internacional, los tratados intencionales han adquirido extraordinaria importancia. Los problemas de la doble imposición internacional pueden ser solucionados únicamente mediante convenciones entre los países. La categórica disposición del artículo 31 de la Constitución nacional, que dice en su primera parte: "Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación...". Conforme a esta clara disposición, no puede caber duda alguna de que las convenciones con países extranjeros constituyen fuente directa del derecho tributario.

- 6) Otras fuentes: También suele considerarse fuentes del derecho tributario a los acuerdos o convenciones internas que se celebran en los países de organización federal entre las diversas entidades con poder tributario. Ello sucede específicamente en nuestro país en los convenios multilaterales de actividades lucrativas (hoy, impuesto a los ingresos brutos) y las leyes de coparticipación.

Algunos autores mencionan también otras fuentes del derecho: La doctrina, la jurisprudencia, los usos y costumbres y los principios generales del derecho. La utilización de estas fuentes choca, sin embargo, con el principio de legalidad, en materia tributaria.

Seguidamente, nos abocaremos de lleno en la ley suprema, y su articulado que nos es oportuno estudiar.

2.6. LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

Haremos hincapié en los artículos de la Constitución Nacional que actúan como fuente principal del derecho tributario:

Artículo 4º: “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 la 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 urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”. Este artículo es uno de los que expresa las competencias que en materia tributaria se le reconocen al Congreso Nacional.

Artículo 9º: “En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales registrarán las tarifas que sancione el Congreso”. Aquí se pone de manifiesto que ni las provincias ni el Estado Federal pueden crear aduanas interiores o provinciales, sino que esa es una competencia pura y exclusiva del Congreso.

Artículo 17: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”. Éste artículo nombra nuevamente lo que dice el artículo 4º, donde se le confiere competencia al Congreso para la imposición de contribuciones.

Artículo 19: “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y

exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.” Aquí se establece que las órdenes o prohibiciones deben surgir de una ley dictada por el Poder Legislativo; la ley es el límite y la garantía de la libertad, por eso deben ser razonables y justas. Para nuestro estudio éste artículo nos es relevante ya que los tributos que no son emanados de una ley, carecen de obligatoriedad.

Artículo 52°: “A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”. Esto significa que, si bien tanto la Cámara de diputados como la de senadores pueden ser cámara iniciadora (Aquella en donde se empiezan a tratar los proyectos presentados por miembros del Poder Legislativo o por el Poder Ejecutivo) o cámara revisora (aquella que revisa el proyecto que viene de la iniciadora), para algunos temas específicos, sólo la de diputados podrá ser iniciadora: Para proyectos de ley sobre contribuciones o reclutamiento de tropas.

Artículo 75, inciso 2°: “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 exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; 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. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.” Como ya hemos visto en el artículo 4°, las contribuciones indirectas son facultad concurrente del Congreso y las provincias (pueden ser creadas y aplicadas tanto por la Nación como por las provincias salvo aquellas contribuciones que tengan asignación específica). Las contribuciones directas son facultad de las provincias y excepcionalmente del Congreso). Entonces, las directas por tiempo limitado e indirectas (salvo las contribuciones que tengan asignación específica) son coparticipables, es decir, que

pasan a formar parte del fondo de participación tributaria que será repartido entre la Nación y las provincias.

Artículo 99°, inciso 2: “Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”. Aquí se hace mención a que el Poder Ejecutivo tiene la facultad de dictar en forma exclusiva los decretos reglamentarios de las leyes que sanciona el Congreso. Estos decretos tienen la función de aclarar y explicar en detalle el contenido de las leyes completas que reglamenta (y el fin que se propuso el autor). Nunca pueden modificar o alterar el espíritu de esas leyes, las cuales entran en vigencia, aunque no se hayan dictado su correspondiente reglamento. Hasta la reforma de 1994 existía solamente ésta clase de decretos, pero ahora se incorporaron expresamente 3 clases más:

- 1) Decretos reglamentarios o de ejecución
- 2) Reglamentos delegados: El congreso dicta “Leyes marcos” y le suele delegar al Poder Ejecutivo a facultad de completarlas por medio de éstos reglamentos, sin los cuales esa ley marco no puede entrar en vigencia.
- 3) Decretos de necesidad y urgencia: El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros. El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso.
- 4) Reglamentos autónomos: Son aquellos por medio de los cuales el Poder Ejecutivo regula temas privativos de su competencia, no regulados por una ley (limitando sus propias facultades discrecionales). De todos modos, se les aplica el control judicial suficiente, a reglamentos sobre diversos temas: Recursos jerárquicos, asociación, normas disciplinarias de empleados de la administración pública).

2.7. CONTROL CONSTITUCIONAL

Según Gregorio Badeni (2006), el principio de la supremacía constitucional, que subordina la validez de las normas jurídicas a su adecuación formal y sustancial a las

disposiciones contenidas en la ley fundamental, carecería de relevancia práctica si estuviera desprovisto de alguna técnica apropiada para hacerlo efectivo frente a un tratado, una ley, decreto del poder ejecutivo, sentencia judicial, acto administrativo o actos de los particulares que estén en pugna con la Constitución.

No resulta suficiente con proclamar dogmáticamente la supremacía de la Constitución, sino que además es necesario establecer algún procedimiento que permita su instrumentación y determinar cuál será el órgano que tendrá a su cargo velar por la aplicación de aquel principio.

El control de constitucionalidad tiene por objeto verificar, en cada caso concreto, si una norma jurídica de jerarquía inferior responde a las directivas resultantes de una norma superior de la cual depende la validez de la primera. La concordancia de un acto administrativo con el decreto sobre el cual se sustenta, o del decreto dictado en virtud de las prescripciones contenidas en una ley, son materias propias del control de constitucionalidad en virtud del orden jerárquico establecido por la Constitución. Si frente a las violaciones constitucionales no existiera algún procedimiento idóneo para restablecer el orden constitucional descalificando el acto lesivo para la Ley Fundamental, se estaría desconociendo la separación que media entre el poder constituyente y los poderes constituidos, la división de los poderes constituidos, la distinción entre el poder constituyente originario y derivado, que son algunas de las técnicas forjadas por el movimiento constitucionalista para preservar la libertad y dignidad del ser humano dotando de seguridad jurídica a las relaciones sociales.

En definitiva, sin un efectivo control de constitucionalidad el ejercicio del poder se torna autocrático al estar desprovisto de límite efectivos para su desenvolvimiento.

En nuestro país, el órgano que tiene a su cargo el control de constitucionalidad es el poder judicial. Todos los jueces, cualquiera sea la jerarquía del tribunal que integren, tienen el deber de velar por la supremacía constitucional, declarando la inaplicabilidad (como sinónimo de inconstitucionalidad) de todas aquellas normas jurídicas que no están conformes con los principios contenidos en la ley fundamental y con la escala jerárquica.

Es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella.

Esa doctrina, expuesta desde 1864, fue mantenida invariablemente. Se trata de una facultad y deber que recae, no solamente sobre los jueces nacionales o federales de cualquier instancia, sino también sobre los jueces provinciales.

Los restantes órganos del poder, y dentro del marco de sus competencias constitucionales, pueden calificar como carente de validez constitucional a una norma jurídica. En cierto modo, tanto el órgano legislativo como el ejecutivo tienen el deber de velar por la constitucionalidad de los actos que dictan, porque no se concibe el funcionamiento deliberado de los mismos al margen de la Constitución. Así, el

Congreso puede derogar una ley por considerarla inconstitucional, y otro tanto el poder ejecutivo respecto de un decreto. El sistema judicial de control no es concentrado sino difuso. Cualquier juez puede declarar inconstitucional una norma, sin perjuicio de que, cumplidos los recaudos procesales pertinentes, su decisión resulte confirmada o revocada por un tribunal jerárquicamente superior. En tales casos, la decisión final corresponde a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por tratarse de un sistema de control difuso, las decisiones de la Corte Suprema de Justicia en principio no son estrictamente vinculantes para los jueces inferiores. Declarada la inconstitucionalidad de una norma por la Corte Suprema, ella conserva su vigencia y puede ser aplicada por los jueces inferiores a los casos similares o análogos que se les presenten en lo sucesivo.

2.8. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Los principios constitucionales son la consecuencia directa del sistema representativo, republicano y federal que la Nación adoptó como forma de gobierno. Se construyen sobre la columna de la libertad individual: Derechos de propiedad, libertad y a la vida. El Estado establece las garantías de dichos derechos, que así representan verdaderas autolimitaciones del poder del Estado frente a la persona humana. Ni la legislación del Congreso, ni las constituciones o leyes provinciales pueden desconocer esos derechos; tampoco limitar o debilitar esas garantías.

Las garantías constitucionales, por si mismas, no constituyen medios idóneos para asegurar los derechos individuales; necesitan de los recursos jurisdiccionales que son el medio legal de hacer cumplir la garantía.

Las garantías de los derechos de los contribuyentes, según Juan Carlos Luqui (1993), son:

- División de poderes: La primera garantía formal, contenida en la Constitución, en favor de los derechos de los contribuyentes y de los derechos individuales en general, es la separación o división de poderes, mejor llamada división de atribuciones entre los órganos que componen el gobierno de Estado. Éste principio obliga a que el poder no puede quedar concentrado en uno sólo de los órganos del gobierno. Cada uno de éstos sólo tiene determinadas atribuciones, las necesarias para ejercer una parte de aquel poder, pero sin la posibilidad de volver a reunirlo en una sola mano. Al Poder Legislativo corresponde imponer contribuciones y fijar los gastos. El Poder Ejecutivo tiene a su cargo la recaudación de las rentas y decreta su inversión; además debe presentar anualmente al Congreso la cuenta de inversión, y en manos de éste aprobarla o desecharla. Ninguno de ellos puede delegar, menos renunciar, a ejercer la etapa correspondiente a su competencia.
- La legalidad: Según lo establece el artículo 17 de la Constitución Nacional, sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4. Es terminante, pues que la causa fuente de la obligación, por la cual el

contribuyente está obligado al pago de los tributos, es la ley. Ley en sentido formal y material; es decir, aquella dictada por el Congreso conforme al procedimiento fijado en los artículos 68 a 73, conteniendo los elementos necesarios para la determinación de la prestación. En el caso especial de las leyes de contribución³, la Cámara de origen es la de diputados (artículo 44).

La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es él quien posee el *imperium* para someter la voluntad particular con la imposición tributaria. Para ser válida la imposición debe respetar algunos principios:

- Ajustar la sanción de la ley al procedimiento constitucional antes referido.
- Respetar las garantías constitucionales que en favor de los derechos de los contribuyentes establece la carta: Igualdad, proporcionalidad y equidad.
- Dictarse dentro de la competencia que le corresponde al Congreso en razón de la materia y el territorio.

El Poder Ejecutivo, como hemos visto, tiene la atribución de hacer recaudar las rentas de la Nación, pero no de imponer contribuciones o, en otras palabras, crear normas tributarias en sentido material mediante las cuales el contribuyente quede obligado al pago de los tributos, pues ésta es una atribución exclusiva del Congreso. Por lo tanto, el decreto no puede ser jamás fuente lícita de obligaciones tributarias. La atribución de reglamentar por parte del Poder Ejecutivo, establecida en el artículo 86, inciso 2, le prohíbe “Alterar el espíritu de las leyes con excepciones reglamentarias”, con lo cual le crea un límite a la atribución reglamentaria.

Para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación:

- a) El hecho imponible, definido de manera cierta.
- b) Los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible, definido de manera cierta.
- c) Los sujetos obligados al pago.
- d) El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales.
- e) Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo.
- f) Los casos de exenciones.
- g) Los supuestos de infracciones.
- h) Las sanciones correspondientes.
- i) El órgano administrativo con competencia para recibir el pago.
- j) El tiempo por el cual se paga el tributo.

Éste principio tiende a que el contribuyente sepa de manera cierta por qué paga el tributo, como y a quien debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir el monto que reclama.

³ El término contribuciones usado en el artículo 44 es comprensible de tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

- La igualdad: Es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, que es uno de los principios en que se asienta el sistema republicano de gobierno. Se confiere al Poder Judicial la atribución de declarar inconstitucional la ley, el decreto o el acto administrativo que viole esa garantía. La igualdad se basa en la capacidad contributiva, es decir, a iguales capacidades contributivas se aplicarán iguales tributos. Éste principio también incluye el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias.
- La proporcionalidad: Significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia. Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan. La porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, es más, debería la carga tributaria permitir un cierto margen de libertad para que la riqueza se pueda conservar, reproducir y progresar.
La proporcionalidad es la que se produce atendiendo a un solo tributo sobre una misma riqueza y por un solo hecho imponible. Los fallos han determinado como límite máximo de la presión tributaria el 33 % del capital o la renta.
- La equidad: El individuo tiene derecho a que el Estado le imponga contribuciones equitativas, no arbitrarias. La equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. La equidad aparece unida a la proporcionalidad. En efecto, la falta de una razonable prudencia en las cargas hace que resulta muchas veces inequitativa la tributación. La equidad no sólo se cumple mediante una justa y razonable incidencia de gravámenes, sino también por medio de la generalidad y uniformidad de la presión tributaria.
- La uniformidad: La constitución Nacional reserva el término uniformidad para los derechos aduaneros. Significa una “Igualdad espacial”. Los mismos derechos de importación y de exportación deben ser aplicados en todas las aduanas, con prescindencia de si esos derechos, al aplicarse, respetan o no las garantías constitucionales antes examinadas. Con la nacionalización de las aduanas se persiguió que uno sólo fuera el territorio de la Nación y para asegurar esos fines es que, entre otros, consignan, como un medio para lograrlo, el de la uniformidad de los derechos aduaneros.

Inmediatamente desarrollaremos el elemento clave para el nacimiento de la obligación tributaria.

2.9. LA LEY

Según Bidart Campos, la ley formal es todo acto al que el congreso le asigna el carácter y la denominación de ley, cualquiera sea su contenido material. En cambio, la ley material es toda norma de carácter general y obligatorio; entonces, incluye en la categoría de ley material a los reglamentos del poder ejecutivo, y a los fallos plenarios.

Cómo los tributos deben ser creados por ley, expondremos el procedimiento de elaboración de las mismas. Éste es un acto complejo que requiere la actuación armónica de dos poderes del estado (el poder legislativo, por medio de ambas cámaras, y el poder ejecutivo) y el cumplimiento de diversas acciones que se hallan previstas en la Constitución Nacional.

- 1) **Iniciativa:** El primer paso en la creación de una ley es la elaboración de un proyecto que debe ser presentado ante las cámaras legislativas. Al respecto el artículo 77 dispone que las leyes pueden tener principio en cualquiera de las Cámaras del Congreso, por proyectos presentados por sus miembros o por el Poder Ejecutivo, salvo las excepciones que establece esta Constitución. Los proyectos de ley que modifiquen el régimen electoral y de partidos políticos deberán ser aprobados por mayoría absoluta del total de los miembros de las Cámaras. Las excepciones que establece la constitución son la referidas a la iniciativa popular. No puede ser objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal. Los proyectos de ley pueden ser indistintamente presentados en cualquiera de las dos cámaras del congreso, salvo que se refieran a materias en que una de las cámaras ejerza en forma exclusiva la iniciativa (para la creación de tributos, la cámara de diputados debe ser la de origen). Están comprendidas en esta excepción los casos de iniciativa popular, de leyes sobre reclutamiento de tropas y de las que promueven la consulta popular que corresponden a la cámara de diputados. En cambio, las leyes que procuren proveer al crecimiento armónico de la nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones, deberán ser iniciadas en el senado y también las leyes – convenio sobre coparticipación federal de impuestos.
- 2) **Deliberativa:** Es la etapa en que se estudia el proyecto en las cámaras y se procede a su tratamiento y eventual aprobación. El estudio de las iniciativas es realizado en las comisiones asesoras permanentes, que terminan produciendo un dictamen el cual aconsejan al plenario de la Cámara respectiva aprobar o rechazar el proyecto sugiriendo, en su caso, las modificaciones que consideren necesarias.

En el sistema de organización legislativa bicameral, la cámara que comienza el tratamiento del proyecto es denominada cámara de origen y la que lo trata en segundo término es la cámara revisora. Ambas pueden actuar indistintamente en uno u otro carácter, salvo los casos ya citados de iniciativa exclusiva de alguna de ellas.

En la etapa deliberativa se pueden presentar distintas alternativas. Una de ellas, la más simple es la descrita en el artículo 78 que establece: Que, aprobado un proyecto de ley por la Cámara de su origen, pasa para su discusión a la otra Cámara. Aprobado por ambas, pasa al Poder Ejecutivo de la Nación para su examen; y si también obtiene su aprobación, lo promulga como ley. Para la aprobación y eventual sanción de un proyecto se requiere que las cámaras tengan quórum constitucional y que se verifique la mayoría de votos requerida por la constitución. Sin embargo, puede presentarse otro procedimiento denominado trámite complejo que se presenta en aquellos casos en que la cámara revisora luego de estudiar el proyecto previamente aprobado por la cámara de origen, decide efectuarle correcciones, que pueden implicar agregados, quitas o modificaciones respecto del texto anterior. Dispone al respecto el artículo 81: Si el proyecto fuere objeto de adiciones o correcciones por la Cámara revisora, deberá indicarse el resultado de la votación a fin de establecer si tales adiciones o correcciones fueron realizadas por la mayoría absoluta de los presentes o por las dos terceras partes de los presentes. Para que la cámara revisora pueda modificar el proyecto aprobado por la cámara de origen deberá hacerlo por mayoría absoluta de los presentes o por el voto de las dos terceras partes de los presentes, lo cual tendrá que ser indicado expresamente.

Tras la aprobación del proyecto con modificaciones por la cámara revisora, pasa a la cámara de origen, que tendrá que pronunciarse nuevamente. El artículo 8 establece que en esos casos la cámara de origen podrá por mayoría absoluta de los presentes aprobar el proyecto con las adiciones o correcciones introducidas o insistir en la redacción originaria, a menos que las adiciones o correcciones las haya realizado la revisora por dos terceras partes de los presentes. En este último caso, el proyecto pasará al Poder Ejecutivo con las adiciones o correcciones de la Cámara revisora, salvo que la Cámara de origen insista en su redacción originaria con el voto de las dos terceras partes de los presentes. La Cámara de origen no podrá introducir nuevas adiciones o correcciones a las realizadas por la Cámara revisora.

Ningún proyecto de ley desechado totalmente por una de las Cámaras podrá repetirse en las sesiones de aquel año. Ninguna de las Cámaras puede desechar totalmente un proyecto que hubiera tenido origen en ella y luego hubiese sido adicionado o enmendado por la Cámara revisora.

- 3) Promulgación o veto: Una vez que el congreso de la nación ha sancionado un proyecto de ley, este pasa al poder ejecutivo para su examen. Ello implica la intervención del presidente de la república, en esta etapa del trámite de la ley, es sustancial, y no meramente formal. Debe estudiar el proyecto sancionado por el congreso y pronunciarse sobre el particular. El poder ejecutivo tiene dos alternativas: Aprobarlo o rechazarlo; no puede introducirle modificaciones. Al primer acto se le denomina promulgación y al segundo veto. La promulgación tácita se produce cuando el presidente deja pasar el plazo de diez días útiles sin pronunciarse. Ello implica la aprobación de la iniciativa sancionada por el congreso. Así lo dispone el artículo 80 de la Constitución, al establecer que se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto en el término

de diez días útiles. Puede suceder que el presidente esté de acuerdo con una parte de la ley y en desacuerdo con otra, en cuyo caso podría hacer uso del veto parcial. El problema se presentaba cuando se pretendía promulgar la parte no vetada de la ley, enviando al congreso solo la parte vetada.

Tras la reforma de 1994 es admisible la promulgación parcial de la ley, que la constitución sujeta a ciertos requisitos. Ella debe emanar de un acto expreso que así lo establezca y reunir las condiciones preceptuadas en el artículo 80 de la constitución. Dispone esta cláusula: Los proyectos desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante. Sin embargo, las partes no observadas solamente podrán ser promulgadas si tienen autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto sancionado por el Congreso. En este caso será de aplicación el procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia.

Se denomina veto a la facultad que tiene el presidente de la Nación para desaprobado un proyecto de ley sancionado por el congreso, impidiendo así su entrada en vigencia. El veto, si bien puede ejercérselo, eventualmente, como una modalidad preventiva del control de constitucionalidad, tiene una finalidad mucho más amplia, que se vincula con razones de conveniencia política y de armonización del funcionamiento de los poderes del estado. El veto del poder ejecutivo no resulta aplicable en tres supuestos:

- a. Cuando se trata de un proyecto de ley de convocatoria a una consulta popular
- b. En el caso de un proyecto de ley votado afirmativamente por el pueblo en una consulta popular
- c. Si media insistencia del congreso de la nación ante un proyecto de ley previamente vetado por el poder ejecutivo.

El veto solo puede tener efecto dentro del plazo previsto para la promulgación de la ley, es decir, dentro de los diez días hábiles a partir del momento en que el poder ejecutivo recibe del congreso de la nación el proyecto de ley sancionado. El veto produce la suspensión transitoria de la entrada en vigencia de un proyecto de ley sancionado por el congreso, al carecer la iniciativa de los requisitos de la promulgación y publicación. Es transitoria porque en todos los casos hay procedimientos que le permiten al congreso hacer prevalecer sus insistencias sobre la voluntad del poder ejecutivo de frustrar la entrada en vigor de la norma. El procedimiento está previsto en el artículo 83 según el cual desechado en el todo o en parte un proyecto por el Poder Ejecutivo, vuelve con sus objeciones a la Cámara de su origen: Ésta lo discute de nuevo, y si lo confirma por mayoría de dos tercios de votos, pasa otra vez a la Cámara de revisión. Si ambas Cámaras lo sancionan por igual mayoría, el proyecto es ley y pasa al Poder Ejecutivo para su promulgación. Las votaciones de ambas Cámaras serán en este caso nominales, por sí o por no; y tanto los nombres y fundamentos de los sufragantes, como las objeciones del Poder Ejecutivo, se publicarán inmediatamente por la prensa. Si las Cámaras difieren sobre las objeciones, el proyecto no podrá repetirse en las sesiones de aquel año.

4. **Publicación:** Es la notificación de un mandamiento legislativo que se hace a la comunidad. Este acto realizado por los poderes públicos, cumple una doble finalidad: otorgarle autenticidad a su texto y conferirle obligatoriedad. La publicación de la ley tiene fines distintos que la difusión de ella. Esta tiende más directamente a su conocimiento material, y puede ser realizada tanto por el estado como por los particulares. La difusión es oficial cuando el estado se encarga de divulgar la ley mediante avisos en medios de comunicación, afiches, folletos.

CAPÍTULO III: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD COMO PROCEDIMIENTO PARA LA CREACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES

Para comenzar con el último capítulo enunciaremos los principales impuestos que rigen en la República Argentina (Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto al Valor Agregado) y analizaremos si cumplen con el principio de legalidad que impone nuestra Constitución para la creación de tributos.

3.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Son sujeto de este impuesto los residentes, que tributan sobre la totalidad de sus ganancias y los no residentes que tributan exclusivamente sobre sus ganancias provenientes de fuente argentina.

Las principales formas que se constituyen para llevar a cabo negocios en Argentina son; a saber, empresas unipersonales, distintas formas de sociedades, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sucursal de compañías extranjeras.

Las sociedades residentes son aquellas compañías, asociaciones, fundaciones, fideicomisos, fondos de inversión que se encuentren inscriptas en Argentina. Asimismo, se considera residente a cualquier otra sociedad, empresa y empresa unipersonal que se encuentre situada en Argentina.

Las sociedades argentinas deberán presentar su declaración de ganancias anual junto con sus estados contables. Las declaraciones deberán reflejar los ajustes que se hicieron para determinar la ganancia o pérdida gravable y el cómputo del impuesto. Las declaraciones deben presentarse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de un período de cinco meses con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio fiscal.

Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible también quedan sujetas al gravamen.

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. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

Se consideran residentes en la República a las personas de existencia visible que vivan más de seis (6) meses en el país en el transcurso del año fiscal. A todos los efectos de esta ley, también se consideran residentes en el país las personas de existencia visible que se encuentren en el extranjero al servicio de la Nación, provincias o municipalidades y los funcionarios de nacionalidad argentina que actúen en organismos internacionales de los cuales la República Argentina sea Estado miembro.

La ley establece las siguientes cuatro categorías de ganancias: renta del suelo, renta de capitales, beneficios de las empresas, renta del trabajo personal. La declaración jurada de impuestos refleja la renta neta para cada categoría y, luego de practicar la deducción de los conceptos admitidos por la ley, se determina la ganancia o pérdida sujeta al gravamen. Toda la información suministrada por los contribuyentes en sus declaraciones juradas está sujeta a revisión por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

- Renta del suelo: Constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:
 - El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales.
 - Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.
 - El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar.
 - La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo.
 - El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.
 - El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.
 - El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.
 - Se consideran también de primera categoría las ganancias que los locatarios obtienen por el producido.
- Renta de Capitales: Constituyen ganancias de la segunda categoría:
 - La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago.
 - Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos.
 - Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida.

- Los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal.
- Los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo 101.
- Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo.
- El interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo. Cuando se trate de las cooperativas denominadas de trabajo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.
- Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.
- Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 69.
- Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados. Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.
- Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones.
- Servicios Personales: Esta categoría incluye los sueldos de empleados del sector público o privado, los honorarios profesionales, las jubilaciones y pensiones y sueldos abonados a socios/gerentes de sociedades. En el caso de servicios personales con relación de dependencia el empleador retendrá el gravamen y deberá presentar una declaración jurada anual en relación con las ganancias sujetas a impuestos de empleados, retenciones, ganancias libres de impuestos y otros impuestos a las ganancias que hubiese retenido otro empleador.

Las personas físicas residentes podrán deducir de la ganancia/renta neta determinados conceptos detallados.

En la tabla N° 1 mostramos las tasas del impuesto para las personas físicas.

Tramos de Escala (Artículo 90)		Importes Acumulados		
Ganacia Neta Imponible Acumulada		Pagarán		
De más de \$	A \$	\$	Más el	Sobre el Excedente de \$
0	10.000	--	9%	0
10.000	20.000	900	14%	10.000
20.000	30.000	2.300	19%	20.000
30.000	60.000	4.200	23%	30.000
60.000	90.000	11.100	27%	60.000
90.000	120.000	19.200	31%	90.000
120.000	en adelante	28.500	35%	120.000

Tabla 1: Alícuotas del Impuesto a las Ganancias, artículo 90 de la ley 20628.

La AFIP establece, mediante Resoluciones Generales, las fechas de vencimiento del plazo para presentar las declaraciones juradas y para efectuar los pagos de los saldos adeudados de Impuesto a las Ganancias. Los pagos se deberán hacer por depósito bancario o por transferencia bancaria electrónica, de acuerdo a lo que establezca la resolución general. Además, los contribuyentes y responsables del impuesto a las ganancias deberán determinar e ingresar anticipos a cuenta del tributo a ingresar. Las personas físicas ingresan cinco (5) anticipos. La base de cálculo es el impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior a aquél al que corresponderá imputar los anticipos. Esta base de cálculo admite deducciones. Sobre el importe resultante, se aplicará el porcentaje del veinte por ciento (20%).

3.2. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.
- 2) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Se considerará que están domiciliados en el país los agentes diplomáticos y consulares, el personal técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y los que integran comisiones de las provincias y municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraren en el exterior, así como sus familiares que los acompañaren.

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o sucesiones indivisas por los bienes que posean en la fecha de finalización de cada año calendario, incluyendo aquellos afectados a procesos económicos.

Los bienes situados dentro del país incluyen: bienes inmuebles, hipotecas sobre bienes inmuebles situados en Argentina, barcos, aviones, automóviles, bienes muebles inscriptos, dinero en efectivo o depósitos en efectivo, bonos, acciones y cualquier otro título valor emitido por instituciones públicas o privadas, préstamos, derechos de goce sobre patentes, marcas, propiedad intelectual, derechos de autor de obras literarias, científicas o cualquier otro trabajo artístico.

Por otra parte, entre los bienes situados en el extranjero se incluyen: bienes inmuebles, hipotecas sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, barcos, o aviones y automóviles registrados en el extranjero, acciones y títulos valores emitidos por instituciones extranjeras, depósitos en efectivo en instituciones bancarias extranjeras, debentures emitidos por entidades extranjeras, préstamos a deudores que tengan domicilio en el extranjero.

Estarán exentos del impuesto:

- Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables. En su defecto, la exención será procedente, en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad.
- Las cuentas de capitalización comprendidas en el régimen de capitalización previsto en el título III de la ley N° 24.241 y las cuentas individuales correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.
- Las cuotas sociales de las cooperativas.
- Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares).
- Los bienes amparados por las franquicias de la Ley N° 19.640.
- Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los certificados de depósitos reprogramados (CEDROS).
- Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO Central de la República Argentina.

La Ley de Impuesto a los Bienes Personales establece la forma de valuar los bienes situados en el país y en el exterior, a fin de poder efectuar la liquidación del gravamen.

No estarán alcanzados por el impuesto los sujetos cuyos bienes, valuados de conformidad a lo dispuesto por Ley, resulten iguales o inferiores a trescientos cinco mil pesos (\$ 305.000).

El gravamen a ingresar por los contribuyentes surgirá de la aplicación, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excluidas las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley 19.550, con excepción de las empresas y explotaciones unipersonales, cuyo monto exceda los \$ 305.000, la alícuota que para cada caso se fija a continuación:

- a) 0,50 %, cuando el Valor total de los bienes gravados sea mayor a \$305.000 y hasta \$750.000.
- b) 0,75 %, cuando el Valor total de los bienes gravados sea mayor a \$750.000 y hasta \$2.000.000.
- c) 1,00 %, cuando el Valor total de los bienes gravados sea mayor a \$2.000.000 y hasta \$5.000.000.
- d) 1,25 %, cuando el Valor total de los bienes gravados sea mayor a \$5.000.000.

Las personas domiciliadas en Argentina, ya sean personas físicas, sociedades anónimas o cualquier otro tipo de organización, que posea, administre, goce, o guarde cualquier bien, de propiedad de personas físicas domiciliadas en el exterior que se encuentren sujeto al gravamen, tendrán la obligación de pagar un impuesto total de 1,25% sobre el valor de los bienes.

3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al valor agregado se aplicará sobre:

- Las ventas de cosas muebles dentro del territorio del país efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto.
- Las prestaciones de servicio de independientes dentro del territorio del país.
- La importación de bienes muebles.
- La prestación de servicios en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Se considera venta a toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas, judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- 1) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables

inscritos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

- 2) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.
- 3) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.
- 4) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.
- 5) Presten servicios gravados.
- 6) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.
- 7) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1º.

Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El Poder Ejecutivo reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios.

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f) serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando estas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.

Mantendrán la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil en virtud de reputarse cumplidos los requisitos de los incisos precedentes, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponderables que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos.

El hecho imponderable se perfecciona:

- En el caso de ventas (inclusive de bienes registrables), en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior, excepto en los siguientes supuestos:
 - Que se trate de la provisión de agua (salvo lo previsto en el punto siguiente), de energía eléctrica o de gas reguladas por medidor, en cuyo caso el hecho imponderable se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

- Que se trate de la provisión de agua regulada por medidor a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio.
- En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería: Avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas, se realice mediante operaciones en las que la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio.
- Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne. En el supuesto de bienes de propia producción incorporados a través de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas, la entrega del bien se considerará configurada en el momento de su incorporación.
- En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior, excepto:
 - Que las mismas se efectuarán sobre bienes, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la entrega de tales bienes o acto equivalente, configurándose este último con la mera emisión de la factura.
 - Que se trate de servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará, si se tratara de prestaciones efectuadas a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio y si se tratara de prestaciones a otros sujetos o domicilios, en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.
 - Que se trate de servicios de telecomunicaciones regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma o en función de unidades de medida preestablecidas, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

- Que se trate de casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior.
- Que se trate de operaciones de seguros o reaseguros, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con emisión de la póliza o, en su caso, la suscripción del respectivo contrato. En los contratos de reaseguro no proporcional, con la suscripción del contrato y con cada uno de los ajustes de prima que se devenguen con posterioridad. En los contratos de reaseguro proporcional el hecho imponible se perfeccionará en cada una de las cesiones que informen las aseguradoras al reasegurador.
- Que se trate de colocaciones o prestaciones financieras, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.
- Que se trate de locaciones de inmuebles, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.
- Cuando como consecuencia del incumplimiento en los pagos de la locación se hayan iniciado acciones judiciales tendientes a su cobro, los hechos imposables de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.
- En el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior.
- En los casos de locación de cosas y arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicaciones, en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción, el que fuera anterior. Igual criterio resulta aplicable respecto de las locaciones, servicios y prestaciones comprendidos en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3° que originen contraprestaciones que deban calcularse en función a montos o unidades de ventas, producción, explotación o índices similares, cuando originen pagos periódicos que correspondan a los lapsos en que se fraccione la duración total del uso o goce de la cosa mueble.
 - En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Cuando se trate de ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate. Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación cuando la transferencia se origine en una expropiación,

supuesto en el cual no se configurará el hecho imponible a que se refiere el inciso b) del artículo 3°.

- Cuando la realidad económica indique que las operaciones de locación de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de las obras a que se refiere este inciso, el hecho imponible se considerará perfeccionado en el momento en que se otorgue la tenencia del inmueble, debiendo entenderse, a los efectos previstos en el artículo 10, que el precio de la locación integra el de la transferencia del bien.
- En el caso de locación de cosas muebles con opción a compra, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente, cuando la locación este referida a:
 - Bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas.
 - Operaciones no comprendidas en el punto que antecede, siempre que su plazo de duración no exceda de un tercio de la vida útil del respectivo bien.
- En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1°, en el momento en el que se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior, excepto que se trate de colocaciones o prestaciones financieras, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará de acuerdo a lo dispuesto en el punto 7, del inciso b), de este artículo. Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos

Las exenciones dentro del territorio del país son:

- Ventas (y trabajos que involucren la transferencia de bienes exentos) de: Libros, folletos e impresos similares; agua, pan, leche, medicamentos, sellos de correo de curso legal para uso en servicios postales, timbres fiscales y otros sellos similares, billetes de apuestas, billetes de sorteos y otras formas de apuesta debidamente autorizadas, aeronaves destinadas a actividades comerciales y defensa o seguridad interna, embarcaciones y artefactos navales cuando el adquirente sea el Estado Nacional.
- Prestación de servicios como: Servicios prestados por el Estado (Nacional, Provincial y Municipal) o por instituciones públicas, educación escolar o universitaria prestada por institutos privados sujetos a programas de educación pública, servicios culturales prestados por instituciones religiosas, actividades de hospitales y centros de asistencia médica y demás actividades relacionadas con la asistencia, servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, servicio de transporte de personas enfermas o heridas en vehículos especiales destinados a tal efecto, entradas para obras de teatro, cine, espectáculos musicales y eventos deportivos, la producción y distribución de películas cinematográficas, transporte local de pasajeros (tal como taxis, colectivos.) hasta 100 km, transporte internacional, transacciones relacionadas con depósitos y cuentas

corrientes en instituciones bancaria conforme la Ley 21.526, honorarios de directores, el leasing o la locación de inmuebles.

- La importación definitiva de mercaderías que califiquen para la exención de derechos de aduana conforme regímenes especiales para turistas, científicos y técnicos, representantes diplomáticos.
- La importación definitiva de mercaderías exceptuada del pago de derechos de importación efectuada por instituciones religiosas y otras entidades exentas del impuesto a las ganancias, con el objetivo de prestar asistencia médica sin fines de lucro o llevar a cabo investigaciones tecnológicas y científicas;
- La importación final de muestras y encomiendas exceptuada del pago de derechos de importación.
- Importación de bienes donados a los Estados Nacional, Provincial o Municipal.
- Importación de servicios prestados en el exterior, cuando el servicio se contrate por el Estado Nacional, Provincial o Municipal.
- Las exportaciones de mercaderías y servicios se encuentran exentas del IVA. Servicios prestados dentro del territorio del país se considerarán exportados si se han prestado efectivamente y se han explotado económicamente fuera del territorio del país.

La alícuota general del impuesto es del 21%. Esta alícuota se incrementará al 27% en los casos de ventas de gas, energía eléctrica y agua, sistema de cloacas, telecomunicaciones que no sean aquellas brindadas para uso residencial o casa de recreo o veraneo y siempre que el usuario sea un sujeto categorizado en el impuesto al valor agregado como responsable inscripto. La tasa reducida de 10,5% se aplica en los siguientes casos: trabajos sobre bienes inmuebles para vivienda (excluyendo las construcciones sobre propiedad preexistente que no constituyen obras en curso); ventas e importaciones de animales bovinos en pie, carne o despojos comestibles de animales bovinos, frutas, legumbres y vegetales; intereses y otros costos en relación con préstamos personales otorgados a consumidores finales por instituciones financieras conforme la Ley 21.526, intereses y demás costos en relación con créditos otorgados a empresas dedicadas al transporte de pasajeros por tierra otorgados por instituciones financieras conforme la Ley 21.526.

La base imponible será:

- Para mercaderías: El precio neto de ventas incluyendo servicios complementarios, excluyendo todo impuesto y el impuesto al valor agregado imponible.
- Para servicios: El pago total que se efectúe a un proveedor de servicios.
- Para importaciones: El valor de las mercaderías computado de la misma manera que los derechos aduaneros, incrementándolo con los impuestos de importación y cualquier otro impuesto gravado sobre las mercaderías. El impuesto al valor agregado y los impuestos indirectos se excluyen de la base imponible.

El periodo fiscal es el mes calendario, por lo que se deberá presentar una declaración jurada de IVA entre el 18 y el 22 del mes posterior al mes en cuestión. En los casos de importación, el IVA se computa y paga junto con los pagos sobre derechos aduaneros.

Las exportaciones se encuentran exentas del impuesto al valor agregado. Además, los exportadores podrán computar como crédito fiscal del impuesto al valor agregado abonado en concepto de materias primas y demás compras relacionadas con las exportaciones. En el caso de que la deducción del crédito fiscal no fuese posible o el mismo se hubiese deducido en forma parcial, el monto excedente del crédito no utilizado se admitirá como crédito respecto de otros impuestos nacionales, o de lo contrario, se le devolverá al contribuyente.

En función de todo lo expuesto, presentamos las tablas N° 2, 3 y 4 donde vamos a demostrar si los principales tributos mencionados cumplen con el principio de legalidad desarrollado anteriormente.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS							
Fecha y ley de creación	Hecho imponible	Sujeto obligado	Alícuota	Exenciones	Infracciones y sanciones	Órgano administrativo	Tiempo del tributo
27/12/1973, ley 20628	Ganancias derivadas de fuente argentina, entendiéndose por ganancia aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República y la realización en el territorio de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios	Personas de existencia visible o ideal residentes en la República Argentina por ganancias de fuente argentina y extranjera y personas de existencia visible o ideal no residentes en la República Argentina por ganancias de fuente argentina	Para las personas físicas: Ver tabla. Para las personas jurídicas: 35 %	Hay objetivas y subjetivas, enumeradas en el artículo 20 de la ley 20628	Mencionadas en la Ley 11683, Ley de procedimientos fiscales	Administración Federal de Ingresos Públicos	Año calendario para las personas físicas y año fiscal para las personas jurídicas

Tabla 2: Requisitos de la legalidad en el Impuesto a las Ganancias.

Fuente: Elaboración propia.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES							
Fecha y ley de creación	Hecho imponible	Sujeto obligado	Alícuota	Exenciones	Infracciones y sanciones	Órgano administrativo	Tiempo del tributo
01/08/1991, ley 23966	Bienes personales existentes al 31 de Diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior. Están enumerados en los artículos 19 y 20 de la ley 23966	Personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país por los bienes situados en el país y en el exterior	Ver en apartado 4.2.	Hay objetivas, enumeradas en el artículo 21 de la ley 23966	Mencionadas en la Ley 11683, Ley de procedimientos fiscales	Administración Federal de Ingresos Públicos	Año calendario

Tabla 3: Requisitos de la legalidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Fuente: Elaboración propia.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO							
27/12/1973, ley 20631	Venta de cosas muebles, obras, locaciones y prestaciones de servicios e importación definitiva de cosas muebles	Son sujetos quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen en nombre propio pero por cuenta de tercetos ventas o compras, importen definitivamente cosas muebles a su nombre o por cuenta de terceros, empresas constructoras, quienes presten servicios gravados y quienes sean locadores	Alicuota general: 21 %, alícuota incrementada: 27 %. Alicuota reducida: 10,5 %	Hay objetivas, enumeradas en el artículo 7 de la ley 20631	Mencionadas en la Ley 11683, Ley de procedimientos fiscales	Administración Federal de Ingresos Públicos	Mensual

Tabla 4: Requisitos de la legalidad en el Impuesto al Valor Agregado.

Fuente: Elaboración propia.

CONCLUSIÓN

En la presente Discusión Teórica, pudimos apreciar que el Estado es el encargado de la satisfacción de las necesidades públicas de los habitantes de la Nación, para lo cual realiza la llamada actividad financiera. Ésta misma se vale de un presupuesto anual, el que contiene recursos y gastos.

Para hacer frente a esos gastos, estudiamos como el Estado obtiene recursos valiéndose de los tributos: Impuestos, tasas y contribuciones. Esos impuestos están reglados por el derecho tributario, que justamente se encarga de regularlos a través de sus normas jurídicas.

Consecuentemente abordamos el tema de la supremacía constitucional y la preeminencia que tienen las leyes con respecto a otros medios generadores de las normas que regulan la actividad del Estado y pudimos observar que son ellas quienes deben crear tributos.

Seguido a ello, enunciamos los principales principios constitucionales, donde destacamos el que nos interesa evaluar en éste trabajo, que es la legalidad. Recordamos que esto lo establece el artículo 17 de la Constitución Nacional, donde dice que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4. La causa fuente de la obligación, por la cual el contribuyente está obligado al pago de los tributos, es la ley. Ley en sentido formal y material; es decir, aquella dictada por el Congreso conforme al procedimiento fijado en los artículos 68 a 73, conteniendo los elementos necesarios para la determinación de la prestación.

Así enfatizamos que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación:

- a) El hecho imponible, definido de manera cierta.
- b) Los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible, definido de manera cierta.
- c) Los sujetos obligados al pago.
- d) El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales.
- e) Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo.
- f) Los casos de exenciones.
- g) Los supuestos de infracciones.
- h) Las sanciones correspondientes.
- i) El órgano administrativo con competencia para recibir el pago.
- j) El tiempo por el cual se paga el tributo.

Éste principio tiende a que el contribuyente sepa de manera cierta por qué paga el tributo, como y a quien debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir el monto que reclama.

Por ello, expusimos en la tabla N° 2, 3 y 4 todas las variables que deben ser satisfechas con el principio de legalidad. Luego, en sus respectivas leyes encontramos todos esos elementos enunciados. Por eso, demostramos que los tributos analizados, cumplen perfectamente con el principio de legalidad explicado, ya que satisfacen todos los requisitos enunciados anteriormente.

BIBLIOGRAFÍA

Badeni Gregorio (2006), “Tratado de Derecho Constitucional”, 2º edición, Buenos Aires: Editorial La Ley.

Bidart Campos (1992), “Tratado elemental de derecho constitucional argentino”, Edición 9º, Buenos Aires: Editorial Ediar.

Constitución Nacional de la República Argentina

Giuliani Fonrouge Carlos María (2004), “Derecho Financiero, Buenos Aires: Editorial La Ley.

<http://www.afip.gob.ar/genericos/novedades/biblioteca>

Jarach Dino (2013), “Finanzas públicas y derecho tributario”, 3º edición, Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.

Ley N° 20631, Impuesto al Valor Agregado, 1973.

Ley N° 11683, Procedimientos fiscales, 1998.

Ley N° 20628, Impuesto a las Ganancias, 1973.

Ley N° 23966, Impuesto sobre los Bienes Personales, 1991.

Luqui Juan Carlos (1993), “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires: Editorial Depalma.

Martin Julio (2007), “Temas de Finanzas públicas”, quinta edición ampliada. Segunda reimpresión, Rosario: UNR Editora.

Orihuela Andrea (2008), “Constitución Nacional comentada”, Buenos Aires: Editorial Estudio, 4º edición.

Villegas Héctor (2014), “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Buenos Aires: Editorial Astrea.

www.infoleg.mecon.gov.ar