

Material Imprimible

Curso Procedimiento legal tributario

Módulo Introducción y aproximación al ámbito tributario

Contenidos:

- Evolución de los tributos
- Características y tipos de tributos
- Estructura y organización tributaria del país
- Distribución de las competencias

Evolución de los tributos

La etimología de la palabra “**Tributo**” viene del latín *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas.

La palabra **contribución** viene igualmente del latín: *contribuere*, que significa dar, lo mismo en sentido coercitivo, como cuando se trata de un tributo, que, en sentido voluntario, como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, pues, no se trata de un sinónimo pleno de tributo o de impuesto, sino que se trata de una voz afín, más no idéntica.

El Dr. Carlos Peralta, en su trabajo académico titulado “Tributación y Derechos Fundamentales. Los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario”, nos dice que a lo largo de la historia ha existido una relación tensa entre los tributos y los individuos.

En la antigüedad, el tributo nació como una especie de instituto de dominación, ya que representaba la imposición de una carga por parte de los más fuertes sobre los más débiles, de los pueblos vencedores sobre los derrotados, del monarca sobre sus súbditos. Así, la relación tributaria era concebida como una relación de absoluta dependencia, que incluso llegaba a ser confundida con una relación de vasallaje o subordinación.

En sus orígenes, el establecimiento y el cobro de tributo eran realizados de forma arbitraria y antojadiza sin responder a criterios de justicia, solidaridad o seguridad. Esa concepción del tributo se prolongó a lo largo del tiempo, e incluso hasta inicios del siglo pasado la relación tributaria era vista apenas como una relación de poder.

Se entendía que el poder tributario encontraba su fundamento única y exclusivamente en la Soberanía Estatal, es decir, en el poder de imperio del Estado, y en la necesidad de recaudar recursos. Fruto de esa herencia histórica, se creó en la sociedad una cultura adversa a la tributación, en la que los individuos ven el tributo como una “carga” sin ninguna justificación ética, perdiendo de vista que se trata de un deber fundamental, necesario para la vida en sociedad.

El Estado, como estructura jurídico-política que permite la organización de la sociedad, tiene como principal objetivo la satisfacción de las necesidades públicas de la colectividad que lo conforma y le da vida. Se trata de requerimientos que van más allá de los fines estrictamente particulares de cada persona.

Nos dice el autor Alberto Natale en su obra “Derecho Político. Buenos Aires: Ediciones de Palma”, que los individuos, para poder vivir en sociedad, le confían al Estado una serie de prestaciones públicas esenciales, como la educación, la salud, la seguridad ciudadana, la tutela judicial de los derechos fundamentales, entre otros, con el intuito de propiciar y garantizar el desarrollo pleno y el bien estar de la colectividad. Actualmente es innegable que todos los derechos de los ciudadanos representan un alto costo para el Estado, que debe destinar una gran cantidad de recursos públicos para su efectividad y protección.

De las diversas fuentes con las que cuenta el Estado para obtener los ingresos necesarios para satisfacer los requerimientos sociales, sin duda alguna el tributo constituye la principal fuente de recursos económicos de la actividad financiera estatal. El tributo se transforma en la categoría básica para la obtención de los recursos que le permitan al Estado asumir los gastos para costear las complejas funciones que le son propias, garantizando así la libertad de los ciudadanos.

En el Estado moderno, el tributo, además de ser un instrumento destinado a sufragar los gastos públicos, puede cumplir también una importante función de carácter extrafiscal – incentivadora -, en la medida en que, orientada por principios de justicia, la tributación puede constituir un importante mecanismo no solo para promover una adecuada redistribución de la riqueza sino también para orientar e inducir determinados comportamientos considerados como altamente deseados para el bienestar de la comunidad.

Asimismo, la sociedad, por medio de su cumplimiento tributario, impacta en las decisiones que se toman con respecto a la tributación, es decir, se traza un camino de doble vía. El estado recauda impuestos para cumplir sus fines, y la sociedad “debería” tener un cumplimiento alto, entendiendo que su posición es la de un contribuyente-socio. Pero veamos un poco las conceptualizaciones de los tributos y su evolución.

Para aproximarnos a la definición de tributo, vamos a seguir al abogado Dino Jarach, quien nos dice que “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho a ingresarlo. Objetivamente el tributo pertenece a los fenómenos de las finanzas públicas.”

Por su lado, el Dr. Giuliani Fonrouge dice que: “...constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales”.

Por su parte, el experto Héctor Villegas manifiesta que “...se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria - habitualmente pecuniaria- establecidas por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigido a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos le estén encomendados”.

Por último, el gran jurista Germán Bidart Campos dice que “...el tributo es, lato sensu, la detracción que, en virtud de ese poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del estado. El tributo es una categoría de lo que se llama ingresos públicos”.

Sintetizando, podemos decir que los tributos consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir, cuyo fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

Si hacemos un recorrido por la historia, podemos afirmar que desde las primeras sociedades humanas, los **impuestos** eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los que eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. La defraudación de impuestos era poco común, debido al control directo que hacían sacerdotes y soberanos de la recaudación.

Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia. Textos muy antiguos en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años señalaban que “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”.

En el nuevo testamento aparece la figura de recaudador de impuestos en la persona de Mateo, siendo este puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iban a comer en casa de éste.

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico, para lo que tenemos como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2.500 a.C. La obra duró alrededor de veinte años, participando aproximadamente unas 100.000 personas que acarreaban materiales desde Etiopía.

También se encuentra en una inscripción de una tumba de Sakkara con una antigüedad de aproximadamente 2.300 años a.C., la que trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del campo y semejantes.

En este mismo reino el pueblo tenía que arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias. Las piezas de cerámica en ese entonces se usaban como recibos de impuestos.

En la isla de Creta, en el segundo milenio a.C., el rey Minos recibía hasta seres humanos como tributo.

Respecto a impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones, tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Como ejemplo tenemos al Imperio Romano, que cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos.

Los babilonios y asirios después de victoriosas campañas militares, levantaban monumentos indicando a los vencidos sus obligaciones económicas contraídas.

En China, Confucio fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el estado de Lu en el año 532 a.C. El filósofo Lao Tse decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos.

En el México precolombino se acostumbraba entregar a los aztecas bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente mancebos a los que se les arrancaba el corazón como parte de sus ceremonias religiosas.

Los aztecas mejoraron su técnica de tributación utilizando a los Calpixques, que llevaban como signo distintivo o credencial una vara en una mano y un abanico, y con la otra se dedicaban al cobro de tributos. Imponían fuertes cargas a los pueblos vencidos, situación que quedó asentada en los códigos pre y post cartesianos. Productos naturales como el algodón y los metales preciosos eran utilizados como tributos.

El cobro de tributos para los incas en Perú, consistía en que el pueblo ofrecía lo que producía con sus propias manos al dios rey, y este le daba a cambio lo necesario para su subsistencia.

Para hacer sus cuentas, los Incas utilizaban unas cuerdas anudadas por colores, dependiendo del impuesto, llamadas “quipos”, que se anudaban conforme a su cuantía. Eran tan complicados los procesos que se tenía que solicitar la asistencia de asesores fiscales llamados “quipos-camayos”.

Como vemos, en la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa y más bien obedecía a situaciones de capricho, mandato divino o por el sometimiento de un pueblo a otro.

Con la caída del Imperio Romano en el siglo V comienza la Edad Media, que va a finalizar en el año 1492 con el descubrimiento de América.

En la edad media los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras eran prestaciones de servicios personales, y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie.

Las primeras consistían en prestar el servicio militar. La obligación básica de dicho servicio era acompañar a la guerra al señor feudal, deber que se fue reduciendo con el paso del tiempo, puesto que ya en el siglo XIII sólo era necesario acompañarlo hasta los límites de determinada región, no muy lejana y por cuarenta días únicamente.

Asimismo, los vasallos tenían la obligación de prestar guardia en el castillo del señor feudal y de alojar en su casa a los visitantes del mismo. No obstante, este tipo de contribución disminuyó y devino en la obligación de recibir sólo cierto número de visitantes durante un determinado tiempo u ocasiones al año.

Los siervos, como parte de los servicios personales, cultivaban las tierras de su señor ciertos días a la semana. En esta época, los obligados a pagar tributo pagaban tasas de rescate, que consistían en el pago de determinadas cantidades de dinero con el propósito de suprimir servicios personales o en especie. Así, con el tiempo se fueron sustituyendo los servicios personales por prestaciones en dinero, con lo que nacieron los diferentes tipos de impuestos.

Los impuestos en especie consistían en la participación de lo producido de la tierra y por algunos animales como las gallinas. También se recibían derechos en metal o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra.

Otro derecho en especie consistía en que los labriegos estaban obligados a cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial, y a pisar las uvas en su lagar, lo que generaba ganancias al patrón en derechos por el uso de sus instalaciones. A estas contribuciones se le denominó Banalidades.

Un impuesto muy común fue el de la talla o pecho, que era pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie; se le llamaba de tal forma porque al pagarlo se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Al principio el impuesto se estableció en forma arbitraria y posteriormente se logró fijar con cierta regularidad. Lo recaudado era destinado a diversos fines, como el casamiento

de la hija del señor feudal, armar caballero al hijo, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

Además, existía un impuesto que gravaba la propiedad territorial que también consistía en una talla en madera. Se dice que en Languedoc, el tributo gravaba solamente el inmueble sin importar la situación económica del propietario. Para tal fin, sólo se contaba como base un catastro que se iba renovando cada treinta años, el cual tomaba tres tipos de tierra según su fertilidad.

Todo contribuyente sabía de antemano lo que tenía que pagar, pero si no estaba de acuerdo con el monto, tenía derecho a que se le comparara su cuota con la de otro vecino. Esta persona era elegida por él mismo, lo que se llama ahora derecho de igualdad proporcional.

Otro impuesto era el de la mano muerta, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal de adjudicarse de los bienes de los difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. Los colaterales podían pedir la herencia con el permiso del señor feudal, pero siempre y cuando pagaran un rescate muy elevado que se le llamaba derecho de relieve. Además, el señor también se adjudicaba de los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

Asimismo, existía el diezmo, que formaba parte de los impuestos de la iglesia, y consistía en que el contribuyente tenía que pagar la décima parte de toda su producción.

El impuesto de la barba era común en la Rusia de Pedro El Grande. Y en tiempos de Felipe III de España, existían los impuestos de nobleza, que fueron extendidos a títulos y órdenes.

En la edad media existía un pago por el derecho del servicio de impartición de justicia, que pagaban los siervos y los villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia.

Es importante recalcar que en la mayoría de las constituciones del mundo el acceso a la justicia es gratuito, y dicho logro fue conseguido en la modernidad.

El impuesto de peaje se cobraba al transitar por determinados caminos o por cruzar algún puente. El derecho por pasar los puentes se llamaba pontazgo.

Algunos autores nos mencionan que los señores feudales cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles, por pasar las puertas de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas y se cobraban los derechos en dinero o en especie.

En la Edad Media las contribuciones que se cobraban llegaron a ser humillantes, indignas e intolerables, por ser impuestas obligatoria y arbitrariamente. Un ejemplo lo constituye el derecho de toma, que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo necesario de sus siervos para acondicionar su castillo pagando por ello el precio que él mismo fijara.

¿Y qué ocurría con los castigos? Cuando se hacía una omisión del pago de los impuestos en la edad media, se procedía a encarcelar a los infractores en la torre del castillo, en algo parecido a un calabozo húmedo, oscuro, sucio, con animales e insectos; también utilizaban cámaras de tormento.

Otro castigo para quien no pagara impuestos lo constituía el tener que pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado a trabajar en las galeras.

Con el paso de los siglos y la llegada de los textos constitucionales, el tema de la recaudación impositiva fue tomando forma e incluida dentro de las cartas magnas como una herramienta fundamental en la vida de un estado, independientemente de cómo desarrolle su poder político.

Características y tipos de tributos

Frente a los otros recursos del Estado, el **tributo** se caracteriza por algunos elementos jurídicos:

- Carácter coactivo
- Carácter pecuniario
- Carácter contributivo

El **carácter coactivo** de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago. Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas Edad Media y que está en el origen de los estados constitucionales, en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o, al menos, de sus elementos esenciales.

El autor Dino Jarach nos dice que “la coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la Administración Pública... esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria”. Esta característica los distingue, por ejemplo, de los empréstitos públicos que son voluntarios y de origen contractual.

Si bien en sistemas antiguos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene **carácter pecuniario**. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento. En la economía moderna los tributos son principalmente en dinero.

Por su lado, el **carácter contributivo** del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.

Asimismo, el carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionar, como las multas.

De acuerdo con el abogado y político español Fernando Pérez Royo, pese a que el principal objetivo de los tributos es la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines, que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

Los tributos han sido tradicionalmente clasificados en tres especies: impuestos, tasas y contribuciones.

El **impuesto** es un tributo no vinculado, en el sentido de que su obligación tiene como hecho generador una situación totalmente independiente de la actividad que despliega el contribuyente como del propio Estado. La **tasas** tiene como hecho generador una prestación efectiva, o potencial, de un servicio o actividad estatal concreta que beneficia,

real o potencialmente, al contribuyente. Por último, la **contribución** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales. Ahora veremos de qué se trata cada uno de ellos.

De acuerdo con la especialista Isabel Roccaro, los impuestos “es toda obligación establecida por el Estado sobre cada contribuyente, sin que exista contrapartida por aquel”, agregando como característica definitoria que el contribuyente no sabe en qué magnitud se beneficia.

Según el autor Giuliani Fonrouge, “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos”.

De esta definición y parafraseando al mismo autor, vamos a establecer los caracteres distintivos:

- es una obligación de dar
- exigida por el Estado, por lo que es obligatoria y el Estado tiene el poder de efectivizar dicho cumplimiento
- establecida por ley
- se aplica a personas físicas o jurídicas
- y que se encuentran en una situación que el legislador considera como generadora de un débito

Para la Organización de Estados Americanos, mayormente conocida como OEA, y el Banco Interamericano de Desarrollo, conocido como BID, “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Son prestaciones generalmente monetarias. Son verdaderas prestaciones que nacen de una obligación tributaria; es una obligación de pago que existe por un vínculo jurídico.

El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los que han sido cedidos a través de un pacto social.

Sintetizando, podemos decir que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra

pública. Sin embargo, las corrientes modernas proponen la posibilidad de que el contribuyente se interese por el destino de dichos fondos.

Bien. Siguiendo a Giuliani Fonrouge, la tasa tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, y se diferencia del mismo por el desarrollo de una actividad por parte del Estado.

El Modelo de la OEA/BID plantea que la tasa es “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”.

Estas son obligatorias, ya que siempre lleva implícita la coerción, puesto que desde el momento que el Estado comienza a prestar un servicio, el contribuyente no puede rehusar el pago del mismo, aunque no reciba en forma directa dicho beneficio. Por ejemplo: el padre que no va a la plaza con sus hijos.

Además son llamadas tarifas públicas, y tienen como hecho generador la prestación de un servicio individual y medido, como por ejemplo, gastos de alumbrado y limpieza.

Por su lado, a las contribuciones especiales Giuliani Fonrouge las define como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”. En dicho concepto se incluyen las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, las de la seguridad social y las vinculadas con otros fines.

Otros autores la limitan a la contribución de mejoras, es decir, serían aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes por la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. O sea, se trata de tributos, pagos a la administración, que hacemos porque hemos recibido una contraprestación, siendo esta la mayor diferencia que hay con los impuestos.

La doctrina clásica distingue los siguientes tipos de impuestos:

- ordinarios y extraordinarios
- reales y personales
- proporcionales y progresivos

- directos e indirectos
- y financieros y de ordenamiento

Por ejemplo, el criterio económico distingue entre impuestos directos e indirectos según el costo del impuesto pueda trasladarse o no. Los impuestos **directos** son aquellos que no pueden trasladarse y se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen, mientras que los **indirectos** sí pueden trasladarse, y se cobran a una persona suponiendo que ésta se indemnizará a expensas de otras personas.

El criterio administrativo clasifica a los directos como aquellos que se recaudan según listas o padrones, ya que gravan actos o situaciones perdurables en el tiempo, como el desarrollo de una actividad profesional, por ejemplo; y los indirectos son aquellos que no se pueden incluir en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales, como el consumo.

El criterio que tiene en cuenta la situación de la riqueza gravada clasifica a los directos como aquellos que gravan la riqueza por sí misma, independientemente de su uso, como una situación estática, por ejemplo; y los indirectos no gravan la riqueza en sí, sino en cuanto a su uso, como por ejemplo, una situación dinámica.

Por último, está el criterio de la capacidad contributiva, que considera impuestos directos a aquellos que gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza o capacidad contributiva, es decir, posesión de un patrimonio, como ser una casa, un automotor, una renta o ingreso periódico; y como indirectos a aquellos que gravan manifestaciones mediatas de riqueza, como por ejemplo, el consumo.

Estructura y organización tributaria de Argentina

De acuerdo con el Dr. en derecho y ciencias sociales Cristian Altavilla, el **poder tributario** es la potestad de instituir tributos.

Esta comprende:

- la competencia legislativa o fuente del derecho
- una serie de potestades normativas de aplicación o de ejecución
- las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario

Por su parte, la **competencia tributaria** es la facultad del ente con potestad tributaria de establecer un determinado tributo.

Resulta importante no confundir estos dos conceptos, aun cuando ambos elementos puedan coincidir en un solo y único Estado, como sucede con los Estados de estructura unitaria. Pero no sucede lo mismo en los Estados de estructura federal, donde potestad y competencia tributarias pueden diferenciarse claramente, y ahí la importancia de diferenciar ambos términos.

El Poder Tributario del Estado moderno tiene las siguientes características:

- es abstracto, en tanto la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación. No hay que confundir el poder de imperio del Estado de establecer impuestos con el ejercicio de ese poder
- es permanente, porque el poder tributario es connatural al Estado y deriva de su soberanía, de modo que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, existirá indefectiblemente poder de gravar
- es irrenunciable, ya que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir
- y es indelegable, porque así como el Estado no puede desprenderse del poder tributario, es decir, renunciar en forma absoluta y total, tampoco puede delegarlo o transferirlo transitoriamente

Tal como hemos dicho, el Estado necesita de recursos para afrontar los gastos que demandan el cumplimiento de sus objetivos: prestación de servicios, seguridad, administración de justicia, salud, educación, etc. Independientemente del modelo de Estado, siempre habrá necesidad de recursos para satisfacer sus actividades.

Y, siguiendo a Giuliani Fonrouge, diremos que los impuestos son “los ingresos que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social”.

En los Estados de estructura federal, como el de Argentina, coexisten dos o más niveles de gobierno en un mismo territorio, y presentan una gran complejidad en materia tributaria. En efecto, el tema de los recursos suele ser uno de los puntos más conflictivos de la relación federal.

Así como existe una distribución de competencias entre los distintos niveles de gobierno, en el caso argentino, entre los cuatro niveles de gobierno, es decir, federal, provincial, municipal y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dicha distribución se opera también en materia tributaria.

Esta distribución es efectuada por la propia Constitución Nacional y determina qué impuestos puede establecer la nación y cuáles las provincias. Pero la práctica devela una serie de complejidades que la Constitución Nacional no reguló, y que tampoco podría hacerlo, ya que los textos constitucionales no pueden prever todas las eventualidades que pudieran presentarse en la realidad.

La coexistencia de dos o más niveles de gobierno con autoridad política y cuya jurisdicción opera directamente sobre una misma población y sobre un mismo territorio, genera una gran cantidad de conflictos que requieren ser afrontados desde la coordinación. Una de estas cuestiones ha sido la diferenciación entre el poder tributario originario y el delegado o derivado. Esta distinción surge a partir de la gran variedad de organismos que cumplen funciones de gobierno y como tales se atribuyen la facultad de establecer impuestos.

Particularmente en los Estados de estructura federal, este tema ha cobrado mucha vigencia. En nuestro país existen distintas tesis al respecto. Tenemos aquellas que atribuyen poder originario sólo a las provincias, siendo el de la nación y el de los municipios derivados o delegados por las provincias; y aquellas tesis que atribuyen poder originario a la nación y a las provincias, y derivado a los municipios.

Giuliani Fonrouge dirime estas disputas sosteniendo que no cabe diferenciar en nuestro país entre poder tributario originario y derivado, pues entiende que “todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas”.

Todos es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la “esencia”, sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. No hay “entes menores” y “entes mayores”; hay órganos de gobierno de igual categoría institucional, actuando en el ámbito de sus respectivas competencias, por lo que cada uno de ellos tiene los poderes implícitos a su propia existencia.

Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud, y no de categoría, disponiendo las provincias de un poder amplio y el gobierno nacional y los municipios de poderes

restringidos a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales.

El artículo 121 de la Constitución Nacional reza: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”

En definitiva, siguiendo a Giuliani Fonrouge, podemos decir que tanto la nación, las provincias y los municipios tienen poder tributario originario o inherente. La diferencia es de “magnitud”, no de “categoría”.

Las provincias tendrán así un poder amplio en función del artículo 121 de la Constitución Nacional, y la nación y los municipios un poder restringido, es decir, limitado a sus respectivas funciones de gobierno.

Distribución de las competencias en materia tributaria

Tal como hemos referido, nuestra Carta Magna adopta para su gobierno la forma republicana, representativa y federal, en la que coexisten dos fuerzas opuestas: una fuerza centrípeta ejercida por la Nación, e impuesta por las políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo que responde a la idea de que es indispensable que las provincias y municipalidades puedan realizarse aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales, que, más allá de su identificación con los objetivos de la Nación, aspiran a tener una mayor participación en la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo muchas veces intereses contrapuestos.

Dentro de este marco se ha dispuesto la distribución del poder tributario, contenida en la Constitución Nacional, en lo sustancial en los artículos 121, 4º y 75, incisos 1) y 2), la cual se asienta en que las provincias conservan el poder no delegado por la Constitución a la Nación.

El artículo 4º de la Constitución Nacional dice: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito

que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”

Por su parte, el artículo 75 de la Constitución Nacional expresa: “Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.”

Así, nuestra Carta Magna efectúa una determinada **distribución de competencias** tributarias entre la nación y las provincias, con efectos sobre las municipalidades.

A la nación le corresponde la exclusividad en materia de derechos aduaneros de importación y exportación, reforzados por los artículos 9 y 126 y concordantes; puede establecer impuestos directos por tiempo determinado y cuando la seguridad, la defensa o el bien general del Estado lo exijan, tiene potestades concurrentes con las provincias en

materia de impuestos. En consecuencia, está vedado a las provincias, y por ende a sus municipios, la aplicación de derechos aduaneros e impuestos directos cuando lo haya hecho regularmente la Nación.

A las provincias, por su parte, les corresponde aplicar impuestos directos fuera de la hipótesis excepcional atribuida a la nación, y les corresponde aplicar impuestos indirectos en concurrencia con la Nación.

Como aprendimos anteriormente, el artículo 121 de la Constitución Nacional sostiene que “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”

El artículo 126 de la Constitución Nacional dice: “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal. Ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.”

En resumen, el gobierno federal puede establecer:

- Como competencia permanente y excluyente, derechos de importación y exportación
- como competencia excepcional, impuestos directos “por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”
- como competencia concurrente con las provincias, impuestos indirectos

Las provincias, por su lado, y según el principio general sentado en el artículo 121, pueden establecer todos aquellos impuestos “no delegados por esta Constitución al Gobierno

federal”, tal cual reza el principio general de distribución de competencias y, en consecuencia, “no ejercen el poder delegado a la Nación”.

En función de ello, y en concordancia con las competencias federales establecidas constitucionalmente, tenemos que las provincias pueden establecer:

- como competencia concurrente con el gobierno federal, impuestos indirectos
- como competencia permanente, impuestos directos
- como competencia prohibida, derechos de importación y exportación

Como podemos ver, el poder tributario de las provincias es, desde el punto de vista constitucional, muy amplio. Estas pueden establecer, sin limitación alguna, impuestos directos e indirectos, es decir, cualquier tipo de impuestos internos, como impuestos al consumo, al patrimonio, sobre la renta, la seguridad social, sobre bienes y servicios, etc.

Las limitaciones, en definitiva, vienen dadas por la naturaleza interprovincial o internacional de las actividades o cosas: desde el punto de vista internacional, no pueden, ya que tienen expresamente prohibido, establecer derechos de importación y exportación; desde el punto de vista interprovincial, tampoco pueden establecer aduanas interiores.

Ambas cuestiones caen bajo la competencia del Congreso de la Nación en virtud de la llamada “Cláusula del Comercio” del artículo 75, inciso 13, que lo faculta a “Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”.

El abogado Enrique Bulit Goñi, en su obra “Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales” nos dice que al tratar la distribución constitucional de potestades tributarias a los distintos niveles de gobierno y las limitaciones a tales potestades, éstas pueden verse en dos planos: uno explícito, surgido directamente de las prescripciones constitucionales que analizamos ut-supra, y otro implícito, contenido de modo reflejo en normas de carácter exclusivamente general, aunque aplicables a la materia tributaria.

Seguidamente, Bulit Goñi se refiere en forma sintética a dichas regulaciones con contenido tributario implícito, las que se hallan incluidas en el artículo destinado a enumerar las atribuciones del Congreso Nacional, incisos 12, 13, 18 y 30 del artículo 75 de la Constitución Nacional:

- las provincias y municipios, en mérito a la autonomía del derecho tributario, pueden apartarse de las regulaciones de los códigos de fondo, salvo que resquebrajen la unidad sustantiva del derecho, o afecten garantías constitucionales
- las provincias y municipalidades pueden aplicar tributos que recaigan sobre actos o actividades del comercio interjurisdiccional, siempre que no menoscaben o impidan dicho comercio, no tuerzan las corrientes naturales de circulación y de tránsito, no sean discriminatorios, no se apliquen por el origen o destino de los bienes o vehículos, no operen como aduanas interiores o medidas de protección económica
- la nación puede eximir de tributos provinciales o municipales, siempre que resulte razonablemente necesario para el cumplimiento de las funciones acordadas por la Constitución, y en el mismo sentido las provincias respecto de sus municipalidades
- las provincias y municipalidades pueden aplicar tributos sobre actos o actividades ejercidos dentro de establecimientos de utilidad nacional enclavados en su ámbito siempre que con ello no interfieran en el cumplimiento de los fines tenidos en cuenta al establecerlos

Con respecto a los municipios, la Constitución reconoce expresamente el poder tributario originario de estos entes. De acuerdo con el artículo 123, “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”. E incidentalmente, en el artículo 75, inciso 30, reconoce a estos específicamente la potestad impositiva. Es decir, de establecer impuestos.

La potestad tributaria de los municipios se halla condicionada por el ordenamiento jurídico vigente. La existencia de múltiples niveles de organización estatal originan un conjunto de normas y principios, algunos establecidos por la Constitución, otros mediante convenios entre los diferentes estados con carácter general o bien limitadamente a un tipo particular de impuestos. Seguidamente, efectuaremos un intento de clasificación de las limitaciones con las que se valla el poder tributario municipal.

Estos límites provienen de:

- La Constitución Nacional: distribución de potestades tributarias; supremacía del derecho federal sobre el derecho local, es decir, provincial y municipal, y del provincial sobre el municipal; cláusula de los códigos; cláusula comercial; cláusula del progreso; “las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”; establecimientos de utilidad nacional; principios constitucionales en materia tributaria
- Los tratados internacionales
- Las leyes nacionales, como por ejemplo, ley federal de telecomunicaciones 19.798
- La ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos y el convenio multilateral
- Los pactos fiscales
- Las normas provinciales, como Constitución provincial o leyes provinciales

Sin embargo, la Constitución no establece con precisión cuál es el alcance del poder tributario municipal, ni qué impuestos puede establecer. En consecuencia, queda a criterio de cada provincia su regulación. La mayoría de las Constituciones provinciales han reconocido la plena autonomía de las provincias, como así también la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por último, con respecto a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a partir de la Reforma Constitucional de 1994, se le reconoce su calidad de autónoma, equiparándola a las provincias, y, en consecuencia, tiene las mismas facultades tributarias que aquellas.

Así, el artículo 129 de la Constitución Nacional reza lo siguiente: “La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación. En el marco de lo dispuesto en este artículo, el Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la ciudad de Buenos Aires para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el Estatuto Organizativo de sus instituciones.”

También la Constitución menciona expresamente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuando habla de la distribución de los fondos coparticipables, de la transferencia de competencias, servicios o funciones, y de la representación en el organismo fiscal federal.