

Material Imprimible

Curso Procedimiento legal tributario

Módulo La administración de los tributos

**Contenidos:**

- Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos
- El sistema tributario y la relación Fisco Contribuyentes
- Determinación tributaria
- Organismos de recaudación

## **Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos**

De acuerdo al texto constitucional, tal como aprendimos anteriormente, las provincias pueden establecer todo tipo de impuestos directos e indirectos, dado que no se establece ninguna prohibición específica al respecto.

La ambigüedad y vaguedad del texto constitucional permite que tanto el gobierno federal como las provincias no solo puedan establecer cualquier tipo de impuestos directos e indirectos, sino que además, la superposición impositiva, es decir, cuando dos o más niveles de gobierno establecen los mismos impuestos, sobre el mismo territorio y sobre la misma población, no resulta inconstitucional. Así lo declaró expresamente la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación en el famoso fallo “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada. c/ Provincia de Buenos Aires” de 1927.

Las consecuencias de la doble o múltiple superposición impositiva llevó a que los niveles de gobierno coordinaran entre sí sus competencias tributarias para impedir el establecimiento de impuestos análogos sobre las mismas actividades o productos, encareciendo así el costo de vida y dificultando el desarrollo económico. Como consecuencia de estas coordinaciones, surgió el primer **régimen de coparticipación federal de impuestos**, allá por la década de 1930.

Aquí se sentó este precedente donde la Corte reconoció que tanto la Nación como las provincias podían establecer impuestos indirectos, de manera concurrente, a raíz de una interpretación armónica entre el artículo 4º y artículo 67, inciso 2º de la vieja numeración de entonces, actual artículo 75, inciso 2º.

Con esto, el alto tribunal estaría reconociendo también que la doble imposición no era inconstitucional: “estas atribuciones o poderes han sido creados para que se ejerciten y se desenvuelvan en su respectiva esfera de acción, propendiendo armónicamente a la consecución de los fines de interés público que los originan y fundamentan, sin que nada obste a la convivencia legal y material de los dos principios, rigiendo en sus respectivos campos de acción, sin roces ni conflictos irreparables, que no los hay posibles dentro de la Constitución”.

Asimismo, reconoció que este sistema, el de concurrencia de fuentes, traía aparejado serios problemas. “No obstante el equilibrio armónico que presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial [...] no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan

[...] importantes intereses económicos y se originan conflictos jurisdiccionales fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida”.

A partir de entonces, las relaciones fiscales entre nación y provincias y, más específicamente, las competencias tributarias entre ambos niveles de gobierno, están reguladas a través del sistema de coparticipación federal de impuestos.

A través del sistema de coparticipación, se establece una masa común de las recaudaciones impositivas, sean sobre todos o sobre algunos impuestos en particular, y en este caso, pueden coexistir tantos sistemas de participación como impuestos se establezcan como coparticipables.

Un nivel de gobierno, generalmente el nacional, concentra en su jurisdicción la sanción, la recaudación y la ulterior distribución de lo recaudado.

La distribución se opera acorde a ciertos criterios, que pueden agruparse básicamente en dos: el proporcional o devolutivo, por el que se transfiere a cada nivel un monto similar a lo que en su jurisdicción se recaudó en concepto de ese impuesto; y el redistributivo, que responde a cuestiones tales como necesidades financieras o la promoción del desarrollo armónico de los niveles de gobierno en su conjunto. Aquí no se distribuyen las fuentes, sino lo recaudado en virtud de aquellas.

La norma vigente al respecto es la Ley N° 23.548, que en su artículo 1° establece el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias. Esta norma, compuesta de cinco capítulos y 23 artículos, se previó como transitoria, ya que tenía una vigencia prevista originariamente de solo un año; sin embargo, se va prorrogando automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente.

En su artículo 2°, la ley dice que: “La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones: a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional; b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación; c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación

de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley; d) los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por Ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada. Asimismo, considérense integrantes de la masa distribuable, el producido de los impuestos, existentes o a crearse, que graven la transferencia o el consumo de combustibles, incluso el establecido por la Ley N° 17.597, en la medida en que su recaudación exceda lo acreditado el Fondo de Combustibles creado por dicha ley.”

Siguiendo al Dr. Cristian Altavilla, para comprender este régimen es necesario tener en cuenta tres aspectos centrales:

- masa coparticipable
- distribución primaria y secundaria
- y obligaciones de las partes

La **masa coparticipable** es el conjunto de tributos que componen el fondo común que luego ha de distribuirse entre los niveles de gobierno.

El régimen de la Ley N° 23.548 amplió significativamente la masa coparticipable, estableciendo que se compondría de “todos los impuestos nacionales existentes o a crearse”. De esta manera, se incorporaron un gran número de impuestos nacionales que hasta el momento no se coparticipaban o se hacía a través de repartos ad hoc.

Sin embargo, se establecieron importantes excepciones: aquellos cuya distribución esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación, que tengan afectación específica a propósitos o destinos determinados y los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, siempre que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias, quedaban fuera de la masa coparticipable.

Una vez recaudados los recursos provenientes de los impuestos que conforman la masa coparticipable, se procede a la distribución de los mismos. En un primer paso, entre Nación y el conjunto de las provincias, se lleva a cabo la **distribución primaria**, y luego entre las provincias, o sea, **distribución secundaria**, según determinados criterios, que

pueden consistir en indicadores objetivos o simplemente en porcentajes fijados por la ley.

Con respecto a la distribución primaria, la ley implicó un nuevo avance de los gobiernos provinciales en el porcentaje que les correspondía, siendo la primera vez que el conjunto de las provincias superaba el porcentaje correspondiente a la Nación.

En cuanto a la distribución secundaria, se optaría por incluir directamente los porcentajes correspondientes a cada provincia, sin incluir criterios objetivos de reparto alguno, calculado en base a lo que las provincias venían recibiendo en los últimos años del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos de 1972.

El régimen prevé una serie de **obligaciones** que pesan sobre las partes.

En el esquema constitucional, el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos busca conjugar dos grandes principios:

- El Principio de Equidad, con justicia en el caso concreto. A mayor capacidad contributiva o poblacional, mayor participación. Este es un criterio devolutivo, por el que se intenta dar a cada una, lo mismo que aportó.
- El Principio de Solidaridad, que viene a moderar el criterio equitativo, pues de lo contrario, dada las fuertes asimetrías que caracterizan al federalismo argentino, muchas provincias no recibirían lo suficiente para afrontar sus gastos. Este se traduce en la ayuda mutua entre las provincias.
- Además podemos mencionar la prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. En concordancia con el artículo 75, inciso 19, se intenta paliar las desigualdades sociales existentes entre los habitantes de las distintas provincias.

Con estos tres puntos se busca que la nueva ley y la distribución que contemple, estén basados en criterios objetivos, a través de indicadores socioeconómicos que permitan detectar las necesidades reales de las provincias y, en función de ello, asignar recursos.

Es de destacar que, además de la ley de coparticipación federal de impuestos, los municipios están obligados por los denominados pactos fiscales, que son acuerdos políticos celebrados por el Poder Ejecutivo Nacional con sus similares provinciales y luego ratificados por leyes de sus respectivos poderes legislativos.

Poco después de sancionado el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos de la Ley 23.548, el gobierno nacional y las provincias firmaron una serie de acuerdos tendientes a modificar algunos puntos cruciales. A partir de entonces, las relaciones fiscales entre nación y provincias y, más específicamente, las competencias tributarias entre ambos niveles de gobierno, estarían reguladas a través del sistema de coparticipación federal de impuestos. Desde entonces, existirían tres regímenes troncales.

Estos pactos tienden a consagrar algunos principios y disposiciones para reformular la estructura tributaria, impositiva y previsional, de los distintos niveles de gobierno, como, por ejemplo, la disminución de la presión de los gravámenes sobre algunos sectores productivos, evitar la múltiple imposición, etc. A su vez, estos pactos establecen limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria de las provincias y de sus municipios.

En este punto cabe aclarar qué significan los convenios multilaterales. Con la posibilidad de las provincias de imponer obligaciones tributarias por los hechos imponible desarrollados dentro de su territorio surgió el problema de la múltiple imposición de tributos en los casos de que una misma actividad sea desarrollada en jurisdicciones diferentes.

Como solución a esta problemática, surgida por la aplicación múltiple del impuesto sobre los ingresos brutos por parte de diferentes jurisdicciones, surge la posibilidad de celebrar un Convenio Interprovincial a los fines de distribuir la base imponible del tributo en cuestión entre las diferentes jurisdicciones, con el objetivo de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no soporte por su actividad interjurisdiccional un mayor peso impositivo del que soportaría si desarrollase toda su actividad en una misma jurisdicción. El primer convenio multilateral fue celebrado en 1953 y fue reemplazado en numerosas veces hasta 1977, que es el que rige en la actualidad.

Este convenio también forma parte del derecho intrafederal, y además de solucionar la múltiple imposición, establece pautas de armonización y coordinación de los poderes fiscales autónomos y las formas de vigilancia de las actividades desarrolladas en múltiples jurisdicciones a los fines de evitar evasiones.

Otro ejemplo donde existe relación tributaria entre nación y provincias se da a través del Sistema de Asignaciones. Por este sistema, un nivel de gobierno establece y recuda un determinado tributo y del monto total de dicha recaudación transfiere o asigna a los restantes niveles un porcentaje o suma de ella. En la generalidad de los casos, quien recauda y transfiere es el Estado central.

Esta transferencia puede hacerse de forma condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos, como por ejemplo, que dichos importes sean utilizados exclusivamente para la realización de una obra, o en forma incondicionada o global, es decir, sin condición alguna.

Aquí el gobierno nacional es libre en la creación y destino de los fondos, pero una vez creado por ley, tales transferencias pueden ser discrecionales, que es cuando la propia ley deja a criterio del nivel que trasfiere cómo y a dónde se transfiere, o no discrecionales, que es cuando la ley establece cuáles son los criterios por seguir para la asignación de tales recursos.

La diferencia substancial con el sistema de coparticipación radica en dos aspectos: en el sistema de asignaciones los tributos corresponden, o son competencia, del gobierno central, mientras que en el de coparticipación los tributos son concurrentes y, por esto mismo, los montos asignados a los niveles subnacionales no podrían estar condicionados.

El organismo encargado de velar por el Régimen Fiscal de Participación es la **Comisión Federal de Impuestos**. La misma es el órgano de control y fiscalización de la Coparticipación Federal de Impuestos, y está integrada por representantes, titular, suplente y alterno, en algunos casos, de todos los fiscos adheridos: Estado Nacional, las 23 Provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

A los fines decisorios, cada jurisdicción tiene derecho a un voto, con igualdad jerárquica, llevando así consigo el galardón único de ser el "Organismo Federal por excelencia" de la República.

Las atribuciones de la Comisión Federal se encuentran descriptas en la Ley N° 23.548, específicamente en las disposiciones de su artículo 11, del que se desprenden las siguientes:

- **Función de Control y Fiscalización.** La Comisión Federal de Impuestos es el Órgano de contralor y fiscalización del régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación, las Provincias y la C.A.B.A., respecto del Régimen General previsto por la Ley-Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548, así como de los Regímenes Especiales de distribución.
- **Función de Asesoramiento.** La Comisión Federal de Impuestos está facultada para asesorar al Congreso de la Nación en la elaboración de todo proyecto de Ley de

contenido tributario, como también a los entes públicos locales, en materia de su especialidad

- **Función de Interpretación.** La Comisión Federal de Impuestos dicta normas interpretativas del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos. Estas normas, denominadas Resoluciones Generales Interpretativas, son de cumplimiento obligatorio para la Nación, las provincias y la C.A.B.A. Son además de alcance general, es decir, están dirigidas a reglar situaciones jurídicas que comprendan la totalidad de los sujetos sobre los que el Régimen tiene incidencia.

La Comisión Federal de Impuestos puede decidir, de oficio o a pedido de parte en un caso concreto, si los tributos locales o nacionales se oponen, y en qué medida, a los impuestos distribuidos por la ley. Además, puede decidir sobre tributos locales que no se ajusten a los requisitos sustantivos contemplados por la Ley-Convenio N° 23.548 para los casos puntualmente especificados en el artículo 9º, que por ello, se oponen al Régimen.

La Comisión Federal de Impuestos está conformada por un Plenario de Representantes, que se encuentra compuesto por las 25 jurisdicciones.

El Comité Ejecutivo, integrado por 9 jurisdicciones, entre ellas, la Provincia de Córdoba, la Provincia de Buenos Aires, Nación y la Provincia de Santa Fe, forman el claustro de jurisdicciones permanentes.

Según el Reglamento Interno de la Comisión, las 5 jurisdicciones restantes se establecerán con base en zonas, y una de ellas, la quinta jurisdicción, será elegida por el Plenario de Representantes, con una duración de un año en el cargo.

Las reuniones podrán realizarse en cualquier lugar del país, y el Plenario de Representantes realizará no menos de dos reuniones anuales, mientras que el Comité Ejecutivo lo hará periódicamente y con un mínimo de diez sesiones al año.

La Comisión Federal de Impuestos cuenta con una Organización Administrativa comprendida por la Dirección Ejecutiva, la Asesoría Jurídica y la Económica-Financiera; y las Áreas Financiera, Administrativa, Jurídica e Informática, que trabajan coordinadamente de acuerdo a las tareas ordinarias y extraordinarias en orden a la sensibilidad propia de las cuestiones traídas a considerar ante el Organismo.

## **Relación Fisco Contribuyentes**

Para comprender la **relación fisco contribuyentes**, es importante destacar que los elementos más importantes del impuesto son el sujeto, el objeto, la fuente, la base, la cuota y la tasa. A continuación, se especifican cada uno de éstos.



El **sujeto** puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos, mientras que el sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes.

Sin embargo, hay que hacer notar una diferencia entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, ya que muchas veces se generan confusiones, como sucede, por ejemplo, con los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.

Por su lado, el **objeto** es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.

La **fuerza** se refiere al monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos. De tal forma, las fuentes resultan ser el capital y el trabajo.

La **base** es el monto gravable sobre el que se determina la cuantía del impuesto. Por ejemplo, el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, entre otros.

La **tasa o unidad** es la parte alícuota, específica o monetaria que se considera de acuerdo a la ley para fijar el monto del impuesto.

Finalmente, la **cuota** es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas.

### **Componentes organizacionales del sistema tributario argentino**

El autor Walter Agosto, en su artículo titulado “El ABC Del Sistema Tributario Argentino” publicado por CIPPEC, nos enseña que existen dos grandes principios para organizar el sistema tributario.

Uno es el principio del beneficio, según el que los individuos pagan impuestos proporcionales a los beneficios que reciben de los programas públicos. Es decir, los impuestos deben estar relacionados con la utilización efectiva de bienes públicos.

El otro es el principio de la capacidad de pago, que establece que el monto de impuestos que paga el contribuyente debe estar relacionado con su renta o su riqueza. A mayor riqueza, mayor capacidad contributiva y, por tanto, mayores impuestos.

Independientemente de que los gobiernos apliquen uno u otro, también suelen introducirse criterios de justicia y equidad.

En este sentido, cabe destacar el principio de equidad horizontal, según el que los contribuyentes que son esencialmente iguales deben pagar los mismos impuestos. Más controversial resulta el principio de equidad vertical, que refiere al trato fiscal que deben tener las personas con diferentes niveles de rentas.

Los impuestos deben contribuir a la consecución de los objetivos de la política fiscal, pero para esto, es necesario que un sistema tributario cumpla cinco requisitos:

- Neutralidad
- Suficiencia
- Equidad
- Simplicidad
- Crecimiento y estabilidad de precios

Sobre la neutralidad podemos decir que el diseño de los impuestos debe minimizar la interferencia en las señales e información que generan los mercados para evitar asignaciones sub-óptimas que reduzcan el bienestar social.

La suficiencia debe proveer un nivel de recaudación que permita cumplir los objetivos del gobierno.

Además, la distribución de la carga tributaria debe ser equitativa entre los distintos sectores de la población, teniendo en cuenta la capacidad de pago.

Asimismo, el sistema tributario debe ser simple y de fácil acceso para el contribuyente, para minimizar la evasión y elusión.

Y por último, debe haber crecimiento y estabilidad de precios. Es decir, la estructura tributaria debe brindar la posibilidad de suavizar los ciclos económicos, evitando las

presiones inflacionarias y tendencias recesivas que aumenten el desempleo. Si el sistema es simple, neutral y estable, mayores serán las posibilidades de alcanzar los objetivos.

La falta de simplicidad y neutralidad invita a la evasión fiscal, mientras que la falta de estabilidad dificulta la elaboración de planes a largo plazo. No obstante, la consecución simultánea de estos principios puede generar tensiones entre los objetivos de eficiencia y equidad, puesto que no todos pueden cumplirse en el nivel óptimo.

Los sistemas tributarios son la resultante de un proceso histórico con marchas y contramarchas, donde no siempre es posible garantizar el enfoque integral que requieren los postulados teóricos. Pero... ¿cómo se compone un impuesto? O mejor dicho, ¿de qué está hecho?

Siguiendo a la especialista Isabel Roccaro, los elementos que componen la estructura del impuesto son:

- La materia imponible, que es el objeto del impuesto, y responde a la pregunta ¿Qué grava? Por ejemplo, puede recaer sobre bienes, factores, etc.
- El hecho imponible, que según Dino Jarach “es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción”.
- Y la unidad contribuyente, que es el sujeto pasivo. Aquí debemos delimitar el sujeto de jure, que es el que fue considerado en la norma al establecer el impuesto. Por su lado, el sujeto de facto es quien soporta la carga económica del impuesto, a quien el sujeto de jure traslada el impacto económico.

La ley 11683, que estudiaremos en profundidad más adelante, nos dice en su artículo 5 que son responsables por deuda propia:

- Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común
- Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho

- Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible
- Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales, incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

El artículo 6 de la ley 11683 establece que los responsables por deuda ajena son:

- El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro
- Los padres, tutores y curadores de los incapaces
- Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos
- Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c)
- Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.
- Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

De acuerdo con Giuliani Fonrouge, "el sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque no hay que

confundir ambos sujetos. Generalmente el sujeto activo de obligación tributaria es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder impositivo o tributario. El Estado es el sujeto activo por excelencia, en sus diversas manifestaciones: Nación, municipalidades, etc.”

A veces el Estado crea organismos especiales dotados de recursos financieros, y les concede facultades de exigir directamente las respectivas contribuciones. Por ejemplo, los colegios profesionales, quienes carecen de potestad tributaria, pero son sujetos activos de las obligaciones tributarias por autorización estatal.

Este no es el caso de entes descentralizados, en los que el Estado es el sujeto activo. En estas modalidades, que no son muchas, se hace mucho más simple el control del destino de los fondos por parte de los contribuyentes.

Dicho autor agrega que ciertos organismos internacionales son también sujetos activos de obligaciones tributarias; estos son los dotados de personalidad jurídica con facultad de contratar empréstitos y aplicar impuestos. Además, estos sujetos activos son los que colaboran a la hora de diseñar lo que se conoce como **política tributaria**.

Según el profesor Marcelo Fernández, “la política tributaria tiene su génesis o nacimiento en el fenómeno tributario que pone de manifiesto cómo la sociedad debe organizarse para satisfacer sus necesidades individuales y colectivas, las que no pueden ser solventadas por cada individuo aislado y por lo tanto, se requiere del esfuerzo o aporte común de todos los ciudadanos. Este esfuerzo común debería concebirse como una contribución solidaria de aquellos sujetos que tienen mayor capacidad contributiva, a favor de otros sectores sociales más desposeídos”.

La política tributaria está inmersa en un contexto y quienes toman las respectivas decisiones deben predecir el futuro, que rápidamente se convierte en presente, teniendo en cuenta los cambios constantes que se producen.

Por citar algunos cambios, globalización, crisis del sistema financiero internacional, existencia de empresas globales, influencia de organizaciones no gubernamentales, planificación fiscal, informalidad de la economía, etc. La misión que se le atribuya al Estado va a determinar en forma directa los objetivos posibles de la política tributaria.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge, debemos diferenciar a quienes creen que “el Estado debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social” de los que sostienen que “el Estado debe buscar la resolución de estos problemas”.

Para los primeros, la política tributaria solamente tendrá como fin exclusivo la obtención de recursos, es decir, fines fiscales; para los segundos, además de la obtención de recursos, la política tributaria debe perseguir finalidades de naturaleza económica y social, o sea, fines extrafiscales.

Desde el punto de vista económico también se le asigna a la política tributaria importantes objetivos:

- Favorecer o frenar determinada forma de explotación
- facilitar la fabricación de ciertos bienes y la realización de determinadas negociaciones
- actuar sobre la coyuntura y promover el desarrollo económico

Esta influencia de la política tributaria en el desarrollo económico se manifiesta en la formación de ahorro público con destino a financiar la inversión pública; en su influencia en la tasa y estructura de inversión y consumos privados. El elemento conexo y entramado de la política tributaria es ni más ni menos que el derecho tributario.

El **Derecho Tributario** estudia la recaudación del estado. Estudia los derechos y obligaciones que surgen del poder tributario del estado, es decir, de la capacidad estatal de imponer, mediante ley, a los contribuyentes, una obligación de tipo tributaria y percibir de manera coactiva tales tributos.

Además, el derecho tributario se encarga del estudio de los derechos y obligaciones que surgen de la percepción de los tributos, percepción que hace el estado nacional, provincial y municipal en forma coactiva para solventar los gastos del estado y siempre teniendo en cuenta la capacidad contributiva del obligado a pagar.

El derecho tributario comprende:

- La parte general, donde se encuentran los principios necesarios para lograr la coacción tributaria, que es la parte básica de la materia y armoniza las relaciones entre el estado y los particulares obligados, especialmente en lo que hace a la potestad tributaria con las garantías individuales de los contribuyentes.

- Y la parte especial, que contiene las normas específicas respecto a cada uno de los tributos

Existen 4 corrientes tributarias:

- La subordinación al derecho financiero, ya que este es el que regula toda la actividad económica del estado. Cuando se habla de la actividad económica del estado no solo se habla del estado como recaudador, si no como ejecutor del presupuesto, es decir, como gastador, el estado en su actividad de emitir bonos, de realizar transacciones, negociaciones, etc. Al derecho tributario solo le interesa una parte del derecho financiero.
- La segunda corriente es la subordinación al derecho administrativo. Dado que está emparentado con el derecho administrativo, a tal punto que todas las leyes tributarias en forma específica dicen que todo aquello no previsto o imposible de resolver mediante las leyes tributarias, se resuelven mediante las leyes procesales administrativas y eventualmente el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Lo mismo a nivel provincial. Se fundan en la idea de que la actividad recaudadora del estado es una función administrativa típica que no difiere en gran medida del resto de actividades públicas regidas por el derecho administrativo
- Asimismo, todo el derecho sustancial, que es el que se ocupa a la obligación tributaria, es autónomo científica y didáctico dado que tiene sus particularismos, sus instituciones, definiciones y conceptos propios que lo diferencian de todas las demás ramas del derecho. A diferencia de lo que es el derecho penal tributario, dado que pertenece al derecho penal, el derecho procesal tributario pertenece al derecho procesal y el derecho formal tributario solamente es derecho administrativo.
- El derecho tributario forma parte de un todo que es el derecho privado, que no existe ningún tipo de autonomía, que el derecho es uno solo, que cada parte tendrá particularismos propios, pero todo se desprende del derecho madre que es el derecho civil.

Se entiende que el derecho es uno solo, que, si bien posee normas típicas, conceptos, instituciones, debe siempre homogeneizarse con el resto de las normas legales, que serán estudiadas en el próximo módulo.

Tal como venimos estudiando, los impuestos son una parte sustancial, o más bien la más importante, de los ingresos públicos, y justamente por ello poseen un alto nivel de tutela y regulación judicial.

### **Determinación tributaria**

Tal como hemos venido estudiando hasta aquí, el derecho público regula las relaciones que se establecen en planos de subordinación e imposición entre los particulares y el Estado, relaciones en que este actúa ejerciendo su poder o soberanía siendo que el derecho Tributario representa el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos. En él existen un sujeto activo, el Estado, que desarrolla el Poder Tributario, que consiste en la facultad o posibilidad jurídica de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción; y un sujeto pasivo, que son los contribuyentes o responsables, que son los destinatarios legales a quien el mandato de la norma los obliga a pagar el tributo. Recordemos que los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias.

La Corte Suprema ha manifestado al respecto que los impuestos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público.

No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del Poder Tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública.

La obligación tributaria surge a través de una ley. En ella debe aparecer el hecho imponible, que es el presupuesto fáctico de naturaleza jurídica por la que el legislador define el hecho que, al producirse en la realidad, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria concreta y exigible.

Para que se haga efectivo el cumplimiento de aquella obligación por parte del sujeto pasivo, es necesario, en principio, que el mismo presente ante la Administración Fiscal la declaración jurada correspondiente y luego deposite el importe en el organismo fiscal o en los bancos autorizados.

Esta forma de cumplimiento de la obligación jurídico-tributaria se basa en el principio de colaboración fisco contribuyente responsable que debe ser presumido en un Estado Republicano, ya que este es el pueblo que se tributa a sí mismo, por ser la ley una propia auto imposición de los ciudadanos, a favor de la comunidad política organizada de la que



son miembros, realizada a través de los representantes que ellos mismos han elegido a tales fines.

En virtud de ello, la Administración Tributaria tiene como objetivo prioritario lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, y el contribuyente, contribuir de buena fe, tanto con los gastos que demanda la organización estatal, como con las obligaciones de tipo formal que traen aparejadas.

Previo a todo diremos que nuestro sistema tributario se encuentra formado por:

- Impuestos nacionales, como Impuesto a la ganancia, Impuesto al valor agregado, Impuesto sobre los bienes personales, Impuestos a los combustibles, Impuestos específicos a determinados consumos, Impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias, Impuestos de sellos
- Impuestos provinciales, como Impuesto sobre los ingresos brutos, Impuestos inmobiliarios, Impuestos sobre los juegos de azar, Impuestos sobre los automotores
- Impuestos de sellos o Municipales, como Tasas retributivas de servicios
- Y Contribuciones

La **determinación tributaria** es el proceso por el que se establece la existencia y el monto de la obligación tributaria, es decir, el deber de pagar un tributo al Estado. La misma puede ser realizada por el sujeto pasivo, contribuyente o responsable, o por la administración tributaria, es decir, el ente fiscal.

En otras palabras, podemos decir que la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos que permite establecer el monto que deben ingresar los contribuyentes o responsables.

Según Giuliani Fonrouge, la determinación tributaria es “el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Es el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.

El Dr. en Derecho Héctor Villegas conceptúa la determinación tributaria refiriéndola al “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular si existe una deuda tributaria; en su caso quién es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda.” En otras palabras, es el proceso por el que se establece la base imponible y la cuantía de un tributo.

La determinación puede estar a cargo del propio sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, contribuyente o responsable, del sujeto activo, o sea, el organismo recaudador, o de ambos en forma conjunta.

Asimismo, la determinación permite pasar de la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo a la base concreta e individualizada.

La naturaleza jurídica de la determinación tributaria ha sido objeto de debate entre los autores especializados. Algunos sostienen que la determinación tributaria es un acto constitutivo que crea la obligación tributaria al declarar o fijar sus elementos esenciales. Otros afirman que es un acto declarativo, que reconoce o verifica la existencia de una obligación tributaria previamente generada por el hecho imponible.

Autores de la talla de Giuliani Fonrouge, Dino Jarach y Héctor Villegas sostienen que la determinación tiene carácter declarativo, es decir, la obligación tiene existencia desde la aparición del hecho imponible, por lo que la operación de determinación reviste únicamente un carácter declarativo, de algo que preexiste de antemano, a los fines de precisar el monto de la misma.

La determinación, entonces, no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía solo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir, que el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produjo el hecho imponible nació realmente la obligación tributaria.

Ratificando esta postura, Jarach manifiesta que “el momento de creación de la obligación tributaria es la verificación del hecho imponible, es decir, la concreción, en la realidad de la vida, de esas circunstancias que abstractamente ha definido el legislador, y este nacimiento no está supeditado a ninguna comprobación, declaración, determinación o resolución...”

Los tipos de determinación tributaria pueden clasificarse según el sujeto que la realiza, el grado de intervención de la administración tributaria, y el método utilizado para calcular el tributo.

Así, podemos distinguir entre:

- Autodeterminación
- Determinación de oficio
- Y determinación mixta

La autodeterminación es la determinación realizada por el sujeto pasivo mediante la presentación de una declaración jurada, en la que declara los hechos y las circunstancias que configuran el hecho imponible y liquida el tributo correspondiente.

Por su lado, la determinación de oficio es la determinación realizada por la administración tributaria cuando el sujeto pasivo no ha presentado la declaración jurada, ha presentado una declaración incompleta o errónea, o cuando la administración tributaria discrepa de la declaración presentada.

La determinación de oficio puede ser sobre base cierta, cuando se dispone de los datos necesarios para calcular el tributo con exactitud, o sobre base presunta, cuando se recurre a indicios o criterios legales para estimar el tributo.

Asimismo, es un acto de carácter eventual, mediante el que el organismo recaudador pone de manifiesto la situación tributaria de un contribuyente.

Este procedimiento se encuentra formado por diferentes etapas, comenzando por una verificación e investigación realizada por el Fisco, y una vez detectada la falta de cumplimiento por parte del sujeto pasivo o ante la impugnación de la declaración jurada comienza una secuencia de acciones que se encuentran reguladas por la ley 11683.

En este caso, el Fisco le otorgará al contribuyente una vista de las actuaciones administrativas y los cargos que se le imputan, teniendo la posibilidad el mismo de contestar esa vista y de ofrecer todas las pruebas conforme al objeto de su pretensión. Sin dudas, esta vista constituye una adecuada posibilidad para el ejercicio del derecho de defensa.

Tal como dijimos anteriormente, esta determinación puede realizarse sobre base cierta, es decir, cuando la AFIP cuenta con todos los elementos que determinan la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; o sobre base presunta, cuando la misma no cuenta con todos los elementos para determinar la existencia del hecho imponible y su

cuantificación, por lo que debe aplicar las presunciones que se encuentran establecidas en el Código Fiscal.

Por último diremos que la determinación mixta es la determinación realizada conjuntamente por el sujeto pasivo y la administración tributaria, mediante un acuerdo o una transacción en el que se fijan los elementos de la obligación tributaria.

La determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el hecho imponible, que no se configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que ésta no se extinguió, etc.

La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la ley 11683 se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos.

### **Organismos de Recaudación**

A nivel nacional, el **organismo recaudador** por excelencia es, ni más ni menos, que la Administración Federal de Ingresos Públicos, también conocida como AFIP, que tiene a su cargo la ejecución de la política tributaria, aduanera y de recaudación de los recursos de la seguridad social de la Nación.

En la AFIP trabajan especialistas en cobro de impuestos y de recursos de la seguridad social, y en el control del comercio con otros países. Esta obtiene fondos que luego envía al Ministerio de Economía y lo hace cumpliendo las leyes que dictan nuestros representantes en el Congreso.

La Administración Federal de Ingresos Públicos es una entidad autárquica, tanto en su aspecto organizacional como en el administrativo y financiero, y tiene como función primordial la ejecución de la política tributaria y aduanera.

De la propia información de su portal, sabemos que la misma fue creada en el año 1996 a partir de la fusión de la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas a través del Decreto 1156/96, que le otorgó el carácter de entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía.

Posteriormente, en el año 2001 se creó la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, que se incorporó a la estructura organizativa de AFIP mediante el Decreto 1231/2001.

Actualmente AFIP gestiona la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales, los recursos de la seguridad social y el control de las actividades del comercio exterior.

Su misión es administrar el sistema tributario, aduanero y de los recursos de la seguridad social de forma efectiva, simple y equitativa, promoviendo la cultura del cumplimiento voluntario, la formalización de la economía y la inclusión social.

Las áreas que la integran son:

- Dirección General Impositiva, que tiene a su cargo la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales. Entre sus funciones principales se encuentran la recaudación impositiva, el establecimiento de multas, sanciones, determinaciones de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos. Además, fomenta la cultura del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes
- Otra área es la Dirección General de Aduanas, que tiene a su cargo la aplicación de la legislación sobre importación y exportación de mercaderías, así como el control de los bienes que ingresan o egresan al país. Su función principal es la valoración, clasificación, verificación y control de mercaderías y sus medios de transportes. Colabora en el resguardo de la seguridad nacional, la economía, la salud pública y el medio ambiente, vedando el flujo de mercaderías peligrosas o ilegales. Fomenta la cultura del cumplimiento voluntario por parte de los usuarios.
- Finalmente, la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, que efectúa la recaudación, fiscalización y distribución de los recursos que financian la Seguridad Social. Tiene a su cargo el establecimiento de multas, sanciones, determinaciones de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos. Regula el conjunto de regímenes y normas que preservan el nivel de vida de la población y la asisten mediante prestaciones dinerarias de servicios ante situaciones de maternidad, enfermedad, vejez, accidente o desempleo. Además, a nivel provincial y municipal existen diversos organismos que se encargan de la recaudación de los tributos de su competencia.