

01/N 2314 Est. Base — Rey, Ricardo
F11 a Kersfeld 44677
I

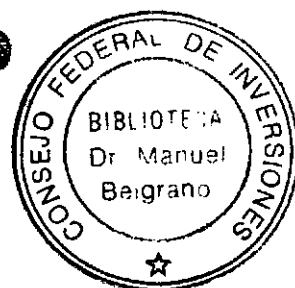
PROVINCIA DE SALTA

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

**“ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA DE
LOS COSTOS IMPOSITIVOS EN EL
SECTOR AGROPECUARIO EN LA
PROVINCIA DE SALTA”**

INFORME PARCIAL

**CAP. I: “ESTRUCTURA DEL
SISTEMA TRIBUTARIO
ARGENTINO**



EXPERTO: Cr. FARALDO FERNANDO

SEPTIEMBRE 2004

Índice Temático

Introducción.....	3
Capítulo I: Estructura del Sistema Tributario Argentino.....	5
I.1 Introducción.....	6
I.1.1 Ingresos Públicos.....	8
I.1.2 Definición de Tributo.....	11
I.1.3 Clasificación de los Tributos.....	13
I.2. Clasificación de los Impuestos.....	16
I.3. Poder Tributario.....	20
I.4. Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.....	23
I.5. Presión Tributaria.....	25
I.6. Principios de Tributación.....	27
I.7. Estructura del Sistema Tributario Argentino.....	29

Introducción

En esta primer entrega se propone Comenzar el Análisis de la Incidencia de los Costos Impositivos en el Sector Agropecuario, desde lo general a lo particular, analizando primeramente El sistema Impositivo de la República Argentina, definiendo su marco conceptual. Para ello, comenzamos analizando los Ingresos Públicos, y cuales son las formas que tiene el estado para poder obtener recursos para cumplir con sus fines. Definimos lo que es Tributo, cuales son los tipos de tributos que hay, centrando nuestro análisis en los Impuestos, Clasificándolos en Directos e Indirectos, Reales o Personales, Progresivos o Proporcionales.

Vemos que es el poder tributario y cuales son las limitaciones. Por ultimo vemos lo que es el Régimen de Coparticipación Federal, que es la Presión Tributaria, y brevemente los Principios del Derecho Tributario.

Por ultimo queríamos hacer una aclaración, por el tipo de trabajo que se encara, este capítulo busca brindarle al lector una breve noción del tema, de manera que le permita entender los que se desarrolla en los capítulos siguientes, es por ello que si alguien desea ampliar los temas debe recurrir o bien a los textos legales o a la bibliografía que se recomienda.

CAPITULO I

ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

I.1 INTRODUCCIÓN

El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época.¹

Nuestro país, por su forma de organización, existen una serie de delimitaciones de las facultades impositivas entre la nación y las provincias, por lo que según Saccone, tenemos dos regímenes distintos:

- El que contempla la Constitución nacional según su interpretación más racional y
- El que surge de la realidad según el cual la Nación legisla y recauda los más importantes impuestos.

Ahora bien, antes de entrar de lleno en la estructura del sistema tributario argentino, es útil en este punto aclarar algunos temas que sirven para clarificar las ideas vertidas mas adelante.

¹ Villegas Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Depalma, p. 513

I.1.1 Ingresos Públicos

¿Qué son los Ingresos Públicos? O mas bien, ¿Cómo obtiene Recursos el estado, para la consecución de sus fines? Estos recursos que obtiene el Estado pueden tener orígenes muy variados que van desde el ejercicio de actividades similares a las de las particulares (por ejemplo, explotación de servicios, venta de bienes) hasta el empleo de modalidades coercitivas (impuestos).

También el Estado cuenta con la posibilidad de obtener recursos mediante operaciones de créditos tomando dinero en préstamo. Asimismo, tiene otras alternativas al efecto, tales como emisión de dinero sin respaldo, de títulos valores (Bonex, Bocon, Boden, etc.) modificar tipos de cambio, etc.

De tal manera podemos clasificar a los recursos del Estado de la siguiente manera (entre otras):

a) Recursos Originarios: Son los obtenidos por el Estado de los bienes que le pertenecen o de las actividades que lleva a cabo por sí o a través de entes de los que se vale para cumplir sus fines (empresas del Estado, por ejemplo).

Como ejemplo de lo expuesto, tenemos:

a.1) Venta de bienes de propiedad del Estado = tierras sin dueño, minas de oro, etc.

a.2) Ingresos provenientes de empresas del Estado. (Ex YPF, Correo Argentino, etc.. -antes de su privatización)

a.3) Tarifas percibidas de reparticiones prestatarias de diversos servicios públicos (Obras Sanitarias de la Nación -antes de su privatización-).

b) Recursos derivados: Son los obtenidos por el Estado por medio de su poder coactivo. Se llaman derivados, pues derivan de los particulares al Estado.

Podemos distinguir los siguientes:

b.1) Recursos Tributarios:

- Impuestos,
- Tasas,
- Contribuciones especiales,
- Contribuciones de Mejoras, etc.

b.2) Recursos Provenientes del Crédito Público: surgen por empréstitos al Estado, a través de prestamos voluntarios (préstamos que habitualmente realizan las entidades financieras, Inversores Locales y Extranjeros, AFJP, etc..).

A los fines de este trabajo nos centraremos en los recursos tributarios, que es la que nos importa.

I.1.2. DEFINICIÓN DE TRIBUTO

Para Villegas los Tributos son: "las prestaciones en dinero que el estado exige, en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"⁴

El elemento primordial es la coerción por parte del estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual.

⁴ ver Villegas, H. Curso de finanzas. ., Ed. Depalma, 5ta ed , p 66 y ss

I.1.3. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

En términos generales podemos efectuar la siguiente clasificación de los tributos:

- 1.1.3.a) **Impuestos**: Son las prestaciones exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a sujetos en los cuales se hayan verificado determinadas condiciones previstas por la ley, sin que haya un servicio individualizado o beneficio diferencial en favor del particular (Por ejemplo, impuesto a las ganancias, sobre la Ganancia Mínima Presunta, al valor agregado, etc.).

El impuesto es un instituto de derecho público. Es un fenómeno económico y un instituto jurídico y no constituye un contrato bilateral entre Estado y Contribuyentes ni una carga real que deban soportar los inmuebles. El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el estado en virtud de su poder de imperio.

Berliri⁶ sostiene que el impuesto ante todo, es una obligación, es decir, una relación jurídica en virtud de la cual una parte tiene derecho a exigir de otra, que queda obligada a prestarla, una determinada prestación.

- 1.1.3.b) **Tasas**: Son los gravámenes que se les exige a quienes, reciben del Estado un servicio en forma individualizada. Por ejemplo: Tasa de Alumbrado Público y Limpieza y Recolección de residuos.

- 1.1.3.c) **Contribuciones Especiales**: Se exigen como consecuencia de la prestación de un servicio estatal que representan un beneficio diferencial individual o social en razón de una actividad, obra o servicio, prestado por el Estado

Tales contribuciones especiales se pueden dividir a su vez de la siguiente manera:

- 1.1.3.c.1) **Contribuciones de mejoras**: surgen como consecuencia de un beneficio derivado de la realización de una obra pública o servicio del Estado. Por

ejemplo, la contribución exigida al propietario de un inmueble que como consecuencia de una obra pública realizada por el Estado (camino, puente, etc.) ha obtenido un beneficio o enriquecimiento en su patrimonio.

I.1.3.c.2) Contribuciones Especiales: Son aquellas donde el gasto público se provoca de modo especial por personas o clases determinadas.

Solamente nos vamos a referir en este trabajo a los impuestos, dejando de lado el análisis de las Tasas y Contribuciones.

I.2 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

La formas más tradicional de clasificarlos es la siguiente:

1.2.1 Impuestos Directos: Tienen como objetivo una manifestación inmediata o directa de la capacidad contributiva del contribuyente, como ser el beneficio obtenido o el Patrimonio que posee el mismo.

Si bien desde un punto de vista económico, Podrá trasladarse su incidencia a otro sujeto, esto no es tan absoluto, pues aunque tales impuestos puedan sufrir un proceso de traslación, en general, ello se da en menor grado que en los llamados impuestos indirectos.

El fenómeno de traslación consiste en que el deudor del impuesto para la ley respectiva, transfiere a otro sujeto la carga del impuesto.

Dicha traslación puede ser hacia adelante (incluyendo la carga del impuesto en el monto facturado a los clientes) o hacia atrás (incluyendo a sus proveedores una rebaja en el precio de los productos adquiridos por el importe de la carga positiva que desea trasladarse).

Como ejemplo de impuestos directos podemos citar:

- Impuesto a las Ganancias,
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
- Impuesto sobre los Bienes Personales.

1.2.2. Impuestos Indirectos: Gravan la riqueza a través de la vía indirecta del consumo que de ella se realiza. Es decir se grava al contribuyente a través de una manifestación de capacidad contributiva mediante, por lo cual se miden los ingresos o el patrimonio de un sujeto, por medio de sus consumos.

Tales gravámenes admiten su total traslación. De esta manera el "contribuyente de derecho" (en el cual se verifica la carga del impuesto) no es precisamente quien lo

soportará económicamente sino que lo trasladará para que repercuta (pague) en otro sujeto que será quien definitivamente soporte el peso económico - 'contribuyente de hecho'.

Se pueden citar como ejemplo:

- El Impuesto al Valor Agregado (IVA),
- El impuesto de sellos,
- Los Impuestos Internos.

Finalmente, conviene aclarar que existen otras formas de clasificar los impuestos, desde otra óptica, pudiendo citar las siguientes:

1.2.3 - Impuestos Reales: Alcanzan una exteriorización de capacidad contributiva con prescindencia de la calidad del sujeto. Por ejemplo, impuesto inmobiliario, impuesto automotor, en general son impuestos indirectos

1.2.4 Impuestos Personales: consideran una exteriorización global de la capacidad contributiva y tienen en cuenta la calidad de sujeto. Por ejemplo, impuestos a las ganancias en las personas físicas (en general son impuestos directos).

1.2.5 Impuesto Progresivos: la Alícuota del gravamen va aumentando cuando se incrementa el monto de la materia imponible, es decir, a mayores montos sujetos a impuesto, mayor es la alícuota aplicable. Por ejemplo, en el impuesto a las ganancias, para las personas físicas, existe una escala de impuesto que oscila del 9 % al 35 % en función de las ganancias netas del contribuyente.

1.2.6 Impuesto Proporcional: la alícuota es fija independientemente de la materia imponible. Por ejemplo, en el impuesto a las ganancias, para las sociedades por acciones, la alícuota para determinar el impuesto es del 35 % independientemente las ganancias netas obtenidas.

Para redondear el tema bajo análisis vale la pena aclarar que se considera a un impuesto como regresivo cuando repercute en mayor medida en los sectores de menores ingresos, los cuales contribuyen en mayor proporción relativa a sus ingresos, respecto de . Los contribuyentes más acaudalados. Por el contrario, un impuesto es progresivo cuando el monto del mismo aumenta cuando crece la materia imponible, de esta manera quienes más tienen o ganan, más impuesto pagan.

I.3. Poder Tributario

Es la potestad jurídica, permanente e indelegable, del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

I.3.1 Limitación Al Poder Tributario

Tales limitaciones son de dos órdenes:

I.3.1.1. De organización política: Nuestro país puede cobrar impuestos a los sujetos que residan en su territorio o fuera de él y que posean bienes o derechos radicados en el país u obtengan rentas derivadas de los mismos o del ejercicio de una actividad dentro de su territorio.

No se podría cobrar impuestos a sujetos residentes en el exterior que no reúnan algunos de los requisitos comentados anteriormente.

I.3.1.2. De orden constitucional. De acuerdo con las disposiciones de nuestra Constitución nacional y a la interpretación efectuada por la Corte Suprema de Justicia, el ámbito de influencia de la Nación y las provincias es el siguiente:

a) Corresponde al Gobierno nacional:

1- Exclusivamente y en forma permanente:

- derechos. de aduana (importación / exportación)

2- En concurrencia con las provincias y en forma permanente:

- impuestos indirectos al consumo

3- En forma transitoria y con carácter de urgencia:

- impuestos directos

b) Corresponde a las provincias:

1- Exclusivamente y en forma permanente

- impuestos directos (tales gravámenes, por ejemplo impuesto a las

ganancias, si bien le corresponden totalmente a las provincias, en la práctica, van a parar a las arcas del Estado nacional quien luego redistribuye lo recaudado, pues como vimos en a.-3; si bien en forma transitoria y en caso de emergencia, el Estado nacional es quien dispone de tales fondos). -

I.4 Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

El Estado nacional aplica y recauda tributos tanto directos como indirectos, los cuales en forma exclusiva o concurrentemente con la Nación, respectivamente, corresponde aplicar y recaudar a las provincias. Por ello, a efectos de devolver a las provincias la parte de la recaudación y de los impuestos que les corresponde se establece el régimen de coparticipación, sistema mediante el cual se distribuye la recaudación de los impuestos directos e indirectos entre la Nación y las provincias. Tal distribución se realiza mediante porcentajes fijados por ley, los cuales consideran respecto de la distribución entre las provincias, aspectos tales como la densidad de población de cada provincia, el grado de desarrollo, etc.

I.5 Presión Tributaria

En términos generales es la carga impositiva que soportan los contribuyentes, que medida en términos sencillos surge de la siguiente relación:

TOTAL DE IMPUESTOS

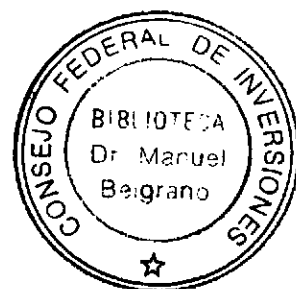
Presión tributario: _____

RENTA NACIONAL

Considera Cosciani que sobre presión Tributaria pueden hacerse las siguientes consideraciones:

- 1) Toda detracción de impuestos implica necesariamente una disminución de la capacidad de consumo de la clase social que resulta gravada o un aumento del coste de producción de un grupo económico particular;
- 2) Todo empleo del producto de impuestos no implica necesariamente un aumento correspondiente del poder de adquisición o de los consumos efectivos particulares, ni una disminución del coste de producción.
- 3) Todo empleo de medios financieros supone una transferencia de poder de adquisición de una clase a otra;

Puede decirse que si el problema queda referido a la colectividad considerada en su conjunto, como un todo único, el índice de la presión tributaria –que no puede considerarse como índice idóneo de sacrificio- viene dado, en “términos de renta”, por la disminución de la renta nacional como consecuencia de la actividad financiera, o en “términos patrimoniales”, por la disminución de las inversiones o del ahorro nacional.⁵



⁵ Saccone M.A., Manual de derecho tributario, Ed. Errepar, pág. 253 y ss

1.6 Principios De La Tributación

Tales principios deben tenerse en cuenta cuando se dicta una ley impositiva, de manera que la violación a los mismos, puede utilizarse por los contribuyentes para cuestionar la aplicación de un gravamen. Tales principios (los más generales) son sencillamente:

A) **Igualdad**: Todos los que estén en igualdad de condiciones deben pagar igual impuesto.

B) **Equidad**: debe existir una razonable relación entre el impuesto y la base imponible sujeta al mismo.

C) **Proporcionalidad**: deben pagar más los que más ganan y más patrimonio poseen.

D) **Legalidad**: nadie está obligado a pagar un impuesto si no ha sido establecido por ley (recordar que por decreto del Poder Ejecutivo también pueden crearse impuestos).

E) **No confiscatoriedad**: la jurisprudencia judicial basándose en las garantías de la Constitución nacional establecidas en los artículos 14 y 17 (los ciudadanos pueden disponer de propiedad la cual es inviolable no pudiendo confiscarse la misma salvo por ley que prevea como causa la utilidad pública), elaboró el principio de inviolabilidad de la propiedad privada por el cual los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la renta o del patrimonio del contribuyente. Dicha parte sustancial se fijó en el porcentaje que supere el 35 %. De esta manera se sostuvo que el antiguo impuesto a la transmisión gratuita de bienes con una tasa que superó el 35 % del monto transferido, era confiscatorio.

F) **Retroactividad**: la doctrina ha sostenido que la ley impositiva debe ser preexistente a los hechos a los cuales se debe aplicar, caso contrario se daría una suerte de inseguridad jurídica para el contribuyente. El Código Civil prevé en su art. 3 la posibilidad de retroactividad establecida por ley y que en ningún caso podrá afectar derechos amparados por *garantías constitucionales*.

I.7 ESTRUCTURA DEL SISTEMA **TRIBUTARIO ARGENTINO**

1.7.1 INTRODUCCIÓN

El sistema tributario argentino se caracteriza por una división constitucional de las potestades tributarios entre Nación y las provincias que la componen.

En orden de jerarquía decreciente, Borda² enumera las normas de nuestro sistema jurídico: Constitución Nacional, leyes, decretos y, finalmente, ordenanzas municipales.

Esta especie de pirámide normativa que constituye el orden jurídico, surge del Art. 31 de la Constitución Nacional, complementado por los artículos 75 [Incs. 22) y 24)] y 99 [Incs.2) y 3)]. El art. 31 dice: "Esta constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del 11 de noviembre de 1859".

Dicho precepto consigna no solo la supremacía de la Constitución Nacional en nuestro ordenamiento jurídico positivo, sino también la prevalencia jerárquica del derecho federal por sobre el derecho de las provincias y el de la ciudad autónoma de Buenos Aires.

Nuestra constitución constituye la norma base sobre la cual se estructuran las demás. En caso de conflicto con un tratado, una ley, un decreto, etc., la constitución tendrá preeminencia respecto de cualquier otra norma a su respecto opuesta.

Existen distintos tipos de Leyes, por ejemplo están las leyes convenio, como ser la ley de coparticipación y el convenio multilateral, este nombre que recibe se debe a que si bien la ley es dictada por el congreso de la nación, se entiende como una propuesta a la cual las Provincias deben adherirse por medio de sus legislaturas locales.

Por otro lado están las leyes federales, que son leyes que tienen validez en todo el territorio nacional, pero que a diferencia con las de derecho común.

producen los siguientes efectos:

- La competencia para su aplicación, en las provincias recae sobre los jueces federales y en la capital, en los tribunales federales o penal económicos, según la materia de que se trate.
- Habilitan la vía del recurso extraordinario contemplado en el art. 14 de la ley 48 ante la corte suprema de justicia de la nación.

Se ha definido a las leyes federales como "...las dictadas por el congreso en ejercicio de las potestades que le acuerda el artículo 75 de la Constitución Nacional. La jurisprudencia nos ha brindado ejemplo de leyes federales. Al respecto, podemos citar las leyes de procedimiento tributario, de impuestos a las ganancias, de impuestos internos, etc..³, siendo de destacar que mientras algunas normas o artículos de leyes pueden considerarse federales, otros pueden ser locales u ordinarios, a pesar de estar contenidos en la misma ley.

Leyes comunes, comprenden los cuerpos normativos sancionados por el congreso de la nación, con validez para todo el territorio de la Nación, enumerados en el art. 75, inc. 12) de la constitución Nacional: Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social. Asimismo, poseen dicho carácter las leyes incorporadas a los mismos (Ley de propiedad Horizontal, matrimonio civil, etc.) o las que, sin estarlo los modifican o amplían. Por otro lado, ha dicho la corte que también lo son aquellas que reglamentan materias que, por su naturaleza, están comprendidas en dichos Códigos.

Leyes locales, son las sancionadas por las distintas legislaturas provinciales, pero que revisten validez local no nacional.

2 Borda, Guillermo A.: "Manual de Derecho Civil"- Ed. Ferrot - 17º ed. Bs As.- Pág. 67

3 Jurisprudencia:

Han sido consideradas normas de carácter federal entre otras: El art. 44, inc. 3) de la L 11683 -texto según L 23314- ("Pfizer SACT" CSJN - 2/7/1993, el art. 74, L 11683 -t.o. 1974- ("Eca Cines SRL c/ Instituto Nacional de Cinematografía" - CSJN - 18/10/1984), La L. 20628 -t.o. 1977- ("Oscar Lanfranchi SA" - CSJN - 1/9/1983), La ley de impuestos ("Diaz, Horacio J." - CSJN - 22/10/1985); las L. 11682 -t.o. 1960/68- y 11683 -t.o. 1960/68- ("Cintafón SRL" - CSJN - 3/4/1986- ed - t. 120 -pág. 317), y el art. 965 del Cad. ("Kerszberg SA" - CSJN - 3/11/1983)

Este ejercicio de facultades concurrentes entre ambos órganos del gobierno puede producir una doble imposición interna.

A fin de evitarla, se han suscripto diversas leyes denominadas de Coparticipación de Impuestos Nacionales, que reglan la distribución, entre la Nación y las provincias, del producido de la recaudación de los tributos cuya potestad ejerce, en forma permanente o transitoria, la Nación la par que inhiben los poderes tributarios de las provincias Asimismo la Constitución Nacional establece que la provincias deben asegurar su régimen municipal, surgiendo en consecuencia los municipios como un tercer orden con potestad tributario.

En atención a las potestades tributarios ejercidas por estos tres órganos de gobierno los principales impuestos vigentes en el sistema tributario argentino son los que siguen:

1 – NACIONALES, entre otros:

- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto Sobre los Bienes Personales
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto Específico a determinados consumos (Internos)
- Impuesto a los Combustibles
- Impuesto de Sellos
- Gravámenes aduaneros

2 - PROVINCIALES entre otros:

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Impuesto Inmobiliario .
- Impuesto a los Automotores
- Impuesto de Sellos
- Impuesto a las Cooperadoras Asistenciales.

3 - Municipales

- Tasas retributivas de servicios

Las autoridades a cargo de la aplicación, recaudación y fiscalización de estos impuestos son:

IMPUESTOS NACIONALES: AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos)

IMPUESTOS PROVINCIALES: cada una de las 24 jurisdicciones en que se divide la República Argentina (23 provincias y la Capital Federal). En Salta DGR (Dirección General de Rentas)

IMPUESTOS MUNICIPALES: cada uno de los municipios que componen cada una de las 24 jurisdicciones.