10914

Ej. 2

CATALOGADO

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
BIBLIOTECA CENTRAL DE DOCUMENTACION Y PUBLICACIONES

JORGE MACON

EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN

(8)

O
N.23211
M11

BUENOS AIRES 1 9 7 1

C. F. I.

INTRODUCCION

Efectuar un examen de naturaleza crítica en un sistema tributario provincial de la Argentina, con miras a una posible reforma que mejore su eficiencia como proveedor de recursos al sector público, con las mínimas interferencias en las funciones óptimas de producción, colaborando en la obtención de los objetivos provinciales de desarrollo y logrando los propósitos de distribución de la renta que anime a sus autoridades políticas, es una tarea que contiene ciertas restricciones y exige ciertas pautas previas.

Entre las primeras se encuentra el hecho de que un régimen impositivo para la provincia de Tucumán no debe apartarse en medida significativa de los regímenes de las demás provincias, aún cuando señale las diferencias necesarias apropiadas a su estructura económica.

Esto es así porque el régimen tributario de las provincias, ha desarrollado algunos modelos que sin ser del todo uniformes, tienden a configurar sistemas suficientemente parecidos como para que la experiencia que cada provincia recoge en su aplicación sea aprovechable en las demás, haciendo referencia con ello no solamente a la experiencia de la administración pública, sinó también a la de los contribuyentes.

Este es un hecho que respalda el propósito que se declara expresamente de mantener en los rasgos más salientes la estructura actual de régimen tributario de la provincia de Tucumán, ya que la posibilidad de aprovechar otras experiencias es un activo muy impor

1. ANALISIS ECONOMICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL

tante aunque sea una restricción a las posibilidades creativas.

En lo que se refiere a las pautas que es necesario definir previamente son las tradicionales tales como la adecuación a los principios de la capacidad de pago o alternativamente de beneficio, la equidad horizontal y vertical la neutralidad la colaboración en la obtención de las metas de desarrollo y demás aspectos a que debe responder un buen sistema tributario y que se hallan definidos en cualquier buen tratado de finanzas públicas.

1.1. DESCRIPCION DEL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL

El sistema tributario de la Provincia de Tucumán guarda, en los impuestos más importantes gran semejanza con los de las restantes provincias, aunque tiene ciertos recursos peculiares algunos de los cuales se repiten en otras jurisdicciones y otros nó.

Componen el sistema tributario de la provincia, un impuesto inmobiliario, gravamen anual que recae sobre la "propiedad raíz", según la terminología de la legislación, un impuesto a las actividades lucrativas que como en todas las provincias asume las características de un impuesto a las ventas acumulativo de etapa múltiple, es decir que recae sobre el ingreso bruto total de la mayor parte de las actividades económicas independientes sin deducción de los insumos de las etapas anteriores; un impuesto a la trasmisión gratuita de bienes que recae sobre las herencias legados y donaciones, un impuesto a los sellos que recae con cuotas o alícuotas variables sobre una multitud de transmisiones onerosas y actos jurídicos de diversa naturaleza, un impuesto anual a los automotores y rodados, un impuesto para la salud pública tributado sobre la base de las retribuciones pagadas en relación de dependencia, un impuesto a los juegos de azar autorizados, un impuesto para turismo tributado fundamentalmente sobre la base del impuesto a las actividades lucrativas y parcialmente del impuesto inmobiliario y algunos otros gravamenes de menor importancia, tales como una contribución de mejoras y un impuesto a los productos forestales y caleras.

Se efectuará a continuación una descripción atendiendo a los

aspectos económicamente salientes de cada uno de los tributos, sobre la base del código fiscal y la ley impositiva vigente, de un proyecto elaborado por una comisión asesora honoraria de reforma al régimen tributario, integrado por funcionarios de la administración y representantes de las fuerzas económicas y de las observaciones formuladas por la administración a este último.

Debe subrayarse el mérito que tiene este último proyecto independientemente del valor de su contenido intrínseco, al haber conseguido unificar la opinión de la administración y de las fuerzas económicas en torno a un proyecto, cosa que normalmente es muy difícil de obtener pero que marca un camino en materia de reformas tributarias en nuestro país, ya que como se ha dicho con insistencia casi de axioma, para que un sistema tributario trabaje apropiadamente, es necesario obtener la previa conformidad de quienes tienen que pagarlo.

a) Impuesto inmobiliario:

El impuesto inmobiliario recae sobre lo que la ley denomina propiedad raíz, que incluye el valor de la tierra y el de las mejoras e instalaciones adheridas a ésta.

El conjunto de los inmuebles de cada contribuyente se halla gravado por un tasa progresiva por sistema de escalas, que va desde el diez por mil hasta el cuarenta por mil. Como se señala en otra parte de este trabajo, las autoridades provinciales competentes estiman que como término medio la valuación fiscal se encuentra en los alrededores del 40% de la valuación venal, lo que implica que

la tasa en realidad fluctúa entre el 4 por mil y el 16 por mil. No se hallan gravadas las propiedades de menos de 400 pesos de valor fiscal -1.000 pesos de valor venal- y la tasa marginal máxima se logra por encima de los 500.000 pesos de valor fiscal -1.250.000 pesos de valor real.

La incidencia para un conjunto de inmuebles de 1.000 pesos de valor fiscal es de 9,2 por mil -3,7 por mil sobre el valor real-; sobre un inmueble de 10.000 pesos el 18,3 por mil -7,3 por mil sobre el valor real; sobre un conjunto inmuebles de 100.000 pesos el 27,0 por mil -10,8 por mil sobre el valor real sobre un conjunto de inmuebles de 1.000.000 de pesos el 36,8 por mil -14,7 por mil sobre el valor real.

Existen recargos por ausentismo del 5 por mil de la valuación fiscal -poco vigente de hecho como en todas partes- y del 30 por mil sobre la valuación fiscal para los terrenos baldíos y las propiedades rurales no explotadas racionalmente.

La valuación fiscal tiene un sistema de ajuste periódico, a través de coeficientes que pueden aplicarse automáticamente a la valuación fiscal básica para obtener en cada año un valor actualizado y que hasta ahora solo se ha utilizado en 1970 con un coeficiente de 1,2.

Las exenciones son bastantes restringidas, incluyéndose en general los edificios públicos los destinados al culto, a hospitales, asilos, casas de beneficencias, bibliotecas públicas, universidades populares, bomberos voluntarios, escuelas particulares, institucio

nos gremiales, deportivas, cooperativas mutualistas y partidos políticos, estableciéndose una exención para los inmuebles de menos de 1.500 pesos de valuación fiscal, para los menores huérfanos inválidos y septuagenarios que poseen una sola propiedad.

El proyecto elaborado por la comisión honoraria ha introducido una novedad fundamental, que consiste en transformar un gravamen esencialmente personal como el vigente, en uno de carácter real es decir que; en lugar de recaer sobre el conjunto de inmuebles de cada contribuyente, recae sobre cada uno de estos, sobre la base de la argumentación -según se sostiene en la nota de elevación- de que "la característica principal de este impuesto es la de ser un tributo real por excelencia".

En realidad esta medida significa en sus aspectos esenciales que el impuesto inmobiliario perdería en la Provincia de Tucumán parte de su capacidad para redistribuir la renta ya que un gravamen estructurado sobre la base de cada inmueble en lugar de serlo sobre el conjunto de ellos, resulta más regresivo, aún con tasas fuertemente progresivas. Dado que la voluntad de redistribuir o nó la renta es -como la señalan casi unánimemente los autores- resultado del esquema de valores políticos de la comunidad, no existe reparo alguno que manifestar, desde el punto de vista técnico, a esta voluntad manifiesta de hacer más regresivo el impuesto inmobiliario,

Sin embargo es preciso formular un comentario respecto a la afirmación de que el impuesto sobre la propiedad, es un gravamen real por excelencia,

Esta afirmación es correcta si se refiere a una porción mayoritaria de la experiencia internacional. Sin embargo, ello ha determinado que quienes valoran en medida significativa la capacidad de gravamen de redistribuir la renta le imputen regresividad (1)

Sobre la base de la necesidad -manifestada en otras provincias- de redistribuir la renta, buena parte de la legislación provincial argentina ha evolucionado hacia la tributación personal de la propiedad que implica hacerlo más progresivo.

Sin embargo, un sistema como el vigente en la provincia de Tucumán, revela por los valores dentro de los que se mueve la tasa, que el impuesto personal se aplica a un número muy grande de contribuyentes y la característica de esta clase de gravamen, que requiere una declaración jurada relativamente compleja, hace que sea sumamente costosa su administración, por lo que por razones operativas debería limitarse a un reducido número de contribuyentes. De hecho el sistema establecido en la ley, que aplica la tasa sobre el conjunto de inmuebles, ha estado poco vigente, probablemente por esa dificultad de identificar "conjuntos" y dicha tasa se ha afectado a inmuebles individuales, como propone el proyecto.

Esta incompatibilidad entre la operabilidad práctica y la necesidad de redistribuir la renta, expresada políticamente en algunas provincias, ha sido solucionada mediante una escisión del impuesto inmobiliario, en dos gravamenes independientes, aunque cobrados sobre la misma base imponible.

---

(1) Ver DUE John F.- Análisis económicos de los impuestos - Buenos Aires - El Ateneo 1961 - Págs. 378 y ss. citando un estudio de MUSGRAVE.

Estos dos gravamenes en que se ha escindido el impuesto inmobiliario en la práctica ya casi corriente de muchas provincias argentinas, son los denominados impuesto inmobiliario básico, de naturaleza real sobre cada inmueble e incluso proporcional, y un impuesto inmobiliario adicional de carácter progresivo sobre el conjunto de inmuebles de cada sujeto pero que recae sobre los conjuntos de inmuebles que superen una suma generalmente elevada, restringiéndose por consiguiente a un número relativamente reducido de contribuyentes.

Otra innovación que incluye el proyecto de código tributario consiste en prescribir que los inmuebles urbanos pagarán una tasa progresiva en tanto que los inmuebles rurales solo pagarán una proporcional. Es esta una evidente adaptación de la legislación tributaria de la provincia, al sistema nacional del impuesto a la tierra, que incide solamente sobre los inmuebles rurales con una tasa proporcional.

En la actualidad el impuesto inmobiliario se paga en dos cuotas semestrales con vencimiento el 31 de marzo y el 30 de setiembre pudiendo solicitarse plazo para el pago, de hasta 18 cuotas mensuales. El proyecto de código elaborado por la comisión honoraria propone que se modifiquen sus vencimientos estableciéndolas al 31 de enero y al 31 de julio.

Por último debe observarse, con respecto al proyecto de la comisión honoraria que el impuesto inmobiliario se reduce sensiblemente ya que la tasa marginal máxima es en aquél del 13 por mil para

inmuebles de más de 300.000 pesos o de más de 700.000 de valor venal.

En las observaciones que formula el Ministerio de Economía al impuesto inmobiliario se eleva sensiblemente la tasa propuesta para este gravamen. Es evidente que las autoridades provinciales temen los resultados presupuestarios de la propuesta de la comisión honoraria, cuyas reducciones de tasas habían sido muy fuertes y comprometían muy manifiestamente la financiación de los servicios.

Por último, en el ámbito de este impuesto, el Ministerio recomienda la supresión de los recargos a los terrenos baldíos recomendación que conceptúo acertada, dado que estos recargos que pretenden incentivar la edificación, son en ese sentido una función puramente municipal.

b) Impuesto a las actividades lucrativas:

El impuesto a las actividades lucrativas de la provincia de Tucumán contiene en su propia denominación, igual que el resto de las provincias argentinas, el hecho imponible del gravamen, es decir la realización de una actividad económica con propósitos de lucro o como lo sostiene el artículo 135 del código fiscal "el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual". Esta conformación de gravamen lo define como un directo continuador de gravamenes sobre el comercio y la industria de larga tradición en nuestro país, que históricamente recibieron diversos nombres tales como impuesto al comercio e industria,

impuesto al capital en giro, e impuesto de patentes y que se remontan hasta épocas remotas.

Sin embargo desde el punto de vista económico, el aspecto que caracteriza más apropiadamente la naturaleza de este gravamen, es la definición de la base imponible, ya que de acuerdo con el artículo 136 "el impuesto será proporcional al monto de los ingresos brutos devengados o percibidos en el período fiscal anterior".

Por otra parte el artículo 142 determina como sujeto pasivo del gravamen a "toda persona de existencia física o ideal que ejerza una actividad lucrativa gravada" y el artículo 140 exceptúa de esta norma el trabajo manual o intelectual en relación de dependencia, las explotaciones forestales, agropecuarias y las empresas editoriales de libros, diarios, períodicos y revistas, con lo que la base del gravamen queda definida como los ingresos por ventas o retribución de servicios que perciba todo sujeto de actividad económica independiente, con excepción de explotaciones forestales agropecuarias y las empresas editoras.

La conjunción de estas disposiciones define el impuesto a las actividades lucrativas como un impuesto a las ventas de bienes y servicios de etapa múltiple, que incide sobre todas las etapas de la producción con excepción de la primaria, de carácter acumulativo o en cascada, es decir en el que el gravamen se tributa sobre la totalidad de los ingresos brutos, salvo algunas deducciones de carácter formal, reiterándose por consiguiente la tributación sobre los insumos.

Además de las exenciones mencionadas más arriba que podemos denominar objetivas, existen numerosos grupos que amplían la lista entre los que podemos contar el sector público en todas sus manifestaciones, las asociaciones mutualistas, las cooperativas, un importante grupo de actividades artesanales y de pequeños comerciantes, ciertos espectáculos públicos, librerías y usinas eléctricas de pequeñas poblaciones, casas de familia que den pensión a un reducido numeros de pensionistas, ciertas escuelas particulares, médicos dentistas y parteras que presten parte de sus servicios profesionales en forma gratuita en dependencias públicas, la primera farmacia o el primer sanatorio que se establezca en pueblos o villas del interior durante un período de cinco años, las canteras de cal, piedra y yeso, los inválidos y septuagenarios con actividades minoristas hasta un límite de monto de venta, la comercialización y conservación de la leche y las contrataciones para las exploraciones y explotación petrolífera.

La tasa general de gravamen, es decir la que pagan todas las actividades no específicamente mencionadas y que en la generalidad de los casos representa la mayor parte de las actividades, es del 15 por mil, alícuota que comparada con las que rige en las restantes provincias argentinas se hallan entre las más bien altas, aunque no es la más alta de todas.

Existe sin embargo un num-eroso grupo de excepciones tanto de tasas menores como mayores.

Entre las menores, encontramos que se hallan gravados al 4 por mil la comercialización de comestibles de artículos de primera nece

sidad; con el 6 por mil la comercialización de combustibles de ver duras frutas hortalizas y demás productos agrcpecuarios, la fabricación de almidón, de agua para lavar, de ciertos artículos alimenticios como embutidos, dulces, galletas y caramelos, jabón y velas y oxígeno, los matarifes, los molinos y cereales de pimentón y especies las refinerías o molinos de sal, la comercialización de tabacos cigarros, cigarrillos y fósforos; con el 9 por mil los cafés con venta de leche, helados, refrescos y bebidas sin alcohol, las canasterías y artículos de mimbre, la venta de artículos de limpieza y de yerbas medicinales, las colchonerías y ventas de lanas, los compradores y vendedores de leña y productos forestales, los lubricantes por mayor, las confiterías, pastelerías, bombonerías, masiterías, los consignatarios o vendedores de haciendas que operen por cuenta propia, los corralones con venta de carbón, leña, alfalfa, pastos y forrajes, las droguerías y farmacias, las fábricas de alambre tejido, de artículos de construcción, de cajas de cartón, de calzados, de cocinas, de envases y esqueletos, de escobas y plumeros, de espejos y vidrios, de herramientas e implementos agrícolas en general, melalfa y forrajes, papel, productos químicos, pesas y balanzas los hornos de quemar cal y yeso y las librerías papelerías y artículos de escritorio al por mayor; con el 12 por mil los almacenes de espejos, cuadros y papeles pintados, las mercaderías generales por menor, las pesas y balanzas, las ventas de artículos para hombres señoras y niños, los aserraderos las broncerías y niquelados, las carpinterías, las ventas de lubricantes al por menor,

la compra-venta de artículos usados, los corralones de materiales de construcción, los depósitos de casimires telas y maderas, las empresas areneras, las empresas y talleres de pinturas, las fábricas de sellos, toldos, parquet y maderas terciadas, las ferreterías, pinturerías y vidrierías, las fiambrerías y salchicherías, las fundiciones y talleres metalúrgicos, las herrerías y hojalaterías, las imprentas, las librerías papelerías y artículos de escritorio, la litografía, las máquinas e implementos agrícolas, las talabarterías y curtiembres de pieles y suelas, los talleres de composturas de calzados, los talleres mecánicos, los talleres de relojerías, las usinas eléctricas, las yeserías, las zapaterías y zapatillerías por mayor y menor.

Entre las tasas superiores a la tasa general, tenemos gravados con el 20 por mil los bancos y las demás instituciones que efectúen préstamos de dinero sujetas a la ley de bancos, las compañías de previsión para servicios funerarios, las compañías de ahorro y préstamos para la vivienda y similares; con el 30 por mil la administración de propiedades, los alquileres y arrendamientos, las agencias de cobranzas, los cinematógrafos, circos y parques de diversiones con juegos de premios y calesitas, los bailes públicos y espectáculos deportivos, los comisionistas, los garages y playas de estacionamiento, las ventas de billetes de loterías y explotación de juegos de azar; con el 40 por mil los comercios al por menor de bebidas alcohólicas para ser consumidas fuera del local; con el 45 por mil las cho perías y los prestamistas, con el 60 por mil los comercios al por me

nor de bebidas alcohólicas para ser consumidas dentro del local; con el 100 por mil las casas amuebladas o de citas; con el 200 por mil las boites cabarets y dancing y prestamistas que operan a tasas de interés que superen tres veces al interés bancario corriente.

Las disposiciones vigentes también fijan cuotas mínimas del impuesto, suma que para el caso general es de 12 pesos, pero que en casos específicos expresamente mencionados, asumen cuotas variables que pueden llegar hasta 500 pesos.

La legislación del impuesto a las actividades lucrativas está completada por el denominado convenio multilateral, que resuelve la forma de gravar las ventas de bienes y servicios cuando se trate de contribuyentes que realicen su actividad lucrativa en más de una jurisdicción. Este problema que afecta en muchos países los impuestos a las ventas provinciales e incluso en ciertos casos cuando son nacionales y que han sido resuelto mediante la adopción de convenciones alternativas denominados principio de destino -que implica gravar el producto la jurisdicción que lo recibe- o principio de origen -que implica gravarlo en la jurisdicción que lo produjo- ha sido solucionado en las provincias argentinas, mediante un sistema que contempla probablemente en forma más equitativa los intereses de las partes en conflicto, aunque implica una administración compleja.

El sistema consiste en un convenio interprovincial, de acuerdo con el cual en los casos en que exista actividad interjurisdiccional

-actividad "a caballo" como se ha dado en denominar- las jurisdicciones intervinientes se atribuyen una cuota parte de la totalidad de los ingresos brutos del contribuyente en cuestión. Esta cuota parte se determina de acuerdo con pautas objetivas, que establece el convenio en las diferentes circunstancias que pueden presentarse.

En realidad puede acotarse como observación marginal, que la redacción del convenio luego de las sucesivas renovaciones se ha complicado en una forma difícilmente soportable e interpretable por el contribuyente, circunstancia que se deba probablemente a las soluciones de compromiso que se han debido adoptar, ante los conflictos de intereses que se planteaban entre las distintas jurisdicciones.

De cualquier manera la Provincia de Tucumán ha firmado este convenio y lo ha ratificado por ley, como consecuencia de lo cual forma parte de la legislación referente al impuesto a las actividades lucrativas.

La propuesta del código tributario de la comisión honoraria ha innovado relativamente poco en los aspectos sustanciales de este gravamen, aunque ha introducido grandes mejoras en la redacción -que por otra parte se hallan al margen de los objetivos de esta parte del trabajo- incluyendo algunos agregados interesantes que precisan mucho mejor el contenido del gravamen.

Un aspecto de importancia para los contribuyentes que inician sus actividades, ha sido resuelto con criterio evidentemente violatorio de los principios esenciales que rigen el gravamen, pero valiosamente práctico.

En efecto, uno de los problemas que se plantean en los impuestos a las actividades lucrativas radica en la dificultad que se presenta para determinar el impuesto en el primer año de actividad, ya que normalmente el impuesto de cada año responde a los ingresos brutos del año anterior y el contribuyente que comienza carece de este antecedente.

En las diferentes legislaciones provinciales de Argentina, se han ensayado todas clases de soluciones a este problema, desde los más sofisticados y perfectos aunque complejos, hasta los más sencillos e imperfectos.

En la legislación vigente actualmente en la provincia de Tucumán, el contribuyente que se inicia declara sus ingresos presuntos del primer año, a los efectos de pagar el impuesto pero debe reajustar posteriormente de acuerdo con los ingresos brutos efectivamente obtenidos, con lo que se soluciona la inexistencia de ingresos brutos en el ejercicio anterior. Si bien esta es una solución razonable al problema, tiene el inconveniente de que el contribuyente tiene que presentar una declaración de ingresos presuntos sobre la que no existe control posible y luego presentarse ulteriormente a reajustarla.

En la legislación propuesta por la comisión honoraria, se elimina este problema mediante el recurso de considerar que la actividad del primer ejercicio se halla al margen del gravamen, solución sumamente práctica que probablemente cause la pérdida de escasa recaudación. Si bien, por otra parte, se halla en contraposición con el

principio general de que el hecho imponible lo constituye la realización de la actividad ya que en este caso a pesar de existir hecho imponible no se cobra gravamen. Es por ello que se considera una solución altamente recomendable.

Un segundo problema derivado del que se acaba de comentar, existe en el segundo año de actividad, ya que al determinarse el gravamen sobre la base de los ingresos del año anterior, resulta que estos normalmente responden a un período inferior al año, con lo cual se estaría ponderando el volumen del gravamen que corresponde a la actividad lucrativa de un año, con el ingreso que corresponde a solo una parte de un año, que incluso puede ser solo de un día.

La solución que adopta tanto el régimen vigente como el propuesto por la comisión honoraria, consiste en proporcionar los ingresos brutos del período parcial al año completo y cobrar el impuesto del segundo año en función de la base imponible así redefinida (1).

Este sistema tiene el inconveniente de que en algunos casos puede dar resultados muy altos cuando se trate de actividades con fuertes fluctuaciones estacionales, que presumiblemente por lo corriente inician esas actividades en la faz de auge de la fluctuación. En estos casos la simple proporcionalidad al tiempo puede arrojar resultados desproporcionados a la verdadera actividad lucrativa.

Por ejemplo supongamos que una casa de regalos abre su negocio

---

(1) Existe un práctico sistema de determinación por coeficientes que facilita el cálculo de la proporción.

a principios del mes de diciembre; con motivo de las fiestas de fin de año sus ventas serán muy fuertes durante el mes de diciembre y en el año siguiente deberá pagar su impuesto sobre esas ventas, cíclicamente altas, multiplicadas por 12. Esta posibilidad que puede repercutir severamente, implica la conveniencia de que se de opción a las empresas de reajustar su impuesto del segundo año sobre la base de los ingresos brutos efectivamente recibidos durante ese segundo año, even-tualmente, si se considera necesario, previa autorización de la Dirección.

Un importante aspecto sobre el que innova el proyecto de Código Tributario de la Comisión Honoraria, consiste en la supresión de los gravámenes municipales de similares características al que se halla bajo análisis, atribuyendo como contrapartida a los municipios y comunas rurales una participación del 20 % en el producido de este último, decisión que conjuntamente con la reducción al 12 % de la tasa básica del gravamen disminuirá muy visiblemente los recursos fiscales.

Una de las características más importantes que revela el proyecto del nuevo código tributario en lo que se refiere al impuesto a las actividades lucrativas, es la incorporación de una importante cantidad de normas de carácter claramente reglamentario lo que abulta visiblemente el volumen del cuerpo legal.

En lo que se refiere al criterio a seguir en la materia, existe en la legislación internacional y nacional una tendencia mayoritaria

coincidente con este proyecto, en el sentido de elaborar legislaciones detalladamente reglamentarias, con el objeto de evitar dudas y planteos de inconstitucionalidad en los casos en que estas normas se hallen incluídas como realmente correspondería en la reglamentación.

Sin embargo este criterio a pesar de ser mayoritario, tiene el visible inconveniente de exigir un gran esfuerzo para la lectura de las normas e incluso es corrientemente un esfuerzo solamente abordable por especialistas.

Una legislación depurada de aspectos reglamentarios en la que solo se vuelquen los principios fundamentales, tiene la enorme ventaja de ser fácil de divulgar. Considerando el hecho de que la legislación tributaria tiene una peculiaridad que la diferencia del resto de la legislación, en el sentido de que debe ser conocida por un número muy importante de personas, muchas de las cuales o no se hallan especializadas o no se hallan en condiciones económicas de recurrir a especialistas, una legislación breve tiene la posibilidad de que siendo mejor divulgada sea también mejor cumplida.

Algunas legislaciones de esta naturaleza como por ejemplo la holandesa, se revelan como representantes de esta última tendencia, que si bien minoritaria, es mi opinión más eficiente desde el punto de vista de los objetivos últimos del sistema tributario, aunque desde luego requiere un considerable esfuerzo de evaluación jurídica.

En materia de exenciones el proyecto de código tributario ha seguido en general el criterio de la legislación vigente, dándole en algunos aspectos una mayor amplitud, lo que como criterio general, es decir independientemente de lo que significa en cada caso especial, debe valorarse negativamente ya que un régimen de impuesto general a las ventas con muchas excepciones es frecuentemente más difícil de administrar.

Donde se han efectuado las mayores modificaciones es en el ámbito de las tasas reduciendo en primer lugar la tasa del 15 por mil en un 20 % es decir al 12 por mil.

En lo que se refiere a las tasas diferenciales se ha continuado con el criterio anterior de diversificar en gran medida las tasas del gravamen con un criterio general aproximadamente similar al vigente.

Los impuestos mínimos se elevan sensiblemente fijándose el que corresponde a todas las categorías que no se hallan específicamente tratadas en 50 pesos variando las restantes entre 30 y 1.500 pesos.

Por último se fija una desgravación por término limitado -entre cinco y diez años- para ciertas actividades establecidas en zonas de turismo; del 100 % para los hoteles, hosterías, moteles,pensiones, Hospedajes, restaurantes, casas de comida, casas de artículos y productos regionales y agencias de viajes y turismo; del 70% las estaciones de servicio, talleres de vulcanización, mecánicos para el automotor, casas de ventas de productos comestibles y de para primera necesidad y bares; y del 40 % sobre las restantes ac-

tividades sujetas a este impuesto.

En el impuesto a las actividades lucrativas las observaciones ministeriales reclasifican las categorías sujetas a tasas diferenciales fijándolas con criterio no demasiado diferente al vigente pero en forma más sistemática,reduciendo las categorías a seis, 4, 8, 12, 20, 40 y 80 %o.

Existe,-en el proyecto del Ministerio- establecida explícitamente una categoría que incluye variados productos con una tasa del 12 por mil, es decir la misma tasa general. De acuerdo con la metodología habitualmente adoptada en materia de este gravamen, no es necesaria la mención específica de las actividades sujeta a tasa general. No obstante las autoridades han considerado práctico incluírlas, para evitar discusiones de clasificación, que se producían en la provincia en torno precisamente a las actividades incluídas,con lo cual las categorías diferenciales son en realidad cinco.

Por último se fija un mínimo del impuesto de 50 pesos con otros mínimos variables para las distintas actividades que llegan en el caso más gravoso a 2.000 pesos y se eliminan las desgravaciones turísticas.

Los plazos para el pago del impuesto a las actividades lucrativas vencen en el caso general el día 31 de marzo en tanto que en las actividades incluídas en el comercio multilateral deben tributar el 31 de marzo un anticipo, venciendo el plazo para presentar las declaraciones juradas y pagar la diferencia el día 31 de julio. En el anteproyecto de código tributario se propone un vencimiento común, el día 30 de junio.

c) Impuesto a la Transmisión Gratuita de bienes.

La provincia de Tucumán posee, igual que las restantes provincias argentinas, un impuesto que con el nombre del título grava fundamentalmente las herencias legados y donaciones, es decir que se trata de un impuesto al patrimonio pero no de carácter anual, sinó que se concreta en el momento de ponerse de manifiesto la transmisión por herencia legado o donación.

Dado el carácter progresivo de la alícuota, es importante subrayar el hecho de que, para determinar esta, por una parte se computa la cuota parte que recibe cada heredero y no la herencia total y por otra parte que se computa la herencia recibida en todas las jurisdicciones e incluso en el extranjero, aunque desde luego la alícuota correspondiente se aplica al patrimonio percibido por herencia en la provincia.

La valuación de los bienes -es decir el problema más importante en la determinación del impuesto al patrimonio- se efectúa en lo que se refiere a los inmuebles en forma administrativamente sencilla, ya que salvo el caso de que se practicare una tasación especial, la valuación es determinada por la que se halla establecida a los efectos del pago del impuesto inmobiliario que, como ya hemos señalado, representa en la actualidad alrededor de un 40% del valor real. Los restantes bienes físicos, las acciones y los establecimientos industriales y comerciales, se hallan sujetos al caro sistema de tasación especial y por último los derechos creditorios contra terceros, se computan a través del poco confiable método de acudir a los valores consignados en los documentos que lo respalden.

Se hallan exentas las transmisiones a favor del sector público, destinadas para fines benéficos, culturales, gremiales, deportivos o científicos, las transmisiones de sepulcros, los fondos originados en leyes de previsión social y las inversiones en acciones de sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones que se hallan sujetos al impuesto nacional sustitutivo.

El pago del impuesto se efectúa, en los casos de transmisión por herencia, dentro del año del fallecimiento, en tanto que en las donaciones dentro de los diez días de que estas se efectúen.

Las alícuotas del gravamen, como ocurre en la mayor parte de los casos es progresiva, progresiva según el monto de la herencia recibida y según el parentesco, es decir en otros términos que la tasa aplicada es mayor cuando mayor es el valor de la herencia y mayor también cuando más lejano es el parentesco de quién recibe la herencia, con respecto al fallecido.

La alícuota tenía -en el antiguo régimen suplantado recientemente- una estructura tal que crecía indefinidamente, incluso podía llegar -teóricamente- a niveles superiores al 100 por ciento, no obstante lo cual una limitación expresa al 33%, de acuerdo con la conocida jurisprudencia consolidada, eliminaba totalmente las tasas superiores a ese nivel.

En efecto, la tabla de alícuotas fluctuaba -para transmisiones entre padres hijos y cónyuges- desde 1,5% para niveles inferiores a 50 pesos para llegar al 36% en los niveles acotados entre diez y

quince mil pesos. Para otros parientes y extraños en los mismos niveles las alícuotas respectivas son de 20 y 78 por ciento. Sin embargo desde quince mil pesos en adelante el porciento del impuesto de esa tabla aumentaba en dos décimas por cada quinientos pesos que aumente el importe de la herencia, legado o donación, con lo cual como se ha señalado, la tasa crecerá indefinidamente, aunque en forma de hecho inexistente por existir la limitación al 33%.

El sistema de alícuotas en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes de Tucumán revelaba la característica de ser un sistema de progresión "por clases" que antaño era común a todos los impuestos a la herencia y donaciones de las provincias, pero que actualmente tiende a ser reemplazado por el sistema más evolucionado de progresión "por escalas" similar al del impuesto nacional a los réditos.

En efecto, el sistema por clases cuya característica fundamental consiste en asignar a cada base imponible un grupo -es decir una clase- según su monto para sujetarlo todo a la misma tasa, tiene el inconveniente de que el monto del gravamen aumenta abruptamente al pasar de una clase a otra. Por ejemplo tomemos una herencia de 5.000 pesos que se trasmite a un extraño; la tasa que le corresponde es del 54% es decir que tributa $ 2.700; si esa herencia fuera de $ 5.001 por ejemplo ya pasaría a la clase superior que se halla gravada con el 62%, con lo cual el impuesto se elevaría a $ 3.100,62, es decir que por el peso marginal de herencia se están pagando más de 400 pesos de impuesto.

Para reemplazar este sistema de imposición y subsanando este inconveniente muchas legislaciones han adoptado para sus impuestos progresivos el sistema denominado "por escalas" cuya característica principal radica en que divide la base imponible en "estratos" cada uno de los cuales está sujeto a una tasa diferente. La exteriorización aparente de este sistema radica en la presencia de cuotas fijas destinadas a facilitar el cálculo y que reflejan la suma del gravamen que corresponde hasta cierto límite, aplicándose tasas proporcionales a partir de aquél.

En realidad con el sistema de "clases" no existía ninguna razón para que se establezcan tasas altas para limitarlas luego a un 33%, ya que hubiera bastado con establecer una escala que llegara solo hasta el 33%. En el sistema de escalas este párrafo limitativo tiene sentido, ya que es posible establecer tasas marginales más altas sin que la tasa media sea superior al 33%.

Por Ley 3.701 de fecha reciente, estas observaciones fueron obviadas por la legislación, estableciéndose un sistema por escalas, no obstante lo cual en un aspecto muy parcial subsiste la falta de continuidad al pasar de una tasa a otra.

En efecto en el sistema de alícuotas correspondiente a padres, hijos y cónyuges, los primeros 5.000 pesos se hallan exentos, pero en la siguiente escala es decir la que va de 5.000 pesos a 10.000 pesos se establece una cuota fija de 150 pesos, lo cual significa por ejemplo que una herencia de 5.000 pesos no paga impuesto mientras que una de $ 5.001 paga ya 150,03 pesos. Este problema no se

repite en las restantes escalas correspondientes a parientes más lejanos y extraños. Puede acotarse que, por otra parte, se ha establecido un mínimo no imponible de $ 5.000 que debe considerarse independiente del citado más arriba, en primer lugar por que se refiere a las herencias de cualquier tipo de parentesco y en segundo lugar, porque al reiterarse las exenciones debe entenderse que son acumulativas; en otros términos el mínimo no imponible para padres e hijos y cónyuges sería de $ 10.000 y para las restantes categorías de 5.000 pesos, aunque el de los primeros saltaría después de 10.000 pesos a un gravamen relativamente fuerte.

Debe subrayarse que la tasa marginal máxima cuando se trate de padres hijos y cónyuges es del 20% y la de colaterales de tercero y cuarto grado otros parientes y extraños es del 30%, con lo que la progresividad del impuesto a la transmisión gratuita de bienes se ha atenuado sensiblemente, estando la tasa media en todos los casos por debajo del 30% y consiguientemente también por debajo del 33%, que admite como máximo la jurisprudencia existente.

El proyecto del código tributario elaborado por la comisión honoraria contiene una modificación sustancial a este régimen, mediante la introducción de un nuevo gravamen titulado impuesto sustitutivo al de la transmisión gratuita de bienes y la consiguiente desgravación en el ámbito del impuesto a la transmisión gratuita de los bienes afectados a aquél. Incluso según se anuncia en la nota de elevación, la intención de los autores del proyecto consiste en suprimir el impuesto a la herencia y reemplazarlo definitivamente por

este gravamen sustitutivo, que en última instancia se constituirá en un impuesto al patrimonio neto de las empresas y en un nuevo impuesto inmobiliario para los particulares.

Debe subrayarse que se hallan incluídas en el gravamen bajo examen las sociedades de capital, actualmente sujetas a un impuesto nacional similar, lo cual preanunciaría la intención de la Provincia de Tucumán de desligarse del compromiso con la Nación, que cede este gravamen a la administración de esta. La modificación se hallaba proyectada para regir a partir del 1° de enero de 1971 fecha que resultaba oportuna para esta medida, si tenemos en cuenta que era precisamente la de vencimiento de la Ley nacional. No obstante en el interín este código no fué sancionado, mientras que la Nación ha renovado su ley por diez años más de manera que debería discutirse jurídicamente si en este momento es posible que la Provincia de Tucumán, adopte esa medida.

En realidad el aspecto más significativo de este proyecto, radica en la decisión de aplicar una alícuota de 0,5%, lo que implica que las sociedades anónimas y en comandita por acciones que ahora tributan un 1,5% de su patrimonio invertido en la Provincia a la Nación, verían reducido en un 66% la tributación sobre el patrimonio en la provincia. Ello implica aumentar en un punto el rendimiento de las inversiones, lo que sin constituir un incentivo decisivo implica una clara invitación a efectuar inversiones comerciales e industriales en el ámbito de Tucumán.

La decisión nacional de transformar parte del impuesto a la herencia en un impuesto sustitutivo en 1951, resolvió el problema

práctico de que, a raíz de haberse establecido el anonimato en las acciones, los bienes de esta última naturaleza no aparecían normalmente en los haberes transmitidos por herencia y reconocía antecedentes en algunas provincias argentinas y sobre todo en la República Oriental del Uruguay.

No obstante el hecho de que solucionaba un problema práctico de fiscalización, la medida fue oportunamente muy criticada por los autores. En efecto a pesar de que el gravamen se decía sustitutivo al de la transmisión gratuita de bienes, su supuesta sustitución era bastante dudosa ya que el nuevo gravamen tenía características diferentes. Lo importante de esas características radicaba fundamentalmente en que el impuesto a la herencia era y es progresivo, en tanto que el sustitutivo es proporcional -y no puede ser de otra manera- y también porque al existir transmisiones de dominio de acciones mientras el impuesto sustitutivo es pagado, los que soportan efectivamente el tributo son sujetos diferentes a los que trasmiten por herencia.

La consecuencia fundamental de estos hechos, consistía en que el impuesto a la herencia perdía con esa modificación el firme carácter de redistribuidor de la renta que poseía en la Argentina y sigue poseyendo en muchos países, de manera que si la redistribución de la renta es un objetivo, la transformación del impuesto a la herencia en el impuesto sustitutivo, debe juzgarse negativamente.

En realidad ha llegado en nuestro país el momento de plantear, como lo han hecho los expertos tucumanos, si vale la pena seguir

conservando el impuesto a la herencia. En efecto este gravamen, en parte por la creación del impuesto sustitutivo, en parte por la jurisprudencia vigente que limita al 33% el gravamen, en parte por la desactualización de los valores fiscales de los inmuebles que normalmente constituían la mayor parte del acervo trasmitido y en parte por fin por la visible decadencia de la fiscalización, que se ha volcado preferentemente hacia los gravamenes anuales, ha perdido la destacada importancia que tenía hace no más de dos o tres décadas como recurso fiscal de las provincias y como redistribuidor de la renta, lo que lleva a la inevitable conclusión de que la situación actual no puede seguir y debe optarse cuanto antes entre rehabilitar este gravamen en su verdadera dimensión o eliminarlo.La primera alternativa requiere un considerable esfuerzo administrativo y además probablemente la reforma de la Constitución Nacional, problemas que pueden ser considerados como un costo aceptable siempre que las autoridades políticas pongan suficiente énfasis en la necesidad de redistribuir la renta. En caso contrario la alternativa preferible es su supresión lisa y llana.

Sin embargo la cuestión que se halla en realidad bajo examen, no radica en las posibles vinculaciones entre ambos gravamenes, las que por otra parte son visiblemente débiles, sinó en que se está abandonando un impuesto a la herencia para adoptar un impuesto al patrimonio neto, aunque con algunas limitaciones.

El impuesto al patrimonio neto ha recibido el apoyo de multitud de autores, tanto por sus reducidos efectos negativos en la pro

ducción y la inversión como por sus virtudes redistributivas. Sin embargo existen también autores que resisten este gravamen por sus grandes dificultades administrativas superiores a la del impuesto a los réditos (1). Estas dificultades administrativas, son probablemente las que han determinado que en la mayor parte de los países en que este gravamen se ha establecido (2) tengan un papel secundario y complementario del impuesto a la renta.

Las dificultades que deben ser muy tenidas en cuenta por las autoridades tucumanas, son en primer lugar de valuación de los bienes, ya que en oportunidades los valores se hallan desactualizados, en tanto que en otras no es fácil hallar comprobantes que respalden el valor declarado.

Las dificultades y la sofisticación técnica a la que hay que recurrir para valuar la propiedad inmueble en forma aceptablemente standard, son una prueba de las dificultades que se suelen encontrar en su administración. En segundo lugar, más importante y más difícil que valuar es "hallar" los bienes. En efecto es evidente es muy difícil ocultar una casa o un automóvil, ya que hay registros públicos de su propiedad, pero existen multitud de bienes que pueden excluirse al ámbito del gravamen con relativa facilidad, sin que exista medios aceptables para ponerlos de manifiesto.

En realidad cuando la Nación estableció un simil de impuesto al

---

(1) Ver TAIT Alan A.- The taxation of personal Wealth - Urbana University of Illinois Press 1967.
(2) Los antecedentes más conocidos son los de Alemania Occidental y Suecia en Europa y Uruguay y Colombia en América.

patrimonio, en forma de impuesto sutitutivo, incluyó solamente a las sociedades anónimas y de capital y luego cuando lo amplió -en el ámbito de la Capital Federal- a las personas físicas, requirió que para ser contribuyente se tratase de comerciantes "matriculados". Estas restricciones garantizan hasta un punto razonable, que la valuación de los bienes y la existencia de los mismos a los efectos tributarios, se halla comprobada mediante un sistema aceptablemente ordenado de partida doble.

La Provincia de Tucumán ha incluído en el ámbito del impuesto, por una parte los inmuebles de los particulares, cuya valuación se halla suficientemente respaldada por el catastro local. Ha incluído también los mismos sujetos que incluye la Nación en el ámbito de la Capital Federal, pero además ha establecido el gravamen sobre las restantes empresas es decir aquellas que presumiblemente no llevan libros contables que probablemente sean numerosas aunque pequeñas. Ello hace dudar seriamente de la posibilidad práctica de fiscalizar este gravamen, aspecto esencial para establecer un sistema realmente eficiente de imposición sobre el patrimonio.

d) Impuesto a los sellos:

Al igual que las restantes provincias argentinas y la Nación en el ámbito de la Capital Federal, la provincia de Tucumán también ha establecido un sistema de impuesto de sellos, una de las formas de imposición más antiguas del país y del mundo y que en general tiende a ser abandonada en los países de sistemas de imposición más evolucionados, por su falta de consistencia con principios de tribu

tación general aceptados.

El impuesto a los sellos constituye en realidad, una serie de gravamenes específicos sobre diversos actos jurídicos que comportan transmisión o disposición de bienes con carácter oneroso, carácter que se refleja en el hecho imponible que es definido como "todos los actos hechos y operaciones de carácter oneroso susceptibles de apreciación económica que se realicen en el territorio de la provincia".

También se hallan sujetos al pago del gravamen los actos hechos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos resulten que deben ser negociados ejecutados o cumplidos en ella. Esta norma -presente en muchos códigos argentinos- consagra una forma de doble imposición interjurisdiccional, ya que determinados documentos deberán pagar un impuesto de sellos dos veces, que se halla reñida manifiestamente con las pautas de equidad horizontal que debe contener un sistema tributario. Si bien el problema no es de gran trascendencia, ya que afecta relativamente pocos casos, resulta manifiestamente recomendable sentar las bases para superar esta situación, por ejemplo mediante el mantenimiento de esta norma pero la admisión como pago a cuenta del tributo pagado en otra jurisdicción, iniciativa que podría instrumentarse a través de convenios interprovinciales o por simple decisión unilateral.

Una norma muy importante de este gravamen es la que contiene el artículo 185, en el sentido de que si en un mismo acto concurren

varias causas de gravamen el impuesto se paga por cada una de estas últimas. Algunas legislaciones entre ellas la nacional han superado esta norma hace varios años, estableciendo que cuando varias causas de gravamen concurran a un mismo acto se paga solamente el impuesto que corresponde a la causa más gravosa, medida con la cual si bien se resta cierta recaudación, se atenúa significativamente la falta de compatibilidad del impuesto de sellos con los principios de tributación.

Las exenciones del gravamen son, en comparación con otras legislaciones, poco numerosas y se limitan en el ámbito de las subjetivas al sector público y las cooperativas y en las objetivas a las donaciones del sector público, determinadas fianzas y documentos otorgados por empleados públicos al fisco provincial, la documentación interna de contabilidad, los recibos de los empleados de la administración pública jubilados y pensionados a favor del Gobierno, los actos de menos de diez pesos salvo los recibos extendidos por empresas concesionarias de servicios públicos, los recibos que transcriben los escribanos por la suma que se les entregan para pagar los impuestos, los endosos que se efectúen en documentos comerciales, los recibos que se otorguen en concepto de pago de indemnizaciones por accidentes de trabajo, la constancia de un acto gravado por el impuesto que se encuentra registrado en libros de contabilidad, siempre que exista comprobante que la respalde en el que se halle satisfecho el impuesto correspondiente, los vales que no consignen la obligación de pagar sumas de dinero, las constancias de remisión o

entregas de mercaderías, las notas de pedidos de mercaderías, las boletas que expiden los comerciantes como consecuencia de ventas al contado y los certificados para obtener empleos.

El pago de impuesto se efectúa en plazos diversos, extendiendo los documentos en papel sellado, habilitado con estampillas por medio del timbrado especial efectuado por impresión oficial, mediante el uso de máquinas timbradoras o mediante depósitos bancarios.

Como ocurre también en la mayor parte de los casos, el impuesto de sellos tiene un régimen especial sobre sanciones distinto y en general más enérgico que las disposiciones generales del código es decir que las violaciones al impuesto de sellos constituyen una excepción al régimen general de penalidades.

El sistema penal del impuesto a la ley de sellos, consiste lisa y llanamente en aplicar en caso de cualquier infracción una multa equivalente al decuplo del impuesto por cada parte interviniente, hecho u operación es decir que normalmente la multa es de veinte veces el impuesto omitido. Sin embargo en caso de presentación espontánea del infractor, siempre que la misma no se produzca a raíz de una inspección efectuada o inminente u observación de parte de la autoridad de aplicación o denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con el responsable, la multa se reducirá sensiblemente. La reducción será mayor cuando menor plazo transcurra entre el vencimiento y la presentación, llegando a ser como mínimo dos veces por cada parte, es decir un total de cuatro veces el

impuesto.

Existe además un régimen de excepción a este último para los recibos de dinero, graduado en función del monto por el que es acordado el recibo reduciéndose a la mitad en caso de presentación espontánea.

En realidad el aspecto más saliente de este régimen de penalidades, consiste en su aplicación lisa y llana de acuerdo con los términos de la ley sin permitir al funcionario actuante ningún margen para considerar casos especiales, en los que por ejemplo correspondan atenuantes o agravantes.

Si bien el sistema se aparta en medida apreciable de lo que debe ser un sistema penal fiscal en el sentido de que debe contemplar las características y sutilezas inherentes a cada caso, es evidente que el sistema -por otra parte consagrado en todas las legislaciones desde hace muchísimos años- resuelve el problema práctico que implicaría aplicar sanciones, en un gravamen no anual en el cual las tributaciones en el caso corriente son muy numerosas y de pequeño monto. Se estima sin embargo que en los casos de tributaciones de monto importante debería abrirse una instancia más sutil, que permita diferenciaciones en la aplicación de la sanción para los casos particulares.

En la parte específica, es decir en la ley impositiva donde se establece los actos efectivamente gravados, existe como es habitual por tratarse de un gravamen específico, una extensa nómina de actos gravados que se hallan divididos en tres grupos denominados cuotas

proporcionales, operaciones de tipo comercial-bancario y cuotas fijas.

En el ámbito de las cuotas proporcionales, los actos más frecuentes y que consiguientemente aportan la mayor recaudación se hallan incluídos en las alícuotas del doce por mil y cinco por mil.

En la primera se hallan los contratos que versen sobre los inmuebles sobre todo la transmisión de dominio a título oneroso incluyendo desde luego las ventas, las hipotecas y algunos otros actos menos frecuentes. La tasa del doce por mil revela una tributación por el concepto, más baja en general que la mayor parte de las provincias e incluso que la Nación donde llegan a cifras muy superiores. La provincia de Buenos Aires por ejemplo para la venta de inmuebles tiene una tasa progresiva cuya tasa marginal máxima -a la que se llega muy rápidamente por encima de los quince mil pesos- es del 52 por mil. En cambio para las hipotecas la diferencia continúa existiendo pero es de menor magnitud ya que en la misma provincia de Buenos Aires por ejemplo la alícuota es del 15 por mil.

En la alícuota del 5 por mil se halla un muy numeroso grupo de actos y hechos, computándose entre los más frecuentes, la constitución y división de condominio, los contratos de compra-venta de cosas muebles, semovientes, títulos, acciones, debentures y valores fiduciarios en general, las cuentas o facturas con el conforme del deudor, los reconocimientos de deudas, las letras de cambio giros y las ordenes de pago a más de cinco días vista, las prendas y cesiones sus endosos o sustituciones, las fianzas, comodatos y depósitos, los contratos de locación o sublocación de cosas, de derechos

de servicios o de obras, incluyendo la locación de inmuebles de sociedades mercantiles o civiles y sus prórrogas, los contratos disoluciones y liquidaciones de sociedades y en general los instrumentos en que se consigne la obligación del otorgante de dar sumas de dinero cuando ellos no estén gravados con impuestos especiales y a todos los demás actos y contratos que en general se extiendan por instrumento público o privado no enumerados expresamente. Es evidente que con la última expresión apuntada, la mención de todos los demás actos sujetos al impuesto del cinco por mil tiene un carácter meramente enumerativo e informativo, dado que desde el punto de vista práctico de legislación podían haberse omitido.

En otras cuotas proporcionales menos importantes, tenemos una tasa del dos por ciento, a la venta en remate público de mercaderías artículos o muebles en general, a los contratos de seguros de ramos eventuales, es decir lo que no sean seguros de vida y a las adquisiciones de dominio como consecuencia de sentencias o resoluciones judiciales, es decir fundamentalmente las adquisiciones no onerosas como consecuencia de herencia.

Al uno por mil están sujetos los recibos instrumentados por escritura pública y las cancelaciones de hipotecas y al medio por mil los contratos o pólizas de seguro de vida, sobre el monto del capital asegurado.

Una disposición muy particular, consiste en gravar con el 8% los pagarés y vales, pero reducir este gravamen en forma muy sensible hasta un nivel fijado en una tabla de cuotas que representa al-

rededor del 4 al 5 por mil del valor del documento, cuando estos fueron extendidos en formulario oficial.

Esta disposición -de la que se hallan exceptuados los bancos y demás instituciones autorizadas para el pago del impuesto por declaración jurada- tiene un evidente propósito de fiscalización, ya que el impuesto es de poco más de una vigésima parte, cuando el documento se extienda en formulario oficial sobre el que se puede ejercer un control bastante efectivo. No obstante inconvenientes de hecho han impedido hasta el momento poner en ejecución este sistema por lo que no puede emitirse juicio sobre el resultado.

Entre las operaciones de tipo comercial bancario, se halla solamente un gravamen del 4 por mil a los créditos de dinero que devengan intereses en cuenta corriente o en otras cuentas especiales, es decir fundamentalmente lo que se denomina comercialmente créditos en descubierto. Esa tasa del 4 por mil se aplica sobre el monto del crédito o por el saldo descubierto eventual que pudiera surgir en forma circunstancial, a lo que se refiere en norma general cuando incluye los créditos tácitos.

En el último capítulo del impuesto de las cuotas fijas hay un numeroso grupo de actos de lo que pueden contarse un gravamen de $ 0,01 por cada cheque, un gravamen sujeto a escala de $ 0,05, 0,10, 0,20 y 0,50 por las letras de cambio giros y ordenes de pago pagadero a su presentación o hasta cinco días vista -a más de cinco días vista se hallan sujetos una tasa del 5 por mil- a los cheques de

plaza y demás instrumentos o procedimientos de contabilidad que implican transferencias de fondo; también es aplicable esa escala para los recibos de dinero o de cheques y giros y en general o cualquier circunstancia que exteriorice la recepción de sumas de dinero, sus duplicados y demás ejemplares; 0,02 pagan las fojas posteriores a las primeras de los instrumentos privados gravados con impuesto menor de 0,10; 0,15 pesos pagan las fojas siguientes a la primera pero sin instrumentos privados gravado con impuesto superior a 0,10 pesos; 0,25 pagan las hojas de los cuadernos de protocolo de escribanos de registro, cada hoja de los testimonios de actuaciones o de escritura pública y cada hoja de los certificados que expidan los escribanos; 0,50 pagan las promesas de contratos de compra-venta de cosas muebles o casas de negocios, los poderes y sus sustituciones y todo certificado de resoluciones judiciales en los expedientes de la justicia de instrucción y del crimen; $ 1 pagan entre otros instrumentos los boletos y promesas de compraventa de inmuebles; $ 1,50 a todo protesto de documento por sumas superiores a $ 500; $ 2,50 cada hoja de los contratos de constitución provisoria de sociedades anónimas, cada hoja de los instrumentos de valor indeterminado y cada hoja de los contra-documentos referentes a bienes muebles e inmuebles; $ 5 cada una de las hojas de todo testamento; $ 10 cada una de las hojas de los contratos de sociedad cuando no se fije el monto de capital social; $ 40 la primera hoja de toda solicitud de apertura y funcionamiento de cabaret,

boites y casas de citas y por último $ 50 la inscripción de sociedades en el Registro Público de Comercio que establezcan sucursales o agencias en jurisdicción provincial cuando no tengan capital asignado y no sea posible efectuar una estimación.

En términos generales esta parte de la ley de sellos es sumamente extensa y compleja, existiendo algunos actos gravados de muy escasa frecuencia y que consiguientemente aportan muy poco a la recaudación, complicando apreciablemente la administración tanto por parte del fisco como del contribuyente. Una iniciativa tendiente a suprimir gran parte de estos gravamenes dejando reducida la ley de sellos a unos pocos instrumentos que sean esenciales a la recaudación, simplificará apreciablemente la administración, sin perjuicios esenciales.

El proyecto del código tributario de la comisión honoraria, ha introducido numerosísimas modificaciones al código vigente en lo que se refiere al impuesto a los sellos, gran parte de las cuales se orientan -de acuerdo con el criterio reglamentarista que hemos citado al principio de este trabajo- a definir soluciones para una gran cantidad de problemas que se presentaban en la interpretación de la ley.

Existen sin embargo algunas modificaciones más trascendentes, entre las que podemos computar la eliminación del principio de que cuando en un solo acto existan varias causas de gravamen se pagan impuesto por cada una de ellas, la creación como nuevas figuras a los juegos de azar y la reducción de las multas a un decuplo -en

lugar de un decuplo por cada parte- suma que a su vez se reduce a un duplo cuando medie presentación espontánea del contribuyente responsable.

En lo que se refiere a las tasas, el proyecto ha llevado la tasa sobre renta de inmuebles e hipoteca al 15 por mil en tanto que los restantes actos más frecuentes son llevados al 6 por mil. Al primero se agrega un 6 por mil por la protocolización lo que lleva la tasa total al 21 por mil. Los seguros son gravados al 10 por mil en muchos casos.

En el impuesto de sellos las observaciones al proyecto del Ministerio de Economía gradúa la tasa a los pagarés en función del tiempo, fijándolo en 6 por mil para los primeros noventa días y aumentándolos de a uno por mil por cada noventa días adicionales con un límite.

Es esta una iniciativa positiva que tiende al objetivo de neutralizar el gravamen con respecto a la tasa de interés de las operaciones financieras.

El Banco de la Provincia de Tucumán ha propuesto el aumento de la tasa de pagarés del 5 por mil al 6 por mil, destinando el producido del punto adicional a un fondo destinado a un sistema de créditos para mejorar la estructura hotelera.

Ya se han señalado las objeciones que merece en general el impuesto de sellos en el sentido de no adecuarse a los principios de tributación, lo que solo permitiría la presencia de la imposición de ciertos actos de gran rendimiento fiscal por razones de hecho.

Los pagarés son uno de esos actos de gran rendimiento, por lo

que -con las limitaciones señaladas- no habría objeción que oponer.

Lo que es francamente objetable es el método de asignación a una cuenta especial sino desde el punto de vista tributario, desde la óptica de la administración financiera, que recomienda unánimemente que estos requerimientos se suplan mediante asignaciones presupuestarias directas.

Eventualmente si la prioridad se considerase tan importante como para merecer una cuenta especial al margen del Tesoro, sería preferible la asignación de un porcentaje fijo de determinado gravamen en conjunto, sin perjuicio del aumento que se sugiere con destino a Rentas Generales pero ello solo como excepción, siendo altamente preferible la asignación presupuestaria.

e) Impuesto a los automotores y rodados:

En este capítulo la provincia incluye un impuesto a los vehículos similar a los que tienen otras provincias y que tradicionalmente se denomina "patente" que se superpone con el impuesto similar de origen nacional, aunque desde luego esa superposición es responsabilidad de la Nación que lo estableció más recientemente. A este respecto lo realmente criticable de esta superposición, dejando de lado consideraciones referentes a la magnitud de ambos gravamenes, es la duplicación de la administración.

Una característica distintiva de este gravamen que lo diferencia de muchas provincias, radica en que se hallan gravados tanto los "automotores" es decir los vehículos con tracción mecánica como los restantes "rodados" es decir los vehículos de otra naturaleza, como

bicicletas y vehículos de tracción a sangre.

Se hallan exentos los pertenecientes al sector público, los de propiedad de instituciones de beneficencia, los que provengan de otras jurisdicciones y circulen por la provincia por un período no mayor de 30 días; los pertenecientes al cuerpo consular y los diplomáticos extranjeros; los vehículos patentados en otros países, los vehículos cuyo fin específico no sean de transporte de personas aunque a veces deban circular accidentalmente por la vía pública, tales como maquinarias de uso agrícola y vial y los vehículos pertenecientes al arzobispado.

El plazo para el pago de este gravamen vence todos los 28 de febrero. El sistema de imposición está establecido -como ya está totalmente difundido en nuestro país- en forma de cuotas que se hallan determinadas en cuadro de doble entrada en las que se fijan los valores de las cuotas de acuerdo con dos variables; el modelo del vehículo y su peso. Existen dos cuadros que la ley denomina planillas, una para los automóviles, rurales, jeeps, ambulancias y similares y otra para los camiones, acoplados de turismo, chatitas, camionetas y furgones.

El cuadro de doble entrada correspondiente a los automóviles y similares incluye en las columnas los modelos y en las líneas los pesos del vehículo. Se estima que en ambos sentidos la tabla ha sido excesivamente sofisticada.

En efecto en lo que se refiere a las columnas en las que se hallan consignados los modelos de los vehículos, los legisladores han

seguido el criterio de agrupar modelos incluyendo hasta cuatro modelos juntos en los más antiguos y dos en los más recientes, con la excepción del último que se refiere a 1963 y posteriores y que de hecho abarca los modelos que van desde 1963 hasta la fecha.

El criterio de agrupar modelos, es para los más antiguos muy apropiado, dado que introduce una simplificación en la legislación que no hace diferencia demasiado notable, no obstante lo cual el hecho de agrupar 7 ú 8 modelos como se hace en la categoría más reciente perjudica en grado no aceptable la sutileza del impuesto, ya que en esos años la diferencia en el valor de los distintos modelos es suficientemente sensible como para que los propietarios de los modelos más antiguos sean perjudicados y los de los modelos más recientes beneficiados. Esta es una consecuencia obvia de la fecha en que ha sido dictada la ley impositiva, aún cuando ese problema podía haber sido previsto mediante tabulación anticipada o mediante un procedimiento automático de crecimiento para los modelos sucesivos.

Sin embargo la tabulación de los años anteriores a pesar del criterio de agrupar varios modelos, es a mi juicio, innecesariamente compleja, ya que por ejemplo tabula modelos, de hasta 1930 luego 1931/1934 luego 1935/1937 y así en adelante años en los que podría haberse agrupado mucho más; en mi opinión todos los modelos anteriores a 1960 podrían ser incluídos en un solo grupo.

En lo que se refiere a la tabulación de las líneas que incluye siete categorías, la primera hasta 1.000 kilogramos, luego de lo cual hay cinco categorías que van creciendo a razón de 200 kilos y

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
BIBLIOTECA CENTRO DE DOCUMENTACION Y PUBLICACIONES

por último una categoría para los vehículos superiores a 2.000 kilos, es también excesivamente compleja.

En efecto en los modelos que se fabrican en la actualidad no existen probablemente en el mundo, vehículos de más de 2.000 kilos de peso. Existían en la década de los años treinta algunos de ese peso muy raros y de muy alto precio pero la tendencia desde entonces, ~~ahora~~ ha sido a la reducción constante del peso; inclusive son poco comunes los vehículos de las dos categorías inmediatamente inferiores. En nuestro país -salvo una excepción- no se fabrican vehículos superiores a 1.600 kilos.

En realidad la tendencia de la legislación -a mi juicio apropiada- consiste en reducir las categorías a tres, que responden a la naturaleza de los vehículos que se fabrican en nuestro país, es decir chicos, medianos y grandes. La primera categoría es para vehículos inferiores a 800 kilos es decir chicos, la segunda, para los medianos, vá de 800 a 1.150 kilos, en tanto que la tercera para los vehículos grandes se radica en los superiores a 1.150 kilos.

Los vehículos importados sufren un recargo del 30%. Aunque este recargo es de escasa importancia, si tenemos en cuenta el relativamente reducido número de vehículos importados que existe en el mercado, debe señalarse que es probablemente excesivo para los vehículos antiguos y reducido para los más recientes.

En lo que se refiere al cuadro de doble entrada correspondiente a los camiones, debe hacerse la misma observación en lo atinente al gran número de modelos antiguos que se han tabulado. En lo que

se refiere a las columnas en las que se ha tabulado el peso, debe observarse en primer lugar que en este caso se trata del peso bruto, es decir el peso del vehículo más la capacidad de carga y la tabulación hecha en nueve categorías que van creciendo de a 2.000 kilos parece apropiada.

Debe señalarse sin embargo, como observación de escasa importancia práctica, el hecho de que la acotación de las categorías está hecha desde el primer kilo del límite inferior hasta el último del límite superior, con lo cual estrictamente quedaría sin ser gravados, los vehículos cuyo peso se encuentre entre el límite superior de la categoría anterior y el primer kilo del límite de la categoría siguiente. En otros términos, por ejemplo un vehículo cuyo peso bruto sea de 4.000 kilos y medio no estaría sujeto a gravamen.

El proyecto del código tributario de la comisión honoraria, ha introducido en el Código numerosas modificaciones pero en general de tipo reglamentario que la naturaleza de este trabajo impide comentar por separado. Por otra parte el nombre del gravamen se cambia en ese proyecto por el más apropiado de impuesto a los automotores y otros vehículos. La ley impositiva ha actualizado los modelos y aumentado las cuotas pero ha mantenido la clasificación compleja que llega a categorías superiores a 2.000 kilos.

Debe subrayarse con respecto al sistema vigente, que los vehículos no automotores a pesar de haber sido incluídos en el código tributario no tienen cuotas, con excepción de los denominados "carros cañeros", por lo que de hecho se hallan al margen del gravamen.

f) Tasas retributivas de servicios:

En ese capítulo la legislación ha incluído la retribución que por diversos servicios presta la administración. Pagándose por medio de sellos, la recaudación de estos tributos se hallan incluídas en la del impuesto a los sellos.

Los servicios que están sujetos a tasas se hallan clasificados en dos grupos fundamentales los de carácter administrativo y los de carácter judicial.

Se incluyen en los primeros, es decir en el carácter administrativo, un numeroso grupo de servicios prestados por la administración, en general por el Registro Público de Comercio, el Registro Inmobiliario, la Dirección General de Rentas, el Ministerio de Salud Pública, el Departamento de Irrigación y Aguas Potables, el Registro Civil, el Archivo General, el Instituto Bromatológico por Pesas y Medidas, el Departamento General de Policía, la Inspección de Sociedades y que gravan a los profesionales y peritos.

Los de carácter judicial incluye tasas proporcionales y tasas fijas que gravan, en términos generales, las actuaciones ante la justicia.

El objetivo que debe perseguir la legislación sobre tasas retributivas de servicios, tanto como el de recaudación, es el de lograr una apropiada asignación de recursos en el sentido de asegurar que quienes utilicen el servicio lo necesiten realmente, para lo cual deben tener una magnitud apropiada.

En términos generales, los servicios cuya retribución se exige son muy numerosos pero por lo corriente están gravados con cuo-

tas muy reducidas.

En mi opinión la provincia debería optar entre llevar las cuotas a un nivel apropiado o eliminarlas lisa y llanamente, ya que con los niveles actuales no garantizan la asignación apropiada de los servicios.

Es evidente que esta circunstancia se ha producido como consecuencia de la fecha en que ha sido sancionada la ley impositiva vigente y del deterioro del poder adquisitivo que ha experimentado la moneda argentina en ese período. Para evitar este hecho, ya que no resulta fácil sancionar las leyes impositivas con la periodicidad requerida, debería autorizarse al Poder Ejecutivo la actualización de esas cuotas de acuerdo con índices objetivos de crecimiento del nivel de precios.

Salvo algunos aspectos reglamentarios y la reactualización de numerosas exenciones, las modificaciones introducidas por el proyecto de código tributario de la comisión honoraria son de menor importancia, salvo de algunas cuotas y la inclusión de nuevos servicios.

g) Contribución de mejoras:

El código vigente contiene un título que se refiere a este tipo de tributo, pero reglamentada muy escasamente.

En efecto los tres artículos que se refieren a este sistema, se limitan a refirmar la existencia de este recurso en el ámbito provincial, trazan do algunas líneas generales que subrayan los aspectos teóricos del sistema, pero para los aspectos sustantivos que son

de vital importancia, se remite a las leyes especiales que se dicten en cada caso.

La definición se limita a designar los sujetos del tributo, como los propietarios y poseedores de bienes inmuebles beneficiados directa o indirectamente por la construcción de obras o servicios públicos; establece que la distribución de este gravamen entre los propietarios y poseedores de inmuebles comprendidos dentro de la nueva afectación, se efectuará en forma proporcional y equitativa y que la tasa por ese concepto se determinará tomando como base, el beneficio que reporten al propietario del inmueble, las obras o servicios públicos.

Mucho más explícito al respecto es el proyecto del código tributario de la comisión honoraria. En efecto este proyecto reglamenta muy detalladamente un sistema de contribución de mejoras que incluso, contrariamente a lo que ocurre en la mayor parte de las provincias -aunque no en todas- trasciende de la mera financiación de obras viales a otros tipo de obras públicas.

La contribución de mejoras, una institución que ha tenido cierta vigencia efectiva durante la década de los treinta, a raíz de la promoción que de ella hizo la primera ley Nacional de Vialidad, ha sido decididamente descuidada por el sistema impositivo argentino, y aunque de alguna manera aparece en las legislaciones y en los propósitos de los gobiernos provinciales e incluso algunos municipales, la falta de vigencia efectiva de este sistema de financiamiento es muy visible por la ausencia de cifras significativas en los cuadros de recaudación.

Esta muy detallada reglamentación del sistema en el proyecto del código tributario, revela la intención de hacer de él un efectivo recurso para financiación de obras públicas, lo que, teniendo en cuenta que se halla estructurado sobre la base del principio del beneficio, facilitará sin duda su aceptación por la población contribuyente, ya que solo se tratará de revertir hacia el Estado el enriquecimiento sin causa, lo que además mejorará la asignación de recursos.

La introducción del proyecto del código tributario en lo que se refiere a este gravamen, enuncia en principio que los beneficios y mejoras susceptibles de generar la contribución son:

a) los derivados de la construcción de obras viales;
b) la realización de obras públicas susceptibles de producir un incremento en la aptitud productiva de la tierra;
c) los que resulten de la aplicación de disposiciones legales u otras medidas de promoción económica cumplidas por la administración pública provincial.
d) las inversiones en obras provinciales de carácter reproductivo;
e) las grandes obras hidroeléctricas.

En los aspectos más sustantivos, se reglamenta la forma de aplicar el sistema a las obras viales -urbanas y rurales- las obras de riego las obras de electrificación y los servicios y obras sanitarias.

De acuerdo con un criterio generalizado en nuestro país, que no obstante difiere de mucha experiencia extranjera, los beneficios recibidos no se definen directamente, es decir apreciando la dife-

rencia de valor pre y post obra, sinó mediante el sistema menos ortodoxo pero probablemente mucho más práctico, de hacerlo en función del costo de la obra. En otros términos en forma concordante con toda la experiencia general, la legislación proyectada para Tucumán presume en forma apriorística que el aumento del valor de las propiedades beneficiadas alcanza a un porcentaje determinado del costo de la obra.

Esta es una forma de resolver un problema práctico, obviamente admisible teniendo en cuenta que registra múltiples antecedentes en nuestro país. No obstante ello es preciso subrayar, que la fijación expresa en la ley de un porcentaje determinado para cada clase de obra, puede dañar severamente el sistema. En efecto puede ocurrir que ese porcentaje fijo exceda del beneficio recibido por los propietarios, con lo cual se cometerá una arbitrariedad tributaria con los consiguientes riesgos jurídicos o de lo contrario puede ocurrir que no alcance a cubrir el beneficio recibido, en cuyo caso existirá una deficiencia en la financiación que deberá ser cubierta con rentas generales. En ambos casos la asignación de recursos económicos queda perjudicada.

Es evidente que el método de determinar los beneficios recibidos por los propietarios sobre la base de un porcentaje determinado del costo de la obra es un método aproximado, aproximación que puede aceptarse en aras de la simplificación y aplicación práctica. Sin embargo, presumir por ejemplo, que todos los caminos rurales aumentan el valor de las propiedades beneficiadas en el 60% de su costo,

implica una aproximación demasiado gruesa, ya que de acuerdo con su naturaleza y la zona donde se hallan instalados, el beneficio que reciban los propietarios podrá ser mucho mayor o mucho menor.

En mi opinión los porcentaje fijados en el proyecto de código, deberían reflejar un criterio más elástico estableciendo topes mínimos y máximos, dentro de los cuales deberán fijarse los porcentajes que correspondan a casos concretos.

En lo que se refiere a las zonas beneficiadas, en el caso de las obras viales urbanas solo incluye a los frentistas, en tanto que para las rurales se determina por franjas paralelas a la ruta, cada par de las cuales financia un porcentaje diferente del costo, decreciente a medida que es más lejana al camino.

Este último criterio es similar al que ha sido utilizado en varias leyes de contribución de mejoras de la provincia de Buenos Aires y en mi opinión, a pesar de su aparente sencillez, resulta administrativamente complicado por cuanto, en muchos casos, es necesario dividir cada propiedad en varias franjas, lo cual implica una cantidad importante de tareas administrativas adicionales. Lo más sencillo desde el punto de vista administrativo, aunque un poco más complejo para reglamentar, es determinar la contribución por hectárea de cada propiedad en función de la distancia perpendicular del eje del camino al centro de la propiedad, tal como se ha experimentado en varias provincias argentinas de acuerdo con el criterio que elaboró la provincia de Santa Fe (1).

(1) Nicoli Victor F.- La contribución de mejoras por caminos pavimentados en Santa Fe - Coronda 1940.-

En lo que se refiere a las obras de riego, la zona de influencia está trazada mucho menos precisamente, probablemente por la misma naturaleza de obra a que se alude. A ese respecto la construcción de un dique y sus mejoras, comprende como beneficiadas a las propiedades con derecho a riego definitivo o eventual, la construcción ampliación o impermeabilización de canales y tomas incluye las propiedades directamente beneficiadas empadronadas en el cauce respectivo; las defensas ribereñas rencauces y corrección de márgenes, comprende las respectivas propiedades ribereñas y las irrigadas aguas abajo de dichas obras y las rectificaciones, profundizaciones, limpieza de arroyos, perforaciones y trabajos para aumentar el caudal que aportan los ríos, comprenden las propiedades regantes y los terrenos saneados según la proporción que establezca la reglamentación.

Aunque un tanto imprecisa, en relación con la contribución de mejoras que se refiere a las obras viales, la definición de la zona beneficiada es aceptablemente precisa, no obstante lo cual falta en la legislación una graduación de la intensidad de la percusión del gravamen en las distintas propiedades, ya que por la naturaleza de las obras es evidente que algunas pueden recibir más o menos beneficios que otras y consiguientemente deberían estar más o menos gravadas. La ausencia de una especificación de esta naturaleza -que en las obras viales está definida por la atribución de determinados porcentajes a cada franja- hace suponer de que la intención consiste en distribuir el costo en forma uniformemente proporcional, lo cual implica, como se ha señalado, una violación de la equidad horizontal.

En lo que se refiere a las obras de electrificación rural, la zona beneficiada se establece aunque un tanto implícitamente como las propiedades susceptibles de recibir conexión, lo cual puede originar en la aplicación concreta, bastantes dudas en lo que se refiere a las propiedades que son realmente susceptibles de conexión, ya que pueden existir muchas que con un ramal relativamente poco costoso pueden ser conectadas.

En lo que se refiere a la zona urbana, se dispone la distribución entre los propietarios frentistas del costo de las líneas en función de los HP aportados, lo cual deja al margen del gravamen a muchos propietarios no frentistas que reciben también los beneficios o que eventualmente los pueden recibir a muy poco costo.

En lo que se refiere a los servicios de obras sanitarias, es decir fundamentalmente agua corriente potable y servicios de cloacas, debe subrayarse que las características generales de la definición de esta parte de la contribución de mejoras lo definen más que como a una institución de esta naturaleza, como una tasa para la prestación de servicios, cosa que es técnicamente impropia pero que se ha repetido décadas atrás en algunas municipalidades norteamericanas (1)

No es de ninguna manera impropio -aunque quizá en algunos casos resulte imprâctico- afectar las propiedades beneficiadas por servicios de agua potable y de cloacas con una contribución de mejoras, además de cobrar a través de una tasa el costo del servicio prestado. Pero es sumamente perjudicial y puede inducir a numerosas confusio-

(1) Buebler Alfred G.- Public Finance - New York 1948 - pp. 525 y ss.

nes llamar contribución de mejoras a lo que realmente es una tasa, tanto por el origen y el justificativo del tributo como por el hecho de que una se cobren en forma periódica y permanente mientras se presta servicios, en tanto que la otra se paga por única vez, aunque se lo haga en varias cuotas.

Si bien el propósito de este trabajo no es señalar problemas de redacción legal, es preciso subrayar en este caso de que a pesar de que el artículo 440 subraya que la contribución de mejoras se hará entre los propietarios de la zona afectada en forma "proporcional y equitativa" esta expresión resulta insuficiente.

El término "equitativa" es una mera manifestación de deseos desde que no da pauta algun-a. El término "proporcional" no significa nada en tanto no se refiere a una magnitud concreta en proporción a la cual debe hacerse la distribución. Desde luego de acuerdo con la naturaleza del sistema debe suponerse que los autores del proyecto quisieron aludir a la valuación fiscal pero esto debe ser aclarado en forma expresa (1).

h) Impuesto a los productos forestales y caleras.

Este gravamen recáe sobre todos los productos forestales o provenientes de caleras, que se comercialicen, usen o consuman en

---

(1) Esta exposición debería continuar con los puntos de vista del autor acerca de lo que debe ser el sistema de contribución de mejoras, no obstante lo cual el trabajo del que es autor titulado "Financiación Pública por Contribución de Mejoras" editado en edición mimeográfica por el CFI ha sido suficientemente explícito al respecto, lo que hace innecesario una extensión aún mayor de este comentario.

el territorio provincial, provenientes de explotaciones particulares ubicadas en el mismo territorio. Se incluyen en el gravamen las maderas o productos que se introduzcan a la provincia, siempre que sean motivo de elaboración o transformación en su ámbito.

El pago del gravamen se efectúa por el propietario de los productos, como condición previa a su comercialización uso o consumo. Los productos se hallan gravados en forma de cuotas por unidades físicas que son muy variadas de acuerdo con la naturaleza del producto pero en general de escasa relevancia. Por ejemplo por cada poste medio poste o estacón de cualquier madera se paga $ 0,02 por cada 1.000 kilos de varilla de madera se paga $ 0,35 por cada 1.000 kilos de quebracho colorado en trozos o vigas para durmientes se paga $ 1; y por cada 1.000 kilos de tanino elaborado se paga $ 2,50.

La circunstancia de ser muy bajas las cuotas fijadas, unida al hecho de la escasa producción de estas mercaderías en la provincia de Tucumán, ha determinado una recaudación muy escasa lo que ha movido a los autores del proyecto del nuevo código tributario a propiciar su derogación lisa y llana medida que se estima acertada.

i) Impuesto para Salud Pública:

Este gravamen cuya recaudación tiene como destino especial el mantenimiento de hospitales, dispensarios y otros establecimientos similares dependientes de la provincia, se cobra por las retribuciones que los empleadores abonen por el trabajo personal realizado en relación de dependencia y con excepción de los pagados por el sector público, las remuneraciones pagadas por la producción, comercialización, elabo

ración, higienización, pasteurización y/o conservación de leche, las remuneraciones abonadas al servicio doméstico, las que pagan las sociedades cooperativas y mutualistas, sindicatos, asociaciones culturales, gremiales artísticas y deportivas, los empleadores que durante todo el año no abonen más de $ 100 en retribuciones y los establecimientos que a juicio del Ministerio de Salud Pública posean servicios médicos suficientes.

La tasa vigente es del 5 % se excluyen las asignaciones familiares y es soportado por los empleadores.

El impuesto se liquida por trimestre y el plazo para la presentación de la declaración jurada y el pago vence un mes después de fin de cada trimestre calendario es decir el 30 de abril, 31 de julio, 31 de octubre y el 31 de enero.

En 1967 se dispuso la reducción de este gravamen a un 2 % en vista de que su supresión es un objetivo largamente acariciado por la opinión pública.

La comisión honoraria que propuso el proyecto del código tributario aconseja la supresión de este gravamen, por no existir un impuesto similar en otras jurisdicciones del país, por tratarse de un impuesto que grava el trabajo personal, situación única que coloca en desventaja a los empresarios de la provincia con respecto a otras, por elevar los costos tanto en perjuicio de los consumidores como de las empresas existentes en la provincia y por obstaculizar la radicación de otras empresas en la provincia.

Conceptuamos como muy acertada la iniciativa de la comisión honoraria en proponer la derogación de este gravamen, por las razones esgrimidas por la misma comisión y por otra más que agregamos en su abono.

En efecto, una de las prioridades indiscutibles de la provincia de Tucumán es la creación de nuevos empleos para absorber la mano de obra actualmente desocupada, que llega a alrededor del 14 %, cifra por cierto muy alta, para absorber la mano de obra que en el futuro quede disponible como consecuencia de la transformación económica de la provincia, ya que una de las posibles consecuencias de esa transformación -aún con oferta de mano de obra estable- han de ser nuevas disponibilidades de ella, en parte por la mecanización de las tareas azucareras, en parte por la reducción de área cultivada con azúcar y en parte porque los cultivos alternativos insumen en general menos manos de obra. Este gravamen actúa encareciendo en un 2 % el uso del recurso mano de obra, cifra que afecta las decisiones de los empresarios en el sentido de hacer un uso relativo menor de este recurso, cuando las prioridades de la provincia son exactamente contrarias.

En mi opinión desde el punto de vista de los efectos económicos, en lo que se refiere a la transformación y desarrollo de la economía provincial, esta supresión es la reforma más importante que pueda sugerirse en la provincia de Tucumán.

No obstante en las observaciones que formula el Ministerio de

Economía al proyecto de código tributario de la comisión honoraria, se restituye el impuesto de salud pública por razones de financiación presupuestaria pero solo hasta fines de 1972, quedando automáticamente derogado a partir de esa fecha..

Debo insistir en la importancia que tiene para Tucumán no encarecer e incluso si es posible reducir el costo del insumo mano de obra, por lo que en mi opinión esta observ-ación constituye un error de política fiscal. Si existen problemas de financiación presupuestaria hubiese sido preferible aumentar en la medida necesaria otro gravamen, como por ejemplo el impuesto a las actividades lucrativas o el impuesto inmobiliario.

j) Impuesto a los combustibles derivados del petróleo:

El código fiscal de la provincia contiene un título 10° que establece un impuesto de esta naturaleza, no obstante lo cual ha sido derogada por la ley 3. 485 de Vialidad Provincial, circunstancia por la cual la comisión honoraria propone la supresión del código tributario y la ley impositiva como una cuestión de mero ordenamiento.

k) Impuesto a los juegos de azar autorizados:

Este gravamen recáe sobre los billetes de lotería quinielas, rifas, tómbolas y boletos de c-arreras que se expendan en la provincia. Son contribuyentes las personas físicas o ideales que adquieran los billetes o boletos y el gravamen recáe sobre el valor estricto de

los billetes de lotería, quinielas, rifas, tómbolas y boletos de carreras y el pago se hace en el momento de la adquisición.

El gravamen llega al 20 % del valor escrito de los billetes de loterías, tómbolas y rifas al 5 % del valor escrito de los boletos de carreras de hipódromos locales y el 10 % de otros hipódromos. El impuesto sobre las boletas de quiniela es de una cuota de $ 0,20 por boleta.

El proyecto de código tributario formulado por la comisión honoraria ha suprimido este impuesto como gravamen independiente y lo ha incorporado al impuesto a los sellos.

1) Impuesto para turismo:

Este es un gravamen cuyo destino exclusivo es el fomento del turismo en el territorio de la provincia.

Desde el punto de vista exclusivamente tributario no es un gravamen independiente, ya que se paga en función de otros gravámenes de acuerdo con el siguiente detalle:

a) una contribución adicional del 100% sobre el impuesto a las actividades lucrativas de los cabarets, boites, night clubs, dancings o similares, del 200% sobre el impuesto a las actividades lucrativas de las casas de citas y de un 10 % adicional sobre el impuesto a las actividades lucrativas que paguen los restantes negocios.

b) una contribución del 10 % adicional sobre el impuesto inmobiliario de las propiedades superiores a las 50 hectáreas.

La comisión honoraria propone en su anteproyecto del código tri

butario el reemplazo de este gravamen por otro que ahora se denominaría impuesto para fomento de turismo, que grava la utilización de los servicios de hospedaje, consumiciones y servicios generales, el consumo de bienes y el uso de servicios prestados por empresas o personas vinculados al turismo, las entradas y derechos abonadas a los espectáculos, reuniones diversiones públicas no gratuitas, que se generen o utilicen en el territorio de la provincia.

En este proyecto y salvo lo dispuesto para casos especiales el impuesto será proporcional al monto del valor de los servicios utilizados, de los bienes adquiridos o consumidos y las entradas o derechos por espectáculos, diversiones, reuniones no gratuitas etc.

En el proyecto las exenciones son muy escasas se limitan a los festejos populares realizados oficialmente, los festivales y demás actos organizados por las cooperadoras escolares, policiales, de hospitales, dispensarios, sociedades de beneficencia, ligas, patronatos y asociaciones de protección a la salud, las entradas a espectáculos culturales, cuya organización no persiga un fin lucrativo y los espectáculos diurnos destinados exclusivamente para niños.

Las tasas propuestas son del 10% a los espectáculos y del 3 % a los hoteles, restaurantes, confiterías y similares y a las agencias de turismo y al transporte de pasajeros de turismo.

Un nuevo acierto ha sido el de la comisión asesora honoraria al proponer un cambio tan radical en la forma de imposición de este gravamen. En efecto el aspecto esencial de la modificación radica en que se deja de gravar el comercio y la industria en general y las propie-

dades de más de 50 hectáreas, para gravarse solamente el comercio y las actividades de servicios que se hallan directamente vinculadas con el turismo y que reciben sus beneficios, con lo cual se establece que este gravamen se sujete estrictamente al principio del beneficio, gravando aquellos sujetos -comerciantes o turistas- que reciben los beneficios del gasto de esos recursos

m) Contribución para enseñanza pública:

Por último la ley impositiva fija un recargo del 10 % sobre el impuesto a las actividades lucrativas, por el concepto del título, que el dictamen de la Comisión Honoraria -acertadamente- aconseja suprimir por tratarse de un nuevo aumento de tasa.

n) Sanciones:

El régimen de sanciones del sistema vigente en la provincia de Tucumán es aproximadamente similar al que existe en las demás provincias y consta de 4 items.

En primer lugar los recargos -que estrictamente no debería incluírse entre las sanciones puesto que tienen carácter resarcitorio- que se aplican automáticamente y sin consideración de ninguna clase a situaciones particulares, a todas las obligaciones vencidas a razón de un 3 % mensual y hasta un tope máximo de 200 %. En realidad, si tenemos en cuenta que se arriba a ese tope máximo aproximadamente al cabo de cinco años y medio y que la prescripción es de cinco años aunque por circunstancias inherentes a la forma de computar los plazos, frecuentemente es algunos meses superior, tendremos que ese tope máximo del 200 % tiene poca vigencia práctica, puesto que en la mayor parte de

los casos la prescripción se opera en el momento de llegarse al tope.

Los tres restantes tipos de penalidades son las multas por obligaciones formales de 5 a 250 pesos que llegan en caso de reincidencia a computarse entre 10 y 500 pesos; a la omisión de impuestos por culpa o negligencia del 25 % al 300 % de la suma no ingresada y a la omisión de impuesto por dolo es decir defraudación, que fluctúa entre una y diez veces el monto del tributo de defraudado.

El proyecto de la comisión honoraria propone algunas modificaciones a este régimen.

En primer lugar reduce los recargos del 3 % al 2 % y elimina el tope del 200 %, por su ahora más obvia inutilidad.

Por otra parte eleva los mínimos de multa por infracciones formales a 50 pesos - 100 pesos cuando se trate de reincidencia- dejando los topes máximos respectivamente en 250 y 500 pesos.

Por otra parte, elimina la figura de omisión culposa, dejando solamente vigente la de defraudación fiscal con sanciones que de una a diez veces el importe del tributo defraudado.

En mi opinión tanto el régimen de rec-argos vigente como el propuesto no satisfacen las necesidades en la política de administración tributaria apropiada. En efecto, un recargo del 2 ó del 3 % mensual es, durante los primeros meses, un incentivo muy leve para que el contribuyente cumpla en término, pero al cabo de mucho tiempo la acumulación lo lleva a cifras demasiado grandes como para que el contribuyente decida presentarse a cumplir con sus obligaciones sin presión exterior. La reducción de la tasa mensual del 3 al 2 %, ha atenuado el último efecto pero ha agravado el primero.

En resumen, en mi opinión los recargos no deberían estar estructurados en forma de crecimiento lineal a través del tiempo, sino en forma de una tabla que los haga más gravosos en los meses inmediatamente posteriores -por ejemplo el 5% o quizá el 10% en el primer mes posterior al vencimiento- e ir atenuando su crecimiento hasta llegar a un tope máximo, pero muy inferior al 200% fijado en la legislación vigente, por ejemplo en los alrededores del 50% a los dos años. Debe admitirse sin embargo que esta alternativa tiene dificultades jurídicas.

En lo que se refiere a las multas, en mi opinión el proyecto de la comisión honoraria empeora sensiblemente el sistema vigente.

En primer lugar en el ámbito de las obligaciones formales ha levantado el mínimo a cincuenta pesos (1). La reforma ha hecho más gravosa de hecho las multas por infracciones a los deberes formales ya que se elimina la posibilidad de aplicar sanciones más leves. Esto a mi juicio es inapropiado, ya que impide a la administración aplicar multas digamos de 5 pesos o menos, en el caso de infracciones leves, tal como presentar la declaración jurada fuera de término, posibilidad que es muy importante en una política administrativa orientada a obtener la disciplina del público contribuyente y su respeto de las normas establecidas.

Por otra parte se elimina la figura de omisión culposa de impuesto que existe en la legislación vigente, con lo cual en mi opinión se repite el error de la legislación nacional.

Existen dos problemas vinculados con este cambio propuesto. En

(1) La versión del proyecto de código que se ha tenido a la vista señala como límite la suma de 5 pesos m/n. es decir 0.05 pesos ley pero se estima que este es un error de tipografía y que la suma correcta es 5 mil pesos m/n. o sea 50 pesos ley.

primer lugar se reitera el señalado al comentar los cambios en las multas por infracciones a los deberes formales, ya que si se sanciona esta forma, los funcionarios de la administración tendrán que elegir entre aplicar una multa del 100% o ninguna y se verán impedidos de graduar con libertad suficiente el monto de la multa de acuerdo con la gravedad del caso.

En segundo lugar para aplicar esta multa es imprescindible que se compruebe la existencia de dolo, tal como lo proclama enfáticamente uno de los artículos y comprobar la existencia de dolo es una tarea frecuentemente imposible y casi siempre difícil.

En resumen, en mi opinión las modificaciones propuestas por la comisión honoraria implican, sinó la eliminación por lo menos la sensible atenuación de las posibilidades operativas del sistema de multas del código tributario.

ñ) Ley de Promoción Industrial

La Ley de Promoción Industrial de la Provincia de Tucumán, data del año 1963 y sus beneficios consisten en liberar a las empresas industriales nuevas que se instalen en la Provincia, del 90% de los impuestos provinciales, ingresando el restante 10% al Instituto de Promoción Industrial para diversos fines vinculados con sus funciones. La duración de la exención es de 10, 15 y 20 años de acuerdo con el volumen de la inversión efectuada, llegando a 20 años para las inversiones de más de 2.000.000 de pesos. Las empresas existentes en la Provincia que efectúen inversiones que impliquen el aumento de la producción física, pueden acceder

al sistema por un término de 10 años y por los impuestos que se refieren al incremento de producción logrado. Existen beneficios adicionales de naturaleza crediticia, sujetos a las normas bancarias y a las posibilidades efectivas de las instituciones bancarias de la Provincia.

No existen limitaciones a la naturaleza de las industrias instaladas, pero aunque no se trata de una prescripción taxativa, las nuevas empresas que se instalen deben cumplimentar los objetivos generales de la ley que son:

a) Creación de nuevas fuentes de trabajo e incremento de la renta provincial.

b) El aprovechamiento de los recursos actuales y potenciales de la Provincia y su planificación.

c) La intensificación de la producción industrial en función de los requerimientos del Mercado.

d) El perfeccionamiento ampliación o diversificación de la actividad fabril.

e) La promoción tecnológica de los procesos fabriles.

f) Satisfacer las necesidades de la actividad económica provincial, tendiendo a la estabilización del ciclo económico de la misma.

Debe señalarse que los objetivos transcriptos son suficientemente amplios para tengan cabida en él absolutamente todas las industrias que se instalen. Estrictamente debe señalarse que en el punto a) -con respecto al cual no hay limitaciones que exijan un

mínimo de creación de fuentes de trabajo- abarca por si todas las industrias posibles, lo que implica que la ley no es suficientemente discriminatoria y no introduce diferencias de tratamiento relativas como para que los recursos se orienten en un sentido definido.

Esta ley junto con la Nacional nº 18.202 y el correlativo Decreto 2.102/69 sancionadas ambas en el año 1969 y denominadas generalmente del "Operativo Tucumán", conforman el aporte de los sistemas tributarios nacional y provincial a la solución de los problemas económicos de la Provincia.

Dejando de lado a estos efectos, las habituales críticas a las exenciones tributarias como método efectivo de promoción económica, respecto de lo cual existe un amplio debate en nuestro país, sin que se hallan producido todavía aportes que puedan considerarse decisivos, en el sentido de apoyar ese tipo de decisiones o de descartarlas y admitiendo aunque sea a los efectos de una discusión constructiva de este tema, que estos métodos son eficientes, debe señalarse que tanto la legislación nacional como la provincial tienen un defecto estructural básico.

En efecto, tanto la ley Nacional como la provincial, condicionan las ventajas que ofrecen -tal como es tradicional en la legislación argentina- a que se efectúen inversiones de capital. Por otra parte la liberación de gravámenes se refiere a los que recáen sobre el capital o el rendimiento de éste o sobre las ventas.

La circunstancia de que las ventajas se hallan condicionadas a

las inversiones de capital y que una parte de ellas se refieran a gravámenes que percuten directa o indirectamente sobre el capital, mueve a las empresas a establecer industrias capital-intensivas, con lo cual puede cumplimentar en parte los objetivos de la Provincia de Tucumán pero no con la eficiencia requerida.

En efecto, las industrias capital-intensivas requieren también mano de obra, lo cual cumplimenta una de las necesidades de esta Provincia que consiste en crear puestos de trabajo. Sin embargo, si en lugar de aliviarle a las empresas la percusión tributaria sobre los insumos de capital, se aliviará la que recáe sobre los insumos de mano de obra, como por ejemplo reduciendo los aportes patronales jubilatorios sin perjuicio de reembolsarle a las Cajas de Jubilaciones mediante subsidios del Estado las sumas perdidas, ello movería a las empresas a establecer industrias mano de obra-intensivas, lo cual implicaría que se obtendrían mayores resultados en la ocupación de mano de obra con el mismo sacrificio fiscal, o lo que es alternativo, iguales resultados con menor sacrificio fiscal.

1.2. VINCULACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL CON EL PROVINCIAL

Los artículos 129 a 140 de la Constitución provincia de 1907, contiene los elementos fundamentales del régimen municipal tucumano.

Este régimen tiene la peculiaridad de hallarse organizado en municipalidades de dos clases las denominadas "municipios" actualmente nueve -Capital, Concepción, Aguilares, Simoca, Famaillá, Juan B. Alberdi, Lules, Tafí Viejo y Monteros- y las comunas rurales aproximadamente cien.

Las diferencias entre ambos tipos de municipalidad son varias e importantes. En primer lugar los municipios se gobiernan por un Concejo Deliberante y un Intendente elegido por la población, en tanto que las comunas rurales lo hacen a través de un comisionado designado por el Poder Ejecutivo provincial con acuerdo del Senado. En segundo lugar los municipios son las localidades más importantes, ya que la primera condición que se requiere para serlo es constituir un núcleo urbano de más de cuatro mil habitantes en tanto que para constituir una comuna rural basta con tener más de 500 habitantes. Por último y en lo que se refiere concretamente al sistema tributario, los municipios dictan su propia ordenanza, dentro de las limitaciones que le impone la ley orgánica provincial de municipios, en tanto que las comunas rurales tienen su régimen tributario expresamente fijado en su ley orgánica, de manera que es uniforme en todas ellas.

Describiremos brevemente la naturaleza del régimen tributario municipal sobre la base de las ordenanzas del municipio de la capital -que como se observa en el Cuadro V representa alrededor de las 3/4 partes de todos los recursos municipales de la provincia y el de uno

de los más importantes de los restantes municipios, como es el de Tafí Viejo. Por otra parte también haremos una somera descripción del régimen tributario de las comunas rurales.

a) Municipalidad de San Miguel de Tucumán:

El primer gravamen que registra la Ordenanza de la Capital, es uno que recae sobre la propiedad inmueble en forma de tasa sobre los propietarios que gocen de los servicios de alumbrado, barrido, limpieza, riego, extracción de basuras y desinfección.

Las tasas son proporcionales y altamente variadas y fluctúan entre el 5 y el 22 por mil según la naturaleza de los bienes, discriminándose fuertemente en contra de los terrenos baldíos y en algunos casos de zonas que se tratan obviamente de promover, contra los inmuebles de más de 50 años de antigüedad. Un detalle importante radica en el hecho de los elevados mínimos de impuesto, que convierten a este gravamen en poco menos que un impuesto de capitación en el ámbito de los propietarios de inmuebles.

Existe una tasa de conservación de pavimentos con una cuota anual por cada metro lineal de frente al pavimento y una similar por ampliación de desagües.

Se advierte como en la mayor parte de los municipios del país, un importante recurso en los denominados derechos de construcción, establecidos en porcentajes del valor de la construcción que va del 1 al 3 y medio por ciento y una tasa similar por la reparación de calzadas veredas y reformas de cordón.

Existen tasas por derechos de cementerios y de servicios fúnebres, inhumaciones, exhumaciones, traslados, reducciones y aperturas

de sepulturas.

Existe también una patente de perros y gravamenes por una serie de servicios prestados por las oficinas municipales que se hallan tarifados.

Por inspección de seguridad de máquinas, motores generadores a vapor, instalaciones eléctricas y de gas, se paga una cuota anual graduada en función de la importancia de las máquinas.

Existen también gravamenes sobre los espectáculos públicos y diversiones, por la introducción al municipio de arena, ripio, ladrillos, tejas y similares, servicios de extracción de estiércol, basuras, escombros, animales muertos, restos de árboles y similares.

Otro grupo incide directamente sobre el comercio y la industria y se halla tarifado en forma de cuotas para las distintas clases de empresas en forma muy detallada. Actualmente estas tasas del comercio y la industria se establecen en función del impuesto provincial a las actividades lucrativas.

Como contribuciones que inciden sobre el consumo, se puede incluir la contribución por inspección sanitaria y veterinaria sobre carnes, sobre compra-venta de hacienda, sobre productos derivados de la carne, sobre productos de granja, pesca, aves, huevos, quesos y similares,de cereales harinas y productos alimenticios en general, por la introducción de mercaderías a los mercados y por inspección de leche de tambo.

Existen tarifas por ocupación y uso de la vía pública por vendedores ambulantes o estacionados por empresas telefónicas, empresas de transporte colectivo, empresas proveedora de luz y fuerza, servi-

cios de gas, surtidores de nafta y otros de diversa naturaleza.

Existen tarifas por estacionamiento y por patente de vehículos con tracción a sangre, de bicicletas, triciclos y similares, por propaganda de diversa naturaleza especialmente en la vía pública, por el uso de la estación terminal de ómnibus y por todo un conjunto de servicios vinculados con las funciones habituales de la municipalidad que se retribuyen mediante tarifas.

b) Municipalidad de Tafí Viejo:

Con similares características al municipio de la Capital, tiene establecido esta municipalidad de Tafí Viejo una tasa de alumbrado barrido y limpieza y riego, con tasas variables según la naturaleza de la propiedad aunque proporcional, pero sin los elevados límites mínimos que establece la de la Capital. Igualmente son de naturaleza similar las tasas adicionales por arbolados y arreglos de calles y caminos, conservación de pavimentos riego y los derechos de construcción.

Existen tasas por inspección de máquinas y motores, derechos de cementerios, derechos de oficinas por diversos servicios, tasas de inspección de seguridad e higiene sobre casas de inquilinatos, gravamenes sobre los espectáculos públicos, tasas por extracción de basuras, animales muertos, árboles, etc.

Existen también tasa de inspección de seguridad e higiene y contralor sobre el comercio y la industria, tarifas por ocupación de la vía pública por diversos sujetos, patentes de vehículos no automotores, tasas por inspección sanitaria, por propaganda y por ser

vicios de diversa naturaleza vinculados con la naturaleza de los servicios municipales.

c) Comunas rurales:

Las 100 comunas rurales de la Provincia de Tucumán, que tienen un régimen uniforme, perciben tasas por alumbrado barrido recolección de basuras aguas corrientes y riego de calles en forma de cuotas graduadas en función de la valuación fiscal, una tasa sobre el comercio y la industria graduada en función del impuesto a las actividades lucrativas provincial y una contribución de mejoras fijada en el 3 por mil de la valuación fiscal, que más bien tiene la característica de un impuesto sobre la propiedad.

Las comunas rurales también cobran las denominadas contribuciones por inspección, fundadas en servicios de policía edilicia, que retribuye el servicio que presta el municipio en concepto de planeamiento urbano. Contribuciones denominadas de inspección fundadas en policía sanitaria, derechos de matadero, derecho de desinfección e higiene, contribuciones por ocupación de la vía pública y diversos otros recursos bastante similares al de los municipios.

Debe subrayarse sin embargo que la magnitud de los recursos de las comunas rurales es muy reducida. En 1970 por ejemplo, las comunas rurales a pesar de su elevado número, percibieron en total alrededor de dos milloes ochocientos mil pesos ley, es decir poco más del 15% de los que recaudan los nueve municipios y alrede

dor del 20% de lo que recauda la Municipalidad de San Miguel de Tucumán sola.

En el cuadro V se incluyen los datos compilados de la recaudación de los nueve municipios de la provincia de Tucumán, a lo que correspondería agregar -para tener un panorama completo de la imposición municipal en la Provincia de Tucumán- alrededor de un 15% que es lo que recaudan las comunas rurales.

Los aspectos más destacados de cifras que arroja este cuadro, son en primer lugar la decisiva importancia que tiene la recaudación del municipio de la Capital, que representa entre el 73 y el 80% de los recursos municipales totales.

Se observa también como hecho destacado que los impuestos sobre la propiedad y sobre el comercio y la industria representan en conjunto y aproximadamente por partes iguales un 60% del total, de la recaudación lo que permite afirmar que estos gravamenes son decisivos y constituyen la columna vertebral del sistema tributario municipal, de la provincia de Tucumán. Si tenemos en cuenta que en ámbito provincial ocurre algo bastante parecido, ya que estos gravamenes con distintas formas y sobre todo con distintos aspectos jurídicos, representan siempre más del 50% de los recursos tributarios provinciales, podremos concluir que el régimen tributario municipal es de contornos bastante similares al provincial, lo que da una buena oportunidad para ensayar en esta provincia el método de unificación de la administración de tributo, que se ha dado en llamar cuotas adi

cionales o suplementarias, que implican la centralización de la administración de los tributos similares, evitando el derroche de recursos que implican administrar un mismo gravamen más de una vez, al mismo tiempo que se mantiene la independencia en las decisiones de los distintos organismos y la disponibilidad de los fondos, ya que de acuerdo con la forma más generalmente aceptada del sistema de cuotas suplementaria, los organismos independientes continúan fijando sus pautas a la legislación tributaria y continúan percibiendo directamente los fondos que le corresponde.

En Tucumán existieron recientemente intentos de lograr esa integración de los sistemas provincial y municipal, pero aparentemente ello fue resistido por los municipios, temerosos de perder sus recursos propios.

Una buena técnica para lograr esa integración por encima de esa resistencia, consiste en formalizar relaciones de intercambio de información que son igualmente útiles en el aprovechamiento de los recursos administrativos disponibles y que además pueden facilitar el camino para la integración total.

APENDICE A PUNTOS 1.1. y 1.2.

ASPECTOS CUANTITATIVOS DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS PROVINCIAL Y MUNICIPAL.

El Cuadro I contiene -expresados en miles de pesos ley corrientes- los recursos tributarios propios de la provincia de Tucumán del quinquenio que va de 1966 a 1970.

Esta estructura revela como gravamen más importante durante todo el quinquenio, al impuesto a las actividades lucrativas que en el menor de los casos representa un 30% de la estructura tributaria total, llegando a cerca del 40% en 1967. El segundo gravamen es el impuesto inmobiliario, que representa entre el 20 y el 27% del total de recursos tributario, siguiéndolos el impuesto de sellos entre 16 y 22% el impuesto de salud pública -sobre la nómina de salarios- entre el 5 y el 12%, representando los restantes gravamenes cifras de menor significación.

La comparación de esta estructura con la que posee el sistema tributario provincial de todo el país, se refleja en el Cuadro II, en el cual se ha establecido -para algunos impuestos importantes y típicos en todas las provincias- los porcentajes relativos del cuadro I y se ha comparado con la magnitud equivalente que corresponde a todas las provincias argentinas y el territorio de Tierra del Fuego.

El primer hecho significativo se puede observar en este cuadro, es que los impuestos importantes -inmobiliario, a las actividades lucrativas y de sellos- representan una porción mayor del total de recursos tributarios que en todo el país, hecho que revela que el sis-

tema tributario tucumano tiene una tendencia a la concentración de su sistema tributario en pocos gravamenes, en comparación con todo el país, que es deseable de acuerdo con las pautas más generalmente aceptadas a este respecto, que -sin aconsejar naturalmente el célebre impuesto único- consideran recomendable la concentración del sistema tributario en un número relativamente bajo de gravamenes.

En algunos impuestos como por ejemplo en el impuesto inmobiliario sin embargo, esa mayor importancia tiende a desaparecer, ya que este gravámen ha sufrido una sensible decadencia durante el quiquenio pasando del 27,0% al 18,6% del sistema, en tanto que en todo el país la tendencia del impuesto inmobiliario ha sido más o menos estable, incluso con tendencia a aumentar levemente.

Algo distinto ha ocurrido en el impuesto a las actividades lucrativas, gravámen que posee una importancia en el conjunto de los sistemas tributarios de todas las provincias argentinas aproximadamente estable a lo largo de todo el quinquenio, en tanto que Tucumán ha tenido severas fluctuaciones; en efecto, en 1966 la participación era casi exactamente igual a la de todo el país, saltando abruptamente y superándola netamente en 1967, volviendo al nivel del resto del país en 1968 y superándola nuevamente en 1969.

El impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que en las últimas décadas ha tendido a perder netamente su importancia en todo el país, es en Tucumán todavía menos importante.

También es muy visible -a pesar de tratarse de un impuesto relativamente poco importante- el hecho de que el impuesto a los automoto

CUADRO I

PROVINCIA DE TUCUMAN
RECURSOS TRIBUTARIOS PROVINCIALES
(en miles de pesos Ley corrientes)

	1966		1967		1968		1969		1970	
	Recaudado	% Respecto total	Recaudado	% Respecto total	Recaudado	% Respecto total	Recaudado	% Respecto total	Recaudado	% Respecto total
Impuesto Inmobiliario (1)	6.366	27.0	6.268	20.0	8.308	21.8	8.009	18.6	8.938	20.2
Impuesto a las Actividades Lucrativas (2)	7.081	30.0	12.404	39.6	11.385	29.9	14.809	34.4	14.522	32.9
Impuesto a la Transm. Grat. de Bienes	417	1.8	768	2.5	1.090	2.9	1.324	3.1	1.964	4.4
Impuesto a los Automotores y Rodados	749	3.2	994	3.2	1.236	3.2	1.363	3.2	1.491	3.4
Impuesto de Sellos	3.766	16.0	5.318	17.0	7.751	20.4	9.387	21.8	8.932	20.2
Impuesto de S.Pública	2.932	12.4	3.386	10.8	2.186	5.7	2.850	6.6	2.872	6.5
Impuesto a los Juegos de Azar autorizados	419	1.8	522	1.7	3.986	10.5	2.808	6.5	3.065	6.9
Impuesto de Turismo	243	1.0	415	1.3	1.020	2.7	1.358	3.2	1.323	3.0
Otros	1.620	6.8	1.240	3.9	1.087	2.9	1.156	2.6	1.060	2.5
TOTALES	23.593	100.0	31.315	100.0	38.049	100.0	43.064	100.0	44.167	100.0
Presupuestado	22.468	-	29.560	-	33.630	-	42.620	-	58.969	-
% de Cumplimiento presupuesto	105.0	-	105.9	-	113.1	-	101.0	-	74.9	-

FUENTE: Dirección de Presupuesto de la Provincia de Tucumán.

CUADRO II

PROVINCIA DE TUCUMAN

Importancia de ciertos recursos tributarios en relación al total comparado con el conjunto de las provincias

(Porcientos con relación al total de recursos tributarios propios)

	1966		1967		1968		1969	
	Tucumán	Conjunto Provincias	Tucumán	Conjunto Provincias	Tucumán	Conjunto Provincias	Tucumán	Conjunto Provincias
Impuesto Inmobiliario	27.0	15.1	20.0	18.2	21.8	17.9	18.6	16.4
Impuesto a las Act.Lucrativas	30.0	29.1	39.6	28.6	29.9	28.0	34.4	27.9
Imp.Transmisión Grat.de Bienes	1.8	3.4	2.5	3.7	2.9	4.2	3.1	3.7
Imp. a los Automot.y Rodados	3.2	5.4	3.2	6.1	3.2	5.7	3.2	5.9
Impuesto de Sellos	16.0	19.1	17.0	19.0	20.4	20.1	31.8	21.6

FUENTE: Consejo Federal de Inversiones - Gastos e Ingresos Públicos

res y rodados representa en Tucumán mucho menos que en todo el país, a pesar de que -contrariamente a lo que ocurre en el resto del país- en Tucumán no solo se hallan gravados los automotores sinó también los rodados sin propulsión propia, hecho que probablemente se debe a las bajas cuotas que rigen en la provincia de Tucumán.

El impuesto de sellos revela un comportamiento muy similar en todo el país salvo en 1969, en el que salta abruptamente y supera netamente la importancia de todas las provincias argentinas reunidas.

En el Cuadro III se han expresados los mismos datos del Cuadro I en pesos constantes de 1970, y en números índices con base 100 en 1966 donde pueden observarse los siguientes detalles salientes.

En primer lugar la fuerte decadencia del impuesto inmobiliario, debida en parte a una enfermedad tradicional de este gravamen, es decir su falta de actualización en los cambios en el nivel de precios y también -en 1969 y 1970- el hecho de que en esos años la provincia de Tucumán -juntamente con las restantes provincias- vió severamente limitada su capacidad de imposición sobre las propiedades rurales a raíz de haberse establecido en el orden nacional el denominado impuesto a la tierra.

En efecto como consecuencia de la implantación de este gravamen nacional, si bien las propiedades rurales fueron fuertemente revaluadas, se limitó la capacidad de imposición provincial a una tasa del 4 por mil que junto con el 16 por mil que implicaba el impuesto a la tierra, reunían una imposición total sobre las propiedades rurales del 2%.

Otro hecho saliente en este Cuadro es el considerable -aunque a veces fluctuante- repunte del impuesto a las actividades lucrativas, que debe atribuírse a grandes esfuerzos de fiscalización mencionados por separado, ya que el código tributario y la ley impositiva se hallan vigentes desde 1965.

Algo similar cabe decir con respecto al impuesto a la transmisión gratuita de bienes y al impuesto de sellos.

Existe en cambio una visible decadencia en el impuesto de salud pública a partir de 1968 que se debe a la reducción de su tasa del 5% al 2%. El impuesto a los juegos de azar autorizados, muestra un repunte muy importante a partir de 1968, que debe ser imputado a que en ese año se agregó una nueva figura gravada incluyendo las boletas de quinielas con una cuota de 10 pesos -ulteriormente 20- cada una, que anteriormente no se hallaban gravadas.

En lo que se refiere al repunte muy visible en el impuesto de turismo debe señalarse que su fuerte aumento a partir de 1968 se debe al perfeccionamiento de los métodos de imputación contable y no a un crecimiento efectivo.

En el Cuadro IV se computa la relación existente entre la recaudación bruta correspondiente al sistema tributario provincial y el producto bruto de la provincia, relación que oscila entre el 6 y 7% con márgenes de variación relativamente bajos, si tenemos en cuenta las fuertes oscilaciones que experimente el producto bruto provincial.

CUADRO III

PROVINCIA DE TUCUMAN

RECURSOS TRIBUTARIOS PROVINCIALES

(en pesos constantes)

	1966		1967		1968		1969		1970	
	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.
Impuesto Inmobiliario	10.604	100.0	8.314	78.4	10.053	94.8	9.137	86.2	8.938	84.3
Impuesto a las Actividades Lucrativas	11.795	100.0	16.453	139.5	13.776	116.8	16.896	143.2	14.522	123.1
Impuesto a la Transmisión Grat.de Bienes	695	100.0	1.019	146.6	1.319	189.8	1.511	217.4	1.964	282.6
Impuesto a los Automotores y Rodados	1.248	100.0	1.318	105.6	1.496	119.9	1.555	124.6	1.491	119.5
Impuesto de Sellos	6.273	100.0	7.054	112.4	9.378	149.5	10.710	170.7	8.932	142.4
Impuesto de S. Pública	4.884	100.0	4.491	92.0	2.645	54.2	3.252	66.6	2.872	58.8
Impuesto a los Juegos de azar autorizados	698	100.0	692	99.1	4.823	6909.9	3.203	4588.9	3.065	4391.2
Impuesto de Turismo	404	100.0	550	136.1	1.234	305.4	1.549	383.4	1.323	327.5
Otros	2.698	100.0	1.645	61.0	1.315	48.7	1.319	48.9	1.060	39.3
TOTALES	39.299	100.0	41.536	105.7	46.039	117.2	49.132	125.0	44.167	112.4

FUENTE: Dirección de Presupuesto de la Pcia. de Tucumán

Indice utilizado: Indice de precios mayoristas del INDEC (los índices locales arrojan una diferencia con los nacionales pero se han preferido el indice mencionado para facilitar las comparaciones.)

CUADRO V

PROVINCIA DE TUCUMAN

RECURSOS TRIBUTARIOS DE LOS MUNICIPIOS

(en miles de pesos ley corrientes)

Gravamen	1966	1967	1968	1969	1970
s/Propiedad	1.170	2.803	4.152	4.639	5.300
s/Comercio e Industria	1.636	2.740	4.078	5.135	5.720
c/Consumo	719	1.034	1.426	1.552	1.427
Derecho de Cementerios	213	247	407	561	487
Derecho de Oficina	509	620	537	1.091	1.025
Otros	2.501	2.925	1.796	4.218	4.240
TOTALES	6.748	10.369	12.396	17.196	18.199
Total Municipalidad de la Capital	4.960	7.957	9.369	13.621	14.530
Relación porcentual Capital/Total	73.5	73.7	75.6	79.2	79.8

CUADRO VI

PROVINCIA DE TUCUMAN

RECURSOS TRIBUTARIOS DE LOS MUNICIPIOS

(en miles de pesos de constantes)

Gravamen	1966		1967		1968		1969		1970	
	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.	Miles $ Ley 1970	Nos. Ind.
s/Propiedad	1.949	100.0	3.718	190.8	5.024	257.8	5.293	271.6	5.300	271.9
s/Comercio e Industria	2.725	100.0	3.634	133.3	4.934	181.1	5.859	215.0	5.720	209.9
s/Consumo	1.198	100.0	1.371	114.4	1.725	144.0	1.771	147.8	1.427	119.1
Derecho de Cementerios	355	100.0	328	92.4	492	138.6	640	180.3	487	137.2
Derecho de Oficina	848	100.0	822	96.9	650	76.6	1.245	146.8	1.025	120.9
Otros	4.165	100.0	3.880	75.1	2.174	42.1	4.813	93.2	4.240	82.1
TOTALES	11.240	100.0	13.753	122.4	14.999	133.4	19.619	174.5	18.199	161.9
Relación con producto bruto provincial porcientos	1.68		2.43		2.29		2.77		2.43	

CUADRO VII

PROVINCIA DE TUCUMAN

Relación sistema tributario con producto bruto provincial

AÑO 1970

	% respecto total	Miles de pesos ley corrientes	% respecto P.B.P.
Provincia	67.8	44.167	5.90
Municipios	27.9	18.199	2.43
Comunas rurales	4.3	2.825	0.38
TOTAL	100.0	65.191	8.71

El cuadro V se refiere a los recursos tributarios de los municipios de Tucumán, en los que predominan los gravamenes sobre la propiedad el comercio y la industria representando entre el 50 y el 60% del total de los recursos municipales, el 40 o 50% restante representa una gran variedad de tributos, con lo que puede señalarse que la concentración en pocos tributos no se cumple en el ámbito de los municipios.

Debe subrayarse a este respecto de que del conjunto de los recursos municipales de la provincia lo que corresponden al municipio de la ciudad de San Miguel de Tucumán representa entre un 75 y 80% del total, circunstancia que era previsible si tenemos en cuenta que esta ciudad tiene aproximadamente 15 veces más población que los centros urbanos que le siguen en importancia, Concepción y Tafí Viejo.

En el Cuadro VI se ha reproducido las mismas cifras del Cuadro V, pero esta vez en pesos constantes de 1970, y en números índices, cifras a través de las cuales es posible advertir un fuerte repunte de la magnitud del sistema tributario municipal de la provincia de Tucumán especialmente en los años 1969 y 1970. Además se incluye la incidencia en el producto bruto del conjunto de estos gravamenes que llega aproximadamente al 2 y medio por ciento.

Como se ha señalado, el régimen municipal de la provincia de Tucumán además de los municipios posee un importante número de instituciones municipales que corresponden a las pequeñas poblaciones

y que se denominan comunas rurales.

El sistema tributario de las comunas rurales se halla fijado por ley provincial. Solamente se han podido obtener datos para 1970. Por consiguiente en el cuadro VII se ha incluído la relación entre los tres sistemas tributarios de la provincia de Tucumán -provincia, municipios y comunas rurales- que muestran en conjunto una incidencia sobre el producto bruto de 8,7%. Puede observarse que el 68% de ese total corresponde a la provincia el 28% a los municipios y solo un 4% a las comunas rurales.

1.3. ANALISIS DEL CATASTRO VALUATORIO Y LAS VINCULACIONES CATASTRO-ORGANISMO RECAUDADOR (1)

Por Ley N° 1.943 Inciso 36 del 22 de Diciembre de 1944, se incorporó a la Administración Pública como base del sistema impositivo inmobiliario el catastro parcelario descriptivo.

La valuación general inmobiliaria, base imponible del impuesto respectivo, fue realizado por última vez en el año 1965, en virtud a lo establecido por los Decretos - Acuerdo 842/13 y 1027/13 de 1965.

a) Metodología

El método de valuación inmobiliaria, utilizado para dichas tareas, está basado fundamentalmente en la comparación cuali y cuantitativa del justiprecio correspondiente a un inmueble "tipo" con los restantes bienes inmuebles objetos de tasación.

La valuación de los inmuebles tipos, expresa en su unidad correspondiente, recibe la denominación de valor básico. Para la determinación de los mismos, se emplearon distintas técnicas, acorde a la diferente naturaleza de los bienes sujetos a justiprecio. A tal efecto se empleó la técnica de la determinación de "valores medios de mercado" para la tierra urbana y suburbana libre de mejoras, la técnica de la "capitalización de la renta neta media potencial" del uso actual del suelo, para la tierra rural libre de mejoras; la técnica del "costo de reposición presente" para las mejoras y el "valor físico" actual para las maquinarias adheridas al suelo.

Los valores unitarios básicos de cada bien inmueble a valuar

(1) El análisis de este punto pertenece al técnico del CFI Esc. Luis C. Marinelli.

fueron determinados de acuerdo al siguiente procedimiento:

b) Valor de la tierra libre de mejoras de las parcelas urbanas y suburbanas

El valor unitario básico para un lote tipo, ubicado en centro de cuadra, se determinó acorde a los precios corrientes de mercado en la zona durante el año 1965. Dicho valor unitario básico fue corregido por coeficientes de ajuste según forma, dimensiones y ubicación de las parcelas para su respectiva correlación.

c) Valor de la tierra libre de mejoras de las parcelas rurales

El valor unitario básico de la tierra rural, se determinó acorde a su potencial capacidad productiva, capitalizando la renta neta media potencial unitaria del uso actual del suelo, en relación a niveles medios de producción física, promedio del trienio 1963/65 y a precios medios de los productos y coproductos durante el año 1965. A tal efecto se consideró el territorio provincial como integrante de dos regiones climático-económicas, con aptitud agrícola y ganadera respectivamente, determinándose para cada una de ellas, sus cultivos significativos. Para la región con aptitud agrícola, se determinaron áreas de rendimientos medios, calculándose para cada una de ellas, valores unitarios básicos, referidos a un predio tipo, de forma cuadrada, magnitud correspondiente a la unidad económica de explotación y aptitud y emplazamiento medio. Para la región con aptitud ganadera se confeccionó una tabla de valores unitarios básicos, de doble entrada, en relación a la receptividad ganadera y emplazamiento, dichos valores unitarios básicos fueron referidos a un predio tipo

de forma, magnitud, aptitud y emplazamiento de iguales características que el de la región con aptitud agrícola.

Los valores unitarios básicos, correspondientes a cada área de rendimiento medio, que arrojó la capitalización de la renta neta para la región con aptitud agrícola, fue llevado a su valor óptimo mediante la aplicación de un coeficiente corrector surgido de la divergencia que presentó la aptitud media y la óptima de cada área. La correlación entre el valor óptimo zonal y el correspondiente a la parcela, se realizó mediante la aptitud agrícola (expresada en puntos) que cada inmueble presentó según la declaración jurada hecha por el propietario o poseedor.

Con posterioridad a la determinación de los valores básicos y como consecuencia de la dispar aptitud agrícola declarada por cada responsable de inmuebles de características agrotopográficas similares, la Dirección resolvió establecer un tope mínimo y un tope máximo dentro de los cuales debía fluctuar las aptitudes parcelarias.

d) Edificios, obras accesorios e instalaciones.

En base a un relevamiento preliminar de características y precios, se determinaron por destinos, tipos y zonas de costos medios. Para cada uno de los tipos determinados, se confeccionaron cómputos métricos y presupuestos según precios corrientes del año 1965. Los valores unitarios básicos así determinados, fueron corregidos por coeficientes de ajustes, según la antigüedad y/o estado de conservación de las mejoras objeto de valuación.

e) Plantaciones

El valor unitario básico se determinó sobre la base de costos de implantación de acuerdo con la clasificación según especies y período evolutivo y según precios corrientes del año 1965.

f) Maquinarias industriales

Los valores respectivos fueron determinados en base a una valuación especial y en correspondencia al valor físico de las mismas durante el año 1965.

g) Valuación Parcelaria

La valuación a nivel predial se obtuvo al multiplicar el "valor básico" expresado por unidad, por la cantidad de unidades que presentó cada parcela, afectando dicho producto por coeficientes de corrección, de acuerdo a las características que presentaba cada factor a evaluar.

h) Medio Operativo utilizado

El relevamiento de las características propias de cada inmueble, tanto las correspondientes al factor tierra, como las del factor mejoras, se realizó a través de las declaraciones juradas que a esos efectos debieron presentar los propietarios o poseedores a título de dueños de los inmuebles.

i) Coeficientes de Actualización de la Base Imponible

A pesar de que las operaciones de la Valuación General, se concluyeron en el año 1967, por demoras en la sistematización de datos, las valuaciones resultantes no se las puso en vigencia inmediatamente, sino a partir del 1° de enero de 1970, pero afectadas por coeficientes de actualización que para las parcelas urbanas, suburbanas,

rurales y sus correspondientes mejoras fue de 1,20 y para las maquinarias industriales fue de 2,00.

j) Sistematización

Los resultados obtenidos en la Valuación General, fueron trasladados a fichas de compilación mecánica, posibilitando a través de su correspondiente procesamiento, la obtención de listados de contribuyentes con indicación discriminada de su valuaciones, facilitando de este modo la realización de estudios impositivos y consecuentemente la fijación definitiva del régimen de imposición y sus reales implicaciones fiscales.

k) Grado de dispersión de los valores fiscales.

De acuerdo a estimaciones efectuadas por funcionarios de la División Catastro Parcelario, el nivel general de los valores fiscales, por influencia de la persistente corriente inflacionaria y por el incremento real de los valores inmobiliarios, se encuentran desactualizados en forma tal que representan el 40% del nivel de valores reales actuales. Por carecer de información fidedigna, esta comparación se ha hecho en términos generales y no por áreas de dispersión homogénea.

l) Porcentaje de Mejoras no incorporadas al Catastro

Según estimaciones efectuadas por la División Catastro Parcelario, el porcentaje de mejoras no empadronadas, no sobrepasa el 20% con respecto a las registradas, considerándose por lo tanto a dicho porcentaje como poco significativo en lo que respecta a su implicancia impositiva.

m) Individualización Parcelaria

La estructura básica del ordenamiento parcelario fue realizada en virtud de la ley 1943/44 inciso 36, y si bien en su aspecto planimétrico fue actualizándose en relación a las modificaciones del estado parcelario producidas con posterioridad, no ocurrió lo mismo con su aspecto jurídico, donde el estado de la titularidad del dominio, al no actualizarse en base a las minutas del Registro de la Propiedad, presenta un grado de desactualización manifiesto, solo atemperado por las constancias de las declaraciones juradas presentadas en oportunidad de la Valuación General.

n) Flujo de Informaciones

Dado que la División Catastro Parcelario, depende funcionalmente de la Dirección General de Rentas, no existe inconveniente alguno en cuanto a comunicación documental entre ambas dependencias.

1.4. CONSIDERACIONES SOBRE LA FISCALIZACION Y LA EVASION

a) Fiscalización

En términos generales la actividad de fiscalización en la Provincia de Tucumán es más activa que en buena parte de las restantes provincias. Esto es así en buena parte porque esta provincia tiene una tradición de fiscalización externa más extensa que otras, especialmente por el sistema que adoptaba hasta hace pocos años, para efectuar la recaudación del impuesto a las actividades lucrativas.

En efecto, hasta 1965 el impuesto no se pagaba por el sistema que es tradicional en las últimas décadas en la mayor parte del país, es decir a través de una declaración jurada que sirve de base a la liquidación que hace por si mismo el contribuyente y que se halla sujeta a una verificación posterior. Antes de la fecha señalada, los inspectores de la Dirección de Rentas debían efectuar la liquidación del impuesto a cada uno de los contribuyentes en la fecha de cada vencimiento, es decir de acuerdo con un procedimiento parecido al "forfait" que emplea la Dirección de Impuestos francesa.

Desde luego -también igual que en Francia- de hecho los inspectores visitaban en cada año solo una parte de los contribuyentes inscriptos, debiendo los demás, es decir, aquellos a quienes no se había practicado liquidación alguna, tributar un monto de gravamen igual al del año anterior.

Si bien es fácil imaginarse lo que ocurría con la recaudación en un sistema de esta naturaleza operando en contexto inflacionario, el hecho concreto es que ese procedimiento tuvo como consecuencia

la existencia de una fuerza de fiscalización del impuesto a las actividades lucrativas bastante importante, que quedó liberada de las tareas de liquidación anual una vez que el sistema se reformó, pudiendo desde entonces dedicarse con mayor racionalidad a la fiscalización "a posteriori" de las declaraciones juradas presentadas.

En lo que se refiere al impuesto inmobiliario otro de los objetivos posibles de la fiscalización, la tarea más importante de esta naturaleza ha sido la revaluación general inmobiliaria practicada con la asistencia técnica del C.F.I.

Los funcionarios catastrales de la Provincia son en general críticos acerca del resultado de ese catastro por lo que han iniciado un plan especial de fiscalización denominado P.A.C.I.M. que comentamos por separado.

b) Estimaciones de evasión

Existen algunas estimaciones de evasión en la Provincia de Tucumán.

En primer lugar en lo que se refiere al impuesto inmobiliario se estima que no se halla incorporado al catastro un 20% de las mejoras y construcciones. No se ha podido detectar el origen de este cálculo, pero parece ser generalmente admitido incluso por los técnicos del C.F.I. que han intervenido en la valuación general inmobiliaria.

Considerando que la valuación general inmobiliaria es relativamente reciente y el método empleado, el 20% de no incorporación de mejoras es razonable.

En lo que se refiere al impuesto a las actividades lucrativas, al que cabe agregar el impuesto de turismo y la contribución para enseñanza que se fijan fundamentalmente en función del primero y que se administran conjuntamente con él, existe una estimación de evasión que la fija en aproximadamente un 29% del total. Es decir, en otros términos que la recaudación efectiva alcanza a un 71% del total potencial.

Es ingenioso el procedimiento que ha utilizado la provincia para estimar la evasión. El cálculo en realidad surge como subproducto de la proyección de recursos provinciales a los efectos presupuestarios.

En efecto, a los efectos de calcular en la recaudación de un impuesto como el que grava las actividades lucrativas y sus dos conexos, sería razonable establecer una relación funcional entre la recaudación de un año y el producto bruto a precios corrientes del año anterior. En otros términos, relacionando la recaudación de varios años pasados con el producto bruto a precios corrientes del año anterior, se obtiene un coeficiente que aplicado al producto bruto a precios corrientes del año presente, permitiría estimar los recursos del año próximo.

Esta forma de calcular los recursos presupuestarios por este gravamen, podría merecer una crítica en el sentido que el producto bruto representa valores agregados, en tanto que el impuesto a las actividades lucrativas se halla fijado en forma acumulativa, lo

cual determinaría que si se modificara la integración vertical la recaudación se alteraría. Por ejemplo, si aumentaran las etapas de producción, la recaudación efectiva resultaría mayor que la prevista.

Sin embargo en un plazo relativamente corto, puede presumirse válidamente que la integración vertical no cambia, lo que haría perfectamente aceptable el procedimiento sugerido de relacionar directamente la recaudación del año "uno" con el producto bruto del año "cero".

Los expertos de Tucumán han procedido en una forma más sofisticada, que les ha permitido por ello calcular de paso la evasión.

En efecto, sobre la base del censo económico nacional realizado en 1954 se estimó un "índice de transacciones", es decir un número promedio de etapas de producción, que se determinó en la cifra de 2,739. El producto de este coeficiente por el PBI de la provincia, determina el volumen de transacciones que debe tributar el impuesto a las actividades lucrativas. Esta base, una vez excluída la producción agropecuaria, se multiplica por la tasa media del impuesto que se ha estimado mediante muestreos y estadísticas en el 15 ‰.

La tasa media coincide exactamente con la tasa general del impuesto a las actividades lucrativas, hecho que ha llamado la atención si se tiene en cuenta que la legislación tucumana es muy discriminatoria, existiendo un muy numeroso grupo de actividades sujetas a tasas inferiores al 15 ‰ y un igualmente numeroso grupo sujeto a tasas superiores, lo que podría hacer pensar que la tasa

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
BIBLIOTECA
CENTRO DE DOCUMENTACION
Y PUBLICACIONES

media estadística muestre algún desvío con respecto a la tasa general fijada por la ley. No es así, sin embargo y los funcionarios provinciales han confirmado que el 15 ‰ es el resultado de un análisis estadístico.

Una vez obtenida en esa forma la magnitud potencial de la recaudación del impuesto, la diferencia con la recaudación real constituye la evasión que como ya hemos señalado llega al 29% de la última.

La crítica que puede formularse a esta forma de estimar la recaudación y de paso la evasión, consiste en la antigüedad que tiene el denominado índice de transacciones, ya que se refiere a datos correspondientes a un censo de hace 17 años y en el interín es muy probable que se haya alterado la integración vertical, puesto que un plazo de esa magnitud ya se puede considerar clasificado entre los largos.

Sin embargo, es obvio que esta era la mejor información disponible contrastada por otra parte con el censo de 1963, y si tenemos en cuenta además que en Tucumán no parecen haberse producido alteraciones fundamentales en ese período y que se requieren proyecciones solo aproximadas, el trabajo realizado puede considerarse excelente.

c) Cobrabilidad

La cobrabilidad del impuesto a las actividades lucrativas determinado, no ha podido ser cuantificado pero los elementos cualitativos que han podido examinarse permiten señalar cierto grado de ineficiencia.

En efecto, si bien el régimen de pago de impuestos en cuotas es

un procedimiento muy utilizado por los contribuyentes tucumanos re cién en fecha reciente se ha establecido un procedimiento que por su estructura puede considerarse eficiente para el control de los pagos, que consiste en la emisión de "chequeras" por la computado ra. Sin embargo la innovación es de fecha muy reciente y no existe todavía experiencia suficiente en el uso del sistema, que permita abrir juicio sobre su resultado efectivo.

Por otra parte no existe en la Dirección de Rentas información acerca de los resultados de la ejecución de la deuda morosa, ya que esta se realiza a través de la Fiscalía de Estado sin que hayan podido obtenerse datos al respecto. Es altamente probable sin embargo que dada la ausencia de vinculación funcional y de comunicación en tre la Dirección de Rentas y la Fiscalía de Estado, es muy probable que la ejecución no sea tan eficiente como sería de desear sobre to do si tenemos en cuenta que la situación financiera en que se suele hallar el comercio tucumano, por las circunstancias peculiares que rodean la economía de la provincia, impulsa frecuentemente a ser to lerante en este aspecto.

En lo que se refiere a la cobrabilidad del impuesto inmobiliario la relación entre la cobranza y la deuda determinada a partir de los padrones, es de aproximadamente un 60% es decir, que puede señalarse una falta de cobranza de alrededor del 40% de los importes determinados.

Debe subrayarse que la cifra consignada corresponde a la relación entre monto determinado y cobrado y no a la relación entre

número de partidas establecidas y cobradas con respecto a lo cual no existen estadísticas. Pero si tenemos en cuenta el hecho habitual de que las partidas que no se cancelan son las más pequeñas, es probable que la cobrabilidad en términos de partidas sea bastante superior al 60%.

Sin embargo, es preciso señalar que en los importes cobrados en cada año se incluyen los impuestos atrasados, con respecto a los cuales no es posible hacer apreciación alguna, ya que se contabilizan en conjunto con los impuestos del año corriente. Normalmente en el impuesto inmobiliario los ingresos que se efectúan en concepto de impuestos atrasados son de cierta importancia, por la acción de los escribanos, que en el momento de trasmitir o hipotecar un bien inmueble cobran y depositan todos los gravámenes no tributados anteriormente y a veces más cuando el contribuyente no halla el comprobante y la cuenta corriente arroja deuda.

La consideración de esta circunstancia, determinaría que la cifra efectivamente cobrada en relación con la determinada, considerando la primera como los gravámenes correspondientes al año corriente ingresados hasta las fechas de vencimiento, implica una cifra bastante menor al 60%.

A partir de estas cifras -60% de cobrabilidad con las limitaciones señaladas- debe concluírse que, considerando que la valuación catastral ha sido efectuada en fecha relativamente reciente, las deficiencias en el impuesto inmobiliario son mayores de lo que debieran, por lo que se indica la realización de esfuerzos administrati-

vos a través de la implementación de una fiscalización de este gravámen, que se considera económicamente rentable en vista de las deficiencias señaladas. Ello no implica destacar favorablemente el plan de fiscalización emprendido por la provincia que se comenta por separado.

d) Planes de fiscalización

Existen en la provincia tres planes de fiscalización el P.A.C.I.M. (Plan de Actualización Catastral Incorporación de Mejoras) que se halla en los comienzos de su ejecución, el P.R.I. (Programa de Regularización Impositiva) que afecta el impuesto a las actividades lucrativas y conexos que ha finalizado y el P.D.E.I. (Programa de Detección de la Evasión Impositiva) que se halla en plena ejecución y que tiene todas las características de un Plan permanente.

En otra parte de este trabajo se analiza circunstanciadamente la naturaleza de estos planes efectuando la crítica pertinente, pero aquí cabe señalar que se trata de planes de tipo global y cuyo alcance espacial o sectorial se determina de acuerdo con decisiones de corto plazo, dependiendo de la información recibida y de decisiones circunstanciales.

El P.A.C.I.M. se está realizando en estos momentos en la ciudad de Concepción, el P.R.I. como se ha señalado se encuentra terminado en tanto que el P.D.E.I se encuentra en estos momentos trabajando sobre el comercio en general, ha realizado durante el año pasado exitosa tarea en el rubro de matarifes y proyecta en estos momentos una campaña de fiscalización en la comercialización de automotores.

e) Padrón de contribuyentes

En términos generales las cifras de evasión estimada para el impuesto a las actividades lucrativas reflejan infra-declaración de montos imponibles más que ausencia de contribuyentes inscriptos ya que es de fecha muy reciente la realización del P.R.I. que recorrió casa por casa el territorio de la provincia. Si bien este tipo de programa no suele ser muy eficiente en torno a la determinación de los verdaderos montos imponibles para lo que se requiere personal especializado, este programa parece haber sido exitoso y haber incluído gran parte de los contribuyentes reales en las anotaciones de la Dirección.

No obstante, problemas de naturaleza operativa han impedido por el momento la incorporación al sistema básico de padrones y legajos de los resultados de este operativo, con lo cual las listas de contribuyentes se hallan sumamente desactualizadas con respecto a la información obtenida que no se ha procesado.

Ello impide la realización de tareas fundamentales para el éxito de la recaudación y fiscalización, tal como por ejemplo la remesa de un aviso de vencimiento acompañado con formularios de declaración jurada, operación relativamente sencilla que tan exitosa resulta en la mayor parte de la experiencia. Por consiguiente impide también una tarea tan importante como la intimación de las declaraciones no presentadas.

f) Cruzamiento de información

No existe prácticamente en forma sistemática la utilización de información cruzada.

En lo que se refiere a las necesidades de cruzamiento internas, estas se hallan en gran parte solucionadas por el hecho de que los impuestos que tienen vinculación entre sí, en lo que se refiere a la base imponible o a la naturaleza de los sujetos que abarca, se administran o por lo menos se fiscalizan conjuntamente.

Es el caso del impuesto a las actividades lucrativas que se considera -desde el punto de vista administrativo- prácticamente un mismo tributo que el impuesto de turismo y el de contribución para enseñanza. Inclusive la recaudación de los tres tributos, se imputa contablemente a la misma cuenta, haciéndose una separación estimada de lo que corresponde al impuesto para turismo que es el único de los tres que no ingresa a rentas generales.

En lo que se refiere al impuesto de sellos, que determinados casos afecta los mismos contribuyentes que el impuesto a las actividades lucrativas, en épocas recientes se ha dispuesto acertadamente que al mismo tiempo que se realizan la inspección del impuesto a las actividades lucrativas y conexos se actúe en lo que se refiere a determinados actos gravados por el impuesto de sellos, especialmente, contratos y pagarés.

En realidad la mención de la ausencia de intercambio de información se refiere menos al cruzamiento interno, que al intercambio de información con otras Reparticiones, como por ejemplo la Dirección General Impositiva y las Reparticiones Recaudadoras Municipales.

Especialmente en lo que se refiere a estas últimas, el intercambio

de información sería sumamente útil dadas las especiales características que asumen las disposiciones tributarias municipales en la Provincia de Tucumán en lo que se refiere a sus gravámenes sobre el comercio y la industria, que se hallan explícitamente determinados en función del gravamen similar provincial, lo que hace particularmente fácil y sobre todo útil, el intercambio de información entre las reparticiones correspondientes.

No es que el intercambio no exista, el problema radica en que se efectúa en forma circunstancial por iniciativa personal de determinados funcionarios, tropezando frecuentemente con algunas deficultades institucionales.

El problema radica en la falta de sistematización de la tarea, debiéndose recomendar que ese intercambio se realice en forma corriente como parte de las tareas de rutina, que es la manera en que se podrá maximizar su rendimiento.

1.5. ANALISIS DE LA COMPATIBILIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL CON LOS OBJETIVOS PROVINCIALES DE DESARROLLO.

Uno de los aspectos de economía pública que más se hallan sometidos a discusión en nuestro país en los últimos tiempos, es la posible incidencia del sistema tributario en la determinación de las pautas que guíen las decisiones de las unidades de producción y consumo. Si se concluyera que la incidencia del sistema tributario es importante, las decisiones en su ámbito serían de vital importancia para influenciar esas pautas en el sentido de que se tornaran más favorables al desarrollo.

Una conclusión que resolviera este problema solo puede provenir de estudios empíricos apropiados. Existen algunos que parecen demostrar sobre la base de encuestas a los empresarios que la influencia es mínima (1). Sin embargo las decisiones tributarias en Argentina ha seguido haciendo un uso cada día más extenso de exenciones e instrumentos similares para influir la conducta especialmente de los empresarios, lo que permite afirmar que existe un alto grado de desacuerdo entre distintos sectores acerca de este punto.

Es mi opinión que los incentivos tributarios si bien tienen cierta influencia, es muy probable que esta no sea suficiente como para compensar el costo fiscal de las medidas, teniendo en cuenta que los ingresos fiscales suprimidos podían haber sido utilizados para proveer bienes de capital social básico cuya influencia en la producción -a sumas de recursos iguales- es probablemente mayor que la de los incentivos. Sin embargo considero que los efectos reales de

(1) Herschel Federico J. y otros.- Política fiscal en la Argentina - CFI, Buenos Aires 1965.

los incentivos tributarios han sido grandemente oscurecidos por el hecho de vivir nuestro país en permanente proceso inflacionario. Si tenemos en cuenta el hecho de que este último perjudica a la asignación de recursos que efectúa el mercado, es probable que un sistema de incentivos funcione mejor en un mercado con un grado aceptable de competencia.

Lo que no cabe duda, en lo que se refiere al uso de los sistemas de incentivos tributarios en nuestro país, es que se han utilizado en forma indiscriminada sin tener en cuenta el hecho de que los recursos son limitados. En otros términos se crea un sistema de incentivos para un sector, lo que implica que determinados recursos se vuelquen preferentemente a ese sector y luego se crean sistemas tributarios para otros sectores que compiten con el primero por los recursos, llegando a una situación relativa igual a la anterior a la aplicación del primer sistema.

Este concepto es el que fundamenta el carácter restrictivo que generalmente se recomienda como condición primera para que el sistema de incentivos sea eficaz, un criterio restrictivo que reduzca la vigencia de esos sistemas al ámbito de las primeras prioridades, para evitar que los distintos sistemas se anulen mutuamente.

En mi opinión, el caso de la provincia de Tucumán, es sin duda alguna un-a de las prioridades que es preciso atender.

Lo expresado acerca de la verdadera influencia de los sistemas de incentivos tributarios y en general sobre la carga tributaria es válido pensando en el sistema nacional, pero sin duda lo es mucho más con respecto al sistema tributario provincial, cuya incidencia

cuantitativamente menor, determina que esas apreciaciones que implican severas dudas acerca de la eficacia de esos instrumentos, sean más válidas que para el sistema nacional.

En términos generales, estimo que un sistema tributario provincial no puede incidir significativamente en una asignación de recursos más apropiada para el desarrollo.

Puede esperarse de él solamente que provea de recursos suficientes al fisco provincial como para que éste realice -en la parte que le corresponda- las obras de capital social básico y los servicios que requiere el aparato productivo.

Sin embargo -si suponemos que poseemos ya un sistema suficientemente eficaz- este sería un problema solo de fijar las cuotas o alícuotas, aspecto inherente exclusivamente al aparato político, que mediante el juego de las fuerzas correspondientes, debe llegar a un pacto social que resuelva las asignaciones de fondos que correspondan al sector público para cumplir sus fines, dentro de un contexto general de asignación de recursos.

No obstante lo expresado -que limita severamente los alcances reales de lo que se expresa a continuación- es posible que el sistema tributario provincial tenga alguna incidencia en la determinación de la conducta a largo plazo de los empresarios y consumidores, por lo que por lo menos deberían dejarse sentadas las premisas esenciales a las que debe responder el sistema tributario provincial, para favorecer la obtención de las metas de desarrollo o por lo menos para no perjudicarlas.

La Provincia de Tucumán no ha explicitado sus objetivos de desarrollo, por lo menos no lo ha hecho en documentos oficiales que pudieran ser considerados suficientemente concretos al respecto. Con tal motivo se entrevistó al señor Secretario de Transformación y Desarrollo quién fijó -en opinión personal- los siguientes objetivos de desarrollo para la provincia de Tucumán, autorizando expresamente se citara su opinión:

1) Recuperación área inculta para la producción agrícola-ganadera.
2) Desarrollo del turismo.
3) Recuperación e integración de la industria azucarera.
4) Ampliación de los cultivos industriales.

Estos objetivos revelan, además del propósito de aumentar la producción, la intención de aumentar los insumos de mano de obra, de acuerdo con la imperiosa necesidad que explícitamente señala uno de los más lúcidos análisis de la economía tucumana, que establece la existencia de alrededor de un 13% de desocupación en la actualidad y pronostica que si no se crean nuevos puestos de trabajo, esa desocupación irá en aumento, porque la mecanización en los cultivos azucareros es actualmente rentable, teniendo en cuenta los costos de mano de obra y de capital, lo que implicará una creciente mecanización y porqué los cultivos industriales que son una alternativa a la caña de azúcar, implican un uso relativamente menor de mano de obra (1)

---

(1) Canitrot, Adolfo y Sommer Juan - Diagnóstico preliminar de la situación económico social de la Provincia de Tucumán - Documento elaborado por el Centro de Investigaciones Económicas del Instituto Torcuato Di Tella para el CFI - Original del informe disponible en la biblioteca del CFI.

En resumen el sistema tributario de la Provincia de Tucumán debería estar delin-eado de tal manera que favoreciera la realización de las actividades promovidas y también de tal manera que favorezca el uso del factor mano de obra más bien que el de capital.

En tal sentido puede señalarse que el sistema impositivo vigente no contiene en términos generales medidas que favorezcan la obtención de esos objetivos. Como excepción debe señalarse la existencia de un impuesto para turismo que, cobrado fundamentalmente como recargo del impuesto a las actividades lucrativas a todo el comercio, su producido se destina fundamentalmente a mantener y mejorar la estructura de los servicios para turistas.

Sin embargo en los proyectos que se encuentran actualmente bajo análisis se halla algunas iniciativas que exigen un exámen.

En primer lugar, en el impuesto inmobiliario se intenta aplicar la alícuota progresiva sobre cada propiedad, en lugar de hacerlo sobre el conjunto de inmuebles como establecía explícitamente la ley. Si bien esta iniciativa no significa de hecho una modificación al status actual, ya que a pesar de la enfática afirmación de la ley de que el sistema de alícuotas progresiva se aplica al conjunto de los inmuebles, este gravamen se liquida en la forma que propone el proyecto, frente a la imposibilidad administrativa de determinar los conjuntos de inmuebles.

Es evidente que una incidencia menor en la concentración de la propiedad determinará que -en cierta medida quizá muy pequeña- sea más rentable la concentración, lo que significa un empeoramiento relativo de la posesión de minifundios, cuya productividad según el estu

dio citado es manifiestamente menor que el de las grandes propiedades (1).

Sin embargo la implementación de esta iniciativa perjudicará sin lugar a dudas -también en medida leve- la distribución teórica de la carga tributaria, que se hubiera operado si hubiese regido efectivamente el sistema de gravar los conjuntos de inmuebles, haciéndolo más regresivo.

En el ámbito del impuesto a las actividades lucrativas la comisión honoraria proponía una desgravación del gravamen a las actividades vinculadas con el turismo, como medio de incentivar su creación.

Si bien se acordaba solo a las actividades nuevas esta desgravación era contradictoria con otras medidas que se toman en el proyecto modificando la estructura del impuesto para turismo que -de acuerdo con el proyecto- en lo sucesivo se establecía exclusivamente sobre las actividades vinculadas con el turismo en lugar de regir sobre el comercio en general con una tasa menor, es decir que se quitaba con una mano lo que se daba con la otra.

Sin embargo las observaciones formulada por la administración al proyecto de la comisión honoraria, eliminan esta desgravación para las actividades vinculadas con el turismo, con lo cual solamente quedan el aumento del gravamen para esas actividades, con lo que el sistema es coherente.

A este respecto es razonable plantear la cuestión teórica de

---

(1) Canitrot Adolfo y otros - Obra citada.

base, acerca de si sería mejor desgravar las actividades vinculadas con el turismo para aumentar la rentabilidad de ésta y consiguientemente crear afluencia del sector privado hacia este tipo de actividades o si por el contrario conviene gravarlas más intensamente -como por otra parte se hace el proyecto de la comisión honoraria rectificaco por la administración- estableciendo de esta manera un estricto principio del beneficio de manera que las actividades que resultan directamente beneficiadas, sean las que paguen la estructura destinada a lograr esos beneficios.

Si se libera de impuestos la instalación de actividades comerciales vinculadas con el turismo, aumentará la rentabilidad y consiguientemente orientará hacia éstas mayores recursos, en cambio si se las grava más intensamente que las restantes ocurrirá lo contrario. Sin embargo si los productores de estos servicios pudieran trasladar los gravamenes a los consumidores, es decir a los turistas, cosa que depende de la forma del mercado y de la elasticidad de la demanda de estos servicios, las actividades vinculadas con el turismo resultarían suficientemente atractivas para los inversores, aún estando fuertemente gravadas.

Desde luego no existen análisis empíricos y cuantitativos acerca de la posición monopólica del comercio vinculado con el turismo, ni de la elasticidad de la demanda de los turistas, pero considerando que estos pasan un período relativamente breve en la provincia su conocimiemto del mercado es muy imperfecto. Además es altamente probable que su demanda sea rígida porque un turista se fija menos

en los precios lo que permite suponer con aceptable grado de precisión, que gran parte de los gravámenes podrán ser trasladados a los turistas, lo que determinaría que la posición más razonable en lo que se respecta a los gravámenes a aplicar, consiste en gravar con mayor intensidad las industrias vinculadas con el turismo, lo que implica aprovechar la posición monopólica que asume el comercio de la provincia frente a los turistas y trasladar mayores ingresos hacia la población tucumana, al mismo tiempo que provee los recursos necesarios para financiar actividades y servicios que hagan más atractiva la provincia para fines turísticos.

Otra de las iniciativas de la comisión honoraria que ha quedado en lo fundamental sin observaciones por parte de la administración, es la eliminación en la práctica del impuesto a la transmisión gratuita de bienes y su reemplazo por un impuesto sustitutivo al estilo del nacional.

En otros términos se establece -como ya se ha descrito con mayor detalle- un impuesto sustitutivo sobre todo tipo de empresas incluso sociedades anónimas y sobre propiedades inmuebles de otras personas, desgravando a los bienes cubiertos por este gravamen, del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

La reforma significa excluir a la provincia de Tucumán del sistema del impuesto sustitutivo nacional, lo que implica para las sociedades anónimas un gravamen menor ya que la tasa fijada en la provincia es del 0,5% y la nacional del 1,5%.

Este es un visible intento de orientar la inversión privada que se efectúa en el país, hacia la provincia de Tucumán puesto que se le ofrece una incidencia sobre el capital de un 66% menor y en tal sentido puede considerarse una iniciativa inteligente, siempre que las demás provincias no imiten su ejemplo, ya que en ese caso la posición relativa de todas será la misma.

Sin embargo la iniciativa merece dos objeciones.

La primera de ellas es de carácter administrativo y consiste en señalar que la provincia de Tucumán está operando en este aspecto en sentido contrario de la tendencia general. En efecto los objetivos generales de la administración tributaria del país en su conjunto consisten en integrar los tributos más sofisticados -tal como se está proponiendo en estos momentos en lo que se refiere a la posible unificación del impuesto al valor agregado y el impuesto a las actividades lucrativas- mientras que en este caso se descentraliza la administración de un gravamen complejo que prácticamente nació centralizado. Sin perjuicio de que la provincia reclame su parte en lo que se refiere a las decisiones fundamentales vinculadas con los tributos en los que le corresponde participar, una iniciativa de esa naturaleza pondrá en hombros de la Dirección de Rentas de la provincia una carga difícil de soportar, que si bien puede admitirse de un modo u otro será soportada, ello redundará en perjuicio de la administración de este gravamen y en la de todos los demás y eventualmente en el aumento del costo del aparato recaudador.

Una segunda objeción más de fondo, se refiere al procedimiento que se ha utilizado para fomentar la actividad económica de la provincia. En efecto se ha acudido al sistema de desgravar el uso del insumo capital cuando a la provincia de Tucumán le interesa fundamentalmente que se incremente el de mano de obra, es decir que se instalen industrias mano de obra intensivas. Sin duda, si se instalan empresas como consecuencia de esta desgravación, también utilizarán mano de obra pero menos que si el mismo sacrificio fiscal se hubiese hecho de manera que se desgrave el uso de mano de obra en lugar del uso del capital.

Consecuencia de lo expresado en el párrafo anterior, es una condena de la existencia del llamado impuesto para salud pública, gravamen que recae sobre la nómina de salarios. A pesar de que se ha reducido -anteriormente tenía una tasa del 5% mientras que hace pocos años ha sido reducida al 2%- este gravamen incide directamente sobre el uso del factor de la producción que en Tucumán más interesa desgravar y abaratar. Es por ello que se considera acertada la opinión pública de la provincia, cuando ha condenado desde hace tiempo la existencia de este gravamen. Consecuencia de esa condena ha sido la propuesta de supresión en el proyecto de la comisión honoraria, propuesta que ha sido descartada por la administración que propone que esa derogación se opere a partir del 1º de enero de 1973.

En mi opinión debería aceptarse lo propuesto por la comisión honoraria en el sentido de suprimir este gravamen.

La ley de promoción industrial de la provincia reincurre en el mismo error de liberar de gravamenes las inversiones de capital -por lo menos en gran parte- y en condicionar el goce de sus franquicias a determinadas inversiones de capital, por lo que puede concluirse de que esta ley no responde a los objetivos de desarrollo porque no fomenta la creación de nuevos puestos de trabajo, al menos directamente y porque no atiende a las prioridades fijadas expresamente que como puede observarse son más bien de naturaleza agrícola.

1.6. CONCLUSIONES

En resumen el sistema tributario de la provincia de Tucumán que se halla vigente, tiene una composición bastante similar a la de las restantes provincias, lo cual considerando el visible hecho de que la estructura económica tucumana, por la naturaleza de su producción, la relativamente escasa superficie, la gran proporción de población rural y muchas otras razones que hacen de la provincia de Tucumán en cierto sentido bastante peculiar en el país, ya implica un defecto de este sistema.

No es que se proponga que el sistema tributario tucumano sea diferente en la intrínseca naturaleza de los impuestos que aplique al de las restantes provincias, ya que cierto grado de uniformidad en la naturaleza de los tributos es ventajosa, sinó que se hallan ausentes del sistema que se aplica las peculiaridades que podrán estar justificadas por la especial naturaleza de la economía de la provincia y cuando esas peculiaridades existen, operan en contra de las prioridades visibles, tal como es el caso de la existencia del impuesto para salud pública sobre los salarios.

El proyecto de la comisión honoraria ha introducido algunas innovaciones peculiares, pero estas en mi opinión no siempre han sido acertadas aunque algunas veces como en el comentado caso del impuesto para salud pública, se han conformado visiblemente a los objetivos y prioridades de la provincia.

Un hecho singularmente visible tanto a través del sistema vigente, como del proyecto de la comisión honoraria, como de las ob

servaciones que formula a este último la Administración, es la ausencia de preocupaciones redistributivas. En efecto a través de todo el material examinado referente al sistema vigente y al que se propone, es permanente visible la preocupación que existe por la asignación de recursos, en tanto que otra de las tradicionales metas de la política presupuestaria, la redistribución de la renta se halla casi totalmente ausente, siendo que, aunque no existen datos para afirmarlo, este objetivo parece ser una necesidad presente en la economía tucumana.

Naturalmente, la incidencia -presente y posible- del sistema tributario provincial en la distribución de la renta, es seguramente muy leve pero también lo es la incidencia en la asignación de recursos, lo que no ha obstado para que constituya una preocupación de los legisladores y autores de proyectos.

Aunque la inclusión de una preocupación como esta en un informe de naturaleza técnica, es por lo menos dudosa, ya que se trata de un aspecto confiado fundamentalmente a la decisión política de la comunidad, el suscripto se permite la libertad de señalar los aspectos redistributivos a la atención de las autoridades, subrayando la importancia que en la obtención de la paz social puede tener una iniciativa de esa naturaleza.

Un aspecto no comentado en el examen descriptivo, es la frecuencia de las condonaciones de multas en la provincia. Esta es una práctica totalmente negativa que debería desterrarse definitivamente, dado que la expectativa de nuevas condonaciones anula toda espe

culación favorable al buen comportamiento impositivo, por parte de los contribuyentes.

Desde luego Tucumán no es la única provincia que recurre a estos procedimientos e incluso la Nación ha llegado más lejos, ya que no solo ha condonado multas, sino también impuestos a través de los denominados "blanqueos".

No es previsible sin embargo que la Nación y las provincias lleguen alguna vez a tener un sistema tributario seriamente administrado, si no destierra definitivamente esta práctica que anula todos los esfuerzos de la administración por mejorar el sistema.

No debe desconocerse no obstante, que estas medidas reflejan frecuentemente la perentoria necesidad de fondos del Fisco que espera solucionar el problema facilitando el ingreso de fondos a los contribuyentes en falta, sin las penalidades correspondientes. Sin embargo la misma frecuencia de la medida determina su parcial inoperancia en ese sentido.

En efecto el sistema operando de ese modo se convierte en un circulo vicioso. Los contribuyentes no pagan esperando una condonación con moratoria, ello causa falta de fondos al Fisco que a raíz de ello la dicta. Los contribuyentes pagan aprovechandola y recomienzan el ciclo no pagando sus nuevas obligaciones. Llega sin embargo un momento en que probablemente su falta de respeto es tal que no pagan de ninguna manera, con o sin condonación.

Un sistema tributario requiere para actuar apropiadamente, una dosis determinada de coerción. Debe ser aceptado por la comunidad previamente, pero a partir de ahí las violaciones individuales han

de ser sancionadas. De ahí el sistema de penalidades y de ahí que sea tan negativo eliminarlo de hecho mediante condonaciones. Esto es algo que debe comprender no solo el gobierno sino también el público y las asociaciones representativas.

2. ANALISIS DE LA LEGISLACION VIGENTE (1)

(1) Esta parte del trabajo ha sido redactada por el técnico del CFI Dr. Jorge R. Navarro.-

2.1. LEGITIMIDAD DE LOS TRIBUTOS

a) Normas de la Constitución Nacional

La Constitución Nacional establece las base que regulan las facultades impositivas de la Nación y las Provincias. Estos principios son por su forma, expresos e implícitos, y por su naturaleza, prohibitivos o permisivos. La Constitución ha reservado para el orden nacional los impuestos aduaneros y los de las materias imponibles sujetas a jurisdicción nacional como así mismo las tasas derivadas de los servicios monopolizados por el poder nacional, por ejemplo los servicios postales. Las provincias han conservado sus atribuciones impositivas sobre las materias imponibles sujetas a sus respectivas jurisdicciones, no teniendo más limitaciones que las establecidas constitucionalmente o por leyes convenios.

La Constitución se limita a establecer a este respecto el principio de la igualdad y proporcionalidad en las cargas, principio que deben respetar tanto los poderes nacionales como los provinciales. En ese sentido, uno de los límites de la imposición está dado por el respeto a los derechos que la Constitución establece.

La Constitución no se ha limitado a proclamar, la igualdad legal, sino que en forma expresa lo consagra en el artículo 16°.

Quien mejor ha precisado el alcance y sentido de dicho concepto ha sido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. "La igualdad en materia impositiva, se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales".

"...el principio de igualdad establecido por el artículo 16°

de la Constitución Nacional no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, creando distinciones arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorias y, ha agregado, precisamente el concepto que es esencial para el establecimiento de clasificaciones y categorías no sólo que todos los que esten comprendidos en ellas, reciban el mismo tratamiento, sino que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que correspon da razonablemente a distinciones reales" (Fallos CXCIX, 149 - C.C. 429).

Fundamental también al tema en análisis, es la proporcionalidad, establecida como regla en los artículos 4° -in fine- y 67° inciso 2°.

La proporción admite en materia fiscal, sistemas o reglas de diversa aplicación. La proporcionalidad no solo debe considerar cantidades sino el sacrificio ante la imposición que denota a la vez presunción de capacidad contributiva. De ahí la proporcionalidad que se establece, admite una progresión en la cual el módulo del impuesto varía en razón directa de la capacidad contributiva; por ejemplo al que tiene de 100 a 500 se le impone el 5%; al que tiene de 500 a 2.000 se le impone el 8%, y así sucesivamente.

b) Interpretación de las normas constitucionales en cuanto a la distribución del poder tributario.

La Constitución Nacional, establece un régimen federativo de gobierno, es decir, coexisten dos niveles de gobierno: La Nación y

las Provincias.

En el pueblo reside la soberanía, y organizado aquél en comunidad, la manifiesta a través del "poder constituyente".

Conforme al mecanismo constitucional, las provincias no tienen poder constituyente de primer grado, sino que lo es de segundo grado necesariamente sometido a la Constitución Nacional.

La Nación es soberana y las provincias son autónomas.

Las provincias, en ejercicio del precitado poder, establecen sus propias instituciones locales y se rigen por ellas.

En cambio el gobierno municipal no se dá sus propias instituciones. Carece de facultades para ello, pues el poder constituyente está radicado en la provincia de cuyo orden jurídico recibe las instituciones.

Del orden constitucional se consagran poderes para la Nación y para las provincias, unos comunes y otros exclusivos.

1) Poderes reservados: son aquellos que las provincias no han delegado en la Nación.
2) Poderes delegados: son aquellos concedidos a la Nación.
3) Poderes concurrentes: son los otorgados tanto a la Nación como a las provincias.

El artículo 104 de la Constitución Nacional, marca la pauta genérica en cuanto a la distribución de los poderes.

"Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al gobierno federal..."

El régimen se concreta con el artículo 108°:

"Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación..."

Uno de los poderes no delegados es el "poder tributario".

El gobierno federal ha sido dotado de idéntica potestad pero, sin desmedro de la perteneciente a las provincias.

La Constitución Nacional da las normas referidas al poder tributario nacional, determinando su contenido y alcance. El primero referido al tipo de recursos que conforman la estructura financiera, y el segundo al deslinde de las órbitas de imposición nacional y provincial.

Con referencia al segundo punto, o sea al alcance del poder tributario, en confrontación con el mismo poder provincial, los textos constitucionados carecen de claridad.

La tarea de interpretación de la normativa constitucional, ha llegado, a cubrir esa carencia.

Cuatro han sido, sustancialmente, las interpretaciones formuladas, que han girado, esencialmente, sobre los alcances de las disposiciones contenidas en los artículos 4° y 67° inciso 2° de la Constitución Nacional.

El artículo 4° en cuanto establece que entre otros recursos, el Tesoro nacional está formado por "... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general..."; y el artículo 67° en tanto expresa que corresponde al congreso "... inciso 2° imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado así lo exijan..."

Las interpretaciones son las siguientes:

Primera: Considera que las "demás contribuciones equitativas y proporcionales a la población, a que se refiere el artículo 4°, están constituídos por las directas que por tiempo determinado puede imponer el congreso, conforme al artículo 67° inc. 2.

En consecuencia, se excluye del poder impositivo nacional los impuestos indirectos, salvo los de aduan a; y los impuestos directos. Estos últimos solo podrían tener cabida con limitación temporal y cuando circunstancias excepcionales lo aconsejen;

Segunda: Atendiendo al significado literal del artículo 4° estima que al exigirse que las contribuciones sean "equitativas y proporcionales a la población", quedan excluídos del poder impositivo nacional los impuestos indirectos salvo los de aduana;

Tercera: La Nación tiene amplia libertad de imposición respecto los impuestos indirectos, no así con los directos que serán exclusivos del poder provincial, con la limitación contenida en el artículo 67° inciso 2°.

Cuarta: Es la interpretación más amplia, ya que entiende que la Nación puede ejercitar su poder tributario, tanto respecto a los impuestos directos como los indirectos.

La interpretación que ha tenido mayór viabilidad doctrinaria y es consagrada por la jurisprudencia, es la mencionada en tercer lugar, según ella:

a) la Nación tiene facultades exclusivas para imponer los derechos de aduana (artículos 4°, 9° y 67° inc. 1°) de la Constitución Nacional;

b) las Provincias tienen facultades exclusivas para imponer impuestos directos. La Nación solo puede establecerlos por tiempo determinado y siempre que las circunstancias excepcionales lo admitan (art. 67° inc. 2°).

c) la Nación y las Provincias tienen facultades concurrentes para imponer impuestos indirectos (salvo los de aduana para las Provincias).

c) Normas de la Constitución Provincial.

Se ha estimado conveniente la transcripción de las normas de la Constitución Provincial, vinculadas al régimen fiscal. Dicho cuerpo normativo, estructura en el ámbito precitado el marco jurídico tributario.

Dichas normas son las siguientes:

Artículo 17°: Ningún impuesto establecido o aumentado para sufragar la construcción de obras especiales, podrá ser aplicado interina o definitivamente, sino a los objetos determinados en la ley de su creación, ni durará por más tiempo que el que se emplee en redimir la deuda que se contraiga.

Artículo 20°: Todos los habitantes de la provincia, tienen obligación de concurrir a las cargas públicas en la forma que las leyes establezcan.

Artículo 21°: No se dará en la provincia ley ni reglamento que haga inferior la condición del extranjero a la del ciudadano, ni que obligue a aquellos a pagar mayores contribuciones que las soportadas por los nacionales.

Artículo 67° inciso 1): Atribuciones del Poder Legislativo.

Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos del servicio público, debiendo estas cargas ser uniforme en toda la provincia.

La posibilidad de enervar la aplicación de la ley tributaria mediante el planteamiento de su incosntitucionalidad, es el resultado de dos postulados.

a) El hecho de que la constitución, en mayor o menor grado, predetermina el contenido de la ley tributaria, señalando requisitos formales indispensables, o indicándole principios jurídicos a los cuales debe ajustarse.

b) En segundo lugar el principio de la supremacía de la constitución, esto es la posibilidad de que el Poder Judicial, pueda declarar la inconstitucionalidad de la Ley y disponer su no aplicación al caso concreto, es quien provee de eficacia práctica al deber jurídico de que la Ley acate a la constitución.

La conjunción de ambos elementos, permite que el afectado por una ley que no se ajuste al ordenamiento constitucional, obtenga su declaración de inconstitucionalidad.

d) Sistema de las leyes de adhesión.

Dentro del sistema de distribución de fuentes contenido en la Constitución Nacional, existen presupuestos que no se han cumplido: la concurrencia en materia de impuestos indirectos y la limitación en el tiempo de la facultad nacional de establecer contribuciones directas.

Con relación a los primeros, se ha producido una unificación de

estructura a consecuencia de la cual los impuestos indirectos han terminado siendo de competencia del gobierno nacional. Esto no implica la renuncia de la provincia a su poder de imposición, sino una solución, para evitar las consecuencias de una perniciosa superposición económica de estos gravámenes en manos simultáneamente, de la Nación y de las Provincias.

Con respecto a los impuestos directos que la Nación impuso por tiempo determinado, se han convertido en recursos permanentes del Tesoro Nacional, en abierta contradicción con la norma constitucional del artículo 67° inc. 2°.

Como consecuencia de ello, debe recomponerse el cuadro de distribución de potestad tributaria para ambos niveles de gobierno, con un esquema que difiere de la solución constitucional.

a) Los impuestos de aduana son de competencia de la Nación. En este punto no hay cambio.
b) Los impuestos indirectos son de competencia de la Nación. Ha quedado, prácticamente de lado la conveniencia de facultades.
c) Los impuestos directos son de competencia de las provincias. El principio sigue vigente.
d) Los impuestos directos que como réditos, ventas, ganancias eventuales, sustitutivo de la herencia, han sido por la Nación, no han respetado la exigencia constitucional de ser limitados en el tiempo.

En los casos señalados en los puntos b) y d), la solución legislativa ha sido la "coparticipación" mediante la cual las provincias aceptan la percepción del recurso por parte de la Nación, me-

diante una participación de su producido.

La legislación en la materia se concreta en los cuatro regímenes de coparticipación, establecidas por vía contractual, es decir por leyes de la Nación aceptadas por las provincias mediante leyes de adhesión. (Decreto-Ley 505/58, ratificado por Ley 14.467 distribución de impuesto a los combustibles; Ley 14.390 -impuestos internos; Ley 14.788 -impuesto a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios; y la Ley 14.060 -impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

La adhesión de cada provincia debe hacerse expresamente por ley, la que debe disponer además que se obliga a no gravar las materias imponibles sujetas al pago de impuestos establecidos en los regímenes precitados, y derogar los existentes que resulten en pugna con ellos.

La Provincia de Tucumán se encuentra adherida a dicho régimen, lo mismo que al convenio multilateral (Zona Noroeste).

e) Plan de Revisión, Actualización y Ordenamiento Tributario.

Dicho plan, procura en alguna medida la de "homogeneizar" los distintos sistemas tributarios de las provincias, a través de una serie de pautas indicativas de dicha pretensión.

Las pautas señaladas son las siguientes:

1º Simplificación del sistema tributario. Deducción de tributos y limitación de exenciones y/o desgravaciones.

2º Adecuación en cada jurisdicción de los sistemas tributarios municipales al sistema tributario provincial, evitando la doble o

múltiple imposición.

3º Eliminación de las afectaciones de recursos.

4º Actualización y adecuamiento de los textos legales. Debida distinción de las normas permanentes del Código Fiscal.

5º Uniforme ubicación metodológica de los tributos. Denominación de los tributos según su naturaleza jurídica. Distinción metodológica de los elementos de los impuestos.

6º Adecuación del sistema tributario a las características locales.

7º Supresión de recargos con mantenimiento de intereses resarcitorios. Eliminación de condonaciones y limitación de las prórrogas.

8º Fortalecimiento de la autoridad de las Direcciones de Rentas.

9º Inmediata ejecución de las deudas fiscales.

10º Fortalecimiento del régimen de menciones y seguridad de amplia defensa del contribuyente.

A continuación se analizan en concordancia con las disposiciones del código los puntos que corresponda, estimando que así sucede con los números 1,4,5,7 y 10.

Si bien, algunos de ellos deberían ser tratados en oportunidad de considerarse la técnica legislativa, caso típico el nº 5, a fin de desarrollar en una sola etapa el P.R.A.O.T. no se sugiere dicha metodología, haciéndose todo el análisis a renglón seguido.

Punto 1º: Deben analizarse las exenciones correspondientes a los impuestos inmobiliarios, a las actividades lucrativas, sellos, transmisión gratuita de bienes, y los correspondientes a las tasas retributivas de servicios administrativos y judiciales.

Punto 4º: La distinción de normas que se propicia apunta no solo a evitar la constante modificación de los códigos fiscales, sino también distinguir lo que es materia de regulación legislativa, de lo que es norma meramente reglamentaria.

En ese sentido, no peca el texto vigente de excesivo reglamentarismo. No obstante, sería conveniente la adecuación de todas las ramas legales y reglamentarias en un solo texto, como así también, el dictado del pertinente decreto reglamentario del Código Fiscal, es decir hacer un texto ordenado único a 1972.

Punto 5º: En materia de legislación codificada tributaria nada impide que las jurisdicciones tengan una idéntica ubicación metodológica de sus tributos comunes. En cuanto a la denominación de los tributos según su naturaleza, la ciencia financiera tiene debidamente caracterizado lo que es impuesto, tasa retributiva de servicios y contribución de mejoras. Hecho imponible, base imponible, contribuyentes y responsables, exenciones, forma de pago, tratamiento fiscal, son elementos caracterízantes de cada tributo.

Punto 7º: La naturaleza del "recargo" está duramente controvertida en doctrina y jurisprudencia; su utilización en la legislación positiva es contradictoria tanto se lo utiliza con carácter punitivo como resarcitorio. De ahí que para evitar probables impugnaciones, se aconseja la supresión lisa y llana del mismo, y su sustitución simplemente por un interés resarcitorio.

En tal sentido el artículo 28º del texto vigente merece observación.

Punto 10°: El régimen de sanciones un a vez establecido, debe aplicarse inexorablemente. Pero para ello debe buscarse el debido equilibrio entre la importancia de la infracción cometida y la correlativa sanción. Si el sistema de penas está estructurado sobre bases injustas y no se aprecian debidamente atenuantes y agravantes, el sistema todo se volverá arbitrario y la resistencia del contribuyente o responsable será mayor. No una sanción imponente, sino una sanción justa, tiene verdadero afecto correctivo. Sabido es que en todo ilícito fiscal, la decisión de infrigir la ley, surge de la comparación entre el riesgo que se corre y la ventaja que se puede lograr. El régimen procesal debe dar al sujeto pasivo amplias garantías de defensa y sobre todo, en lo que hace a la producción de la prueba que se ofrece, sin dejar de lado el derecho de la administración a rechazar la que considere indonducente a la solución del caso.

El título octavo, noveno y décimo, se refieren al procedimiento tributario, a las infracciones y sanciones tributarias en general, y al procedimiento en materia de infracciones respectivamente, posibilitando al contribuyente y/o responsable ejercer el recurso de reconsideración (artículo 54°) el recurso de apelación (artículo 57°) y finalmente acción contenciosa administrativa ante la Corte Suprema (artículo 62°).

En este aspecto es objetable lo preceptuado en el artículo 61° que determina que luego de pagado el impuesto determinado, el sujeto pasivo pueda iniciar acción de repetición, y recién en el caso de apelación de la sentencia recaída en la acción de repetición,

sino se dictare resolución en término o la misma fuera denegatoria, se ocurra ante la Corte Suprema.

Finalmente luego de analizado el sistema tributario de la Provincia de Tucumán, en lo que a la legitimidad de los tributos se refiere se obtienen las siguientes conclusiones:

1°) No se observan o detectan normas que puedan ser atacadas de inconstitucionalidad ello en lo que hace a su aspecto meramente literario o descriptivo. Distinta puede ser la situación desde un punto de vista operativo.

2°) Tampoco se observan normas en colisión con los cuerpos normativos que se refieren a la coparticipación y convenio multilateral.

3°) Debe adecuarse, conforme a lo dicho en párrafos anteriores adecuarse el texto vigente a las directivas del Plan de Revisión, Actualización y Ordenamiento Tributario.

2.2. TECNICA LEGISLATIVA

El diseño y concreción de la norma tributaria, supone atender una serie de elementos que posibiliten la correcta redacción e interpretación de aquella (la norma).

En primer lugar se debe destacar que la técnica legislativa supone un afinado conocimiento del marco jurídico.

En segundo lugar, es menester prestar especial atención al análisis de la jurisprudencia.

La elaboración de una nueva norma fiscal da excelente ocasión para efectuar un repaso de la jurisprudencia existente sobre temas similares, a fin de recoger soluciones jurisprudenciales o descartarlos.

El ámbito propio de la ley viene dado, normalmente, por la propia constitución, que supedita a la regulación por ley de determinados aspectos.

En derecho tributario, como en principio involucra la regulación por ley del derecho de propiedad, y eventualmente de otros derechos fundamentales, se admite normalmente la plena vigencia del principio de legalidad, traducido en la máxima "nullum tributum sine leye".

Es dable advertir que en la compleja estructura de elementos que componen un impuesto, no todos ellos deben, necesariamente emerger de la ley. Existen aspectos circunstanciales o de detalle, que constituyen materia compartida por la ley con el reglamento.

En esa materia la ley puede establecer soluciones especiales,

pero puede también dejar que esos problemas sean resueltos por vía reglamentaria.

Puede concluirse, que existe también una cierta materia reglamentaria en la que el modo normal de regulación es el reglamento.

Constituye tal materia reglamentaria, en primer lugar, aquellos aspectos que sin ser esenciales, por tal razón no han sido regulados por Ley, es decir han sido omitidos por la norma superior.

En otros casos, el ordenamiento jurídico amplía especialmente la normal órbita de competencia de la administración estableciendo la facultad de dictar normas generales de eficacia vinculante.

En general la norma tributaria debe tener presente la delimitación de las distintas esferas de competencia, evitando, en lo posible incluir disposiciones sobre aspectos contingentes, de detalle o cuya necesidad de adecuación a la coyuntura sea previsible.

De lo antedicho se desprende que dentro de los posibles contenidos de la norma fiscal pueden distinguirse aquellos elementos contingentes (que pueden faltar sin que se resienta la estructura normativa) de aquellos esenciales.

Estos últimos son los elementos que siempre y en todo caso deben estar presentes en el adecuamiento legal de un tributo.

Los elementos esenciales responden a los interrogantes de que se grava (hecho gravado); a quien se grava (sujeto pasivo) y como se grava (base imponible).

La exacta descripción del hecho gravado es uno de los pasos más importantes y de mayores efectos futuros en todo el proceso legislativo tributario.

La determinación del sujeto pasivo, es, normalmente, la explicitación del hecho gravado en su aspecto subjetivo, por cuanto el sujeto pasivo es aquel a cuyo respecto se produce u opera el hecho gravado. Necesidades de rapidez o certeza en la recaudación, pueden hacer aconsejable el establecimiento de responsables o contribuyentes por deuda ajena.

El tercer elemento esencial, compuesto por el monto imponible, o sea el monto numérico sobre el que ha de aplicarse la alícuota, y la tasa a la que ha de operar.

Finalm ente, debe tenerse presente aquellas situaciones especiales o las que se decide beneficiar con exenciones. También es necesario hacer previsiones específicas respecto de los puntos adjetivos: contenciosos tributarios, infracciones y sanciones, etc.

La redacción de la norma tributaria no es un a materia susceptible de ser prefijada en reglas precisas e inmutables, porque las circunstancias en que cada norma se redacta son distintas, como diferentes las condiciones políticas, institucionales, etc.

Más que reglas sobre redacción, nos interesaría, efectuar simples advertencias tendientes a evitar los más frecuentes errores en la materia.

1°) La correcta distinción entre lo que puede ser la "mens legis" esto es, la filosofía que emana objetivamente de la norma, y la "mens legislatoris", esto es, la filosofía que efectivamente inspiró al legislador, permite, cuando se le tiene especialmente en cuenta por anticipado, lograr una máxima coincidencia entre ambos conceptos, permitiendo que el texto positivo cumpla los

requisitos que le inspiraron.

2°) Como objetivo básico de redacción debe procurar lograrse una ley que sea clara.

Y ello porque la sola posibilidad de una diversa inteligencia de una palabra o concepto, en el organismo de la norma, constituye un probable semillero de discordia.

3°) La norma debe aspirar a fijar con certeza los términos de la obligación tributaria.

2.3. CONCLUSIONES

A continuación se efectuará análisis del Código Fiscal con referencia a los términos o pautas señaladas en el sumario y de acuerdo al mismo orden.

Principio de legalidad.

El artículo 3° del Código consagra en forma expresa el principio de "legalidad". Corresponde asimismo, analizar si tal legalidad, no está distorsionada con disposiciones de tipo legal. Ello presupone, también el análisis de las respectivas normas de carácter reglamentario y o complementarias del Código.

El conjunto de estas normas, determina la necesidad de aconsejar la redacción del decreto reglamentario del Código.

Elementos fundamentales de la ley tributaria. Corresponde al estudio de los elementos que configuran el tributo. A continuación se realiza:

2.2.1. Hecho gravado.

El Código Fiscal en los artículos 123°, 135°, 148°, 184°, 240°, 260°, 282°, 285°, 298°, 307°, 312°, 316°, define el hecho imponible que configura los siguientes impuestos respectivamente:

a) inmobiliario;
b) actividades lucrativas;
c) transmisión gratuita de bienes;
d) sellos;
e) automotores;
f) tasas retributivas de servicios;

g) contribución de mejoras;

h) productos forestales y caleros;

i) salud pública;

j) combustibles derivados del petróleo;

k) juegos de azar autorizados;

l) turismo.

Los impuestos señalados en a), b), c), d), e), f), g), k) y l) definen correctamente el hecho gravado, siguiendo, bueno es repetirlo, la metodología de la mayoría de los códigos.

El articulado que corresponde a la contribución de mejoras -artículos 282° a 284° es escaso, no solo en número de artículos, sino que a tan importante tributo corresponde una explicitación mucho más detallada y amplia.

El impuesto a los productos forestales y caleras (artículos 285° a 257°) se encuentran expresado en términos que pueden ser considerado bastante anacrónicos.

Impuesto a los combustibles derivados del petróleo (artículo 307° a 311°). Debe tenerse presente la ley nacional que prohibe a las provincias establecer en su jurisdicción tributos a los combustibles derivados del petróleo.

Debe suprimirse.

Sujeto pasivo.

No se observan inconvenientes en la definición de los sujetos pasivos que corresponden a los impuestos y tasas precitados.

Monto imponible.

No se formulan observaciones.

Exenciones.

No se formulan observaciones. No obstante se aconseja, una exhaustiva revisión tanto de las objetivas como subjetivas.

2.2.5. Redacción de la norma tributaria.

En este aspecto, es oportuno recordar lo ya expuesto. No obstante, correspondería una revisión integral del sistema con el fin de precisar en algunos casos la verdadera intención del legislador (por ejemplo: artículo 13°, 19°, 29°, 73°, etc.) y en otros propiciar la derogación en atención a su poca importancia teórica-práctica (p.e. art. 73°).

Conclusiones.

Debe propiciarse la redacción de un nuevo texto de Código Fiscal que posibilite, aún más, un sistema simple y completo, y de fácil aplicación e interpretación.

3. ANALISIS DE LOS ORGANISMOS RECAUDADORES

3.1. ESTRUCTURA

No existe una disposición formal que establezca un organigrama para la Dirección. Si bien este existió en un tiempo se fueron practicando cambios ulteriormente hasta el punto de que el organigrama real actual, explicitado aunque no sancionado por una disposición formal, es bastante diferente.

a) Organigrama básico

La Repartición posee una Dirección y una Sub-Dirección junto a la cual se encuentra estructurada una serie de organismos que le responden directamente tal como la Asesoría, la Secretaría de Despacho y algunos servicios.

El cuerpo principal de la Dirección General de Rentas está compuesto por cuatro Divisiones Principales, una de las cuales la División Contaduría es también de carácter auxiliar contando con Secciones de Tesorería y Economato.

Las Divisiones Operativas son tres: la de Fiscalización, la de Recaudación y la de Catastro.

La División Fiscalización tiene una Sección de Verificación -es decir de Fiscalización Interna- y 5 Secciones de Supervisión, que constituyen la Fiscalización Externa, cada una de las cuales es encabezada por un Supervisor, es decir que las Secciones de Supervisión constituyen lo que en otras Reparticiones similares se denomina Comisiones. De la División Fiscalización dependen las 12 Receptorías a través de la Jefatura de Receptorías. Ellas son las de Lules, Famaillá, Monteros, Concepción. Aguilares, Juan B. Alberdi, La Cocha, Monteagudo, Simoca, Tafí Viejo, Trancas y Amaicha del Valle.

Las Receptorías en realidad tienen una función limitada reduciéndose a la recepción de declaraciones juradas y al sellado de algunos documentos. Es por ello que tienen un personal muy reducido contando con 3 empleados la Receptoría más grande ubicada en Concepción. En total las 12 Receptorías poseen 17 empleados.

La División Recaudación se halla dividido en primer lugar por impuestos, constituyendo las secciones de Automotores, Actividades Lucrativas y otros gravamenes conexos tales como Contribución para enseñanza, Salud Pública y Turismo, Inmobiliario y Sellos, poseyendo además una sección Contabilidad mecanizada de escasas funciones actualmente, ya que gran parte de ellas han sido transferidas al centro provincial de cómputos y una sub-sección de plazos y arqueos para ejecución que constituye el apéndice de la Dirección de Rentas que mantiene contacto con la Fiscalía de Estado a los efectos de la ejecución de la deuda que en la provincia de Tucumán se halla a cargo de esta última.

La División Catastro se halla organizada en cuatro secciones denominadas Cartografía, Valuación, Actualización y Conservación dominio y una sub-sección de Propiedad horizontal además de las auxiliares Mesa de Entradas y Secretaría.

La organización del organismo recaudador, tiene -salvo algunos atisbos de organización en "staff"- una organización clara y definidamente lineal. Este tipo de organizaciones tiene el severo defecto que concentra excesiva autoridad en los planos superiores y hace frecuentemente más lentas las comunicaciones. Sin embargo tiene la ventaja de que normalmente las funciones están claramente definidas

y no existen demasiada dudas acerca de la responsabilidades de cada uno.

Sin embargo, los defectos de la organización lineal son en general notables en las reparticiones de gran volumen y la Dirección de Rentas de Tucumán puede considerarse en realidad una repartición de volumen medio ya que tiene alrededor de 300 empleados. Es por ello que los defectos inherentes a la organización lineal no son demasiado notables y mientras tanto se gana en la definición de funciones y responsabilidades.

Sin embargo en mi opinión el volumen de la Dirección de Rentas de Tucumán es suficiente para que se piense seriamente ya en integrar funciones de "staff" ante el eventual crecimiento futuro.

b) Desarrollo espacial

En realidad estrictamente las Receptorías deberían depender -por la naturaleza de sus funciones- de la División Recaudación, no obstante lo cual han sido adjudicadas a la División Fiscalización, por razones prácticas ya que la División Fiscalización tiene capacidad efectiva para efectuar la auditoría de las receptorías, que no posee la División Recaudación.

No obstante esta falta de funcionalidad de la relación de las receptorías, carece estrictamente de importancia operativa, dado que de todos modos sus funciones son tan escasas, que el hecho no resulta demasiado significativo.

La reducida importancia de las receptorías, hace dudar de la capacidad de la Dirección de Rentas de cubrir espacialmente con sus

servicios todo el ámbito de la Provincia.

Debe recordarse sin embargo dos hechos fundamentales que diferencian a la Provincia de Tucumán del resto de las provincias argentinas, que consiste en que en la ciudad de San Miguel de Tucumán es prácticamente la única ciudad importante -más de 300 mil habitantes- en tanto que las poblaciones que le siguen en orden de importancia -Tafí Viejo y Concepción- superan apenas los 20 mil habitantes.

La segunda característica que hay que recordar es que se trata de una provincia de reducidas dimensiones con comunicaciones bastante fáciles y cortas con la Capital que se halla ubicada en el centro geográfico de la provincia, por lo que las gestiones de los contribuyentes del interior en la Capital se encuentran muy facilitadas.

Juzgándolo en términos de costo-beneficio frente a recursos presupuestarios escasos, debe señalarse que la decisión provincial de concentrar la mayor parte de la actividad de la repartición recaudadora en la ciudad Capital, dejando limitadas las receptorías a meros apéndices terminales es acertada.

c) Ejecución de la deuda

Constituye un problema bastante severo para la Dirección General de Rentas la ausencia de control y conducción que debería ejercer sobre la ejecución de la deuda, tal como ocrurre en algunas provincias como la de Buenos Aires. En efecto en la actualidad la ejecución de la deuda tributaria ha dejado de hecho de ser una mera tarea mecánica que anteriormente se efectuaba en todos los casos o de lo contrario no se efectuaba nunca. La ejecución de la deuda es un instrumento de fiscalización, ya que permite -efectuada en el momento oportuno-

ejercer presión sicológica sobre los contribuyentes.

La abstención de la ejecución de la deuda es un hecho que existe hacen largos años en la administración tributaria argentina, tanto nacional como provincial o municipal y es ejercida frecuentemente por respeto a la situación económica financiera general que, cuando se encuentra en un ciclo descendente, puede ser seriamente agravada por ejecuciones en masa. No obstante aún en esos casos se hace preciso realizar ejecuciones selectivas para evitar la distención de la moral tributaria que difícilmente se recuperaría.

De esta manera a pesar de su carácter esencialmente mecánico, ya que estrictamente debería suponerse que la deuda debe ejecutarse sin vacilar en todos los casos, esta función más que jurídica de la defensa de los intereses del Estado, se hace inherente a la política administrativa de recaudación.

Es por ello que debería instalarse una oficina de ejecución en la misma Dirección General de Rentas, aún cuando su presencia fuera solo física y no dejara de depender del Fiscal de Estado, ya que ello permitiría una colaboración más fluída entre ambas reparticiones tendientes a la consecución de los objetivos comunes sin desnaturalizar la esencia de las instituciones y además permitiría que la Dirección de Rentas estuviese informada de las ejecuciones realizadas, a las que actualmente le pierde totalmente el rastro.

d) Comunicaciones

Las comunicaciones entre los distintos departamentos se establecen -al menos en lo que se refiere a las comunicaciones formales- a

través del director, lo que determina una excesiva concentración de autoridad en este último que probablemente dañe la operatividad de la repartición y además hace un tanto pesadas esta comunicaciones. Es por ello que gran parte de ellas se realizan a nivel informal no dejándose constancia con frecuencia de hechos y conceptos que son importantes para el desenvolvimiento ulterior de la repartición.

Debe reiterarse que este problema no debe considerarse todavía demasiado severo en presencia del volumen actual de la repartición, pero es preciso pensar ya en la posibilidad de reglamentar el sistema de comunicaciones de manera que gran parte de ellas se realicen sin intervención del director como medio de posibilitar el aumento de las de naturaleza formal, sin hacer más pesado el sistema.

e) Demandas de Pico

Se ha examinado el problema de la atención de las demandas de pico que son bastante importantes en las reparticiones recaudadoras en los períodos de vencimiento, especialmente de los gravámenes masivos tales como Inmobiliario y Actividades Lucrativas.

En lo que se refiere al primero, que normalmente provocaba grandes aglomeraciones de público en las dos fechas anuales de vencimiento, con motivo de que los contribuyentes debían a pasar a retirar las boletas de pago antes de efectuarlo en el Banco, la demanda de pico se ha atenuado mucho, dado que una parte significativa de las boletas se reparte actualmente a domicilio mediante el uso de mensajerías contratadas.

Subsisten sin embargo las demandas de pico para la atención de los vencimiento del impuesto a las actividades lucrativas y gravamenes conexos. A este respecto la flexibilidad en la transferencia de personal para atender esas demandas es muy buena, ya que durante los días de vencimiento el Departamento de Fiscalización interrumpe la mayor parte de sus inspecciones para colaborar en las recepción de declaraciones juradas y sobre todo en el asesoramiento de contribuyentes.

f) Duplicidad de funciones

Establecidas las funciones formales en forma sencilla y absolutamente lineal, existe muy poco lugar tanto al incumplimiento de las funciones que corresponden -juicio que es independiente de la eficiencia con que se desempeñan esas funciones- y existe también poco lugar para la duplicidad y dispersión y superposición de funciones, problemas que suelen aparecer cuando se acuden a organizaciones más sofisticadas.

Teniendo en cuenta los comentarios con referencia a supresión de tributos de acuerdo con lo que propone la comisión honoraria, no existiría mayor lugar para eliminación de oficinas sobre la base de la supresión de los gravamenes que se recomienda. Fundamentalmente el proyecto recomienda la supresión del impuesto de Salud Pública, que actualmente es atendido por la Sección Actividades Lucrativas. Por consiguiente no hay lugar para la supresión de esta sección, sino que la eliminación de este gravamen daría lugar a una mejora del control del impuesto a las actividades lucrativas.

3.2. PROCEDIMIENTOS BASICOS

a) Manuales

La repartición posee cuatro manuales de procedimientos, el manual de procedimiento para el Departamento de Fiscalización el manual de Contabilidad de Impuestos a las Actividades Lucrativas y conexos, un manual de funciones y responsabilidades de los distintos funcionarios y un manual de normas de calificaciones sobre el personal.

Debe subrayarse que en términos generales estos manuales se hallan bien concebidos.

En lo que se refiere al manual de procedimientos para el Departamento de Fiscalización en general se halla en ejecución aunque en lo que se refiere a la verificación interna su existencia es tan reciente que no puede abrirse juicio acerca de sus resultados. Como se señala en otra parte de este trabajo se nota la ausencia de sub-manuales o instrucciones internas en la que se transcriba la experiencia diaria que tenga significación a los efectos operativos.

El manual de contabilidad de los impuestos a las actividades lucrativas y conexos se halla prácticamente en desuso, ya que las funciones de la sección Contabilidad mecanizada que posee máquinas National 32, han sido en gran medida transferida al centro de cómputos.

El manual de funciones se ha acomodado aceptablemente al organigrama vigente y salvo cuestiones de detalles se halla en funcio-

namiento.

Las normas sobre calificaciones del personal han sido preparadas en forma inteligente y proveen los elementos necesarios para que los criterios de calificación se estandaricen en todos los Jefes, evitando la competencia de estos por calificar lo más alto posible a sus subalternos, que con frecuencia dió como resultado que casi todos los empleados se hallan calificados a categorías más altas lo cual inutiliza totalmente el sistema. En este caso se ha advertido hojeando las hojas de calificación, un criterio aceptablemente disperso de calificación, lo que lleva a la conclusión que el sistema efectivamente trabaja.

b) Efectividad del control

La efectividad de los procedimientos de control es bastante dispar.

Como se observa más adelante, la fiscalización externa por razones de rendimiento, de sistematización de tareas o de número de inspectores tiene una presencia en la población contribuyente menor de la que debiera. Una novedad es el control por fiscalización interna que hace la Sección Verificación, con respecto a la cual debe observarse que es de existencia relativamente reciente, lo que inhibe abrir juicio sobre su efectividad. Debe señalarse sin embargo que la misma inquietud de crear una fiscalización de esta naturaleza, es un avance muy importante que debería incorporarse a otras reparticiones tributarias de nuestro país que carecen de ella.

El control sobre las obligaciones pendientes de pago, se hace

en términos informales al principio mediante llamados telefónicos o visitas personales y formales luego, lo que es lo más indicado de acuerdo con los cánones más aceptados en la administración tributaria. En fecha reciente se ha establecido un sistema de chequeras para el control de pagos en cuotas, que es muy voluminoso en la provincia de Tucumán, ya que gran parte de las empresas pagan sus gravamenes en cuotas pero este sistema es de creación reciente y no puede abrirse juicio sobre él.

Además, parte de las deudas tributarias se han convertido en deudas bancarias, con lo cual la cobranza de los gravamenes se hace en términos generales más efectiva, por la mayor eficiencia que tradicionalmente reviste la cobranza bancaria por sobre la impositiva.

Un aspecto de gran deficiencia respecto al control de los contribuyentes es en el ámbito del impuesto a las actividades lucrativas y gravamens conexos, en el cual no se envían formularios de declaración jurada al contribuyente antes del vencimiento, tarea generalmente sencilla que lamentablemente no se efectúa en Tucumán.

Como consecuencia de ello, tampoco se intima la falta de presentación de declaración jurada, labor que en una administración eficiente debería hacérse pocos días después del vencimiento. En Tucumán esa tarea no se efectúa nunca, de manera que basta con no presentar la declaración jurada para quedar al margen del gravamen, corriendo solo el riesgo de ser fiscalizado, lo cual como vemos por separado tiene la probabilidad de ocurrir una vez cada 25 años.

En el ámbito del impuesto a los automotores se halla en preparación un sistema de aviso de vencimiento, que contiene correlativamente la posibilidad de que después del vencimiento se intime pero todavía no se ha puesto en práctica.

En realidad es previsible que el grave inconveniente que se produce en el ámbito del impuesto a las actividades lucrativas, gravamenes conexos y automotores de no enviar boletas a domicilio sea superado en breve plazo ya que la repartición posee las condiciones para ello. En efecto, si se ha conseguido enviar a domicilio gran parte de las boletas del impuesto inmobiliario que constituyen un volumen de 220 mil partidas, no puede presumirse que en el impuesto a las actividades lucrativas que posee aproximadamente 22 mil contribuyentes efectivos, es decir 10 veces menos y que constituye en términos de recaudación un interés mayor para la provincia que el impuesto inmobiliario, la repartición no puede proceder con la misma eficiencia que lo ha hecho en este último. Otro tanto ocurre en el impuesto a los automotores con 25.000 inscriptos.

c) Fiscalización

La división de Fiscalización de la Dirección General de Retas de la Provincia de Tucumán, ha subdividido sus funciones en Fiscalización Interna cumplida por la Sección Verificación y la Fiscalización Externa que cumplen como secciones o comisiones, respectivamente encabezadas por Supervisores.

La función de la Fiscalización Interna consiste en revisar una por una las declaraciones juradas presentadas del impuesto a las Ac

tividades Lucrativas y gravámenes conexos, para constatar contradicciones internas; errores en la aplicación de alícuotas, errores de cálculo, cómputo erróneo de cantidades, contradicción con la información adicional que se incluya en la declaración jurada o que se posea en el legajo, y con las declaraciones juradas de otros años y otros datos.

Las declaraciones juradas que se aprueban son archivadas, las restantes comienzan a ser procesadas. El procesamiento de estas últimas consiste en citar al contribuyente para que de explicaciones y si estas no son satisfactorias se gira el nombre del contribuyente y la documentación pertinente al Jefe del Departamento de Fiscalización para que ordene la inspección externa.

En lo que se refiere a las Divisiones y Secciones de Fiscalización Externa encabezados por Supervisores, realizan inspecciones sólo con orden expresa del Jefe del Departamento de Fiscalización, quien obtiene la información de la Sección Verificación o de lo contrario en otras fuentes del más variado origen, tales como instrucciones recibidas de la Dirección o del Ministerio, informaciones proporcionadas por los inspectores de la misma Fiscalización Externa, que a su vez obtienen información de visu en la calle o de lo contrario de las relaciones comerciales que existen con otros inspeccionados información sobre cierres y transferencias de negocios e inclusive también toma iniciativas de carácter personal independientes.

En los casos en que la inspección se efectúe en negocios con libros de contabilidad, en general se efectúa determinaciones sobre

base cierta otorgándoles fe a los libros aunque en fecha reciente se han efectuado tests en algunos casos.

Si bien esta es una práctica que se sigue en la mayor parte de las provincias y se halla abonada por la experiencia que refleja que en un análisis de costo-beneficio es preferible aceptar como buenas las cifras de contabilidad, ya que normalmente un chequeo más a fondo arroja resultados que no están proporcionados con el costo adicional, es evidente que esta práctica es sumamente peligrosa, ya que a breve plazo los contribuyentes advierten que basta llevar una contabilidad en orden aparente, para que sea aceptado por los inspectores, lo cual es un visible incentivo a poseer libros con registraciones falseadas para subdeclarar el monto del impuesto, por lo que se estima acertado el criterio de poner a prueba la información contable.

En lo que se refiere a los contribuyentes que no poseen contabilidad, se efectúan determinaciones sobre base presunta en función de elementos de juicio que el inspector debe apreciar en cada caso. Estos elementos de juicio suelen ser las adquisiciones de mercaderías o materias primas que se convierten en monto de ventas mediante rectificaciones apropiadas, apreciación visual del volumen de ventas del contribuyente, registraciones auxiliares o en última instancia el denominado método de los gastos.

Este método, consiste en interrogar al contribuyente acerca de los gastos soportados, tanto los referentes a su negocio como los particulares. Sobre esa base se presume que esos gastos no pueden ser diferentes de la utilidad bruta que los alimenta. Es evidente que

existe un margen de error ya que los gastos pueden ser en ocasiones mayores que la utilidad bruta -cuando se consume parte del patrimonio- o menores que aquélla, cuando se aumenta el patrimonio.

Si bien estas últimas situaciones son bastantes frecuentes, en los pequeños negocios que no llevan contabilidad la diferencia suele ser despreciable ya que se trata por lo general de empresas poco dinámicas. En todo caso la diferencia es poco importante si tenemos en cuenta que en esta materia se trabaja aceptando un margen de error bastante grande.

Habiéndose determinado la utilidad bruta sobre la base de considerar que es igual al volumen total de gastos, solo resta convertirla en un volumen de ingresos brutos. Si se conoce el márgen de utilidad bruta del negocio -cosa que puede hacerse mediante muestreo de diversos productos en existencia- la operación es matemáticamente sencilla, ya que basta dividir del volumen de gastos -presumiblemente utilidad bruta- por el tanto por uno estimado de utilidad bruta o lo que es lo mismo multiplicarlo por un coeficiente que represente el inverso de éste.

Sin embargo, la tarea de obtener ese tanto por uno de utilidad bruta no es normalmente sencillo ni rápido y en muchos casos puede ser altamente engorroso.

En realidad ese sistema de determinación sobre base presunta, en función de los gastos, se hace realmente sencillo y operativo cuando se posee una tabla tipificada de tantos por uno de utilidad bruta o sus respectivos inversos por ramo de negocio.

En efecto, si bien de acuerdo con la teoría económica las diferentes empresas de un mismo ramo poseen rendimientos diferentes y pueden ser ordenadas de mayor a menor, de tal modo que se configura la clásica curva de oferta que representa costos crecientes, aspecto que tiende a ser confirmado por análisis empíricos efectuados en algunos países, parece altamente probable que este hecho se refiera a las utilidades netas, en tanto que las utilidades brutas tenderían a un aceptable grado de estandarización, al menos en el ámbito de las pequeñas empresas que desarrollan actividades comerciales tradicionales y con muchos sujetos.

Ello hace válido que se intente la elaboración de una tabla apropiada para la provincia de Tucumán cuya utilidad en una provincia con tantos pequeños comercios sería incalculable. En mi opinión el análisis contable-económico necesario para contar con esa información es absolutamente impostergable.

Asimismo es impostergable que los inspectores, fundamentalmente a través de sus supervisores, documenten los aspectos importantes de su experiencia diaria, informando de las experiencias novedosas que hallen en cada una de sus tareas excluyendo naturalmente los aspectos de rutina.

Esta tarea que en realidad se hace pero en reuniones informales de naturaleza verbal, es de suma importancia dejarla documentada como forma de registrar y hacer útil para futuros inspectores toda la experiencia que se recoja en la tarea diaria. Ello permitirá que la experiencia realizada no sea inútil y que los nuevos ins

pectores fundándose en la experiencia de los anteriores, avancen más en el perfeccionamiento de su funciones. Esto no es otra cosa que una extensión de los métodos de investigación científica usuales en todas las ciencias, de acuerdo con los cuales todo avance se hace encaramado sobre la tarea realizada por antecesores.

Los resultados de la inspección son trasladados a un informe, en el cual el inspector cita sintéticamente la forma de determinar y los resultados, explicitando las diferencias a favor de la Dirección.

Sobre esa base el Jefe del Departamento de Fiscalización comunica al contribuyente su deuda con el respaldo de una resolución determinativa para lo cual tiene facultades de Juez Administrativo.

El contribuyente pide un plazo de diez días para solicitar reconsideración, lo que se resuelve en instancia superior.

Los inspectores del Departamento de Fiscalización han realizado durante el año 1970, 870 inspecciones. No se posee información sobre otros años a efectos comparativos pero tampoco tendría demasiada importancia poseerla ya que el número de inspecciones no es suficiente como índice de la intensidad del trabajo del Departamento. En efecto, si las inspecciones han tendido a ser efectuadas en empresas más importantes, una similar dedicación de los inspectores dará como resultado un número menor de inspecciones que si éstas se realizaran en pequeños comercios, por lo que un cambio en los planes de fiscalización puede inducir a modificaciones en el significado de estas cifras estadísticas.

No obstante si tenemos en cuenta que solo se trabaja en Fiscalización unas 30 semanas y que el número de inspectores en actividad es de 25, ello implica que el rendimiento de cada inspector es un poco superior a una inspección por semana, lo que sólo se justificaría si la mayor parte de las empresas inspeccionadas tuvieren cierta importancia, cosa que no parece ser así a juzgar por los expedientes examinados. Si la muestra examinada fuera correcta y los casos fuesen tan sencillos como aparecen en esa muestra, el rendimiento de la inspección -un poco más de una inspección por hombre por semana- es suceptible de ser mejorado.

Retomando la cifra de 870 inspecciones en el año 1970 y comparando esa cifra con el número de inscriptos reales que se estima en 22.000, puede concluírse que el número de contribuyentes inspeccionados anualmente es de alrededor del 4% del total, lo que implicaría un período de 25 años para inspeccionarlos todos. Si bien no se requiere, para que un sistema marche apropiadamente, que a cada contribuyente se le haga una inspección cada cinco años, de tal manera de que sean todos inspeccionados en el término de la prescripción como se ha sostenido alguna vez, es evidente que un período de 25 años es excesivo y debe abreviarse.

Este objetivo debería ser fácilmente alcanzable por la Provincia, si tenemos en cuenta que hace solo cinco años la Dirección de Rentas estaba obligada a realizar la determinación del impuesto de cada año antes del vencimiento y que para hacerlo recorría el 50% de todos los contribuyentes en cada año. A pesar de que la tarea

de fiscalización como se hace actualmente es más perfeccionada y compleja que la determinación que se hacía antaño, y a pesar de que el número de contribuyentes inscriptos es mayor, se estima que la reducción del 50% al 4% es excesivo.

En resumen en lo que se refiere a la fiscalización, deben estandarizarse los procedimiento, apremiar el rendimiento del Departamento e incrementarse en alguna medida los efectivos, de tal manera que se alcance un número de inspecciones anuales que se halle alrededor de las 2.000, como medio de hacer notar la presencia de la Repartición ante los contribuyentes y conseguir no solo la recaudación adicional que provee la inspección, sino también los efectos psicológicos que implica el hecho de que todos los años uno de cada diez contribuyentes es inspeccionado.

d) Planes de fiscalización

Uno de los planes vigentes en la Provincia de Tucumán es el P.A.C.I.M. (Plan de Actualización Catastral e Incorporación de Mejoras), en realización por la División de Catastro parcelario, cuyo objetivo consiste en perfeccionar el catastro provincial en el sentido de rectificar las valuaciones, de concretar la identificación del dominio y la identificación dominial de los inmuebles y lograr la incorporación de las mejoras que se hallen fuera de los registros catastrales.

Como es conocido, en 1966 se efectuó con el auxilio técnico del C.F.I. un catastro general de la provincia sobre la base de declaraciones juradas formuladas por los contribuyentes. La propues-

ta de plan subraya especialmente la falta de éxito de este catastro por la naturaleza del método adoptado de efectuarlo sobre la base de declaraciones juradas, ya que según el testimonio del informe correspondiente las declaraciones juradas parecen haber sido falseadas en gran proporción.

El plan se propone visitar directamente cada uno de los inmuebles efectuando la medición del terreno, la determinación del perímetro aún en los casos que sea quebrado, la medición de superficie cubiertas y semicubiertas, la incorporación de mejoras y obras nuevas, la actualización de la individualización del inmueble mediante la nomenclatura catastral vigente, la actualización del titular del dominio en base a título a la vista con datos de inscripción en el registro inmobiliario, la actualización de la valuación por el sistema en vigencia con la diferencia de que las fichas se llenan en el terreno ante la vista de las características de la edificación existente y la actualización cartográfica de los planos catastrales de manzanas con dibujo de parcelas y cálculos de superficie de terreno correcto.

No hay duda alguna que el resultado de un plan de actualización catastral como el propuesto, con verificación de las características en la propiedad en el mismo sitio, ha de dar por resultado un catastro de mucho mayor calidad que el que se realizó mediante declaraciones juradas, ya que en este caso no existe posibilidad alguna -a menos que se trate de funcionarios venales-, de que el contribuyente pueda falsear la naturaleza de su propiedad.

Sin embargo, es preciso señalar que esta última es una aprecia-

ción incompleta en un correcto análisis de costo-beneficio, ya que solo se aprecian los beneficios. En efecto si bien el PACIM ha de ser sin duda alguna un plan que mejore mucho el catastro parcelario de la provincia de Tucumán, es muy probable también que su costo sea muy grande y que demande un largo período para ser realizado, lo que puede deducirse fácilmente a partir de la mención efectuada de las complejas y costosas operaciones proyectadas.

La primera etapa que abarca zonas donde habita un 15% de la población demorará 18 meses -20 meses menos dos aproximadamente de preparación- y tendrá un costo total de $ 250.000. Si suponemos que la población existente es proporcional al número de partidas de impuesto inmobiliario y que se recorrerá toda la Provincia tendremos que la duración total del plan será de 10 años y su costo total cercano a los 2 millones de pesos es decir una cifra algo inferior al presupuesto de un año de la Dirección General de Rentas.

Correspondería evaluar mediante algún método de análisis de costo-beneficio, si tal costo y tal demora justifica los resultados obtenidos.

En mi opinión los objetivos del catastro parcelario deberían ser menos ambiciosos al mismo tiempo que operar con más celeridad y menor costo.

Una de las alternativas a ese respecto, consistiría en emplear procedimientos similares a los que con tan buen criterio se están ejerciendo en el área del impuesto a las actividades lucrativas, ya que en última instancia el impuesto inmobiliario es el resultado de declaraciones juradas formuladas por los contribuyentes, lo mismo

que el primero.

En tales términos el catastro parcelario debería constituir un grupo de verificación, es decir "fiscalización interna" que descubra contradicciones en los formularios presentados y origine tareas preseleccionadas para la fiscalización externa, que hará las verificaciones en el sitio del trabajo elegido por la fiscalización interna o proveniente de otras fuentes y aplique multas a los contribuyentes que hubieren falseado sus declaraciones y de oportunidad a los no inspeccionados de presentarse por sí mismos a rectificar sus declaraciones antes de ser in-speccionados. Un esquema de esa naturaleza probablemente exija la adopción de normas para evitar la prescripción de la declaración jurada formulada.

Un programa de esta naturaleza tendrá resultados menos perfectos, pero más rápidos y más baratos.

Como última observación debe señalarse que el PACIM se está realizando en estos momentos en Concepción y que no existen datos estadísticos para medir su eficiencia a raíz de que se ha iniciado hace relativamente poco tiempo.

La Dirección de Rentas ha tenido en época reciente -con respecto al impuesto a las actividades lucrativas y conexos- dos planes de fiscalización uno de los cuales se halla todavía vigente. En realidad el plan de fiscalización es uno, denominado "plan integral de fiscalización" pero de acuerdo con la terminología adoptada se subdivide en dos programas el programa de regularización impositiva (P.R.I.) y el programa de detección de la evasión impositiva (P.D.E.I.).

El P.R.I. realizado durante el año 1966, consistió en un programa masivo pero de contornos técnicos poco sofisticados, que consistió en recorrer la provincia puerta por puerta, registrando no inscriptos y determinando la deuda de los contribuyentes sobre la base de la información suministrada por ellos mismos. Abarcó el impuesto a las actividades lucrativas, de salud pública y gravamenes conexos. El éxito del programa se halla reflejado en que fueron efectuados más de 23.000 visitas domiciliarias obteniéndose una recaudación de casi 3.700.000 pesos ley. Además de la recaudación obtenida, debe señalarse el hecho de la obtención de información para actualizar el padron del impuesto a las actividades lucrativas -que lamentablemente hasta la fecha todavía no se ha incorporado al propio padrón- y el efecto de presión sicológica sobre la población de un programa masivo de esta naturaleza.

El P.D.E.I. es un programa mucho más selectivo y sofisticado que se comenzó a realizar a continuación del primero y cuya característica esencial que lo diferencia de aquél, radica en el hecho de que no se otorga fe a lo manifestado por el contribuyente y se hacen las investigaciones contables y paracontables que se juzga menester en cada caso. Las características del plan han sido determinantes de que el número de inspecciones en todo el año 1970 haya sido mucho menor, ya que llegó a solamente 870, con un rendimiento de cerca de 1.200.000 pesos ley.

La diferencia en el rendimiento de uno y otro plan revela como moraleja para todo el sistema tributario, el gran valor que tienen

los programas masivos y poco sofisticados que pueden ser realizado con un número importante de inspectores con escasa tecnificación. Desde luego no puede pensarse en hacer todos los años lo mismo.

El cuadro III muestra en el año 1969 un pico de recaudación en el impuesto a las actividades lucrativas en términos reales, que puede presumirse que se debe a la realización de este plan masivo. Si bien en 1970 existe una caída relativa de la recaudación en términos reales, ello no demuestra que el P.D.E.I. que se realizó en ese año tenga una influencia negativa ya que la caída puede deberse a otra circunstancia.

3.3. RECURSOS HUMANOS Y MATERIALES

En el cuadro VIII que sigue se ha clasificado la ubicación funcional de los funcionarios y empleados de la repartición en la actualidad.

En el cuadro IX por otra parte contiene una clasificación del personal de la dirección de acuerdo con la educación recibida, en la que se destaca el hecho de que una cuarta parte del personal no posee estudios secundarios, mientras que un tercio posee estudios secundarios incompletos, una sexta parte posee estudios secundarios completos y el resto tiene estudios universitarios completos o incompletos.

También en el cuadro X se han clasificado el personal de la Dirección de Rentas por edad en el que aparece como quinquenio de edad de mayor densidad los períodos de 25 a 29 años y de 35 a 39 años.

Sin embargo cualquiera que sea el nivel del personal, recientemente a partir del mes de Agosto de 1971 se le ofrece una buena oportunidad de mejoramiento a través de la creación de la escuela de administración tributaria.

Estos cursos se realizan durante dos trimestres anuales el que va de Abril a Junio y el que va de Agosto a Octubre, dictándose normalmente una hora de clase diaria.

Los cursos son de asistencia obligatoria y termina con un exámen. Existen dos clases de cursos uno de administración tributaria para lo cual se requiere tener 3er año secundario aprobado y un

CUADRO VIII

PROVINCIA DE TUCUMAN - DIRECCION DE RENTAS

Distribución funcional empleados - Año 1970

Denominación	Número empleados
Dirección	2
Subdirección	2
División Catastro Parcelario	22
División Recaudación	3
División Contaduría	6
División Fiscalización (Incluye Receptorías 17 empleados)	67
División Auditoría Impositiva	2
División Asesoría Recaudación	1
Jefe Divisional	-
Asesoría Legal	2
Sección Sellos	12
Sección Actividades Lucrativas	22
Sección Automotores	13
Sección Inmobiliaria	28
Sección Contabilidad Mecanizada	12
Sección Despacho	5
Sección Tesorería	6
Sección Dominio	11
Sección Cartografía	11
Sección Actualización y Conservación	13
Sección Valuación	20
Sub-Sección Mesa de Entradas	9
Sub-Sección Plazos Procurac. y Ejec.	7
Sub-Sección Secretaría Catastro y M.E.	6
Sub-Sección Propiedad Horizontal	2
TOTAL.....	284

CUADRO IX

PROVINCIA DE TUCUMAN

Personal de la Dirección de Rentas

Clasificación por educación

Educación recibida	%	% acumulado
Primaria incompleta	5.2	5.2
Primaria completa	19.2	25.1
Secundaria incompleta	33.3	58.4
Secundaria completa	16.5	74.9
Universitaria incompleta	18.9	93.8
Universitaria completa	6.2	100.0

CUADRO X

PROVINCIA DE TUCUMAN

Personal de la Dirección de Rentas

Clasificación por edad

Años de edad	%	% acumulado
menos de 20	0.3	0.3
20 - 24	10.0	10.3
25 - 29	19.2	29.5
30 - 34	14.4	43.9
35 - 39	18.2	62.1
40 - 44	13.4	75.5
45 - 49	15.1	90.6
más de 49	9.4	100.0

curso de capacitación que exige como requisito el ciclo primario completo. El personal de la Dirección General de Rentas con más de 10 años de antigüedad, se encuentra eximida de estas condiciones.

El plan de materias incluye un número bastante importante de ellas con materias de derecho, matemática, contabilidad y específicamente tributarias.

Una lista aproximada de las materias que se dictan es la siguiente:Introducción a la matemática, introducción a la contabilidad, contabilidad, código tributario y ley impositiva, introducción a la computación, introducción al derecho, derecho administrativo, matemática financiera, introducción a la administración, derecho comercial, auditoría, computación I, contabilidad impositiva, dibujo, derecho civil, derecho procesal tributario, finanzas públicas, sicología social, procesal tributario, derecho tributario, técnicas y estadísticas de auditoría, computación II, codificación y administración de sistemas, ingeniería legal y tasaciones.

En lo que se refiere a los recursos materiales algunas de las necesidades se hallan escasamente cubiertas, tales como la necesidad de máquinas de escribir y máquinas de sumar y calcular y ficheros. Asimismo existen severos problemas en el centro de computación de la provincia al cual concurren en demanda de servicios otras reparticiones además de la Dirección General de Rentas.

En la actualidad se halla sumamente atrasada la cuenta corriente de los diferentes gravámenes, lo cual tiene una severa incidencia en el control que ejerce la Dirección sobre los propios contri-

buyentes.

Es imperativo que se arbriten los medios necesarios para el funcionamiento efectivo del equipo de computación y que se analice y eventualmente se provea a la Dirección de Rentas de los equipos periféricos necesarios.

3.4. COSTO DE RECAUDACION

En el cuadro XI se transcriben las cifras correspondientes al análisis que se ha efectuado de los costos de recaudación de la provincia de Tucumán.

Antes de comentar los resultados obtenidos deben señalarse las limitaciones con que se ha tropezado para efectuar el cálculo, dado que estas dan una idea de las prevenciones conque deben leerse los resultados.

Estas limitaciones son las inherentes a todo sistema de costo por muy sofisticado que sea, que exige que en determinados casos se hagan atribuciones de erogaciones de acuerdo con criterios estándar que por lo general reflejan los hechos en forma solo aproximada. Sin embargo en el caso bajo exámen esas atribuciones estándar han sido mucho mayores lo que era de esperar por la inexistencia de un sistema formal de costos y por la falta de adaptabilidad de los datos disponibles a un trabajo de esta naturaleza.

Estos problemas son los que han determinado, que el cálculo se limite al año 1970, y que la atribución a los distintos departamentos del presupuesto ejecutado total de la repartición se haya efectuado en proporción a la planilla de sueldos de un mes determinado. Es decir en otros términos los sueldos de todo el año se han distribuido de acuerdo con los de un solo mes y a su vez los restantes gastos -que representan alrededor de un tercio del total- se atribuyeron también en proporción al sueldo. Algunos tests realizados permitieron sin embargo comprobar la razonabilidad del método.

Además en algunos casos -sobre todo en los que corresponden a costos directos- fue necesario hacer apreciaciones subjetivas en discusión con funcionarios de la repartición para decidir a qué gravamen correspondía la imputación.

Por último, debe señalarse que si bien el costo total fue obtenido relacionando el presupuesto ejecutado con la recaudación total, al particularizar los costos en los distintos gravamenes se imputó la totalidad en los gravamenes elegidos con lo cual los recursos no elegidos quedan implícitamente imputados con un costo cero. Esto no es estrictamente así en la realidad pero se aproxima bastante, ya que se trata de recursos sobre los que la repartición no ejerce ninguna función activa y se limita a computar su ingreso.

En algunos casos estos gravamenes tiene costos extérnos a la repartición pero también en el ámbito público tales como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes -controlado por la Fiscalía de Estado y el impuesto a los juegos de azar controlado por la Caja Provincial de Ahorros pero en todos los casos las cifras son de poca significación y sobre todo de difícil aprehensión.

Los resultados revelan un costo algo superior al 6%, lo cual ubica la provincia en un nivel de eficiencia medio que es probablemente el que corresponde a su dimensión operativa. La provincia de Buenos Aires tiene costos algo más bajos y la Nación costos mucho más bajos, mientras que las direcciones de rentas provinciales menores tienen costos en general superiores.

En la particularización de los costos, llama la atención el al-

to costo del impuesto inmobiliario en el cual dicho sea de paso no se hallan incluídos los costos en el centro de computación y el bajo costo de recaudación del impuesto de sellos, que juntamente con la menor resistencia política que siempre se ofrece a este gravamen, parece justificar su subsistencia a pesar de que se halla en abierta oposición con los principios de tributación más generalmente admitidos.

CUADRO XI

PROVINCIA DE TUCUMAN

COSTOS DE RECAUDACION AÑO 1970

	Importe miles de pesos Ley	% sobre recaudación
TOTALES	2.721.4	6.16
Impuesto Inmobiliario	1.132.7	12.67
Impuestos a las Actividades Lucrativas, de Turismo, de Salud Pública y Contribución para enseñanza	1.135.9	6.06
Impuesto de Sellos	294.4	3.30
Impuesto a los Automotores y Rodados	158.5	10.63

Nota: No incluye el 1% de comisión que cobra el Banco.

3.5. CONCLUSIONES

La estructura de la Dirección de Rentas de la Provincia de Tucumán sigue en general un molde típico en reparticiones recaudadoras, apoyándose fundamentalmente en dos grupos, el de recaudación que concentra los problemas de atención al público y sistematización del procesamiento interno de la documentación y una división de fiscalización que chequea la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes. La función técnica frecuentemente muy desarrollada en reparticiones de mayor volumen, está cumplida por un pequeño grupo de asesores que resultan en general suficientes para las necesidades.

Falta llenar de hecho en la Repartición una función de auditoría, que realice segundas inspecciones y que verifique el funcionamiento de las distintas oficinas de la Dirección. Aunque esta función ha existido en algunos organigramas -y aunque existe una oficina junto al despacho del Director que ostenta ese título, en realidad las funciones que cumple son de asesoramiento.

Es por ello que es necesario crear efectivamente esa auditoría con una doble función; la primera la verificación de la corrección y honestidad de los procedimientos de las distintas oficinas y la segunda la realización de una auditoría de eficiencia, que registre y controle los costos absolutos y relativos de las distintas funciones de la Dirección, sobre todo en vista de que a plazo relativamente breve se contará con información cuantitativa apropiada para ello, en vista de la decisión del Gobierno de establecer un

sistema de presupuesto por programas en la Provincia.

Como se ha señalado, la organización es predominantemente lineal, con la excepción de las funciones de asesoría técnica.

No se ve razón de fondo para objetar esta forma de organización -a pesar de que técnicamente se considera por lo general anticuada- fundamentalmente porque el volumen actual de la Dirección de Rentas no justifica en mi opinión un cambio de esa naturaleza.

La introducción de organismos funcionales puede limitarse por ahora a la Asesoría Técnica y a la introducción del organismo de Auditoría que se ha recomendado más arriba.

La distribución espacial de las funciones de la Dirección que como ya hemos señalado es muy limitada y con un alto grado de centralización, resulta en términos de costo-beneficio aceptable para una provincia como Tucumán.

Es muy ineficiente el sistema de ejecución de la deuda y existe un total descontrol de los casos, con posterioridad a la remisión a la Fiscalía de Estado.

El sistema de intimaciones de declaraciones juradas no presentadas se halla totalmente ausente en la Provincia, lo que implica un grave defecto del sistema, al mismo tiempo que el padrón que se maneja efectivamente, se halla sumamente atrasado a pesar de poseerse los elementos necesarios para actualizarlo apropiadamente.

La fiscalización sigue pautas aceptablemente eficientes, salvo la falta de sistematización del sistema de gastos y la falta de información escrita sobre los procedimientos.

De los tres planes de fiscalización el P.A.C.I.M. debe juzgarse cautelosamente a pesar de la perfección de la tarea realizada, porque el costo de tal perfección puede llegar a ser excesivo.

El P.R.I. es una muestra del tipo de programas masivos y rápidos de gran rendimiento en términos de recaudación, sobre todo porque es posible hacerlos con personal poco tecnificado.

El P.D.E.I. es un programa menos eficiente pero necesario para chequear la naturaleza de las declaraciones de los contribuyentes de modo que estos se sientan sicológicamente amenazados.

Es francamente excesivo el costo del impuesto inmobiliario, sobre todo si se tiene en cuenta que en las cifras examinadas no se ha computado el costo de computación y también lo es el costo del impuesto a los automotores, a pesar de ser inferior al del impuesto inmobiliario, pero este último puede deberse a las cuotas desactualizadas del gravamen.

4. EVOLUCION GENERAL

Reformas legales y administrativas recomendadas

De acuerdo con las conclusiones y análisis efectuados en este informe se recomiendan las siguientes reformas legales y administrativas:

a) En el impuesto inmobiliario debe ponerse en marcha en forma automática el sistema de ajustes por coeficientes prévistos por la ley y que actualmente se encuentran congelados y si por cualquier causa la presión tributaria se considera excesiva en este sector, reducir en el monto que se juzgue pertinente las alícuotas.

Es conveniente iniciar en Tucumán la concreción efectiva del sistema de gravamen sobre conjuntos de inmuebles, mediante el método utilizado en otras provincias y compatible con los aspectos administrativos de limitar el sistema a un grupo reducido de contribuyentes.

Es correcta la proposición de suprimir los recargos a los terrenos baldíos dejando esta función a cargo de las municipalidades (ver 1.1.a).

b) En el impuesto a las actividades lucrativas, es conveniente que los contribuyentes en el segundo año tengan opción para reajustar su impuesto de acuerdo con los ingresos realmente obtenidos.

Sería deseable la reducción de las categorías de contribuyentes sujetas a tasas diferenciales. La sistematización que ha introducido a este sistema la administración, al observar en este aspecto el proyecto de la comisión honoraria, ha mejorado en gran medida el sistema pero si bien existen menos tasas diferenciales todavía

se hallan mucho sectores económicos sujetas a ellas. La discriminación en gravamenes de este tipo es absolutamente inevitable, como lo demuestran casi todas las legislaciones nacionales y extranjeras no obstante lo cual debe señalarse que cualquier esfuerzo tendiente a lograr una reducción adicional de las categorías, será muy bienvenida por la fiscalización y la administración.

Si el Fisco Provincial está dispuesto a hacer sacrificios financieros para que el sistema tributario incida favorablemente en la obtención de los objetivos de desarrollo, se puede indicar como solución absolutamente original en el país pero a mi juicio apropiada para los objetivos también peculiares que persigue la Provincia de Tucumán, se admita la deducción -por lo menos parcial- a los efectos de las actividades lucrativas, de un porcentaje determinado de los salarios pagados, con el propósito de abaratar -dentro de los límites que permite un impuesto relativamente reducido como este- el costo de la mano de obra.

Una deducción de esa naturaleza es una forma de compatibilizar el sistema tributario con los objetivos y prioridades de desarrollo, ya que hace el uso del factor trabajo, relativamente más barato que el de capital.

Al mismo tiempo discrimina a favor de las empresas instaladas localmente -que son las que usan mano de obra- y en contra de las empresas de otras jurisdicciones que hacen operaciones en Tucumán. Inclusive puede pensarse en la alternativa de deducir una porción importante de la mano de obra utilizada, aumentando la tasa general

para compensar la recaudación (ver 1.1.b).

c) En el ámbito del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, en mi opinión debe descartarse totalmente la conversión del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en un impuesto sustitutivo por las dificultades y costo administrativos que significa y porque al implicar una reducción en la percusión del capital, no es probable que se instalen como consecuencia de esta medida -si es que opera dada su magnitud- empresas mano de obra - intensivas como las que necesita Tucumán.

La Provincia puede optar entre acentuar el perfeccionamiento y la fiscalización del sistema del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, tal como se halla vigente o de lo contrario incorporarse al sistema de impuesto sustitutivo sobre empresas unipersonales y sociedades de personas que rige en la Nación, así como lo ha hecho hace 20 años con el que grava las sociedades de capital. Esta inciativa última permitiría evitar un tipo de evasión que se ha hecho muy común últimamente que consiste en establecer una sociedad de personas en Buenos Aires y transmitir propiedades en provincias sin noticias a estas mediante transferencias de cuotas de capital.

Por último si se mantiene el gravamen es conveniente solucionar los problemas de continuidad de la tasa señalada (ver 1.1.c).

d) En el ámbito del impuesto a los sellos, reñido como se ha señalado con los principios de tributación más aceptados pero de poca resistencia política y de bajo costo de recaudación, pueden

compatibilizarse ambos objetivos, reduciendo el ámbito de imposición de este gravamen a un número relativamente reducido de figuras gravadas que constituyen el eje de la recaudación y admitir como crédito de impuesto el gravamen pagado en otras provincias.

Es correcto también en ese sentido la iniciativa que implica eliminar el múltiple gravamen, cuando varias causas de gravamen concurren a un mismo acto.

Es recomendable abrir una instancia de reconsideración en los casos por multas superiores a una cantidad determinada.

Es muy ingenioso el sistema de establecer un fuerte incentivo para que los pagarés se realicen en formularios oficiales y es lamentable que esa medida no se haya puesto en práctica nunca, de manera que se recomienda específicamente su funcionamiento.

Es acertada la iniciativa del Ministerio de Economía de graduar la tasa de los pagarés en función del tiempo, ya que este sistema consagra la neutralización del impuesto de sellos con respecto a la tasa de intereses no obstante lo cual sería conveniente establecer limitaciones (ver 1.1.d).

e) En el ámbito del impuesto de los automotores y rodados es conveniente la reelaboración del sistema de cuotas, ya que el vigente es excesiva e innecesariamente complejo, reduciendo el número de líneas y el número de columnas y eliminando las categorías que de hecho no existen.

La eliminación de recargo para los automóviles importados in

troduciría un elemento de simplificación adicional, sin afectar en medida significativa la justicia tributaria y la recaudación (ver 1.1.e).

f) En las tasas retributivas de servicios es preciso la revisión de cada una de ellas en función de los costos de producción del servicio, como medio de asegurar una apropiada asignación de recursos y la eliminación de las que resulten irrelevantes.

Además resultaría altamente conveniente, una autorización al Poder Ejecutivo para actualizarlas de acuerdo con pautas fijas referentes a algún índice de nivel de precios, con el objeto de evitar su desactualización real (ver 1.1.f).

g) Es muy destacable la iniciativa de la comisión honoraria de establecer un efectivo sistema de contribución de mejoras, pero en mi opinión algunas pautas y algunos aspectos de la redacción deberían revisarse de acuerdo con lo que he señalado en el lugar correspondiente (ver 1.1.g).

h) Es acertada en mi opinión la proposición de suprimir el impuesto a los productos forestales y caleras (ver 1.1.h).

i) Es acertada en mi opinión la decisión de la comisión honoraria de suprimir el impuesto para salud pública, al mismo tiempo que considero desacertada la iniciativa de la administración de restituirlo hasta el 31 de diciembre de 1972 (ver 1.1.i).

j) Es acertada en mi opinión la iniciativa de la comisión honoraria de sujetar el impuesto para turismo a un estricto principio del beneficio poniéndolo en cabeza de las actividades comercia-

les directamente beneficiadas por la inversión de los fondos (ver 1.1.l).

k) Es acertada en mi opinión la decisión de suprimir la contribución para enseñanza pública ya que solo constituye un aumento de tasa que de requerirse es mucho más sencillo administrativamente efectuar directamente (ver 1.1.m).

l) El sistema de sanciones tiene algunos defectos que en el proyecto de la comisión honoraria se acentúan. En mi opinión es conveniente establecerla de acuerdo con las pautas que he señalado en la parte correspondiente (ver 1.1.n).

m) Es precisa la modificación de la ley de Promoción Industrial adecuándola a pautas menos tradicionales pero más vinculadas con los objetivos que persigue la Provincia en materia de prioridades, acentuando la desgravación incluso condicionándola al uso de mano de obra (ver 1.1.ñ).

n) Sería de alto rendimiento mutuo de la provincia y los municipios y comunas un acercamiento tendiente a la administración combinada de ciertos tributos (ver 1.2.)

o) Es preciso crear la función Auditoría que centralice la verificación de las operaciones de la Dirección en lo que se refiere al cumplimiento de las normas a la honestidad y a la eficiencia de los funcionarios (ver 3.1.a) y (3.5.).

p) La Dirección no puede perder el rastro y la conducción general de la ejecución de la deuda. Por consiguiente la creación de la función ejecución de la deuda en la Dirección es necesaria (ver 3.1.c).

Es necesario que se envíe boletas y declaraciones juradas del impuesto a las actividades lucrativas y conexos a los contribuyentes previamente al vencimiento y la determinación de la deuda a los contribuyentes del impuesto a los automotores, integrando en el mismo sistema un procedimiento de intimación que las efectúen dentro de los pocos días del vencimiento. (ver 3.2.b).

q) En el ámbito de fiscalización es preciso establecer un sistema interno a la División Fiscalización, que mediante circulares reservadas transcriban la experiencia más importante recogida en la actividad de fiscalización externa. Asimismo se requiere sistematizar el método de gastos de acuerdo con lo señalado más arriba (ver 3.2. c).

r) En lo que se refiere a los planes de fiscalización debe revisarse, una vez que se posean datos suficientes, el P.A.C.I.M., continuarse con el P.D.E.I. y elaborar programas masivos que verifiquen elementos sencillos y aptos para ser examinados por personal no desarrollado técnicamente.(ver 3.2. c).

s) Es una excelente iniciativa la creación de la Escuela de Capacitación para el personal de la repartición y su funcionamiento debe recibir la mayor atención (ver 3.3.).

t) Es necesario la revisión de los costos de recaudación del impuesto inmobiliario y también los del impuesto a los automotores aunque es muy probable que este último esté causado por la falta de actualización de las cuotas correspondientes al gravamen.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
1. ANALISIS ECONOMICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL	3
1.1. DESCRIPCION DEL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL	3
a) Impuesto Inmobiliario	4
b) Impuesto a las Actividades Lucrativas	9
c) Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes	22
d) Impuesto a los Sellos	31
e) Impuesto a los automotores y rodados	42
f) Tasas retributivas de servicios	47
g) Contribución de mejoras	48
h) Impuesto a los productos forestales y caleras	55
i) Impuesto para salud pública	56
j) Impuesto a los combustibles derivados del petróleo	59
k) Impuesto a los juegos de azar autorizados	59
l) Impuesto para turismo	60
m) Contribución para enseñanza pública	62
n) Sanciones	62
ñ) Ley de Promoción Industrial	65
1.2. VINCULACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL CON EL PROVINCIAL	69
a) Municipalidad de San Miguel de Tucumán	70
b) Municipalidad de Tafí Viejo	72
c) Comunas rurales	73
APENDICE A PUNTOS 1.1. y 1.2.	76
ASPECTOS CUANTITATIVOS DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS PROVINCIAL Y MUNICIPAL	76
1.3. ANALISIS DEL CATASTRO VALUATORIO Y LAS VINCULACIONES CATASTRO - ORGANISMO RECAUDADOR	89
a) Metodología	89
b) Valor de la tierra libre de mejoras de las parcelas urbanas y suburbanas	90
c) Valor de la tierra libre de mejoras de las parcelas rurales	90
d) Edificios, obras, accesorios e instalaciones	91
e) Plantaciones	91
f) Maquinarias industriales	92
g) Valuación parcelaria	92
h) Medio operativo utilizado	92
i) Coeficientes de Actualización de la Base imponible	92
j) Sistematización	93

Página

k) Grado de dispersión de los valores fiscales 93
l) Porcentaje de Mejoras no incorporadas al Catastro 93
m) Individualización parcelaria 94
n) Flujo de informaciones 94

1.4. CONSIDERACIONES SOBRE LA FISCALIZACION Y LA EVASION 95
a) Fiscalización 95
b) Estimaciones de evasión 96
c) Cobrabilidad 99
d) Planes de fiscalización 102
e) Padrón de contribuyentes 103
f) Cruzamiento de información 103

1.5. ANALISIS DE LA COMPATIBILIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL CON LOS OBJETIVOS PROVINCIALES DE DESARROLLO 106

1.6. CONCLUSIONES 117

2. ANALISIS DE LA LEGISLACION VIGENTE 121

2.1. LEGITIMIDAD DE LOS TRIBUTOS 122
a) Normas de la Constitución Nacional 122
b) Interpretación de las normas constitucionales en cuanto a la distribución del poder tributario 123
c) Normas de la Constitución Provincial 127
d) Sistemas de las leyes de adhesión 128
e) Plan de Revisión, Actualización y Ordenamiento Tributario 130

2.2. TECNICA LEGISLATIVA 135

2.3. CONCLUSIONES 139

3. ANALISIS DE LOS ORGANISMOS RECAUDADORES 142

3.1. ESTRUCTURA 143
a) Organigrama básico 143
b) Desarrollo espacial 145
c) Ejecución de la deuda 146
d) Comunicaciones 147
e) Demandas de Pico 148
f) Duplicidad de funciones 149

3.2. PROCEDIMIENTOS BASICOS 150
a) Manuales 150
b) Efectividad del control 151
c) Fiscalización 153
d) Planes de fiscalización 160

3.3. RECURSOS HUMANOS Y MATERIALES 166

3.4. COSTO DE RECAUDACION 172

3.5. CONCLUSIONES 176

4. EVOLUCION GENERAL 179

---ooo---

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
BIBL... CIÓN DOCUMENTACIÓN Y PUBLICACIONES

INDICE DE CUADROS

		Página
Cuadro I	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Recursos Tributarios Provinciales (en miles de $ Ley corrientes).....	78
Cuadro II	PROVINCIA DE TUCUMAN - Importancia de ciertos recursos tributarios en relación al total comparado con el conjunto de las provincias (Porcientos con relación al total de recursos tributarios propios)	79
Cuadro III	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Recursos Tributarios Provinciales (en pesos constantes).....	82
Cuadro IV	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Incidencia del sistema tributario provincial en el producto bruto provincial (Porcientos del P.B.P.).....	83
Cuadro V	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Recursos Tributarios de los Municipios (en miles de pesos ley corrientes).....	84
Cuadro VI	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Recursos Tributarios de los Municipios (en pesos constantes).....	85
Cuadro VII	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Relación sistema tributario con producto bruto provincial - Año 1970....	86
Cuadro VIII	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Dirección de Rentas - Distribución funcional empleados - Año 1970.....	167
Cuadro IX	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Personal de la Dirección de Rentas - Clasificación por educación.....	168
Cuadro X	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Personal de la Dirección de Rentas - Clasificación por edad.....	169
Cuadro XI	- PROVINCIA DE TUCUMAN - Costos de Recaudación - Año 1970.....	175

---000---