

RICCI, SERGIO GABRIEL

Padron de datos inventa de la estadística tributaria en Argentina en el período: 1990-20

75113

2016

75113



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE POSGRADO
ESPECIALIDAD EN TRIBUTACION

TRABAJO FINAL:

**“FACTORES DETERMINANTES DE LA RECAUDACION
TRIBUTARIA EN ARGENTINA EN EL PERIODO 1990-2013”.**

ALUMNO: RICCI, SERGIO GABRIEL
20.700.050

DIRECTOR: LIC. SANTIAGO GASTALDI

31137

Agosto 2015

75113

WFO:
T. 1031

RESUMEN

El presente trabajo se relaciona con analizar cuáles son las variables económicas determinantes del comportamiento de la recaudación tributaria a nivel nacional durante los últimos 23 años.

En el trabajo se parte del análisis de las potestades tributarias de cada una de las jurisdicciones políticas en que se divide nuestro país. Dichas potestades están claramente definidas en la constitución. Se continúa con una descripción del sistema tributario nacional y se detallan las distintas clasificaciones de los tributos, como así también aquellos que son más relevantes en función de su recaudación, ampliando el análisis a sus características, hechos imposables, bases imposables, sujetos pasivos del impuesto y sus alícuotas. Para finalizar se analiza el comportamiento de la recaudación tributaria total en el periodo considerado y se la correlaciona con tres variables que a nuestro juicio son claves: el PBI, el nivel de precios mayoristas y la presión tributaria.

De ese análisis se llega a la conclusión que las tres variables tomadas en conjunto no explican el comportamiento de la recaudación tributaria, aunque hay una fuerte correlación entre la recaudación tributaria y cada una de ellas consideradas de forma individual deja abierto el análisis a otras variables como pueden ser de índole política y cultural. Asimismo nos lleva a pensar que una variable no explorada pero que quizás sea clave para explicar el aumento de la presión fiscal es el comportamiento del gasto público; las necesidades de financiamiento del ciclo político puede ser una de las variables claves que explique el comportamiento de la recaudación como resultado de acciones llevadas adelante para obtener ese fin. Esto quedará para un posterior trabajo.

“FACTORES DETERMINANTES DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA EN ARGENTINA EN EL PERIODO 1990-2013”.	1
RESUMEN	2
INTRODUCCIÓN	5
OBJETIVOS	9
METODOLOGIA	9
CAPITULO 1	11
LA TRIBUTACION Y EL SISTEMA FEDERAL	11
EL REGIMEN FEDERAL Y LOS RECURSOS DE LOS ESTADOS	14
POTESTADES TRIBUTARIAS DEL ESTADO FEDERAL, LAS PROVINCIAS Y LOS MUNICIPIOS	15
CAPITULO 2	26
LA ESTUCTURA TRIBUTARIA	26
LOS TRIBUTOS. DIFERENTES CLASIFICACIONES.	26
EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO	36
IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	36
A) IMPUESTOS DIRECTOS	36
a.1) Impuesto a las ganancias	36
a.2) Impuesto a los bienes personales	39
a.3) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Activos)	39
B) IMPUESTOS INDIRECTOS	40
b.1) Impuesto al valor agregado I.V.A	40
b.2) Impuesto a los débitos y créditos bancarios	41
b. 3) Impuesto a los combustibles	41
b. 4) Otros impuestos internos	42
b.5) Impuestos sobre los intereses de financiamiento	42
b.6) Impuestos al comercio exterior	43
Derechos Aduaneros	44
b.7) Impuesto a los Ingresos Brutos	45
b. 8) Impuesto a los sellos	46
c) Tasas y contribuciones	46

EFFECTOS DE LA FINANCIACION DEL GASTO A TRAVES DE TRIBUTOS SOBRE LA ECONOMIA Y EL INGRESO.....	48
EFFECTOS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS GANANCIAS.....	48
EL IMPUESTO AL PATRIMONIO.....	51
IMPUESTOS A LOS CONSUMOS.....	54
IMPUESTOS AL TRABAJO.....	56
CAPITULO 3.....	60
PBI, NIVEL DE PRECIOS, RECAUDACION Y PRESION TRIBUTARIA.....	60
MODELO DE RECAUDACION TRIBUTARIA.....	72
CONSIDERACIONES FINALES.....	76
BIBLIOGRAFIA.....	78
Fuentes.....	79

INTRODUCCIÓN

La organización de un Estado debe tener como objetivo el bienestar general, que debe traducirse en acciones tendientes al crecimiento económico, pleno empleo de los factores productivos y mejor distribución del ingreso.

Para asegurar la consecución del bienestar general, es que el Estado debe proveer ciertos bienes y servicios, entre los que debemos mencionar: organización interior, seguridad interna y externa, justicia, educación, salud, y seguridad social, sin dejar de mencionar ciertos bienes denominados “estratégicos”, como comunicaciones, energía, armamento, etc. Para estos fines que forman parte de la actividad gubernamental, el Estado debe contar con recursos suficientes para hacer frente a los mismos. Es desde esta perspectiva que la recaudación impositiva juega un papel central en las políticas tributarias y fiscales y la posibilidad de financiar las operaciones antes mencionadas.

Por otra parte podemos reconocer que el Estado actúa sobre el sector económico de dos formas antagónicas: por un lado con las políticas fiscales y monetarias puede mejorar el nivel de empleo, la utilización de recursos y el bienestar general. Pero por otro lado la financiación de esas políticas terminan diluyendo el efecto inicial, generando efectos sobre la distribución del ingreso, las posibilidades de bienestar de las personas, y las expectativas futuras truncando a veces a corto plazo y otras a largo plazo las posibilidades de desarrollo.

En los últimos años la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su página web oficial todos los meses detalla la performance de la recaudación tributaria. La información suministrada por el organismo recaudador está expresada en términos nominales, esto es en millones de pesos, con lo cual se genera una duda ¿cuál es la explicación de dicho comportamiento?. La recaudación ¿crece por efecto del incremento de la actividad económica o lo hace debido al efecto del incremento de los precios que eleva la base imponible de los tributos o a ambos?. ¿Existen otros factores que expliquen este comportamiento?.

En un artículo publicado en el periódico Clarín de fecha 3 de Enero de 2006 aparece una nota en la cual se destaca que la recaudación impositiva subió en el 2005 un 21 %

respecto del 2004, llegando a los 119252,4 millones de pesos. Esta suba en la recaudación, según el periódico, se debió a la mayor actividad económica y a la persistente inflación. Además dicho artículo sostiene que el incremento sostenido de la recaudación se debe a un incremento de la presión tributaria.

Al respecto podemos mencionar un trabajo de Gaggero y Gomez Sabaini (2002) donde mencionan que el nivel de la presión tributaria para el período 1946 – 1959 fue del 14,5% del PBI, y que tuvo su piso entre 1975-1989 en un 11%. A partir de allí se reconstruyó y llegó al 18,8% en el período 1993-2000, llegando en el 2001 al 21% del PBI. Comparando la presión tributaria argentina respecto de otros países, se encuentra por encima del promedio de América Latina (18%), pero por debajo de Brasil (32,7%), EEUU y Canadá (32,6%), Europa (39,4) y OCDE (37,9%).

Si bien es importante analizar la participación de cada tributo dentro del total de la recaudación y la presión tributaria, no menos importante es el análisis de los factores que determinan el comportamiento de la recaudación tributaria de un Estado.

En el caso del artículo periodístico, aparentemente la recaudación tiene como factores determinantes a la inflación y el crecimiento de la economía.

Al respecto podemos mencionar un trabajo realizado por Artana y Lopez Murphy, (2003) en donde a grandes rasgos estos autores sostienen que es necesario realizar reformas al sistema tributario para garantizar un mayor crecimiento. Así en su análisis de la evolución de la recaudación total (nación más provincias) estos autores encuentran que en la década del 70 era de 17,14% del PBI, en la década del 80 trepó al 20,95% del PBI, mientras que en 1990 la recaudación cayó al 18,95% del PBI, siendo para el año 2000 26,2% del PBI. Las cifras antes mencionadas no nos dicen como han evolucionado cada tributo en particular. Lo que sí resaltan estos autores es que el sistema tributario es más eficiente a principios de los 90 que en décadas anteriores debido a reformas como la generalización del IVA, mejorando la recaudación del gravamen a las ganancias y haber reducido los tributos ineficientes, incluido el impuesto inflacionario.

De la lectura del material se desprende que según estos autores la recaudación impositiva es un determinante del crecimiento de la economía y no al revés, como se plantea en el artículo periodístico citado, ya que en el mismo estos autores plantean la necesidad de contener la inflación para evitar el impuesto inflacionario y además llevar adelante reformas profundas del sistema tributario eliminando los impuestos distorsivos.

Estas medidas, conjuntamente con otras, que mencionan los autores, favorecerían un crecimiento de la economía.

Asimismo otros autores consideran que la inflación genera un deterioro en la recaudación tributaria, esto se verifica en varios períodos de la historia argentina, fundamentalmente en las décadas del 70 y los 80, ya que la inflación licua el poder adquisitivo de los recursos del fisco y genera conductas de evasión con el retraso de los pagos de impuestos correspondientes, con lo cual las deudas a favor del fisco se ven licuadas por la inflación. En este sentido la inflación por un lado genera un incremento en la recaudación en términos nominales, pero por otro deteriora el poder adquisitivo de los recursos que percibe el estado, como así también sus acreencias.

Así, en un trabajo presentado para las 21^{as} Jornadas de Finanzas Públicas, Aliberti (1990) presenta un modelo econométrico de la recaudación de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para el período 1972/1985, donde la recaudación tributaria respondía a tres variables: el PBI, la tasa general de cada año, la tasa de inflación del ejercicio y la tasa de evasión, aunque el autor luego deja de lado esta última variable. En sus conclusiones el autor resalta la posibilidad de obtener una recaudación esperada luego de neutralizar el efecto de la inflación, dando que la recaudación responde en forma positiva tanto al PBI como a la tasa general del impuesto, y negativa respecto de la inflación del ejercicio.

Otro trabajo respecto de los determinantes de las recaudaciones fiscales fue elaborado por Juan A Vega (1990), en ese trabajo el autor nos provee un modelo econométrico para el período 1939 -1981, y en el cual la recaudación impositiva respondía a los tres tipos de impuestos de ese entonces: el impuesto a la renta, al consumo y los aduaneros. Las variables independientes del modelo eran la renta, la alícuota legal del impuesto a la renta, la alícuota legal del impuesto a los consumos, los precios relativos de bienes gravados a no gravados, las exenciones legales, la tasa de interés real y los precios relativos de bienes importados a nacionales. Ese trabajo estuvo definido para estimaciones que se dividían en tres partes, considerando el impuesto a la renta, los impuestos al consumo y los impuestos aduaneros. En función de esa división sus conclusiones más importantes son:

A) en el caso del impuesto a la renta las variables determinantes son el nivel del PBI a costo de factores y la tasa o alícuota legal.

B) en el caso de los impuestos al consumo en donde el ingreso disponible es uno de sus determinantes, como así también el PBI, la tasa legal del impuesto al consumo y la tasa legal del impuesto a la renta.

C) en el caso de los impuestos aduaneros el autor menciona que el modelo empírico, considerando el período completo no dio resultados concluyentes.

El autor considera que su modelo es incompleto ya que no ha podido encontrar los determinantes de la recaudación del sector externo y ciertos resultados de la recaudación interna no son concluyentes.

Queda entonces planteada la pregunta ¿la recaudación a que factores responde? ¿Responde al nivel del Producto Bruto Interno y a los precios, tal cual lo plantea el artículo periodístico o existen otros factores condicionantes de la misma?. Esto es algo que pretendemos resolver en el presente trabajo a través de la construcción de un modelo que permita dar respuesta a la pregunta planteada.

Dado el crecimiento del nivel de importancia que el Estado tiene sobre la economía y a la ampliación de sus funciones a partir de la década de 1930 en todo el mundo, se hace necesario estudiar y profundizar, tal como lo hacen las finanzas públicas, todo lo referente a los recursos del Estado, y fundamentalmente a la forma de obtención de esos recursos, sin los cuales el Estado no podría llevar a cabo las funciones de proveer bienes y servicios públicos en sus distintas modalidades.

El estudio de la recaudación tributaria y más específicamente sus determinantes cobran relevancia en una economía inestable como la de nuestro país, en donde el horizonte de previsibilidad no está definido claramente (crisis y maxi-devaluación del 2002) y donde la economía se muestra vulnerable a shocks externos (Efecto Tequila en 1994, crisis asiática y de Rusia en 1997 y devaluación del real brasileño en 1999). Es en este contexto que los hacedores de la política tributaria y de recursos necesitan conocer como funcionan y se relacionan las variables que pueden ser relevantes para determinar el comportamiento futuro de la recaudación tributaria y de esa forma añadir previsibilidad sobre la disponibilidad de recursos genuinos para atender al financiamiento del Estado.

Este trabajo pretende dar una luz acerca de las relaciones más relevantes entre la recaudación tributaria y las variables económicas.

Asimismo considero que si el trabajo es profundizado puede tener una importante aplicación práctica como elemento para predecir la recaudación tributaria esperada en el futuro.

OBJETIVOS

El objetivo de la investigación consiste en determinar cuales son las variables económicas relevantes para la recaudación tributaria en la Argentina y fundamentalmente hasta que punto el comportamiento del producto bruto interno, la presión tributaria y el nivel de precios inciden sobre el comportamiento de la recaudación impositiva.

Como objetivos específicos del presente trabajo podemos mencionar:

- Elaborar un modelo teórico de comportamiento de la recaudación.
- Desarrollar un modelo econométrico de comportamientos de la recaudación con las variables arriba mencionadas
- Analizar los resultados de dicho modelo.

METODOLOGIA

Desde el punto de vista metodológico se consideró para el estudio el sistema tributario a nivel nacional en el período 1990-2013 (23 años) utilizando datos mensuales. Asimismo se llevó a cabo una revisión de bibliografía, acudiendo a revistas, periódicos especializados, libros, papers, informes y monografías.

En cuanto a la delimitación de la investigación se realizó una investigación pura, es decir, que no la utilizare inmediatamente en la elaboración de políticas, sino que la utilizare para conocer que ha sucedido y que es lo que sucede, es decir se busca explorar, describir, explicar y predecir. En consecuencia la investigación será explicativa ya que pretendo dar una visión general del problema de la recaudación tributaria; será descriptiva porque trataré de describir las características fundamentales del sistema impositivo vigente; será explicativa porque trato de conocer cuáles son las variables relevantes que afectan la recaudación tributaria y explicar sus efectos sobre la

misma. Asimismo será predictiva porque se desarrollaran modelos de comportamiento que permitan determinar evoluciones futuras de la recaudación tributaria.

Dado el carácter bibliográfico de la investigación, las fuentes de datos son secundarias no siendo necesario la consulta a expertos. En cuanto a los datos obtenidos de fuentes secundarias, al encontrarse éstas diseminadas, es necesario:

- a) Realizar un cotejo de la información disponible
- b) Realizar un archivo particular por tema para consultar rápidamente.

Una vez recabado los datos, fueron procesados, de manera tal que se nos permita trabajar con ellos, ya sea a través de la construcción de gráficos, elaboración de cuadros, como también el cálculo de medidas estadísticas y consecuentemente permitir el análisis de los datos.

Como los datos que manejaremos en esta investigación son de carácter cuantitativos la información resultante serán cuadros, gráficos y tablas a las cuales habrá que trabajarlas otorgándole una forma definitiva. Esto será preciso de manera de obtener las relaciones necesarias entre las variables que trabajaremos para permitirnos obtener el modelo predictivo que nos permita obtener los resultados a las preguntas formuladas en la investigación.

El último paso será la construcción de un modelo matemático de comportamiento que nos permita determinar cuales son las variables relevantes a considerar para explicar el comportamiento de la recaudación tributaria a nivel nacional.

El trabajo está dividido en tres partes: en la primera parte se analizaran las potestades tributarias de los diferentes estamentos en que se encuentra dividido el sector público argentino. En la segunda parte trataremos aspectos vinculados al sistema impositivo argentino y las diferentes clasificaciones de los tributos vigentes, así como un repaso de los principales impuestos y sus bases imponibles, alícuotas y aspectos normativos generales. En la tercera parte realizaremos un análisis vinculando la recaudación impositiva con el producto bruto interno, la presión tributaria y el nivel de precios mayoristas, ya que estos son los formadores de precios de la economía. En la última parte del trabajo se realizan las consideraciones generales que surgen de la lectura y análisis de los modelos planteados.

CAPITULO 1

LA TRIBUTACION Y EL SISTEMA FEDERAL

Para entender el funcionamiento del estado argentino, debemos comenzar a analizar como se construye el mismo a partir de la Constitución.

Para comenzar en el Art. 1 se establece: "*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según lo establece la presente Constitución*". En este artículo queda establecida la forma de gobierno y la distribución territorial y funcional del Estado.

Este artículo consagra las estructuras del poder en el Estado que son la democracia representativa, la república y el federalismo. Veamos con detalle que son cada uno de esos términos.

La democracia como forma de Estado tiene sustento en la soberanía del pueblo. En el artículo 1 se habla de la "*forma representativa*", es decir, democracia representativa, lo cual implica que el soberano, en este caso, el pueblo, delega el ejercicio de su soberanía en sus representantes. Esta delegación es siempre provisoria con lo cual ningún funcionario o magistrado, en principio, puede perpetuarse en su mandato.

En la Reforma de la Constitución de 1994 se incorporan por primera vez algunas de las denominadas "*formas de democracia semi directas*", como la iniciativa popular y el plesbicitico (Arts. 39 y 40 respectivamente).

En cuanto al adjetivo "*república*" deriva del griego "politeia", utilizado para designar el sistema opuesto a la monarquía y a la aristocracia. En la actualidad se confunden los términos república con democracia, como así también se tiñen de repúblicas a estados totalitarios.

Con el término "*república*" estamos significando un tipo de organización del gobierno que tiene las siguientes características:

a) El carácter de que el papel de Jefe de Estado (Presidente) es electivo y temporal. En este sentido nuestra Constitución prevé la elegibilidad de las principales magistraturas: Presidente y Vicepresidente de la República (Arts. 94 y ss.) y legisladores (Arts. 45 y

54). En cambio otros cargos no son electivos, sino que son nombrados por el Presidente de la República y en algunos casos nombrados por este con anuencia de las cámaras legislativas, por ejemplo los magistrados judiciales, ministros del Poder Ejecutivo y los demás agentes de la administración pública.

b) Otra de las características fundamentales del sistema " republicano" de gobierno es la responsabilidad de la función pública. Los funcionarios, independientemente de la categoría que tengan dentro del Estado, son responsables del manejo de la cosa pública, ya que son depositarios del poder y gobiernan en nombre de la ciudadanía. Cuanto más alto es el cargo, mayor y más grave es la responsabilidad del funcionario.

c) Una tercera característica es la de periodicidad de los cargos. Todas las personas que ocupan un cargo dentro de los órganos que constituyen el Estado deben ser reemplazados periódicamente, excepción hecha de los magistrados judiciales (art. 110 de la Constitución Nacional) y ciertos funcionarios de carrera.

d) Publicidad de los actos de gobierno: este es un requisito esencial de todos los actos emanados de cualquier órgano del Estado. Entendiendo como "publicidad" que tales actos deben ser comunicados a la opinión pública, de modo que los ciudadanos tengan la posibilidad de tomar conocimiento de aquellos, de su gestación y de su concreción para ejercer el poder y el respectivo control que le competen.

e) Por último, cabe señalar otra característica que es utilizada muy a menudo para distinguir al sistema republicano de gobierno, que es la división de poderes. (Art. 29 de la Constitución Nacional).

Así generalmente se establece que un gobierno republicano es aquel en el que existe un Poder Ejecutivo, cuya función es hacer ejecutar las disposiciones emanadas del Poder Legislativo, el cual tiene como función dictar las leyes y normas y proveer al sostenimiento del Estado, y por último el Poder Judicial, que es el encargado de hacer cumplir las leyes y resguardar la constitucionalidad de los actos de los otros poderes. Estos tres poderes actúan concomitantemente a fin de llevar adelante los actos de gobierno. Esta interdependencia atañe a la esencia misma del sistema republicano, ya que los actos de gobiernos son el resultado de la conjunción de voluntades políticas y su control asegura el beneficio de un espacio para la libertad.

En cuanto al sistema Federal, es un sistema intermedio entre la confederación y el régimen de estado unitario. Vimos que en el Art. 1 de la Constitución Nacional se

adopta la forma de gobierno federal. Esto implica que además de la división orgánica y funcional, hay una división territorial de los poderes, en forma regional, las provincias, las cuales ejercen un poder parcelado sobre una fracción del territorio nacional.

Un sistema federal supone el cumplimiento de una distribución territorial de competencias de modo que: a) exista un gobierno central o federal, que ejerce su poder sobre todo el territorio nacional y cuya esfera de competencia apunta a los asuntos que interesan a la Nación toda; b) existen gobiernos provinciales, que ejercen su poder sobre el territorio de sus respectivas provincias y cuyo ámbito de acción se dirige a los asuntos de interés local; c) existen gobiernos locales, que son los municipios, que son la célula de formación del Estado provincial y que se encuentran subordinados a ese estado.

De lo anterior se desprende que en un Estado federal deben coexistir en nuestro caso tres instancias de gobiernos, con competencias propias. Esa coexistencia se logra en base a ciertas relaciones entre las partes. Así tenemos:

- a) Relaciones de subordinación. (Arts. 5, 31, y 128). El orden jurídico federal tiene prelación sobre los órdenes jurídicos provinciales, esto significa que las normas provinciales no pueden contener disposiciones contrarias a las normas federales y las autoridades provinciales son consideradas agentes delegados del gobierno federal, para la aplicación de normas y de las políticas de éste.
- b) Relaciones de participación: las provincias se reservaron el derecho de participar permanentemente en la formación de la voluntad federal a través de su presencia en el Senado, tal representación es igualitaria (Art. 54), es decir todas las provincias tienen el mismo número de senadores nacionales.
- c) Relaciones de exclusión: estas relaciones hacen hincapié en los diferentes ámbitos en los cuales, a veces los estados provinciales, a veces el Estado Nacional, tienen competencias exclusivas y excluyentes, y por ello no pueden interferirse recíprocamente. Desde nuestro trabajo nos interesan
 - 1) Exclusión Federal: las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno central (Art. 121).
 - 2) Exclusión provincial: corresponde a las funciones que las provincias han delegado al gobierno central (Arts. 2, 4, 21, 23, 24, 26, 27,30, 39, 49, 53, 60, 61, 64, 66, 71, 75, 88, 99, 100, 106, 112, 113, 116 , 117, 118 (in fine), 119 (in fine) y 126 .

- d) Relaciones de concurrencia. En este caso se prevé dentro de la Constitución ciertos ámbitos donde los estados provinciales y el gobierno central pueden ejercer atribuciones conjuntamente. Estas relaciones de concurrencia pueden ser expresas o implícitas.
- 1) Las concurrencias expresas son aquellas que tienen que ver con el progreso, prosperidad, desarrollo y bienestar y se hallan previstas en el Art. 75 inc. 18 y en el Art. 125.
 - 2) Las concurrencias implícitas son aquellas que si bien no están expresamente mencionadas en la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia ha entendido que corresponden a los dos estamentos, provincia y nación, ligadas fundamentalmente a la generación de impuestos y que surgen del Art. 4 en el párrafo “las demás contribuciones” donde la jurisprudencia ha fundado la teoría de los poderes impositivos concurrentes, en especial para crear impuestos internos.

EL REGIMEN FEDERAL Y LOS RECURSOS DE LOS ESTADOS

A parte del carácter jurídico de la relación entre el Estado federal y los estados provinciales miembros, existen relaciones de carácter económico que se asientan en las bases dictadas por la Constitución y que actualmente, a nuestro criterio, definen la relación entre el Estado Nacional y las provincias dentro del régimen federal y que asimismo repercuten en el ámbito económico y fundamentalmente en las políticas tributarias, consecuentemente en la recaudación de los tributos, en la distribución del ingreso y las políticas de desarrollo del país a saber:

- a) La propiedad de recursos naturales.
- b) El régimen fiscal y financiero y las potestades tributarias de la Nación, las provincias y los municipios
- c) La coparticipación de fondos.
- d) Las facultades de emitir deuda por parte de las provincias.

POTESTADES TRIBUTARIAS DEL ESTADO FEDERAL, LAS PROVINCIAS Y LOS MUNICIPIOS.

Desde la óptica económica, en el análisis de la asignación de Potestades Tributarias se analiza las ventajas y desventajas que reportan las cargas tributarias para los distintos niveles de gobierno.

Los Gobiernos Centrales son más aptos para la implementación de tributos con fines redistributivos, otro tanto para aquellos que tienen un impacto desigual o asimétrico en las distintas jurisdicciones sub-nacionales. Este nivel de gobierno además, hace uso de economías de escalas, reduciendo costos de recaudación y de administración tributaria.

Los Gobiernos Centrales deben tener especial cuidado en el sobre dimensionamiento de las Fuentes Tributarias, para evitar que se agranden los gastos de los gobiernos locales. En cambio los Gobiernos Locales tienen profundas ventajas para establecer gravámenes con bases tributarias inmóviles (tierra), hecho que asigna a los Gobiernos Centrales otra posibilidad tributaria con aquellas bases que demuestran una mayor movilidad. También, tanto para uno como para otro nivel pueden utilizarse en forma conjunta impuestos con base en los beneficios.

Desde el punto de vista jurídico en la Constitución Nacional, en varios y dispersos artículos se halla lo relativo a las potestades tributarias de la nación y las provincias, asimismo regula la circulación interior de los bienes, establece las competencias del Congreso y del Poder Ejecutivo en materia de presupuesto, cuenta de inversión, moneda, banca, subsidios a las provincias, etc.

En la Constitución Nacional claramente se establecen los recursos de que puede disponer el Tesoro Nacional, donde los principales son los recursos tributarios. En el Art. 4 de la Constitución Nacional se enumeran dichos recursos, que son la fuente de financiamiento legítimo de que puede disponer el gobierno federal y que pueden ser clasificados en ordinarios y extraordinarios.

Los recursos financieros ordinarios son los corrientes, es decir, los que percibe regularmente el Estado, y sirven para atender sus erogaciones ordinarias y normales. Dentro de estos la Constitución en su Art. 4 nos menciona los derechos de importación

y exportación, el producto de la venta o locación de tierras fiscales, los ingresos por los servicios que presta el correo y las contribuciones, excepto las directas, que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso a la población.

Los recursos extraordinarios son aquellos a los cuales, sólo excepcionalmente, debería recurrir el gobierno nacional, para hacer frente a situaciones de emergencia. Dentro de esta categoría se encuentran los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el Congreso y las contribuciones directas.

También algunos autores suelen clasificar los recursos financieros enumerado en el art. 4 de la Constitución como recursos tributarios y recursos no tributarios.

Los recursos tributarios son aquellos que se originan en la potestad tributaria o poder impositivo del Estado, que nace en la soberanía y por la cual el fisco tiene la facultad constitucional de imponer unilateralmente tributos a cargo de las personas que están sujetas a su jurisdicción. Tal potestad también tiene sus límites establecidos en la Constitución.

Desde el punto de vista jurídico todo impuesto para ser constitucionalmente válido, debe respetar los siguientes principios:

- a) Legalidad fiscal: este principio se establece en el art. 17 de la Constitución Nacional al señalar que *“Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4”*. En realidad este enunciado representa la enunciación moderna de la legalidad fiscal establecida en la Carta Magna de 1215 donde se establece que no puede haber impuesto sin representación. Por otra parte en el Art. 9 se establece que el Congreso no puede delegar en otros órganos ajenos a él el establecimiento de contribuciones.
- b) Igualdad fiscal. Este principio está establecido en el art. 16 de la Constitución Nacional, en donde se señala que *“la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*. Igualdad fiscal significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones, o lo que es lo mismo, no se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica. De este principio se deriva el de proporcionalidad de los impuestos. Mas adelante volveremos sobre este punto. Otra derivación del principio de igualdad fiscal es la de generalidad fiscal. Es decir, nadie que tenga la capacidad contributiva prevista por la ley puede ser eximido de pagar el tributo. A este punto se refiere el art. 16 de

la Constitución que veda, no solo la discriminación arbitraria en perjuicio del contribuyente, sino que además prohíbe privilegiar a ciertas personas o categorías de contribuyentes con exenciones, o beneficios fiscales, en detrimentos de otras. Sólo pueden beneficiarse ciertas categorías de contribuyentes cuando haya razones de programación económica, social o política.

- c) Equidad fiscal. En el art .4 se hace referencia “*las demás contribuciones que ...imponga el Congreso General*”. Esto nos dice que no basta que los tributos sean creados por ley sino que además deben ser generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Asimismo el resultado concreto del gravamen debe ser justo y razonable, de manera que no entorpezca las actividades del contribuyente ni que resulte ser confiscatorio de su patrimonio.
- d) Razonabilidad fiscal: este principio de deriva de los principios de igualdad y equidad fiscal y se basa en la generalidad fiscal, la proporcionalidad, la progresividad y la no confiscatoriedad.
- e) Finalidad del tributo: está establecido que los impuestos deben ser utilizados para “*proveer a los gastos de la Nación*”, según lo dispuesto por el art. 4 de la Constitución Nacional. El art. 75, inc. 2, va mas allá, y establece objetivos más amplios como la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado.
- f) Realidad Económica. Este principio ha sido acuñado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia como norma de imputación de efectos jurídicos a las actividades económicas. La aplicación de este criterio significa que los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darles los contribuyentes.

La definición de tributo establece que es una prestación de dinero a cargo del sujeto pasivo, en este caso el contribuyente, a favor del Estado o fisco. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones.

Los impuestos son pagos exigidos al contribuyente que no tienen contraprestación fiscal específica imputada a él, por ejemplo impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, a los bienes personales, etc.

Estos impuestos pueden clasificarse a su vez en directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos en los cuales el contribuyente por ley es el contribuyente económico o real, es decir, no se puede trasladar el impuesto a otras personas o lo que

es lo mismo son impuestos personalizados. Estos impuestos directos al gravar a una persona específica o a las manifestaciones de su patrimonio o ingreso, es más “justo” ya que satisface el principio de proporcionalidad de los impuestos. Ejemplos de impuestos directos son aquellos que gravan los ingresos de las personas, la riqueza y el patrimonio (impuesto a las ganancias, impuesto a los bienes personales, impuesto inmobiliario, etc.) Los impuestos indirectos, a diferencia de los anteriores, son aquellos en los cuales el contribuyente establecido por ley traslada el pago efectuado, de manera que la persona que en definitiva lo paga, contribuyente económico o real, es un tercero. Los impuestos indirectos generalmente son impuestos al gasto o al consumo, tales como el Impuesto al valor agregado, impuesto a los combustibles, al tabaco, impuesto a los ingresos brutos, etc. y son impuestos de carácter despersonalizados, de manera que en general no atienden a la proporcionalidad y suelen ser desde el punto de vista de la distribución del ingreso más regresivos. En nuestra Constitución los impuestos indirectos se dividen en impuestos externos e internos. Los primeros son los que se denominan en el art. 4 “*derechos de importación y exportación*” y tienen que ver con el ingreso y salida de mercaderías del territorio nacional, que se manifiestan comúnmente en los derechos de aduana, impuesto a las importaciones, y retenciones a las exportaciones. Los impuestos indirectos internos son aquellos que gravan la comercialización de ciertas mercancías dentro del territorio nacional. En otros términos son los impuestos al consumo y al gasto y a otras manifestaciones de traspaso de patrimonio y otros actos jurídicos.

En nuestra constitución se establece además un régimen de distribución de la potestad de crear y percibir los tributos entre el Estado Federal y las Provincias. Las respectivas competencias surgen fundamentalmente de los arts. 4, 9, 75, incs. 1 y 2, 121 y 122 de la Constitución Nacional.

De acuerdo a la misma los impuestos directos corresponden a la potestad tributaria de las provincias según lo establecido en el art. 121 de la Constitución. En situaciones excepcionales, previstas en el art. 75 inc. 2 de la Constitución, el Estado Federal puede crear impuestos directos por un tiempo determinado. Este mandato constitucional no se cumple en la realidad porque el gobierno federal, por diversas razones, ha avasallado el sistema federal con relación a la potestad tributaria de las provincias.

En lo que respecta a los impuestos indirectos externos le corresponden siempre y únicamente al Estado Federal (derechos de importación y exportación). Ello surge de lo

previsto por los arts. 4, 9, 75 inc. 1 y 126 de la Constitución. Los impuestos indirectos internos corresponden, según surge de lo establecido por el art.4 y 75 inc.2, en forma concurrente al Estado Federal y a los Estados provinciales.

Respecto a las potestades tributarias hay que resaltar algo muy importante establecido en la Constitución en los Arts. 9 y 12 y en los arts. 10 y 11 que hace referencia a las aduanas interiores y a la libre circulación de bienes entre las diferentes provincias.

El art. 9 suprime las aduanas provinciales y otorga exclusivamente al Congreso la función de fijar los derechos o aranceles aduaneros. El art. 10 va más allá al establecer una unión aduanera absoluta en el territorio de la nación. La eliminación de las aduanas apunta a la libre circulación de las mercaderías por el territorio nacional. Por tal motivo el tránsito de mercaderías de una jurisdicción provincial a otra no puede ser gravado, lo cual no implica que no se pueda gravar su comercialización dentro del ámbito de la provincia, lo cual de hecho se produce a través del impuesto a los Ingresos Brutos. Esta situación cambió a partir de la sanción de la Ley 20.006 en la cual se aceptó la facultad provincial de gravar el transporte interjurisdiccional.

De esta forma los arts. 9, 10, 11 y 12 ponen un freno a la potestad de las provincias de gravar determinadas actividades que se realizan en su jurisdicción. El objetivo de estos artículos fue en el momento de su sanción permitir la integración de las diferentes provincias al territorio nacional y reducir el costo impositivo de los bienes que se importaban y exportaban, pero se privó a las provincias de recursos muy importantes, sobre todo a aquellas que estaban situadas en el eje de dicha circulación de bienes.

En cuanto a las potestades tributarias municipales podemos decir que de acuerdo a nuestra ley fundamental establece en su artículo 5° que: *"cada provincia dictará para sí una constitución...que asegure su régimen municipal ..."* , y el art.123 reitera este postulado cuando prescribe que: *"cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5°, asegurando la autonomía municipal, y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero "*.

Alberdi, quien en su proyecto de Constitución para la provincia de Mendoza, definió a los municipios como pequeños poderes económicos y administrativos, cuyos funcionarios son elegidos directamente por los vecinos que habitan en él, con la finalidad de ejercer la soberanía que le es delegada constitucionalmente. Por lo tanto los

Municipios son personas jurídicas de existencia necesaria, que nacen por voluntad de las Provincias, y dependen de aquellos entes de jerarquía superior.

Su finalidad es la de ejercer la soberanía que se les delega constitucionalmente, y así dirigir los intereses propios de la localidad, relacionados con su vida cotidiana, satisfaciendo sus intereses a través de los servicios comunes, sin injerencia del gobierno central en la toma de decisiones. Esos servicios son los que generan la necesidad de obtener fondos, y por lo tanto la correlativa percepción de tributos.

Desde el punto de vista de la organización institucional de nuestro país, y la adopción del Federalismo, el Estado argentino se conforma de una conjunción de unidades autónomas con funciones definidas, en donde la Nación es el conjunto y las provincias sus componentes preexistentes, quienes delegaron a la primera ciertos poderes expesos y conservaron para sí los no delegados.

Desde el punto de vista jurídico, el alcance de la potestad municipal ha dado lugar a discusiones. En las mismas se visualizan dos tendencias:

1 – la que postula la autarquía de las Municipalidades, entendido este concepto como la facultad de autogobernarse y administrarse según las normas que emanan de un poder superior. Bajo esta tendencia la Municipalidad, sería una persona jurídica subordinada a las Provincias, por tener diferente capacidad jurídica, debiendo sujetarse a las prescripciones normativas que le sean impuestas. Para esta corriente de juristas los municipios son entidades descentralizadas territorialmente, creadas por ley, poseen personalidad jurídica, patrimonio propio y poder de decisión final, y su competencia proviene por una delegación provincial de facultades expresas y limitadas, marco dentro del cual poseen libertad de acción para organizarse.

Sus actos administrativos se encontrarían limitados a las necesidades locales, y su gestión financiera sometida a los controles permanentes del gobierno provincial. Es decir, que con respecto a lo que aquí nos interesa resaltar, bajo esta óptica el sistema recaudatorio, habría una delegación provincial de lo que se denomina las "fuentes tributarias " para la creación de los sistemas de imposición, taxativamente enumeradas en las Cartas Orgánicas.

A modo de resumen, ésta corriente postula que el derecho municipal corresponde al derecho interno de las provincias, y es por lo tanto su competencia exclusiva, sin que sus decisiones a ese respecto, sean convenientes o inconvenientes, ni puedan caer en

ningún caso, bajo el Poder Judicial de la Nación. Asimismo las municipalidades son meras delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptos a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto, y sujetas a su propia legislación, por lo que ejercen también facultades impositivas limitadas y co-extensivas en la parte del poder que para este objeto le acuerden las constituciones y leyes provinciales. También las municipalidades obran por delegación de los poderes provinciales y constituyen organismos de gobierno que la Constitución ha tenido en cuenta como entidades esenciales para el régimen constitucional establecido en la República. Por lo que la administración, el gobierno o el régimen municipal que los constituyentes reconocieron como esencial base de la organización política argentina al consagrarlo como requisito de la autonomía provincial, consiste en la administración de aquellas materias que conciernen únicamente a los habitantes de un distrito o lugar particular sin que afecte directamente a la Nación en su conjunto, y por lo tanto debe estar investido de la capacidad necesaria para fijar las normas de buena vecindad, higiene, vialidad, moralidad, etc.

2 – la vertiente opuesta defiende la autonomía del municipio. Y le reconoce la facultad de darse sus propias normas e instituciones, sin estar sometido a controles regulares o permanentes. La comuna es entonces una entidad de derecho público estatal (artículo 33 inciso. 1º del Código Civil)-, con capacidad para dictarse sus propias normas dentro del marco normativo general y sin sujeción a la normativa provincial.

Cabe aclarar que como se desarrollará más adelante, el Municipio posee una autonomía relativa, derivada en la medida de su reconocimiento por el ente provincial que lo ha creado.

Esta tendencia está vigente en la actualidad y es confirmada por fallos del Supremo Tribunal de Justicia. En esa oportunidad se afirmó que los municipios gozan de autonomía en cuanto a verdaderos órganos de gobierno. Y que la doctrina de la autarquía no puede entonces ser afirmada de manera uniforme, ya que las constituciones provinciales evolucionaron al consagrar el principio de la autonomía, ya sea plena o semiplena.

Por ello, se concluyó que el concepto de autarquía no se aviene con la realidad de los municipios, ya que poseen origen constitucional, al ser organismos esenciales de gobierno. Poseen una base sociológica, constituida por la población que conforma la

comunidad local. Además es imposible su supresión, al asegurar la Constitución su existencia. Asimismo hay que considerar el hecho de que dicten legislación local, y no meras resoluciones administrativas. Sus resoluciones afectan a todos los habitantes del Distrito. Su posibilidad de crear otros entes autárquicos dentro de su esfera. La elección popular de sus autoridades.

Todas estas características hacen que las constituciones provinciales deban darle a los Municipios autonomía, ya que es su esencia, y no una simple autarquía, que los desnaturalizaría. Los Municipios tienen un gobierno propio, referido a la administración de los intereses y servicios locales. Son organismos de carácter esencial, que tienen un ámbito propio de actuación. No son una mera repartición del gobierno central, pues poseen autoridad en su territorio y poder de designar y remover a sus empleados.

En lo que respecta a las potestades originarias son las reconocidas por la Constitución a la Nación y a las Provincias.

Cierta doctrina reconoce una potestad originaria de los municipios, ya que desde un punto de vista histórico-sociológico son agrupaciones sociales anteriores a los Estados Provinciales y al Nacional, y que, de conformidad con el art .5° de la Constitución Nacional, las provincias tienen la obligación de asegurar el régimen municipal, reconociéndose al municipio facultades tributarias originarias, derivadas de normas constitucionales.

Sin embargo, y en adhesión a la opinión del jurista Jarach (1996), no es siempre cierto el origen sociológico de municipio anterior al Estado, ya que su origen y organización se da por iniciativa de éste. Y lo que el artículo citado de la Constitución Nacional demuestra, es que los municipios derivan de la potestad tributaria de la ley, o de las leyes, que las provincias dicten en cumplimiento de su obligación constitucional.

La postura mayoritaria de la doctrina, sostiene que los municipios poseen una potestad tributaria derivada. Jarach (1996) expresa que si los municipios tuvieran una potestad tributaria originaria, ellos pasarían a ser provincia, y estas dejarían de existir, ya que estarían entregando una potestad igual a la que ellas poseen. Como lo establece el principio general de derecho, nadie puede transmitir un derecho mejor y más extenso del que se tiene.

En este punto, se puede citar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en donde se declaró que las facultades comunales no pueden ir más allá de

aquellas que surjan de las constituciones y leyes provinciales, "...cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras según lo reglamentado por el art. 31 de la Constitución Nacional. Y en otra oportunidad estableció que las municipalidades no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación.

Con referencia este tema y relacionado con la potestad derivada municipal, Jarach (1996). advirtió que "...puede ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las municipalidades, si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. A mi entender, el poder fiscal municipal es el fruto de una delegación del Estado...Considero que las provincias pueden obligarse por el comportamiento de las municipalidades, responsabilizándose por ellas. La eficacia de esa obligación depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr unidad de propósito con las municipalidades. Por otra parte, siempre existe la solución para las provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las comunas, antes de prestar su adhesión".

En relación a las potestades tributarias el Convenio Multilateral -celebrado el 18 de agosto de 1977-, tuvo por finalidad evitar la superposición de tributos y acotar las potestades tributarias de los Fiscos provinciales, y ya que los municipios poseen un poder de imposición delegado y una autonomía relativa; se deduce su observancia obligatoria. La citada normativa, en su artículo 35 hizo extensiva su aplicación a las Municipalidades, tomándolas como entes subordinados y dependientes de las Provincias, el que expresa: "En caso de actividades objeto del presente convenio, las Municipalidades, comunas y otros entes locales similares de jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales, sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos, como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio.

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará en arreglo a las disposiciones previstas en el presente convenio, si no existiere un acuerdo inter jurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.

Cuando las normas legales vigentes en las Municipalidades, comunas y otros entes locales o similares, de jurisdicciones adheridas, sólo permita la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar el 100 % del monto imponible atribuible al Fisco Provincial...."

Los municipios, deben por lo expuesto, respetar las obligaciones de auto limitación tributaria impuesta por las Provincias y especialmente lo referido a los compromisos asumidos, a las leyes-convenio (coparticipación, convenio multilateral), a los cuales ésta se encuentra adherida.

Por lo dicho, y teniendo en cuenta la autonomía municipal, se puede inferir que los Municipios poseen una autonomía "relativa" y no plena, es decir en la medida en que la Provincia les otorgue potestades mediante disposición expresa contenida en su propia Constitución. Ello en concordancia con lo dispuesto por los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional, cuando prescriben que las provincias reglarán el alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y financiero.

En los párrafos precedentes analizamos las diferentes potestades tributarias de los tres niveles de gobierno de acuerdo a la jurisprudencia vigente y la tipología de los tributos. El problema se plantea con la existencia o no de facultades municipales para crear tributos. Cabe recordar que la potestad tributaria municipal es de carácter derivada, y por ello sólo ante una delegación expresa, y a nivel constitucional, se podrán crear impuestos en su ámbito. Esta restricción, se fundamenta en que una de las características esenciales del poder de imposición es su indelegabilidad, por lo que sólo el constituyente provincial podrá modificar esa realidad, delegando la potestad impositiva.

Por ello, los municipios sólo podrán crear impuestos si la constitución provincial así lo establece, pero desde ya que éstos deberán limitarse a gravar sobre las materias que la provincia ha determinado, y circunscripto al territorio que también les fije aquella.

Y que dichas facultades impositivas de los Municipio deberán ejercerla con prudencia y razonabilidad a fin de controlar de alguna manera la voracidad fiscal. La finalidad de esta limitación a la actuación de los Municipios, es la de evitar la sanción camuflada de verdaderos impuestos, bajo el ropaje de tasas o contribuciones. De existir tal situación, se estaría en una clara situación de exceso reglamentario, que violaría los principios de legalidad, razonabilidad, economicidad, simplicidad, capacidad contributiva y certidumbre tributaria.

CAPITULO 2

LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

En esta parte del trabajo abordaremos la estructura tributaria. Para ello comenzaremos reseñando las diferentes clasificaciones y tipos de tributos, luego la estructura en sí del sistema tributario argentino, tanto a nivel nacional, como provincial y municipal, acorde a las diferentes potestades tributarias analizadas en el capítulo anterior del trabajo y luego analizaremos los efectos económicos de los tributos sobre el ingreso, la producción, el consumo y el sector externo.

LOS TRIBUTOS. DIFERENTES CLASIFICACIONES.

En los manuales de Finanzas Públicas, se menciona constantemente la existencia de principios de la tributación. Es decir hay una serie de normas políticas y constitucionales que hacen a la imposición de los tributos o a la legalidad y legitimidad que tiene el Estado de apropiarse de recursos del sector privado y que actúan como limitaciones al ejercicio del poder tributario.

Los tributos están sujetos a determinados principios que resaltamos a continuación:

1) Principios políticos:

- a) Equidad: esto significa que ante igualdad de circunstancias igualdad de cargas tributarias y que los que se encuentren en desigual situación su carga tributaria debe ser también proporcionalmente desigual. Esto conduce a definir la equidad de acuerdo a dos criterios distintos: el de beneficio y el de capacidad contributiva.
 - Criterio del beneficio: considera equitativo igual carga tributaria para quienes reciben iguales beneficios del gobierno. En términos de Due (1977): “los bienes o servicios deben ser pagados por quienes los usan”.

- Criterio de la capacidad contributiva: ésta es un juicio de valor, una apreciación política que realiza el Estado a través de sus cuerpos legislativos respecto de la capacidad de pago de los tributos y como tal sujeta a distintos criterios para su medición. Uno de ellos lo constituye el criterio del beneficio económico, es decir, todo ingreso neto en dinero, aunque sea accidental o aún gratuito y aunque en el período considerado ya se haya consumido. Otro criterio descansa en el patrimonio personal, aunque se origine en riqueza acumulada o la reciba por herencia. Y por último un tercer criterio para medir la capacidad de pago de los tributos es el consumo, es decir, el grado de satisfacciones materiales que obtiene en la vida.
- b) Racionalidad económica: se refiere a los efectos de los tributos sobre la actividad económica. Generalmente se debería buscar que el tributo no cause efectos sobre la actividad económica, es decir, que el impuesto sea neutral, o que se respete el “principio de neutralidad económica”. Por lo tanto lo que importa según Iturrioz (1981) “... que la tributación tenga un sustento de racionalidad económica definida en relación a objetivos deseados o efectos rechazados en el campo de la economía”.
- c) Instrumentalidad: éste es un aspecto importante. Un tributo puede ser óptimo a la hora de allegar recursos al fisco, pero no puede ser instrumentado correctamente, y por lo tanto pierde eficacia. Por ejemplo el impuesto al ingreso, al patrimonio, o al ahorro. Estos tributos plantean un fuerte componente de problemas de medición de capacidad contributiva, valuación conveniente, control, aplicación, evasión y otros como el costo administrativo del sistema tributario y el marco político y jurídico de aplicación. Por lo tanto es necesario un sistema tributario que sea equitativo y que respondiendo a criterios de racionalidad económica, sea también instrumentable administrativa, política y legalmente.

2) Principios constitucionales: Desde el punto de vista jurídico todo impuesto para ser constitucionalmente válido, debe respetar los siguientes principios:

- g) Legalidad fiscal: este principio se establece en el art. 17 de la Constitución Nacional al señalar que “*Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el*

art. 4^o”. En realidad este enunciado representa la enunciación moderna de la legalidad fiscal establecida en la Carta Magna de 1215 donde se establece que no puede haber impuesto sin representación. Por otra parte en el Art. 9 se establece que el Congreso no puede delegar en otros órganos ajenos a él el establecimiento de contribuciones.

- h) Igualdad fiscal. Este principio está establecido en el art. 16 de la Constitución Nacional, en donde se señala que *“la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*. Igualdad fiscal significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones, o lo que es lo mismo, no se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica. De este principio se deriva el principio de proporcionalidad de los impuestos. Mas adelante volveremos sobre este punto. Otra derivación del principio de igualdad fiscal es la de generalidad fiscal. Es decir, nadie que tenga la capacidad contributiva prevista por la ley puede ser eximido de pagar el tributo. A este punto se refiere el art. 16 de la Constitución que veda, no solo la discriminación arbitraria en perjuicio del contribuyente, sino que además prohíbe privilegiar a ciertas personas o categorías de contribuyentes con exenciones, o beneficios fiscales, en detrimentos de otras. Sólo pueden beneficiarse ciertas categorías de contribuyentes cuando haya razones de programación económica, social o política.
- i) Equidad fiscal. En el art .4 se hace referencia *“las demás contribuciones que... imponga el Congreso General”*. Esto nos dice que no basta que los tributos sean creados por ley sino que además deben ser generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Asimismo el resultado concreto del gravamen debe ser justo y razonable, de manera que no entorpezca las actividades del contribuyente ni que resulte ser confiscatorio de su patrimonio.
- j) Razonabilidad fiscal: este principio de deriva de los principios de igualdad y equidad fiscal y se basa en la generalidad fiscal, la proporcionalidad, la progresividad y la no confiscatoriedad
- k) Finalidad del tributo: está establecido que los impuestos deben ser utilizados para *“proveer a los gastos de la Nación”*, según lo dispuesto por el art. 4 de la Constitución Nacional. El art. 75, inc. 2, va mas allá, y establece objetivos más amplios como la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado.

- 1) Realidad Económica. Este principio ha sido acuñado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia como norma de imputación de efectos jurídicos a las actividades económicas. La aplicación de este criterio significa que los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darles a los contribuyentes.

Como vemos y a modo de conclusión los mecanismos que se pueden arbitrar para hacer llegar ingresos que el Estado necesita para llevar a cabo sus funciones, en lo que respecta a los tributos, están enmarcados no solo por el sistema económico sino además deben darse dentro de un marco jurídico determinado y que proteja al sector privado de la voracidad fiscal.

Así podemos mencionar que los criterios para medir los tributos pueden ser tres: el patrimonio, el ingreso y el consumo personal.

Obviamente sobre estas manifestaciones de riqueza e ingreso descansa la estructura tributaria. Pero antes de examinar los efectos de estos tributos sobre las personas y las empresas, debemos considerar las diferentes tipologías que podemos encontrar.

- a) Clasificación técnica: se refieren a distintas modalidades de instrumentar un tributo.

Desde este enfoque pueden ser :

- i) Reales o personales: los primeros se instrumentan con prescindencia de quien lo ha de pagar, sean personas físicas o jurídicas. En los segundos sí importa el contribuyente porque es específico al mismo, por ejemplo, el impuesto personal a la renta.
- ii) Específicos o ad-valorem: en los primeros se estipula una determinada cantidad de dinero en concepto de tributo por cada unidad física de base tributaria como metros, kilómetros, litros, etc. En los segundos el monto del tributo queda determinado por la aplicación de una alícuota sobre la base de tributación medida en unidades monetarias como por ejemplo: precio de mercaderías, valuación fiscal, precio de costo, etc.
- iii) De base imponible única o graduada: a veces el tributo presenta para todos los contribuyentes una única base imponible, sin categorías o grados, por ejemplo cuando se grava con determinado monto a las

personas o a los negocios. En cambio a veces se utilizan diferentes categorías cada una de las cuales es alcanzada con una suma determinada, como cuando se clasifica a las personas según las rentas percibidas, o los negocios según sus ventas.

- iv) Proporcionales, progresivos o regresivos en relación a la base tributaria. En este caso se plantean la necesidad de distinguir entre la alícuota legal, la alícuota efectiva, la alícuota media y la alícuota marginal. La alícuota legal es la que está fijada por ley, por ejemplo en el caso del IVA el 21%. La alícuota efectiva es aquella que resulta de relacionar el tributo resultante de aplicar las normas legales que lo regulan, con la base de tributación neta de tributos. La alícuota efectiva será mayor que la alícuota legal. En cambio la alícuota media resulta de relacionar el monto total del tributo con la base tributaria correspondiente. Esta alícuota sirve para determinar la progresividad, proporcionalidad o regresividad de un tributo en relación a la base tributaria. La alícuota marginal indica la relación que existe entre el incremento de base tributaria y el incremento del tributo resultante de la aplicación de alícuotas legales. La alícuota marginal sirve para indagar si esa progresividad o regresividad es creciente o decreciente. En definitiva las alícuotas medias y marginales nos estarían dando un indicador de distribución de los efectos de los tributos sobre los individuos y por lo tanto es un indicador indirecto de la distribución del ingreso en la sociedad.

Impuesto proporcional: son aquellos cuyo monto total cambia al cambiar la base de tributación pero lo hacen en una proporción constante, como consecuencia de alícuotas legales son un porcentaje fijo (ad-valorem) o un monto fijo (específicas) de la base tributaria. En estos tributos la alícuota media es constante al igual que la marginal. Por ejemplo:

Base tributaria (\$)	Tributo (\$)	Alícuota media (%)	Alícuota marginal (%)
100	10	10	0
200	20	10	10
300	30	10	10

En cambio son progresivos aquellos cuyos monto aumenta con el aumento de la base tributaria pero lo hacen de una forma más que proporcional, por cuyo motivo la alícuota media es creciente y las alícuotas marginales mayores a las alícuotas medias. Por ejemplo:

Base tributaria (\$)	Tributo (\$)	Alícuota media (%)	Alícuota marginal (%)
100	10	10	0
200	24	12	14
300	45	15	21

Para hacer un impuesto progresivo podemos adoptar varios sistemas:

- a) Progresividad global: en este caso se dispone una base tributaria dividida en categorías o clases y se aplica para cada una de ellas una alícuota legal creciente que se aplicará a la totalidad de la base tributaria según sea el tramo donde ésta esté comprendida. Por ejemplo:

Base tributaria (\$)	Alícuota legal (%)	Tributo de cada clase	Tributo marginal (\$)
Hasta 100	10	10	-
De 101 a 200	11	22	12
De 201 a 300	12	36	24

Vemos que si la base tributaria es de \$100 esta persona está pagando \$10 de tributo. En cambio si su ingreso es de \$ 101 pasa automáticamente a pagar \$ 22. O sea que el incremento del tributo es

de \$22, cuando la base tributaria se ha incrementado en \$1. Con lo cual está mejor posicionado el que está al final de la clase (\$200) que el que está en el límite inferior de la misma. El tributo medio es menor para el de mayor base tributaria dentro de la clase que para el que cuya base tributaria es menor dentro de la misma clase.

- b) Progresividad escalonada: al igual que el anterior contempla intervalos en la base imponible, cada uno de ellos con alícuotas crecientes, pero para determinar el tributo en este caso se fracciona la base tributaria a determinar y se le aplican las correspondientes alícuotas sumándose luego los resultados. Si la base tributaria fuera \$10.000, tendríamos:

Ingresos comprendidos entre (\$)	Tributarán (%)	Tributo (\$)
0 a 2.500	12	300
2.500 a 5.000	15	375
5.000 a 7.500	19	475
7.500 a 10.000	23	575

Por lo tanto esta persona pagará por un ingreso de \$ 10.000, un monto de \$ 1.725.

- c) Progresividad por deducciones. En este caso al admitirse deducir de la base tributaria ciertos conceptos, el tributo es progresivo en tanto y en cuanto la alícuota legal no sea constante, ya que como veremos en el ejemplo siguiente, toda vez que esto sea así se pierde el efecto de progresividad, y lo que es peor, la progresividad se concentra en los estratos de base tributaria mas baja.

Base tributaria bruta (\$) C	Base tributaria neta de deducciones (\$)	Tributo (\$)	Alícuota sobre base tributaria bruta (%)
o 100	-	-	-
m 200	100	10	5
o 300	200	20	6.66
400	300	30	7.50

v

Observamos que la incidencia del tributo sobre la base tributaria bruta va aumentando pero más lentamente que la base tributaria bruta.

- v) Regresividad: son aquellos cuyos montos aumentan con el aumento de la base tributaria pero lo hacen en una forma menos que proporcional, por cuyo motivo la alícuota media es decreciente y las alícuotas marginales menores que las alícuotas medias.

Base tributaria (\$)	Tributo (\$)	Alícuota media (%)	Alícuota marginal (%)
100	10	10	-
200	18	9	8
300	24	8	6
400	28	7	4

- b) Clasificación económica: permite agrupar tributos de igual naturaleza ya sea para analizarlos individualmente o en conjunto. Estos pueden ser a su vez:

b.i) Proporcionales, progresivos o regresivos en relación al ingreso o la riqueza: Se dirá que un tributo reúne estas características en relación a la renta o a la riqueza en tanto y en cuanto sea constante, creciente o decreciente la relación del tributo pagado con la renta o el capital. En estos casos suele suceder que las características de un tributo, cuando se lo relaciona con la base tributaria, puede diferir de cuando se lo hace con respecto a la renta o al capital. Un tributo con porcentaje fijo ad-valorem del consumo (IVA al 21%) de determinado producto constituye un tributo

proporcional a la base imponible, pero si es general como en el caso del IVA, el tributo se transforma en regresivo con relación al ingreso, ya que a menores ingresos hay relativamente más impuestos pagados.

Ingreso Personal	Consumo	Tributo (\$)	Tributo/ingreso (%)
100	100	21	21
200	180	37.80	18.90
300	240	50.40	16.80
400	280	58.80	14.70

b.ii) Directos e indirectos: es una de las clasificaciones económicas más difundidas, aunque también la que tiene mayor cantidad de versiones. Una de esas vertientes es la que tiene en cuenta la incidencia del tributo es decir quién en definitiva termina pagándolo. Por lo tanto cuando el tributo establecido por Ley no se puede trasladar a otras personas, se dice que es un tributo directo. Cuando en cambio el contribuyente por ley puede trasladar el tributo a factores de la producción o a sus adquirentes, de modo que estos son los que lo soportan se dice que el tributo es indirecto. Si bien esta distinción es muy útil, presenta el inconveniente de que no podemos determinar la real incidencia. Desde otro punto de vista se distingue como tributo directo a aquellos que recaen sobre manifestaciones ciertas de capacidad contributiva como lo son la renta y el patrimonio de ciertos bienes. Son considerados indirectos aquellos que gravan presuntas exteriorizaciones de capacidad contributiva como lo son el consumo, la producción o transferencia de bienes, etc.

c) Clasificación Jurídica: desde este punto de vista los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

i) Impuestos: según el Modelo de Código Tributario para América Latina, desarrollado por el Programa Conjunto de Tributación OEA BID “son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. De esta forma el legislador define un hecho imponible y quienes se encuentran

comprendidos en él quedan obligados al pago del impuesto con prescindencia del destino que se le dé a lo recaudado, que puede o no guardar relación con el contribuyente. En la determinación del hecho imponible se tendrán en cuenta los principios económicos de la tributación y también los constitucionales que expusimos anteriormente.

- ii) Las tasas: siguiendo el criterio del Modelo de Código Tributario para América Latina, desarrollado por el Programa Conjunto de Tributación OEA BID “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”. Estas generalmente están vinculadas a la provisión de bienes y servicios públicos, y tienen como características la coerción para el cobro del mismo.
- iii) Las contribuciones especiales: son definidas por el Modelo de Código Tributario para América Latina, desarrollado por el Programa Conjunto de Tributación OEA BID “como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales” y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. Las contribuciones especiales se instrumentan de forma tal que contemplen la afectación específica de la recaudación. Esta afectación puede ser anterior a la realización de la obra o la prestación estatal (aportes a las cajas de jubilaciones), o bien con posterioridad (contribución por mejoras), ya sea recuperando el Estado en forma parcial o total el monto invertido.

EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

Las principales categorías de impuestos desde el punto de vista económico, que componen el sistema tributario argentino son:

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Veamos ahora con detalles cuales son los tributos más importantes de aplicación a nivel nacional y provincial. Para ello nos valdremos de la clasificación entre impuestos directos e indirectos.

A) IMPUESTOS DIRECTOS

A nivel nacional existen en Argentina dos impuestos principales que gravan la renta y el patrimonio: el impuesto a las ganancias, que se aplica tanto sobre las personas físicas como sobre las personas jurídicas, el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto sobre los bienes personales, del que son sujeto exclusivamente las personas físicas.

Si bien las provincias tienen potestad tributaria para la aplicación de impuestos sobre las ganancias, dicha facultad ha sido delegada en las autoridades nacionales. Por lo tanto, no existe un impuesto a las ganancias provincial, ni problemas de doble imposición interna. En cuanto a los impuestos patrimoniales, las provincias, a través de los municipios, aplican un impuesto inmobiliario y de patentes a los rodados de diversa índole, que es de escasa relevancia en cuanto a la carga tributaria.

a.1) Impuesto a las ganancias

En cuanto al Impuesto a las ganancias debemos comentar que están sujetas a este impuesto las ganancias, distribuidas o reinvertidas, que obtengan las personas físicas y las empresas, las explotaciones unipersonales, las sucursales de empresas extranjeras y las que provengan de cualquier tipo de sociedades. Asimismo las ganancias sujetas a gravamen podrán ser de fuente argentina o de fuente extranjera, según provengan de

bienes, hechos o actos susceptibles de producir beneficios que se desarrollen o utilicen dentro de los límites del país (fuente argentina) o fuera de él (fuente extranjera).

Las personas físicas residentes y las empresas o sociedades constituidas en el país tributan por sus ganancias de fuente argentina y fuente extranjera, permitiéndose el cómputo como pago a cuenta de las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos en el exterior.

Las personas físicas no residentes y las empresas o sociedades no constituidas en el país tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina.

En cuanto a la tasa del impuesto hay que diferenciar dos situaciones:

1) Sujetos residentes o constituidos en el país:

a) Las ganancias que obtengan las personas físicas residentes por su trabajo en relación de dependencia o por el desarrollo de una actividad profesional de forma independiente, así como las que obtengan por la participación en los resultados de sociedades de personas (SRL), sociedades de hecho y explotaciones unipersonales, quedan sujetas a una tasa progresiva que va desde el 9 % al 35%.

b) Las ganancias que obtengan las sociedades de capital (SA o sociedad en comandita por acciones), sin distinción en cuanto a la composición del capital, local o extranjero, y las sucursales o representaciones del exterior constituidas en el país quedan sujetas a una tasa del 30%. Por lo tanto, existe un tratamiento igualitario entre los capitales argentino y extranjero.

En ambos casos se considerará como ganancia neta sujeta a impuesto la que surja de deducir todos los costos y gastos necesarios para mantener, obtener y conservar las ganancias gravadas. Cuando por el desarrollo de las actividades se obtenga un quebranto o pérdida, el mismo será trasladable al próximo ejercicio fiscal; los quebrantos no utilizados prescriben a los cinco años. Las personas físicas liquidan e ingresan el tributo por año calendario. Las personas jurídicas liquidan e ingresan por año comercial, que puede o no coincidir con el año calendario.

2) Sujetos no residentes o no constituidos en el país: beneficios del exterior. Como mencionamos anteriormente, los sujetos no residentes o no constituidos en el país tributan solamente por las ganancias que obtengan de fuente argentina. Por la propia naturaleza de este tipo de sujetos, no residentes o no constituidos, quedan fuera de la órbita de las facultades que posee el organismo recaudador para exigirles la

determinación e ingreso del impuesto; en este caso, la ley elige a un responsable sustituto que se encuentre radicado en el país y que se hará cargo del ingreso del impuesto.

Por lo tanto, cuando cualquiera de los sujetos señalados en el anterior apartado pague beneficios a cualquier tipo de entidad del exterior (excepto los dividendos) quedan obligados a retener parte de las sumas que deban abonar a los mismos e ingresarlo al fisco. Quien realice el pago deberá retener o ingresar:

- a) El 18% en caso de transferencia de tecnología.
- b) El 24% en el caso de cesión de derechos y licencias para explotación de patentes de inversión.
- c) El 27% en los casos mencionados en a) y b) que no cumplieren debidamente la Ley de Transferencia de Tecnología.
- d) El 12% en el caso de intereses pagados a créditos de cualquier origen.
- e) El 21% de las sumas abonadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país.

En todos estos casos no se admitirá deducción alguna en concepto de gastos. Cuando los sujetos señalados en el apartado 1b distribuyan sus utilidades o paguen dividendos a sus accionistas, ya sean personas físicas o jurídicas, residentes o no residentes, constituidas en el país o en el exterior, dichos dividendos no están gravados. Esto se justifica por el hecho de que el impuesto recae directamente en la cabeza de la empresa y no sobre sus accionistas o socios.

Por lo tanto, cuando se distribuyan utilidades sin distinción del sujeto que las perciba ni su condición de residencia, inclusive si estas utilidades son giradas o percibidas en el exterior, no existe impedimento ni gravamen alguno sobre éstas, dado que las propias empresas ya han abonado el impuesto correspondiente.

Se han realizado algunos cambios en materia de este impuesto de manera que la alícuota máxima de ganancias para las sociedades se eleva al 35%. Además se reglamenta el régimen aplicable a los residentes en el país que obtengan rentas en el exterior. También se reglamenta el sistema de control de precios de transferencia.

a.2) Impuesto a los bienes personales

Este impuesto grava los patrimonios de las personas físicas domiciliadas en el país por los bienes situados en el país y en el exterior. En el caso de las personas físicas domiciliadas en el exterior, tributan exclusivamente por los bienes situados en el país.

Están comprendidos bajo la órbita de este impuesto los siguientes conceptos: inmuebles adquiridos o reconstruidos, obras en construcción, automotores, aeronaves y yates, depósitos y créditos en moneda nacional y extranjera, objetos de arte, objetos personales y del hogar, títulos públicos, acciones y participaciones sociales e inmuebles rurales.

La tasa del impuesto es del 0,5%, y va aumentando conforme aumenta el patrimonio del contribuyente hasta un máximo de 1,5 % si es extranjero. Se liquida e ingresa por los bienes que los sujetos posean al 31 de diciembre de cada año. En el caso de automóviles y rodados la valuación se hace conforme a tablas que emite la AFIP, al igual que la cotización de acciones, bonos y moneda extranjera. Actualmente a partir de 1999 se elimina el gravamen sobre algunos bienes para compensar la creación del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Cabe resaltar que este impuesto tiene un mínimo exento que es de \$ 305.000, es decir que aquellos contribuyentes cuyo patrimonio es inferior a esa suma no tributan el impuesto. Si en cambio el patrimonio supera esa suma tributan sobre el total y no sobre la diferencia.

a.3) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Activos)

Este impuesto es de difícil elusión y tiene por objetivo mejorar la fiscalización y cumplimiento del impuesto a las ganancias y a los bienes personales. El período de vigencia del mismo es de diez años.

La tasa a aplicar será del 1% sobre los activos y el pago del impuesto a las ganancias se computa como pago a cuenta de este impuesto.

Las principales exenciones son los bienes radicados en la provincia de Tierra del Fuego, las acciones y demás participaciones en el capital de otras empresas, las cuotas o partes de fondos comunes de inversión y los bienes del activo gravado cuyo valor en conjunto no supere los 200.000 dólares.

B) IMPUESTOS INDIRECTOS

En el caso de los impuestos indirectos o al consumo, es característico que estos se incorporen directamente al precio de los bienes o servicios, trasladándose entonces la carga tributaria al consumidor final; de ahí su denominación de indirectos. De esta forma, el sujeto señalado por la ley como responsable de ingresar el tributo no coincide con el sujeto en el que, en definitiva, recae la carga tributaria.

Los impuestos indirectos tienen especial relevancia, por lo que afecta a los movimientos comerciales entre los países del Mercosur y los efectos que los mismos tiene en los precios de competencia. El Mercosur ha establecido como principio jurisdiccional la imposición exclusiva en el país de destino, con lo cual todas las mercaderías pagan el tributo exclusivamente en el país importador. Entre ellos tenemos:

b.1) Impuesto al valor agregado I.V.A

El IVA constituye el tributo por excelencia aplicado al consumo en Argentina. El objeto de este impuesto es muy amplio y generalizado y grava la venta y localización de cosas muebles, la casi totalidad de locación de obras y prestaciones de servicios y las importaciones definitivas. La tasa general de este impuesto es del 21%, aunque en la misma ley se prevén alícuotas diferenciadas según actividades y sujetos. Así las actividades de prestación de servicios públicos destinados a actividades comerciales, industriales se gravan a una tasa del 27%, mientras que a consumidores residenciales se aplica el 21%. En algunas actividades como las agropecuarias se aplica para la venta el 10,5%.

También hay que destacar que a lo largo de la vigencia del tributo las alícuotas han variado. Así desde agosto de 1988 en que la alícuota era una sola y del 15%, en febrero de 1990 pasa al 13%, en noviembre de ese año se eleva al 15,60%, a partir de febrero de 1991 y hasta abril de ese año aparece una alícuota diferencial del 25% y una general que se eleva al 16%. En marzo de 1992 la alícuota del 25% pasa al 27 % y la del 16% pasa al 18%. En abril de 1995 la alícuota general queda en el 21% y la diferencial en el 27%. Hay que resaltar que durante la crisis del final de la convertibilidad, años 2002 y 2003, con el objeto de reactivar la economía y frenar el alza de precios se dispuso una rebaja transitoria de las alícuotas del 21% al 19%. A partir del 2003 las alícuotas volvieron al

nivel en que mantienen actualmente. Asimismo, y con el objetivo de alcanzar la eficiencia en la recaudación, se implementaron sistemas de retenciones del impuesto en diversos sectores y actividades.

b.2) Impuesto a los débitos y créditos bancarios

La denominación más común que suele emplearse cuando nos referimos a este impuesto es el famoso “impuesto al cheque”. Este grava las transacciones bancarias, depósitos y extracciones realizadas mediante cheques y sobre las cuentas corrientes. Tiene vigencia a partir del mes de Mayo del año 2004 cuando fue sancionado en la ley 25.413.

Además está previsto en la Ley y en el Decreto Reglamentario correspondiente que se utilice como Pago a Cuenta de otros impuestos, que en realidad lo que significa es la instauración de una herramienta más de recaudación fiscal que implementa el Gobierno Nacional, para permitir la utilización de una porción del tributo para aplicar al pago del impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta. Se tomará como Pago a Cuenta el 34% del impuesto aplicado a las acreditaciones en cuentas de entidades financieras. Es decir, sobre el 0,6%, ya que el otro 0,6%, sobre los débitos, no producirán créditos fiscales. Para las personas que se desempeñen en relación de dependencia que estén alcanzados por el impuesto a las ganancias el pago a cuenta tendrá una liquidación anual sobre dicho impuesto. En el caso de sociedades comerciales, los socios solamente podrán pagar a cuenta sus obligaciones en proporción a su participación societaria, no pudiendo de ningún modo cancelar otras deudas impositivas con este gravamen.

Como mencionamos anteriormente, entró en vigencia el 1º de Mayo de 2004 y sólo podrá aplicarse para anticipos o declaraciones juradas de ejercicios comerciales corrientes a esta fecha. En la actualidad uno de los principales temas de debate surgidos en relación a esta carga es el incipiente pedido de un sector político por mayor coparticipación de las provincias en la distribución de la misma y por el efecto distorsivo que genera en las transacciones financieras.

b. 3) Impuesto a los combustibles

Los combustibles gravados por este impuesto son los siguientes: nafta sin plomo hasta 92 RON, nafta sin plomo de más de 92 RON, nafta con plomo hasta 92 RON y nafta

con plomo de más de 92 RON. El impuesto consiste en un importe fijo por litro, monto que varía según las variedades enumeradas en un rango de 0,2509 a 0,3865 dólares por litro. Se encuentran exentas las transferencias de combustibles que se destinen a la exportación a empresas que refinen o comercialicen combustibles líquidos y en los casos de aprovisionamiento de embarcaciones en ultramar o aeronaves de vuelos internacionales.

b. 4) Otros impuestos internos

Estos impuestos se aplican a ciertos consumos específicos, abarcando su objeto a dos grupos de mercaderías.

El primero de ellos incluye los tabacos, los alcoholes, las bebidas alcohólicas, las cubiertas para neumáticos, los combustibles y aceites lubricantes y los vinos y cervezas.

El segundo comprende los artículos de tocador, los objetos suntuarios, los seguros, las bebidas alcohólicas, los jarabes, los extractos y concentrados, los vehículos automóviles y los motores.

El impuesto se aplica en una sola etapa, en el momento de su expedición. La base imponible, excepto para los cigarrillos, es el precio neto de venta que resulte de la factura o del documento equivalente extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto. Las alícuotas del impuesto son variables de acuerdo con el producto que se trate.

b.5) Impuestos sobre los intereses de financiamiento

El impuesto sobre intereses de financiamiento se establece por el término de diez años, es un impuesto que grava los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresarial. Éste es un impuesto de fácil fiscalización. Por otra parte, reduce el incentivo al endeudamiento. La tasa será del 15% para las obligaciones negociables y para las operaciones de crédito obtenidas de entidades financieras. La alícuota será del 35% para préstamos de accionistas, autopréstamos y financiamiento proveniente de paraísos fiscales. Este impuesto es deducible como gasto del impuesto a las ganancias.

b.6) Impuestos al comercio exterior

Estos impuestos gravan las operaciones de comercio exterior, es decir la importación definitiva para consumo y las exportaciones definitivas para consumo. ¿Cuál es el momento imponible?.

Para las operaciones de Importación Art. 637 del Código Aduanero

1. Es aplicable el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:

a) la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con 5 días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado;

b) el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo;

c) el registro de la declaración, cuando la misma se efectuare luego de que la mercadería hubiera sido destinada de oficio en importación para consumo;

d) la aprobación de la venta o, en caso de no hallarse sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratase de mercadería destinada de oficio en importación para consumo.

e) el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo...

2. Las reglas establecidas en los incisos del apartado 1 se aplicarán en el orden en que figuran, prelación que tendrá carácter excluyente.

Para las operaciones de Exportación Art. 726 del Código Aduanero

Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente a la solicitud de destinación de exportación para consumo. En cuanto a la base imponible es el **valor en aduana de las mercaderías** que se importan o se exportan a consumo.

En el caso de las operaciones de importación es el método de **Costo o valor CIF** (Costo, Seguro y Flete). En las operaciones de importación para la determinación de la base imponible se utiliza la metodología definida en el “Acuerdo sobre Valoración de

Mercaderías en Aduana” en el marco de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Nuestro país ratificó este acuerdo con la sanción de la Ley 24.425.

Se utiliza como base el valor de la transacción a lo que se deducen los ajustes a deducir e incluir y los flete y seguro internacionales.

En el caso de las operaciones de Exportación se utiliza el método de **Costo o valor FOB**. El valor imponible de la mercadería se define como: FOB para operaciones por vía acuática o aérea y FOT ó FOR para operaciones por vía terrestre, según el medio de transporte que utiliza.

En cuanto a la alícuota que es el porcentaje a aplicar, es regulado por el Ministerio de Economía y aplicado por la Dirección General de Aduanas.

Derechos Aduaneros

Estudiando los derechos a la importación o exportación podemos clasificar:

- Derechos “ad valorem” son un porcentaje que se determina sobre la base imponible.
- Derechos “específicos” consisten en la aplicación de una suma fija de dinero.

El derecho de importación ad valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor en aduana de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales CIF, si éstos fueren superiores; mientras que, los derechos a la importación específicos es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

El derecho de exportación ad-valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor imponible de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales FOB.

Por otra parte el derecho de exportación específico es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

Además de los impuestos aduaneros se encuentran los derechos especiales y las tasas.

Desde el punto de vista de defensa comercial en comercio internacional se plantean algunas prácticas consideradas desleales como el Dumping y los Subsidios.

- Cuando una empresa vende sus productos por debajo de los costos de producción y comercialización con el propósito de poder ingresar a un mercado, a este proceder se lo denomina Dumping. Luego, mediante un proceso jurídico se determinan los daños que ocasiona y se define el Derecho de Importación Antidumping para compensar la diferencia de origen.
- Cuando un país otorga a las exportaciones un Subsidio, es decir que el exportador recibe un dinero del Estado por exportar, se le aplican Derechos Compensatorios. Por eso, cuando un importador trae mercadería con Dumping o Subsidios debe pagar un Derecho Adicional.

Además de los derechos están las tasas aduaneras. Estas son: Comprobación de destino, Servicios extraordinarios y Estadísticas. Se pagan por ejemplo cuando la operatoria se realiza fuera del horario habitual de la Aduana o para comprobar el destino que se le da a una mercadería determinada.

b.7) Impuesto a los Ingresos Brutos

Se trata de un impuesto de carácter provincial, que se aplica en todas las etapas de producción y comercialización y, a diferencia del IVA, es acumulativo y por consiguiente generador del efecto piramidal que recae sobre el volumen global de las transacciones alcanzadas.

El impuesto no se desagrega del precio facturado en oportunidad de su traslación, razón por la cual resulta difícil medir su incidencia sobre los costos totales y por consiguiente poder cuantificar la carga tributaria contenida dentro de un producto.

La tasa del impuesto varía, de acuerdo a la provincia de que se trate, en un rango desde el 1% al 4,5%. En la actualidad, la mayor parte de las provincias han derogado el impuesto para la actividad primaria, la industria, la construcción y en menor medida el turismo, con lo cual se ha logrado atenuar en gran parte los efectos indeseados mencionados anteriormente.

b. 8) Impuesto a los sellos

Este impuesto se aplica a nivel provincial y en la jurisdicción de la Capital Federal. Es un impuesto de carácter instrumental que grava los contratos, las escrituras públicas y los documentos públicos similares. La tasa promedio del impuesto es del 1% y se aplica sobre el monto involucrado en el instrumento en cuestión. Los sujetos del impuesto son las partes firmantes, que se harán cargo en partes iguales de la carga tributaria.

Al igual que el impuesto sobre los ingresos brutos, como consecuencia del Pacto Federal, el impuesto del sello se ha derogado para una gran cantidad de hechos imponible. Podemos citar como ejemplo la Capital Federal, donde se derogó para todos los hechos imponible descritos por la ley, con excepción de las escrituras públicas de compra-venta de inmuebles, siempre y cuando las mismas no tengan carácter de vivienda económica y otros casos similares y especiales.

Asimismo aparte de los impuestos que gravan al consumo, a las ganancias y al patrimonio, existen los impuestos que gravan al trabajo, y que desarticulan el mercado laboral, alcanzando un 50% de la nómina salarial, generando distorsiones en el mercado de trabajo y repercutiendo en el consumo y en la producción.

c) Tasas y contribuciones

Además de los impuestos arriba mencionados existen otros tipos de tributos: las tasas y las contribuciones. A diferencia de los impuestos, en las tasas existe una contraprestación diferenciada que se presta al contribuyente, por ejemplo, la tasa de justicia, la tasa de correos, la tasa por el servicio eléctrico, de obras sanitarias, etc. No tiene carácter coactivo, sino otro tipo de compulsión, ya que dichas tasas son pagadas por servicios públicos de los cuales no se puede prescindir en la vida contemporánea. Si esas tasas no son pagadas la empresa prestataria generalmente corta el servicio sin oír previamente al usuario.

Las contribuciones especiales son pagos que se realizan en contraprestación de algo, es decir existe un beneficio para quién paga pero éste se adquiere indirectamente, por una actividad estatal no dirigida específicamente a cada contribuyente en particular. Por

ejemplo, los beneficios para los productores agropecuarios derivados de la pavimentación de un camino importante.

Generalmente estos últimos, tasas y contribuciones, son aplicados en los municipios y las provincias.

El Estado Nacional valiéndose de las cesiones de derechos que las provincias han ido realizando, ha violado la potestad tributaria de las provincias y esa violación en cierta forma e indirectamente ha alcanzado a los municipios, y cada vez más ha interferido en la misma al sancionar impuestos de carácter directos (impuesto a los bienes personales, impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto a las ganancias, etc.), que según lo establecido en la Constitución deberían ser de ámbito de sanción de las provincias, y que claramente, el mismo no le ha permitido a las provincias y a los municipios ejercer plenamente sus potestades tributarias como veremos cuando analicemos el régimen de coparticipación federal.

En resumen, podemos decir que el Sistema Tributario Argentino tiene tres niveles bien diferenciados, pero que no cumple los conceptos clásicos acerca de las facultades de cada uno de ellos.

- Nación: Este nivel de gobierno aplica los siguientes impuestos: Ganancias, IVA, Combustibles, Internos, Comercio Exterior, contribuciones al Sistema de Seguridad Social, etc.
- Provincias: Las provincias aplican el Impuesto a los Ingresos Brutos, el Impuesto Inmobiliario, el Impuesto a los Automotores y el Impuesto a los Sellos.
- Municipios: En Argentina cobran tasas como contraprestación por los servicios. No tienen posibilidad de cobrar impuestos, esto queda limitado a la Nación y a las Provincias, excepto que éstas últimas deleguen facultades expresas de hacerlo. No obstante participan en todo el sistema a través de los recursos nacionales y provinciales coparticipados.

Hay que resaltar que los impuestos están continuamente siendo modificados, ya sea en sus alícuotas, sus bases imponibles o la forma de recaudarlos, con lo cual se genera un descontrol total sobre el sistema de recaudación y una incertidumbre sobre los contribuyentes y el fisco que nunca sabe cuanto va a recaudar ni puede proyectar a

futuro la recaudación. Otro hecho importante del sistema tributario son las distorsiones que genera en los mercados de bienes y servicios fundamentalmente por el hecho de la existencia de exenciones y normas legales que permiten el no pago de impuestos a determinados sectores o contribuyentes.

Como resumen podemos decir que un argentino ve detraído de su salario un 25% promedio en concepto de aportes, y además tiene que soportar un 21% del IVA sobre los bienes que consume, agravado en el caso de los servicios públicos ya que la alícuota de ese impuesto es del 27% para este sector, sumado a esto los impuestos internos a los combustibles, que recaen o se trasladan a los productos de consumo y a los insumos de la producción. Como si esto no fuera suficiente, la provincia y los municipios cobran impuesto sobre propiedades y sobre el consumo (la tasa varía de provincia en provincia, para el caso de la Provincia de Córdoba entre el 1,25% y el 10% en Ingresos Brutos).

Por otra parte las empresas, en su rol de consumidoras y productoras, si bien pueden trasladar a costos estos impuestos internos, deben soportar el 50% promedio en concepto de cargas sociales, el 33 de impuesto a las ganancias y además soportar el tributo a los créditos y débitos bancarios, ganancia mínima presunta, ingresos brutos e impuestos y tasas municipales.

Como vemos se grava fundamentalmente al consumo y la producción, ejes centrales del proceso de crecimiento y motores del desarrollo económico.

EFFECTOS DE LA FINANCIACION DEL GASTO A TRAVES DE TRIBUTOS SOBRE LA ECONOMIA Y EL INGRESO

La forma en que se financia el gasto del sector público no es indiferente para la economía en su conjunto y por lo tanto afecta el crecimiento y al desarrollo. Sus efectos son distintos dependiendo del tributo que se utilice para financiarlo.

EFFECTOS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS GANANCIAS.

En este punto debemos distinguir el impuesto personal a la renta., lo que sería las rentas de cuarta categoría, según la Ley de Impuesto a las ganancias vigentes, es decir las

rentas provenientes del trabajo personal, de aquellas provenientes de otras actividades, y de las ganancias de sociedades.

En cuanto a las rentas provenientes del trabajo personal repercutirá fundamentalmente en la oferta de trabajo, el ahorro y la composición de la inversión. En cuanto al efecto sobre la oferta de trabajo podríamos decir que por un lado un impuesto a la renta personal como porcentaje sobre el ingreso provocaría un efecto sustitución entre trabajo y ocio, favorable al segundo, desalentando la oferta de trabajo; sin embargo al aplicarse este impuesto se produce una disminución de la renta personal, con lo cual se genera un efecto renta negativo induciendo a trabajar más tiempo para recuperar el ingreso perdido. Así mientras más elevada sea la alícuota marginal, menor será por un lado la oferta de trabajo, sobre todo para los contribuyentes de más altos ingresos; pero por otro lado mayor será el efecto renta, generando una respuesta positiva a la oferta de trabajo.

Por lo tanto no podemos concluir respecto del efecto total del impuesto. Nuñez Miñana (1994) señala al respecto que los estudios empíricos permiten determinar: a) que para los trabajadores en general los ajustes de su cantidad de trabajo es relativamente pequeña, pero b) para ciertas categorías, como el segundo empleo, el ajuste puede llegar a ser mayor. En cuanto al efecto sobre el ahorro, la cantidad del mismo puede variar según el impuesto a la renta disminuyendo tanto por el efecto ingreso, a menor ingreso disponible, menor cantidad de ahorro; como por el efecto sustitución, ya que a menor rendimiento neto, menor incentivo de ahorrar. La progresividad del impuesto a la renta genera problemas en el monto del ahorro global, ya que la propensión media a ahorrar es creciente para los mayores niveles de ingreso.

En la Argentina la alícuota del impuesto va creciendo en forma progresiva hasta llegar al 35% por escala de ingresos netos más un monto fijo.

En cuanto al impuesto a los ingresos netos de las sociedades de capital, este está determinado por una sola alícuota (en la Argentina es del 35%). En el caso de Argentina este impuesto trae aparejado diversos problemas como distinto tratamiento según el tipo de sociedad, violando el criterio de neutralidad, induciendo a las empresas a cambiar de forma jurídica. Hasta hace poco tiempo las Sociedades de Hecho, es decir aquellas constituidas fuera del marco de la Ley de Sociedades Comerciales Ley 19.550 y modificatorias gozaban de exención en el Impuesto a las Ganancias. Hoy en día, si bien no tiene que presentar declaración jurada, si debe hacerlo el socio con Clave de

Identificación Tributaria (CUIT) mayor. Otros factores a considerar son la dificultad de identificar al contribuyente tenedor de acciones y proceder a fiscalizarlo y la diferencia entre contribuyente nacional y contribuyente extranjero, ya que en nuestro país es importante la diferencia de tratamiento que se aplica para personas residentes en el país versus los residentes en el extranjero. Lo mismo sucede con las empresas, sociedades constituidas en el país propiedad de residentes en el país, las sociedades constituidas en el país propiedad de residentes en el exterior o de sociedades del exterior.

Estos tributos sobre los beneficios de las sociedades generan efectos sobre los precios y sobre los incentivos a la inversión. Señala Nuñez Miñana (1994) que en lo que respecta al efecto sobre los precios, estudios empíricos realizados han dado resultados divergentes. Algunos estudios como el de Krzyzaniak y Musgrave citado por Nuñez Miñana (1994) llega a la conclusión que el impuesto a la renta de las sociedades de capital se traslada totalmente a los precios, es decir los beneficios netos se mantenían constantes pese a cambios en la alícuota del impuesto. El estudio de Cragg, Harberger y Mieszkowski, mencionado por Nuñez Miñana (1994), llegó a la conclusión que el impuesto no se traslada, sino que incide en forma total sobre los propietarios del capital de la empresa. En este impuesto podemos esperar que si la empresa enfrenta una demanda inelástica de su producto o servicio, trasladará completamente este impuesto a precios, y por ende sus efectos serán similares a un impuesto al consumo y la incidencia sobre el ingreso personal será regresiva, produciendo un efecto renta y un efecto sustitución hasta cierto punto. En la medida que el mercado sea competitivo la posibilidad de trasladar a precios el impuesto será cada vez menor.

En cuanto a los efectos sobre la inversión queda claro que será importante, ya los proyectos de las empresas son financiados en gran medida por los beneficios retenidos y no distribuidos de las mismas. El diseño del impuesto a la renta va a repercutir no solo en el nivel de ahorro de las firmas, sino además en sus decisiones de inversión y en último caso en invertir en proyectos de diferentes características respecto a riesgo y plazo. Un impuesto a la renta de las empresas, provocaría una disminución del ahorro disponible, en el caso argentino que no se gravan las ganancias de tenencias accionarias o de títulos de deuda, o las colocaciones financieras, claramente se está induciendo a inversiones de tipo financieras en detrimento de inversiones en sectores productivos generadores de empleo. Por otro lado es importante resaltar el papel que juega la

alícuota del impuesto en la tasa de descuento de los proyectos de inversión y por ende en la aceptación o no de llevar adelante dichos proyectos.

EL IMPUESTO AL PATRIMONIO.

Dentro de estos debemos mencionar aquellos que gravan el patrimonio personal (Bienes personales), aquellos que gravan el capital de las empresas (Ganancia Presunta o Activos) y aquellos que gravan ciertas manifestaciones de riqueza como inmuebles, parque automotor, impuestos a la transmisión gratuita de bienes y contribución por mejoras. En el caso del impuesto a los bienes personales aquí se presenta el problema de: la valuación de los bienes que se gravan, donde se encuentran esos bienes, si dentro del territorio o en el extranjero, y genera problemas de fiscalización y evasión al existir por un lado personas que están exentas por ley y por otro la existencia de un mínimo no imponible, en nuestro caso \$305.000. Salvando el caso de la evasión, es un impuesto que al gravar una manifestación de riqueza personal no es trasladable. El problema central es la fiscalización de los contribuyentes responsables del impuesto. En ese aspecto en la Argentina en términos relativos muy pocas personas pagan este impuesto, aunque desde la salida de la Convertibilidad, y con un proceso inflacionario de por medio, la base de contribuyentes en este impuesto se ha incrementado sustancialmente fundamentalmente por la no actualización de la base imponible a partir de la cual se debe pagar el tributo. Además al existir ciertos bienes no gravados se inducen ciertas inversiones en lugar de otras, generando efectos colaterales en el mercado de bienes, provocando revaluaciones de ciertos activos en detrimento de otros. La alícuota en este caso es del 0,5% sobre el activo de las personas que superen los \$305.000 y como manifestamos anteriormente estas alícuotas son progresivas en tanto aumenta el patrimonio del contribuyente. El impuesto a las ganancias mínima presunta es un impuesto que grava los activos de las empresas cuyo monto supere los U\$200.000. Este impuesto es equivalente al impuesto a las ganancias, solo que cobra por anticipado algo que todavía no se ha realizado. La tasa a aplicar será del 1,5% sobre los activos y el pago del impuesto a las ganancias se computa como pago a cuenta de este impuesto.

Como vemos aquí también se generan ciertas distorsiones en cuanto a los incentivos a la inversión, porque las principales exenciones son los bienes radicados en la provincia de

Tierra del Fuego, las acciones y demás participaciones en el capital de otras empresas, las cuotas o partes de fondos comunes de inversión y los bienes del activo gravado cuyo valor en conjunto no supere los 200.000 dólares, castigando las grandes inversiones productivas y desalentando a las mismas.

En el caso del impuesto inmobiliario, generalmente de ámbito de aplicación de las jurisdicciones provinciales y municipales, generan por ello doble imposición. Claramente es un impuesto real, tomando como base imponible cada propiedad. En algunos casos se han aplicado escalas progresivas según la magnitud de la valuación fiscal. Debemos reconocer además que aquí se genera el problema de la desactualización de la valuación fiscal, la incompleta información acerca de las características del inmueble y la falta de fiscalización del órgano de contralor, generando evasión fiscal. Para analizar los efectos económicos de este tipo de gravamen conviene distinguir entre inmuebles rurales e inmuebles urbanos, y dentro de estos, aquellos vinculados a las actividades productivas, los que están habitados por las familias y los que están alquilados. En el caso de los inmuebles rurales genera ciertos inconvenientes su valuación fiscal. Si se fija un impuesto sobre el valor total, se estaría castigando relativamente a las explotaciones con mayores inversiones en mejoras y presuntamente las más avanzadas, dando lugar a la quita de incentivos para la aplicación de tecnología. Si en cambio se aplicara un impuesto sobre el valor de la tierra libre de mejoras, sería equivalente a un impuesto sobre la renta potencial de la tierra, ya que ambos significan un monto anual fijo por hectárea independiente del valor efectivo del inmueble, incentivando de ese modo la aplicación de tecnologías y mejoras.

Otro efecto es el denominado “efecto de capitalización” del impuesto y correlativamente de “amortización” del impuesto. La capitalización del impuesto es el valor actual del flujo de los pagos futuros generando una reducción en el valor de la propiedad, recayendo totalmente sobre el propietario. Concomitantemente se produce la amortización del impuesto, que es el descuento que sufre la propiedad en su valor de compra por efecto de la imposición del impuesto, ya que el comprador descontará del precio de compra el valor actual del impuesto a pagar en el futuro no soportando el impuesto.

En el caso del impuesto inmobiliario urbano, como dijimos debemos distinguir entre las viviendas para alquilar y las de uso familiar y las de uso productivo. Este impuesto

dependerá fundamentalmente de la ubicación del inmueble, pero a diferencia de los inmuebles rurales el valor de la mejora, es decir la construcción, supera el valor de la tierra, excepto los terrenos baldío. En relación a las viviendas de uso familiar los impuestos inmobiliarios sobre estas gravan directamente a las familias. En lo referente a las viviendas, ya sea vivienda propia o para alquilar, puede esperarse que no haya exceso de carga tributaria, especialmente para los consumidores de bajos ingresos, debido a la alta elasticidad precio de la demanda de viviendas; en cambio podemos llegar a apreciar un fuerte efecto distributivo, fundamentalmente regresivo, en el caso de alquilar la vivienda, por el efecto del relativamente alto gasto en alquiler de la vivienda para los sectores de bajos ingresos.

El impuesto al parque automotor grava en forma periódica la propiedad de vehículos, pudiendo anotarse algunas particularidades sobre este impuesto: a) es equivalente a un impuesto a la compra del vehículo nuevo por el fenómeno de capitalización del impuesto; b) debemos distinguir entre vehículos para uso familiar y vehículos de las empresas. En el caso del primero se trata de un bien de consumo durable y la incidencia dependerá de la elasticidad ingreso de la demanda de vehículos, probablemente, sugiere Nuñez Miñana(1994) el impuesto será progresivo entre escalones medios y bajos de ingreso y en cambio será regresivo para escalones medios y altos de ingresos. En el caso de los vehículos de las empresas la incidencia distributiva dependerá de las alícuotas utilizadas en cada caso y de la proporción de bienes y servicios intensivos en transporte que utilicen las familias de distintos niveles de ingreso; y c) son utilizados por gobiernos provinciales y municipales.

En el caso de las contribuciones por mejoras, que es un tributo aplicado sobre los inmuebles en proporción al beneficio recibido por la ejecución de una obra pública, presenta problemas en cuanto a la valuación de los beneficios recibidos por los propietarios de cada inmueble y por otro lado presenta el problema referido al pago de la contribución, ya que como sostiene Nuñez Miñana (1994), la valuación de la propiedad es inmediata a la construcción de la obra pública y en muchos casos los contribuyentes no tienen el dinero necesario para hacer frente al pago de la mejora inmediatamente con lo cual se hace necesario dar planes de financiamiento, generalmente a bajo costo, es decir a tasa subsidiada.

IMPUESTOS A LOS CONSUMOS.

En este caso debemos considerar los tributos que se aplican sobre productos producidos y consumidos dentro del territorio o jurisdicción que legisla sobre dichos productos y aquellos que si bien no son producidos internamente son consumidos en dicha jurisdicción.

En primer lugar nos referiremos a los bienes producidos internamente pero exportables. En ese apartado supondremos un país pequeño y que es tomador de precios. Un impuesto sobre la producción nacional del bien exportable tendrá como efecto introducir una brecha entre el precio de venta del productor y el precio neto de impuestos que queda para el productor. Por lo tanto, el ingreso de los productores del bien exportable disminuye debido a que disminuye el precio que reciben los productores, los cuales al reducirse el precio, reducirán su producción, quedando menos saldo exportable de dicho bien. De esta forma se producirá un efecto sustitución en la industria, favoreciendo la producción de bienes para el mercado interno, en detrimento de la producción de bienes transables internacionalmente. Esta situación se agudizará en la medida que la economía este más cerrada y los bienes producidos internamente sean productos agropecuarios. Si el impuesto recae sobre el consumo nacional del bien exportable, se reducirá la demanda interna de dicho bien, y por lo tanto al mantenerse constante la oferta, se incrementarán las cantidades exportables. Por lo tanto un impuesto creará un efecto sustitución a favor de otros bienes que no se exportan y además un efecto renta debido a la disminución de ingresos del consumidor. Si la economía es grande o si es una de las pocas productoras a nivel mundial del bien que se exporta, tiene una posición dominante en el mercado, por lo tanto ya no es tomadora de precios, sino que es formadora, un impuesto sobre la producción tendrá el mismo efecto que un impuesto al consumo, ya que no ajustará producción y por lo tanto trasladará el impuesto a los precios que pagan el consumidor interno y el externo, generando un saldo exportable mayor.

Un impuesto sobre la producción de un sustituto a las importaciones, tendrá un efecto pleno sobre los productores nacionales de dicho bien, desalentando la producción interna de ese bien, aumentando las importaciones ya que se ha producido un efecto sustitución en la industria; ahora las importaciones son más baratas que los sustitutos nacionales, generando un empeoramiento del saldo de la balanza comercial.

Por otro lado un impuesto al consumo nacional de importables incide totalmente sobre el consumidor nacional y por lo tanto la cantidad consumida se reduce, mientras que los productores nacionales reciben el precio internacional y producen la misma cantidad que antes, mejorando la balanza comercial, por la reducción de importaciones.

En el caso de Argentina, donde sus principales exportaciones consisten en commodities, o bienes primarios, que pesan fuertemente en la canasta de bienes de consumo popular, una política tendiente a favorecer las exportaciones, generaría efectos contrapuestos desde la óptica de la política económica. Por un lado mejoraría la balanza comercial, pero por otro, los consumidores internos verían reducir drásticamente sus ingresos debido al aumento de precios internos que se generaría, ya que las empresas venderían su producción en el mercado internacional y los consumidores nacionales deberán pagar ahora el precio internacional para hacerse del producto. Esto genera una redistribución de recursos desde los consumidores nacionales hacia los productores.

Para concluir sobre los impuestos al sector externo digamos que:

- Impuesto a las exportaciones = impuesto a la producción nacional + subsidio al consumo nacional.
- Impuesto a las importaciones = impuesto al consumo nacional + subsidio a la producción nacional.

Impuestos generales al consumo. Dada la importancia de los impuestos al consumo sobre la estructura de recaudación de la nación (IVA) y las provincias (Ingresos Brutos) se justifica un examen de los mismos y sus efectos.

La diferencia fundamental entre el impuesto al valor agregado y los ingresos brutos radica que en el caso del primero es neutral, lo que implica que el impuesto se va trasladando de cada etapa de producción hacia las demás etapas productivas debido a las deducciones por compras realizadas a la etapa anterior y recayendo sobre el consumo y no distorsionando los precios relativos, siempre y cuando la alícuota sea la misma para todos los bienes y servicios y no existan exenciones legales. En el caso de ingresos brutos cada etapa paga en proporción a sus ventas totales, sin admitir ninguna compensación por compras a otras empresas como en el caso del IVA siendo un impuesto multifásico acumulativo. Este impuesto genera distorsiones en los precios relativos, debido a su carácter multifásico acumulativo y a las diferentes alícuotas

establecidas para cada actividad y cada provincia, provocando incentivos en la radicación de industrias y actividades en ciertas provincias en detrimento de otras y en ciertas actividades, de alícuotas más bajas, en relación a aquellas actividades con alícuotas más altas. Este impuesto también es trasladable y termina pagándolo el consumidor final.

En el caso de los otros impuestos al consumo de ciertos bienes como son los impuestos internos, recaen fundamentalmente sobre el consumidor y generan distorsiones de precios y en la distribución de ingresos. Fundamentalmente en el caso de los impuestos a los combustibles el impacto se hace sentir sobre el consumidor final. El efecto no es el mismo para todos los consumidores. Si el consumidor es una empresa, actualmente debido a los Planes de competitividad, puede capturar ese impuesto pagado y tomarlo a cuenta de IVA y del impuesto a las ganancias. Si el consumidor es una persona física, no puede computar este impuesto como pago a cuenta ni en el impuesto a las ganancias ni en el IVA, si no es transportista o productor agropecuario. Con lo cual estos sectores pueden trasladar al resto de la comunidad esos impuestos.

De todas formas los impuestos internos son distorsivos porque alteran el precio del bien o servicio generando efecto sustitución en el consumo y un efecto renta por su incidencia en el consumo del individuo (tabaco, bebidas alcohólicas, etc.).

Los impuestos sobre el consumo, excepto el IVA, pueden afectar seriamente la estructura de precios relativos, provocando además de efectos redistributivos del ingreso, efectos sobre la inversión, ya sea desalentándola o alentándola en determinados sectores, provocando efectos sobre el comercio exterior.

Por ejemplo un impuesto como el IVA, con alícuota inferior al resto de los bienes, induciría a invertir en ese sector y actuaría como una protección frente a la entrada de bienes del exterior que tuvieran una tasa de IVA más elevada. Por lo tanto los impuestos al consumo actúan como barreras a la entrada de importaciones dando un sesgo pro o contra exportador o importador, según la incidencia del impuesto.

IMPUESTOS AL TRABAJO.

Como bien sabemos el trabajo es uno de los factores básicos de producción. Y es muy importante ya que su principal determinante es la cantidad y calidad de población.

En este sentido luego de la segunda guerra mundial, todos los países fueron concentrándose en lo que se denominó el “Estado de Bienestar” una de cuyas manifestaciones es la “seguridad social”, encarnadas en la Argentina por las jubilaciones de edad avanzada o incapacidad laboral, pensiones para deudos supervivientes, asistencia medica, vivienda, seguro de desocupación, etc. Se trata entonces de cubrir contingencias individuales a través de sistemas colectivos, de tipo coactivo. Lo común fue financiar estos servicios en su totalidad a través de contribuciones especiales fijadas en proporción al salario y los sueldos cobrados por cada miembro, transformándose en impuestos al salario.

La aplicación de aportes a los trabajadores, en la Argentina actualmente llegan al 17% del salario bruto, representa para el trabajador una detracción de sus ingresos, provocando un efecto ingreso negativo. Solo el 7% de sus ingresos actuales se pueden considerar una contribución especial, en el sentido que es su aporte para la jubilación futura, una especie de ahorro, la otra parte va a contribuir al sostenimiento de las obras sociales y ciertos fondos como el FONAVI, el ANSES y los Gremios. Este tipo de impuestos tiene en el fondo el mismo efecto que un impuesto a la renta personal.

Por otra parte la correspondiente aplicación de contribuciones sobre la nómina a la empresa, que actualmente supera el 30% de la masa salarial, induce un efecto sustitución hasta cierto punto a favor de la incorporación de tecnología y hacia actividades capital intensiva, aumentando la tasa de desempleo.

En países con poca disponibilidad de mano de obra estos impuestos incentivan las técnicas capital intensivas. En los casos de los países subdesarrollados, con mucha mano de obra y de poca calificación, estos impuestos generan desempleo e incentivan el uso clandestino (empleo en negro) de la mano de obra y el de alentar el cuenta propismo, con los consiguientes efectos sobre la eficiencia de la economía. Estos impuestos también generan efectos sobre la distribución del ingreso, debido a que aportes proporcionales sobre ingresos del trabajo resultan regresivos porque la proporción de los ingresos del trabajo dentro de los ingresos totales va aumentando de nivel a medida que disminuye el ingreso personal. En otras palabras, no es lo mismo el 17% sobre el salario de una persona que únicamente recibe por todo ingreso el salario, que sobre aquella que al tener otro factor productivo para vender, tiene como ingreso no

solamente el salario sino también rentas o intereses, que no están gravados por estos impuestos.

A manera de resumen de lo expresado anteriormente podemos decir:

- Los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, afectan en forma directa o indirecta el ingreso personal del individuo, disminuyéndolo, provocando lo que se conoce como efecto renta, disminuyendo la demanda de productos, y por ende alterando el nivel de producción de la economía, y generando distorsiones en el mercado laboral, generalmente desempleo.
- Los efectos de los tributos dependerán del tipo de impuesto, si es a la producción de un bien que se comercia internamente pero no se exporta y el mercado es competitivo, los productores absorberán el impacto del impuesto y será muy poco posible que se pueda trasladar. De todos modos reducirán la producción, se generará un efecto sustitución hacia otros productos, hacia otras ramas industriales, y por lo tanto se alterará la composición cualitativa de las canasta de productos, se alteraran entonces las decisiones de inversión y de esta forma se producirá -debido a las rigideces de la calificación de los trabajadores y del capital, ya que una máquina de producción de aviones no sirve para hacer botellas - cierta subutilización de factores productivos, encontrando a la economía por debajo de su potencial de producción. Si en cambio la industria donde se aplica el impuesto a la producción está protegida o es poco competitiva, el impuesto se trasladará hacia otras etapas. El efecto del traslado depende del grado de concentración de la industria. Esto generará seguramente a través de cambios en los precios relativos, efectos sobre la inversión y el empleo en otras ramas industriales y en el ingreso de los consumidores, llevando a la economía de nuevo a un lugar por debajo de su potencial de producción.
- Si el impuesto se aplica sobre la producción de un bien que se exporta (retención a las exportaciones) y el país es pequeño, este impuesto recaerá sobre los productores de dicho producto, reduciendo estos la oferta y por ende los saldos exportables, ya que reciben un precio menor al internacional. Esto generará efectos sobre la balanza comercial, desalentará inversiones hacia ese sector y generará sustitución de productos, con el consecuente aumento del desempleo debido a la disminución de

actividades. Si en cambio el país es grande, es fijador de precios a nivel internacional, y a la vez el mercado es concentrado, el efecto del impuesto a la producción se trasladará a los consumidores locales e internacionales.

- Si en cambio el impuesto se aplica sobre el consumo, ya sea de un bien que se exporta o no, se provocará un traslado hacia los consumidores. Si es un bien que se vende al exterior esto generará un aumento del saldo exportable debido al efecto sustitución de consumo local a consumo internacional. Si el bien se comercia internamente, el consumidor verá disminuir su ingreso como consecuencia del aumento de los precios por efecto del impuesto. Esto disminuirá la demanda, llevando al consumidor a una situación peor a la que estaba antes del impuesto. El efecto sobre los precios dependerá de las diversas alícuotas de dichos impuestos y si es un impuesto ad-valorem o específico.
- Si el impuesto se aplica al consumo y a la producción de un sustituto de importaciones, se favorece la importación, deteriorando la balanza comercial, generando desempleo y desalentando inversiones en esa rama de actividad. Si en cambio el impuesto se aplica al consumo del importado, se perjudica al consumidor quien es el que paga el impuesto, se alienta la fabricación interna de sustitutos y se mejora la balanza comercial.
- Si el impuesto se aplica a las ganancias y al patrimonio del individuo, se desalienta el ahorro y se alteran decisiones de inversión, ya que se disminuye el ingreso disponible de las empresas y los individuos. Si se desalienta el ahorro y la inversión, el crecimiento económico se estanca y el desarrollo no prospera ya que no hay acumulación de capital. Estos impuestos pueden ser regresivos, proporcionales o progresivos en función de las alícuotas medias y marginales que se apliquen.
- Otro efecto de los impuestos es el inflacionario. Este efecto depende de la elasticidad de la oferta del o los bienes sujetos a los impuestos, tasas o contribuciones. En la medida que la curva de oferta sea más elástica el efecto de los tributos sobre los precios será menor.
- Tanto el impuesto al consumo como el impuesto a la producción de alguna manera producen distorsiones que llevan a replantear inversiones, debido a que generan efecto sustitución y efecto renta.

CAPITULO 3

PBI, NIVEL DE PRECIOS, RECAUDACION Y PRESION TRIBUTARIA

En este apartado analizaremos el comportamiento de las variables económicas que consideramos son claves y determinantes de la recaudación tributaria. En primer lugar analizaremos el comportamiento del PBI a valores nominales y reales, luego analizaremos lo sucedido con los precios y por último analizaremos lo sucedido con la recaudación tributaria y la presión tributaria.

En el grafico 1 se aprecia la evolución del Producto Bruto Interno, a precios corrientes, es decir a valores nominales. Se observa como durante el período 1993-2002 el PBI se mantiene en un rango que fluctúa entre los 200 a 300 mil millones de pesos, teniendo un pico de \$312 mil millones en junio de 1998, para luego caer a 237 mil millones de pesos en marzo de 2002, luego de la salida del plan de convertibilidad. A partir de ese momento el PBI expresado en valores corrientes crece de manera sostenida.

GRAFICO 1



Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía.

En el gráfico 2 se observa el comportamiento del PBI en términos reales a precios de 1993. Este grafico es mejor indicador que el anterior en cuanto a la evolución del PBI ya que se ha descontado el efecto inflacionario en los valores monetarios del PBI. Puede observarse con mayor claridad el desempeño de la economía argentina en el período considerado, el crecimiento en términos reales del PBI a comienzos del Plan de Convertibilidad y hasta el año 1998, su posterior deterioro, hasta el segundo trimestre del 2002, y como para inicios del 2003 la economía se comienza a recuperar.

Esto es sumamente importante, ya que si los impuestos, fundamentalmente los impuestos a la renta, al consumo, al comercio internacional y al trabajo se vinculan fuertemente con el ingreso, y que estos en conjunto representan más del 90 % de los recursos tributarios totales, es de esperar que la recaudación crezca a medida que crece la actividad económica.

GRAFICO 2

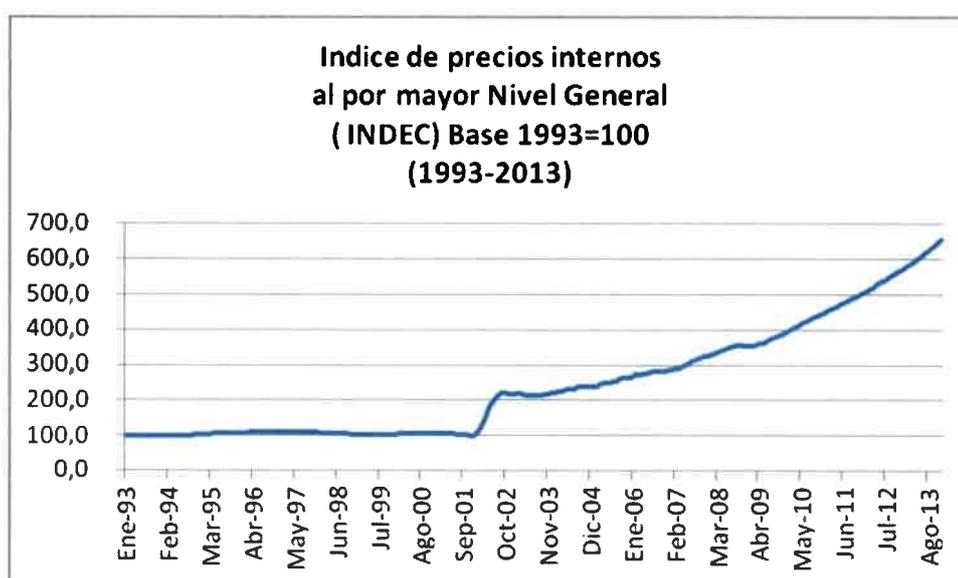


Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía.

Debemos señalar que podemos estar tentados a sostener que, si el PBI en términos nominales crece, la recaudación nominal también lo hará. Esto es correcto, hasta cierto punto, ya que los impuestos se determinan a partir de bases imponibles que están valoradas a precios corrientes. Por lo tanto podríamos concluir que a medida que los precios de la economía crecen, la recaudación tributaria también lo hace. Tampoco

debemos olvidar el efecto que genera el incremento en los niveles de precios de todos los bienes y servicios sobre los recursos del Estado, ya que si la tasa de inflación es más elevada que la tasa de incremento de la recaudación tributaria el Estado tiene, en términos reales menores ingresos y por lo tanto el poder de compra de esos recursos es menor. Por otro lado altas tasas de inflación reducen la actividad económica y generan caídas en el PBI, lo que repercute en los ingresos de familias y empresas, y por lo tanto en las bases imponibles de los tributos.

GRAFICO 3



Elaboración propia en base a datos del INDEC

Puede observarse en el grafico 3 la estabilidad de precios vigente durante El Plan de Convertibilidad (1993-2002) y luego el salto y posterior crecimiento del índice de los precios mayoristas a partir de la salida de la convertibilidad.

Nos resta saber que sucedió con la recaudación tributaria. A priori podríamos aventurar que la misma debe haber crecido tanto a valores nominales, por efecto del crecimiento de los precios como en términos reales debido a que a precios de 1993, el PBI evidenció un crecimiento sostenido, sobre todo en los últimos 10 años.

Antes de entrar analizar la recaudación tributaria y la presión fiscal, recordemos que el Sistema Tributario Argentino presenta tres niveles bien diferenciados, que surgen de las

potestades que en materia tributaria otorga la Constitución a cada estamento que conforma el sector público: esto es la Nación, las provincias y los municipios.

- Nación: Este nivel de gobierno aplica: Ganancias, IVA, Combustibles, Internos, Comercio Exterior, contribuciones al Sistema de Seguridad Social, entre otros.
- Provincias: aplican el Impuesto a los Ingresos Brutos, el Impuesto Inmobiliario, el Impuesto a los Automotores y el Impuesto a los Sellos.
- Municipios: En Argentina cobran tasas como contraprestación por los servicios. No tienen posibilidad de cobrar impuestos, excepto que las provincias deleguen facultades expresas de hacerlo y participan en todo el sistema a través de los recursos nacionales y provinciales coparticipados.

Valiéndose de las cesiones de derechos que las provincias han ido realizando, el Estado Nacional ha violado la potestad tributaria de las provincias, lo que en cierta forma e indirectamente ha alcanzado a los municipios, y cada vez más ha interferido en la misma al sancionar impuestos de carácter directos (bienes personales, ganancia mínima presunta, ganancias, etc.), que, según lo establece la Constitución, son de ámbito de sanción de las provincias y de esta manera no les ha permitido conjuntamente con los municipios, ejercer plenamente sus potestades tributarias.

En el grafico 4 podemos observar la evolución de la recaudación tributaria total de manera mensual desde enero de 1993 a diciembre de 2013 en términos nominales. Puede apreciarse la estabilidad de los niveles recaudatorios durante 1993 a 2003 y como comienza a acelerarse en los últimos 10 años.

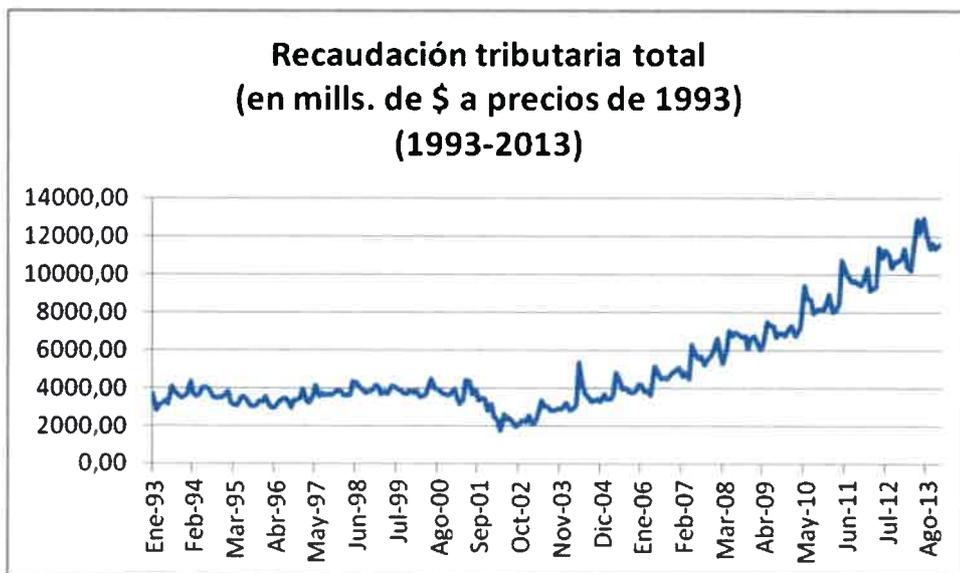
Pero ¿que paso con la recaudación tributaria total medida en valores constantes?. Esto lo podemos observar en el grafico 5. En este se puede apreciar como durante el período 1993-2003 la recaudación total se mantuvo estable, siguiendo el comportamiento del PBI, fluctuando en torno a los 3500 millones de pesos mensuales. A partir del 2003 podemos notar como se incrementa rápidamente, pasando de un piso de 2000 millones mensuales a sobrepasar los 12 mil millones a fines de 2013.

GRAFICO 4



Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía y Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

GRAFICO 5



Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía y Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, INDEC.

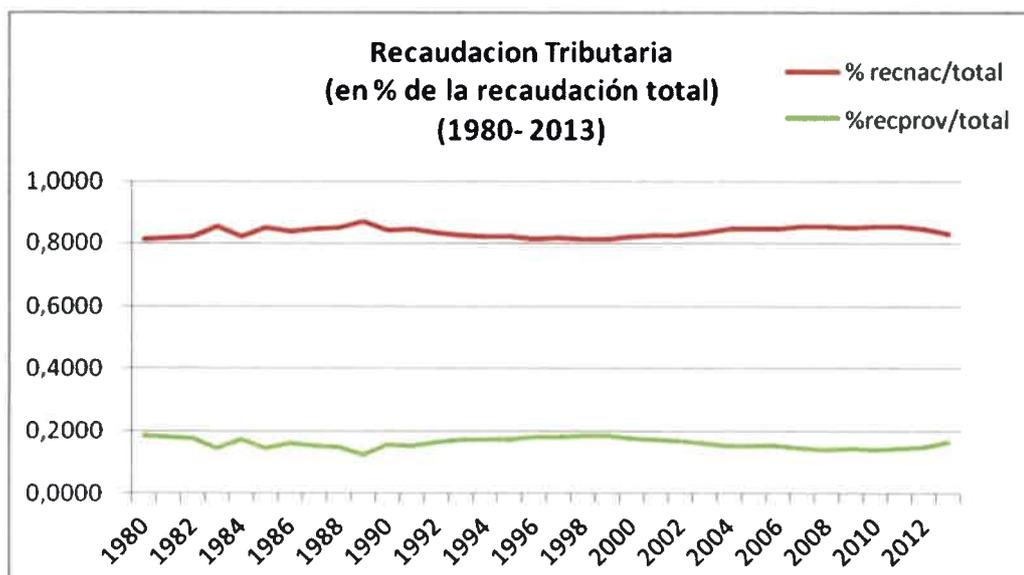
Queda entonces planteada la pregunta ¿a qué factores obedece este comportamiento?. ¿Al crecimiento de la economía, al incremento de los precios, a un aumento de la presión tributaria, o a otros factores, o todos ellos en su conjunto?.

Para comenzar a responder la pregunta demos un vistazo a la presión tributaria. En el Grafico 6 se puede observar el desempeño de la recaudación total, diferenciada entre lo recaudado a nivel nacional y provincial.

La recaudación a cargo de la Nación en el período considerado nunca estuvo por debajo del 80% y con un máximo en 1989 al alcanzar 87% del total recaudado. Es de notar que a partir del año 1989 ese porcentaje comenzó a decrecer hasta tocar un mínimo de 81,47% en 1998. A partir de ese momento, la recaudación nacional comenzó a crecer hasta situarse en 2013 en torno al 83% de la recaudación total.

La recaudación provincial en el período considerado no superó el 20% de la recaudación total, aun cuando a partir de 1990 se les transfirió a las provincias una serie de servicios públicos que antes prestaba la nación. Actualmente, la recaudación provincial representa casi el 17% de la recaudación total.

GRAFICO 6

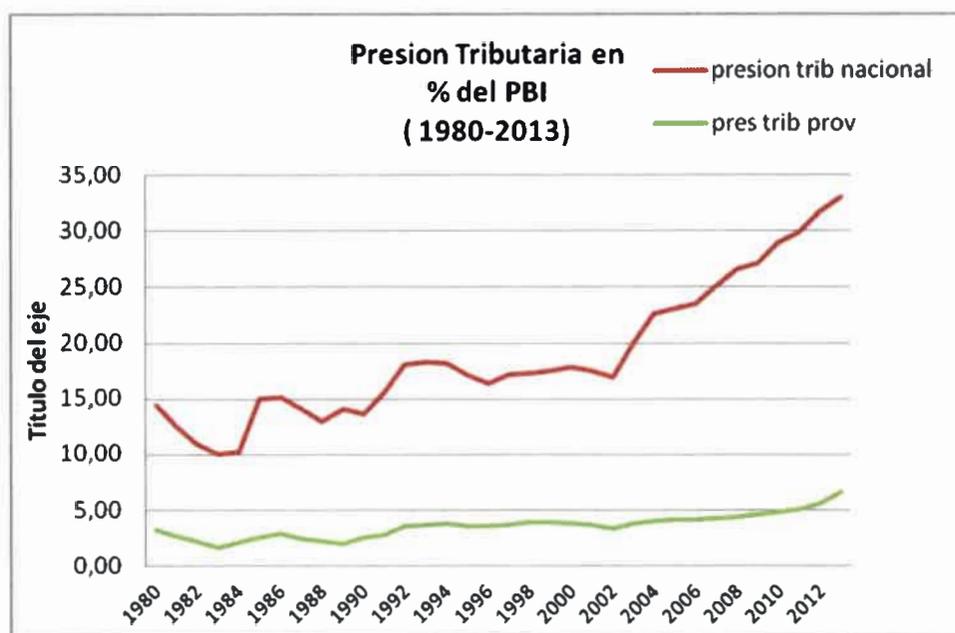


Elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

Al comienzo de la década de 1980 la presión tributaria total esto es, la relación recaudación respecto del Producto Bruto Interno, se situaba en torno al 18% del PBI. En la actualidad ese porcentaje representa casi el 40%. Es decir que se duplicó en los últimos treinta años.

En el Grafico 7 se puede apreciar la presión tributaria nacional y provincial desde 1980. En lo que respecta a la presión tributaria de los impuestos nacionales se mantuvo estable entre 15 y 20% del PBI durante las décadas del 80 y del 90. Luego, a partir del año 2002, la presión tributaria de los impuestos nacionales comienza a crecer año a año, hasta el 35% observándose un incremento de la presión tributaria a nivel nación en los últimos 20 años del 82% aproximadamente.

GRAFICO7



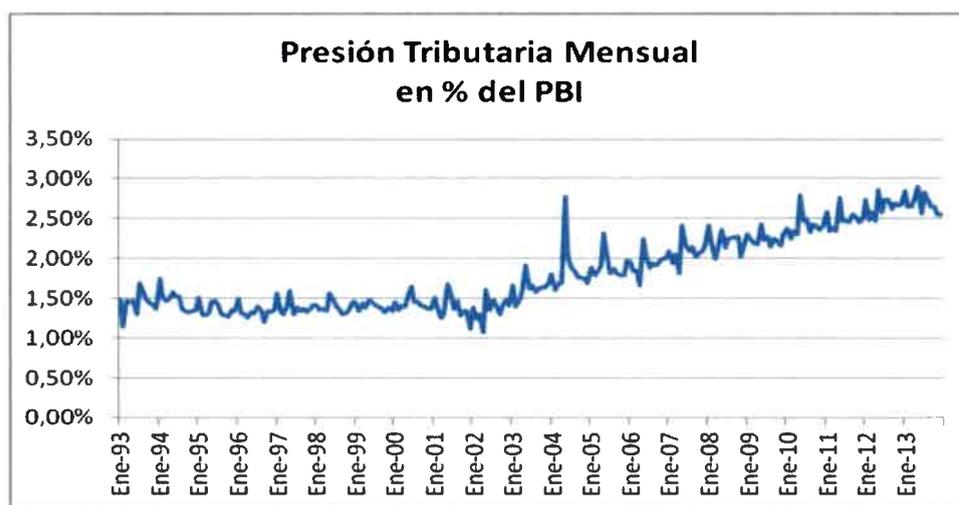
Elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

En lo que respecta al comportamiento de la presión tributaria a nivel provincial no ha superado el 5% del PBI durante el periodo considerado, aunque se ha ido incrementando en los tres últimos años para llegar al 6,65% en 2013. Por lo tanto si sumamos la presión tributaria a nivel nacional y provincial estamos sobrepasando actualmente el 40%. Es decir que en los últimos 30 años la presión fiscal se ha más que duplicado, acelerándose en los últimos 10 años, que paso del 23% aproximadamente a más del 40%.

El gráfico 8 nos permite apreciar, de manera, no ya anual, sino mensual lo acaecido en la presión tributaria. Podemos resaltar el crecimiento de la misma desde el 1,5% del PBI

a comienzos del período analizado y el casi 3% a finales del 2012, como también el retroceso sufrido en el año 2013 para situarse en el 2,5%. Por lo tanto la presión fiscal se casi duplico en los últimos 20 años.

GRAFICO 8



Elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

Como en el período considerado las alícuotas de los tributos vigentes no se han modificado significativamente, sin embargo la presión tributaria ha mostrado un importante crecimiento, podemos decir que el mismo responde a:

- a) el PBI creció en los últimos diez años -tanto a valores corrientes, como constantes-
- b) Un aumento en el número de contribuyentes por la mayor actividad económica.
- c) Una mejora en la fiscalización de parte del organismo recaudador, aplicando nuevas y más sofisticadas tecnologías.
- d) Los impuestos al comercio exterior, despreciables durante la década del 90, luego del 2002 comenzaron a gravitar en la recaudación (retenciones a las exportaciones y derechos de importación).
- e) Un incremento del empleo formal acompañó el crecimiento de la economía.
- f) La desactualización de ciertos topes y/o mínimos en determinados impuestos que no fueron adecuados a la nueva realidad económica (inflación de dos

dígitos) que ha dejado a esos parámetros desactualizados logrando que parte de los contribuyentes paguen más impuestos de los que les correspondería; por caso deducciones en el impuesto a las ganancias, mínimo no imponible en ganancias y bienes personales.

- g) Una fuerte política fiscal tendiente a la expansión del gasto y por ende necesitada de recursos que hizo necesaria la ampliación de la base de contribuyentes.
- h) Una política anti evasión afianzada en nuevas tecnologías e infinidad de regímenes de información, como también en acuerdos internacionales para evitar la doble imposición pero al mismo tiempo para cooperar en el ámbito de la evasión impositiva internacional y el cruzamiento de información entre diferente organismos del estado (AFIP, Aduana, ANSSES, BCRA, UIF, PROCELAC, etc)

A continuación analizaremos por separado la relación entre recaudación y PBI, para ir teniendo una idea más acabada sobre lo que comentamos anteriormente. En este caso hemos analizado el PBI mensual en valores corrientes y la recaudación tributaria, también a valores corrientes.

En el grafico 9 podemos observar la relación entre estas dos variables. Allí se aprecia que se incrementa el producto bruto interno la recaudación tributaria crece, en línea con lo que hemos establecido al comienzo. Es decir que existe una correlación lineal positiva.

Si consideramos a la recaudación tributaria como función del PBI, el valor del coeficiente de determinación es del 0,9939 lo que indica que existe una relación directa casi perfecta entre el PBI y la recaudación tributaria. Además el valor del coeficiente de correlación es cercano a 1, lo cual indica que las variaciones del PBI explican casi en su totalidad la variación en la recaudación tributaria. Esto confirma la relación entre las dos variables.

Cabe el turno de analizar ahora que sucede con la recaudación impositiva y el nivel de precios. En este caso supondremos que la recaudación tributaria responde a los cambios en el nivel de precios.

Gráfico 9

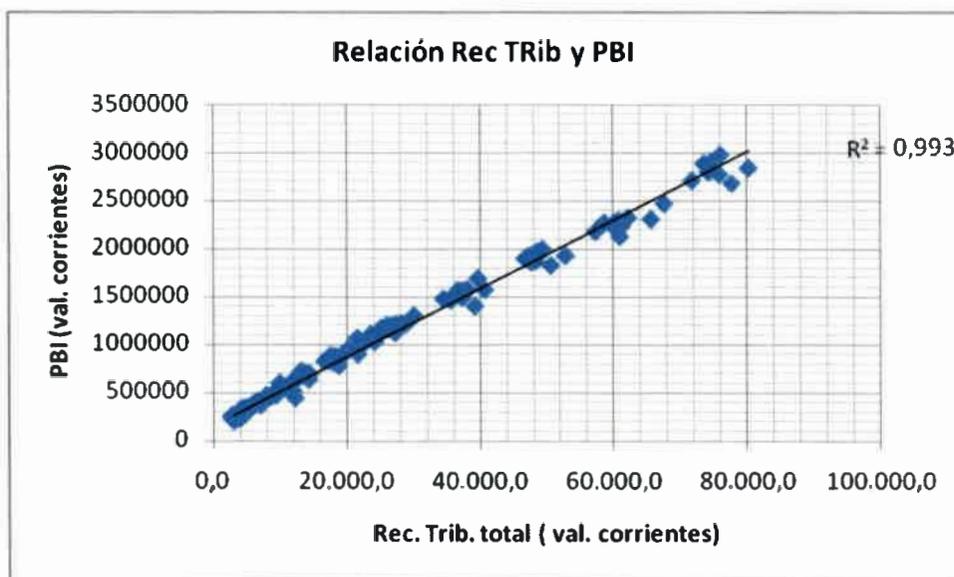
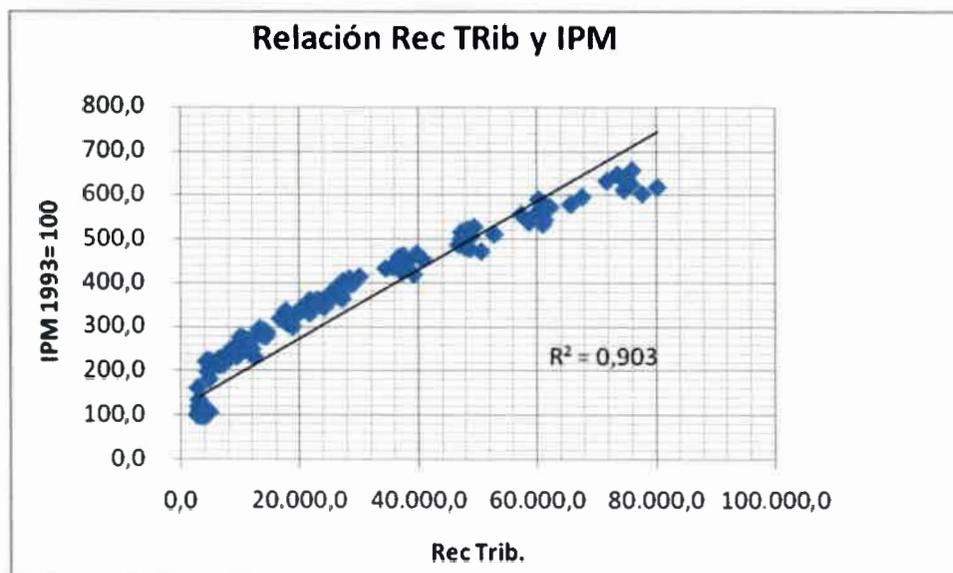
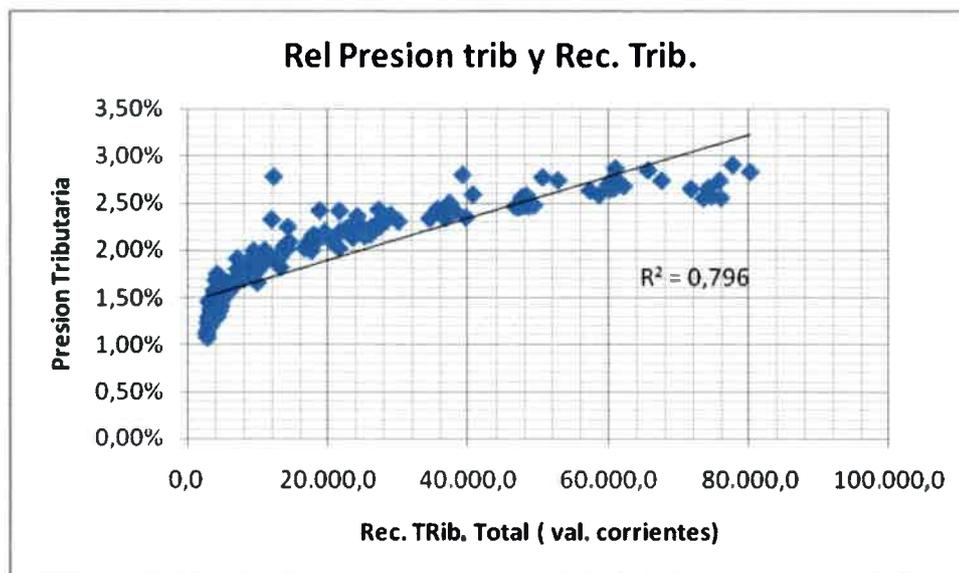


GRAFICO 10



Si tomamos la recaudación tributaria en valores nominales, seguramente observaremos que a medida que se incrementan los precios la recaudación crecerá. Ya que al aumentar el precio de los bienes y servicios producidos y consumidos, y siendo las alícuotas

GRAFICO 11



Como podemos apreciar entonces la recaudación tributaria, durante el periodo considerado, depende básicamente de tres factores: el nivel de precios, el PBI y la presión tributaria, la cual a su vez obedece a diferentes causales, las que fueron explicadas anteriormente y que tiene que ver más con consideraciones de política tributaria y fiscal y cambios normativos, que con variables netamente económicas.

En el cuadro 1 podemos observar a manera de resumen las variaciones de las variables bajo análisis.

Cuadro 1

concepto	var 1993-2002	var 2003-2013
PBI nominal	39%	787%
Nivel de Precios	120%	300%
Recaud. tributaria	33%	1259%
Presión tributaria	-7,64%	95,71%

Debemos preguntarnos ¿ cómo afectan las tres variables consideradas anteriormente a la recaudación tributaria total a valores corrientes?. Para esto se especifica un modelo econométrico.

MODELO DE RECAUDACION TRIBUTARIA

En esta parte del trabajo buscaremos formalizar un modelo de recaudación tributaria que nos vincule a ésta con el Producto Bruto Interno y el nivel de precios de la economía y la presión tributaria y hasta que punto explican su comportamiento.

Debemos aclarar que el trabajo abarca un período de tiempo que es desde 1993 a diciembre de 2013 debido a dos razones:

- 1) Es un espacio de tiempo para el cual existen las bases de datos.
- 2) Este espacio de tiempo es representativo de dos modelos de economías, la economía con estabilidad de precios (de 1993 a 2002) y una economía con fuerte política de demanda agregada y con variaciones de precios significativas (de 2003 a 2013).

Una aclaración importante es que los datos fueron construidos a partir de datos del INDEC.

Para obtener el PB mensual se utilizó el PBI trimestral, y se lo comparó con el PBI del trimestre inmediato anterior, se calculó su tasa de variación y se aplicó una tasa efectiva equivalente a la trimestral para cada mes. En otros términos se actualizó el valor del PBI en función de una tasa equivalente mensual a la tasa de variación trimestral del PBI.

En este modelo se utilizan cuatro variables. La variable dependiente será la recaudación tributaria mensual, expresada en millones de pesos a valores corrientes. Las variables independientes del modelo son el Producto Bruto Interno a precios corrientes, el Índice de Precios Mayoristas (IPM) con base 1993= 100 y la presión tributaria mensual (PT)

El modelo sugerido entonces es:

$$T_t = \alpha + \beta Y_t + \gamma NGP_t + \delta PT_t + \mu_t \quad (1)$$

Donde:

T: es la recaudación tributaria

α : es un término independiente, asimilable a la recaudación tributaria autónoma.

β : es el parámetro que relaciona la recaudación tributaria con el PBI,

Y : es el PBI en términos mensuales.

δ : es el parámetro que relaciona la recaudación tributaria con el índice de precios mayoristas base 1993= 100,

NGP: es el índice de precios mayoristas base 1993= 100.

δ es el parámetro que relaciona la recaudación tributaria con el nivel de presión tributaria.

PT es el nivel de presión tributaria.

μ : es el término estocástico

t : indica el año considerado de la variable, así los valores que asume t es de enero de 1993 a diciembre de 2013

De acuerdo a lo establecido por la teoría económica, de la ecuación (1) podemos inferir:

a) A mayor nivel de PBI mayor recaudación tributaria, ya que la recaudación tributaria se asienta sobre :

- impuestos al consumo (IVA, impuestos a los combustibles e impuestos internos varios) manifestaciones indirectas del ingreso y consecuentemente del nivel de actividad;
- impuesto a las rentas, tanto de personas físicas como de sociedades, tales como Ganancias, Ganancias Mínima Presunta y aportes y contribuciones a la seguridad social y otros; impuestos a las transacciones bancarias que dependen directamente del nivel de actividad económica.
- impuestos sobre la riqueza (Activos y Bienes personales entre otros), en cierta forma son manifestaciones del ahorro de las personas y consecuentemente a mayor nivel de ingresos, mayor es la proporción del ingreso que se dedica a ahorrar.
- Impuestos al comercio exterior, estos están estrechamente vinculados con el nivel de exportaciones, el nivel de importaciones y el tipo de cambio. A mayor nivel de ingresos mayores importaciones y exportaciones, y consecuentemente mayor recaudación tributaria.

- b) En lo que respecta al nivel de precios y su relación con la recaudación tributaria es evidente que, si consideramos un incremento en los precios de los bienes y servicios producidos, la recaudación, en valores corrientes, también se incrementa. En cambio si analizamos la recaudación a valores constantes el incremento en los precios lleva a un continuo deterioro del poder adquisitivo de la recaudación, en tanto y en cuanto ésta no haya crecido en la magnitud en que crecieron los precios en un mismo período de análisis.

- c) Siendo la presión tributaria un indicador, que se calcula como un porcentaje del PBI y cuyo valor surge del cociente entre recaudación total y el PBI y es un indicador que nos refleja la política tributaria, fiscal y la normativa impositiva vigente en un periodo de tiempo determinado y se puede interpretar como la alícuota promedio que enfrenta el contribuyente promedio. Por ende si la presión fiscal se incrementa, la recaudación tributaria también lo hace.

Estimaciones preliminares no son concluyentes acerca de la determinación de este conjunto de variables en el comportamiento de la recaudación impositiva. Los problemas radican en la validación estadística del modelo propuesto. La incorporación de variables binarias para reflejar los cambios estructurales existentes en el período bajo análisis y las estacionalidades propias de las variables económicas asociadas a los diferentes momentos del año no arrojaron resultados satisfactorios, como así tampoco la expresión de las variables en diferencias o en su versión logarítmica. Por lo antes mencionado, es necesario continuar en la búsqueda del conjunto de variables que capten de manera precisa la inercia en el comportamiento de la recaudación y las particularidades existentes en cada momento del tiempo.

En este mismo capítulo y previamente observamos una alta correlación entre la recaudación tributaria y cada una de las variables consideradas, pero al incorporarlas en un modelo los resultados, como mencionamos más arriba, no son concluyentes. También es importante tener en cuenta que la forma adoptada para construir la variable presión tributaria puede estar ocasionando problemas en la estimación; en su lugar, puede considerarse una variable proxy a partir de las medidas llevadas adelante en

materia. Por lo cual, evidentemente, hay otras variables que estarían jugando pero no están en el análisis.

Esto conduce necesariamente a analizar la institucionalidad del período que está ligada a la estabilidad del marco normativo y reglamentario; lo que contempla un estudio pormenorizado de los cambios que sucedieron en materia tributaria en el periodo bajo estudio y que excede al presente trabajo.

CONSIDERACIONES FINALES

A partir de todo lo que hasta aquí se ha expresado, queda claro que un Estado sin recursos no puede funcionar, y no puede por lo tanto llevar a cabo sus funciones esenciales; proveer bienes y servicios públicos, regular la economía, redistribuir el ingreso y la riqueza, estabilizar la economía y fiscalizar, función esencial para obtener dichos recursos. Esos recursos también deben propender a respetar ciertos principios reconocidos desde las finanzas públicas y desde el derecho que el Estado no puede desconocer en su actuación de política económica.

Esos recursos, que dependiendo las diferentes clasificaciones, pueden llamarse tributos, impuestos, tasas y contribuciones, en sus diferentes acepciones, en cuanto al hecho imponible que los generan, en cuanto a las manifestaciones que gravan y en cuanto a como repercuten en el ingreso de los contribuyentes, como así también en cuanto a la jurisdicción que los impone, sea nación, provincias o municipios, son claramente instrumentos que hacen a la política fiscal y por ende repercuten de maneras diversas sobre la economía y afectan las variables económicas.

De lo analizado en este trabajo surge claramente el comportamiento creciente de la recaudación tributaria a valores nominales y a valores constantes en el periodo considerado, apoyada básicamente en un crecimiento de los precios mayoristas, en la evolución favorable del Producto Bruto Interno y no menos importante en el fuerte incremento de la presión fiscal.

Como pudo observarse en la tercera parte del trabajo, es la correlación de la recaudación tributaria con cada una de ellas consideradas de manera aislada la cual es importante, y cada una de esas variables explica en gran manera lo que sucede con la recaudación total.

La situación es distinta cuando se consideran todas las variables en conjunto para explicar el comportamiento de la recaudación. Allí el modelo econométrico planteado no es estadísticamente relevante, es decir que en conjunto estas tres variables no son concluyentes para explicar el comportamiento de la recaudación tributaria, por lo cual nos lleva a pensar en diferentes hipótesis:

- a) La recaudación tributaria no depende realmente de variables económicas, sino de variables institucionales, políticas y de índole legal, normativa y hasta reglamentaria.
- b) Debe estar fuertemente correlacionada con el nivel de gasto público, es decir, primero calculo cuanto tengo que gastar y luego se recauda en consecuencia, de allí el incremento de la presión tributaria de los últimos años.
- c) Al no estar relacionada con el nivel de PBI, ni con el nivel de precios, no hay por lo tanto certeza del comportamiento futuro de la recaudación y por lo tanto no hay una planificación de la recaudación a futuro.
- d) El comportamiento recaudatorio quizás obedezca a los caprichos del administrador de turno y del grupo de burócratas encargados de recaudar o de las directrices emanadas desde el Ministerio de Economía en cuanto a la necesidad de solventar el gasto público.
- e) Es evidente, a la luz de la presión tributaria y su comportamiento, que en muchos casos se han dejado de lado principios elementales como la legalidad fiscal, la igualdad fiscal, la equidad fiscal y la realidad económica del contribuyente. Es decir, se apela a la instrumentalidad recaudatoria por sobre todo.

BIBLIOGRAFIA.

- Aliberti, Carlos A. "Inflación y Recaudación Tributaria. La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires durante el período 1972/1985. Trabajo presentado en las 21^{as} Jornadas de Finanzas Públicas: Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba 1988. Departamento de Impresiones de la Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba 1990.
- Ander Egg E. Valle. "Guía para preparar monografías" 1997. Buenos Aires. Editorial Lumen / Humanitas.
- Artana, Daniel y Lopez Murphy, Ricardo "Un sistema tributario para el crecimiento". En "Reforma y Convergencia". Novena Convención de Banco privados Nacionales. ADEBA. 1993. Ediciones Manantial SRL.
- Asti Vera, Armando. "Metodología de la Investigación". Editorial Kapeluz. Buenos Aires. 1992
- Blanchard, O. "Macroeconomía". Ediciones Prentice Hall. 1997.
- Bernal, César A. "Metodología de la Investigación para administración y economía" Pearson. México. 2000
- Chisarri, O.; Rozenwurcel, G.; Fanelli, J. y Frenkel R. "Ahorro público y recuperación del crecimiento en la Argentina". Trabajo de investigación presentado en las 25^{as} Jornadas de Finanzas Públicas: Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba: Ediciones EUDECOR 1992.
- Day A. Robert. "Cómo escribir y publicar trabajos científicos". EEUU. Organización Panamericana de la salud. 1990.
- Diaz, A.F.; Parejo Gamir, J.A.; Rodriguez Saiz, L.. "Política Económica". Editorial Mc Graw Hill. 1995.
- Di Marco, Luis y otros. "Finanzas Públicas y Desarrollo Regional". Dirección General de Publicaciones Universidad Nacional de Córdoba, 1989. Córdoba.
- Due, Jhon F. "Análisis económico de los impuestos y del sector público". Cuarta Edición. Editorial El Ateneo. 1977

- French-Davis, R. “Economía Internacional. Teorías y políticas para el desarrollo”. Ediciones Fondo de Cultura Económico. 1979.
- Gaggero, Jorge y Gomez Sabaini, Juan C. “Argentina: cuestiones macrofiscales y políticas tributarias”. CIEPP – Fundación OSDE 2002.
- Iturrioz, E. “Curso de Finanzas Públicas”. Ediciones Macchi. 2da. Edición actualizada. 1981
- Jarach, Dino. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Abeledo- Perrot. 1996. Buenos Aires.
- Llach, Juan “Otro siglo, otra Argentina”. Ariel Sociedad Económica”. 1999
- Lascano Marcelo. Compilador “La economía argentina hoy”. Editorial El Ateneo”. 2001
- Musgrave, R y Musgrave, P. “Hacienda Pública Teórica y aplicada”. Editorial Mc Graw Hill. 5ta Edición 1993.
- Nuñez Miñana, H. “Finanzas Públicas”. Ediciones Macchi. 1994.
- Pessino C. y Fenochietto R. “Características y consecuencias de la estructura tributaria en la República Argentina durante la década del 90”. En “La Economía Argentina Hoy” Editorial El Ateneo. 2001. Buenos Aires.
- Sabino, Carlos A. “El proceso de investigación”. Editorial Lumens. Buenos Aires 1992
- Stiglitz, J. “La Economía del Sector Público”. Antony Bosch Editores. 2 edición. 2003
- Vega, Juan A. “Un modelo explicativo de las recaudaciones fiscales en la Argentina”. En “Finanzas Públicas y Desarrollo Regional”. (1990).

Fuentes

Subsecretaría de Ingresos Públicos. Leyes impositivas.

Administración Federal de Ingresos Públicos. www.afip.gov.ar

Ministerio de Economía. www.mecon.gov.ar

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. www.indec.gov.ar

Orlando J. Ferreres y Asociados www.ojf.com.ar

75113