



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO**  
**Facultad de Ciencias Económicas**

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

**“HACIA EL INTERIOR DE  
NUESTRO SISTEMA  
IMPOSITIVO”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

POR:

MARIA ANABEL LUCERO

DIRECTOR:

LUIS EDUARDO CINTA

MENDOZA

2012

## ÍNDICE

Introducción.....	4
<b>CAPÍTULO I- NOCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.....</b>	<b>6</b>
1. Conceptos generales.....	6
1.1 ¿Qué es un tributo?.....	6
1.2 Características de los tributos.....	6
1.3 Finalidad de los tributos.....	7
1.4 Clasificación de los tributos.....	7
1.4.1 Impuestos.....	9
1.4.2 Tasas.....	6
1.4.3 Contribuciones.....	9
<b>CAPÍTULO II- RELACIÓN ESTADO-CONTRIBUYENTE.....</b>	<b>11</b>
2. Concepto de Relación Jurídica Tributaria.....	11
2.1 Obligación Tributaria.....	11
2.1.1 Sujeto Activo de la OJT.....	12
2.1.2 Sujeto Pasivo de la OJT.....	12
2.2 Responsable Solidario.....	13
2.3 Responsables Sustitutos.....	13
<b>CAPÍTULO III- SISTEMA IMPOSITIVO ARGENTINO.....</b>	<b>15</b>
3. Organización y Funcionamiento.....	15
3.1 Organización Jurídica.....	15
3.2 Autoridades Legislativas.....	15
3.3 Potestades tributarias.....	16
3.4 Organismos Recaudadores.....	16
3.4.1 ¿Quién es la AFIP?.....	17
3.5 Evolución.....	18
3.6 Principales Gravámenes Vigentes.....	18
3.6.1 Impuesto a las Ganancias.....	19
3.6.2 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta...	22
3.6.3 Impuesto sobre los Bienes Personales.....	25

3.6.4	Impuesto al Valor Agregado.....	26
3.6.5	Impuestos Internos.....	31
3.6.6	Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios	33
3.6.7	Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	34
<b>CAPÍTULO IV- COMPARACIÓN DE DISTINTOS SISTEMAS IMPOSITIVOS.....</b>		<b>36</b>
4.	Sistemas impositivos del MERCOSUR.....	36
4.1	Comparación general respecto la carga tributaria .....	36
4.1.1	Comparación de los principales impuestos.....	38
	• Impuesto a la renta de personas jurídicas o empresas (IRPJ) .....	38
	• Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF).....	41
	• Impuestos generales al consumo (IVA y otros).....	44
	• Impuestos tipo valor agregado (IVA).....	44
	• Tratamientos especiales para pequeños contribuyentes .....	45
	• Impuestos selectivos al consumo.....	50
4.2	La tributación en los Estados Unidos de América.....	53
<b>CONCLUSIÓN.....</b>		<b>55</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>		<b>57</b>

## INTRODUCCIÓN

Todo sistema impositivo tiene como función la aplicación de tributos, por ello constituye el modo en que los estados obtienen recursos para solventar el gasto público y llevar adelante el desarrollo y buen funcionamiento de una nación.

Siendo ese el sentido de su creación e implementación, aparecen como indispensables para el sostenimiento de los estados modernos. Sin embargo la aplicación de tributos, supone que se den en la misma, los principios de generalidad y equidad que, según los desarrollos teóricos de especialistas en el tema constituyen la base sobre la que se asienta la justificación del derecho de los estados de establecer cargas contributivas, que los ciudadanos deben cumplir de manera obligatoria.

El estudio del sistema impositivo argentino nos lleva a preguntarnos:

¿Se cumplen los principios de generalidad y equidad en la aplicación del sistema impositivo argentino?

¿Funciona de forma equitativa, o existen sectores más vulnerados, por una incorrecta aplicación de los tributos?

A través de este trabajo, que asume características de una investigación descriptiva del sistema impositivo, en tanto se analiza pormenorizadamente cada componente que constituye el sistema, se intenta cumplir con los siguientes objetivos:

- Establecer cómo se cumplen los principios de equidad, generalidad y razonabilidad en el funcionamiento del sistema;
- Reunir en un documento, la información necesaria, completa y relevante sobre el tema desarrollado.

En la metodología utilizada se vincularon la lógica cualitativa, y se privilegia el análisis documental como estrategia de recolección de datos.

En los primeros capítulos, a partir de las categorías conceptuales básicas se avanza en el estudio de cada uno de los componentes del sistema en particular, respecto de su forma de aplicación, objeto, sujeto, hecho imponible, alícuotas, exenciones, deducciones, tasa aplicables, entre los aspectos más relevantes.

El corpus documental que se logra reunir, aparece como un insumo importante en orden a pensar en un elemento que haga más sencilla la tarea de consulta para profesionales y alumnos, respecto al tema impositivo.

En el resto de la investigación se realiza un estudio comparativo sobre la aplicación y funcionamiento del sistema tributario actual de nuestro país y en otros países de América, al tiempo que se constatan los aspectos mencionados con las teorías que muestran un “sistema tributario ideal”.

Nos planteamos como hipótesis o anticipación de sentido lo siguiente:

El acercamiento de nuestro sistema impositivo a las teorías de “sistemas tributarios ideales” redundaría en una aplicación más equitativa y razonable del mismo.

# CAPITULO I

## NOCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO

### 1. CONCEPTOS GENERALES

#### 1.1 ¿Qué es un tributo?

Se pueden definir los tributos como “toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario”. Otra definición similar nos dice que “los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Por último Giuliani Fonrouge señala que los tributos son una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.<sup>1</sup>

#### 1.2 Características de los tributos<sup>2</sup>

a) El tributo es una prestación en dinero, de modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado;

b) El tributo es exigible forzosamente por el Estado, su cumplimiento no es voluntario, el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento, y ello es así por cuanto es el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido;

c) La imposición o establecimiento de todo tributo se somete a un principio de legalidad, y ello quiere decir que su nacimiento y aplicación no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas, por ello se afirma que no existe un impuesto sin una ley previa que lo establezca, todo lo cual deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados;

---

<sup>1</sup> GIULIANI FONROUGE, C. (1970). Derecho Financiero, 2ª edición. Buenos Aires: Depalma.

<sup>2</sup> Ibídem pág. 152

d) La imposición de un tributo emana del poder de imperio del Estado que es inherente a su soberanía, poder en virtud del cual el Estado se encuentra en situación de crear tributos y perseguir su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el Poder Legislativo, a través del cual nacen las leyes que establecen la carga tributaria, y el Poder Ejecutivo, encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.

e) Los tributos recaen sobre una persona determinada, natural o jurídica.

A partir entonces de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado surgirá un vínculo jurídico entre el Fisco, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.

Los tributos constituyen la fuente de recursos o financiamiento más importante con que cuenta el Estado, llegando a cubrir cerca del 70% a 80% del presupuesto nacional. Se caracterizan además por su fácil recaudación y alto rendimiento. En cuanto a su finalidad, ya hemos dicho que es preferible entender que ellos, al igual que todos los recursos fiscales, están destinados en general tanto a cubrir las cargas públicas como a perseguir objetivos extrafiscales, sociales o económicos.

### 1.3 Finalidad de los tributos<sup>3</sup>

Su 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.

### 1.4 Clasificación de los tributos

#### 1.4.1 Impuestos

El impuesto “es la prestación en dinero que el Estado exige de ciertos sujetos económicos, coactivamente, sin contraprestación y de acuerdo a reglas fijas para financiar los servicios públicos que satisfacen necesidades colectivas de carácter indivisible”.

El impuesto en consecuencia es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio del Estado al obligarlo a su cumplimiento.

Según Texier el impuesto “es una prestación pecuniaria, requerida de personas físicas o morales [jurídicas] de derecho privado y, eventualmente, de derecho público, según sus facultades contributivas, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida determinada, para la

---

<sup>3</sup> Ibídem pág. 153

satisfacción de las cargas públicas del Estado y de otros colectivos territoriales, con la intervención del poder público”.<sup>4</sup>

Puede observarse que el impuesto participa de las características comunes a todo tributo; sin embargo, distingue en él la circunstancia que no es posible visualizar el beneficio o contraprestación que el obligado pueda recibir del cumplimiento del impuesto.

Por ello otro autor señala que “el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

El impuesto es el tributo más generalizado, de mayor recaudación y aplicación y los podemos clasificar de la siguiente forma:

#### ***Impuestos reales – Impuestos personales.***

Desde el punto de vista de las circunstancias que determinan la capacidad contributiva que se pretende gravar con el impuesto, se distingue:

- Impuestos reales: Son aquellos que gravan el gasto, la renta o riqueza de un sujeto sin considerar las circunstancias personales del obligado al pago del impuesto. Ej.: IVA.

- Impuestos personales: Son aquellos que consideran las circunstancias personales de un sujeto que pueden llegar a modificar la capacidad contributiva afectada por el impuesto, tales como su estado civil, la circunstancia de encontrarse inválido o cesante, el número de hijos, etc.

#### ***Impuestos directos – Impuestos indirectos.***

Desde el punto de vista de la manifestación de la capacidad contributiva, se distingue:

- Impuestos directos: Aquellos que gravan lo que una persona tiene o lo que una persona gana o retira, es decir, son aquellos impuestos que afectan a la riqueza o el ingreso como demostraciones de la capacidad contributiva del obligado a su pago. Ej. Impuesto a las ganancias.

- Impuestos indirectos: Aquellos que gravan el gasto como manifestación de la riqueza. Ej. Impuesto al Valor Agregado (IVA).

#### ***Impuestos internos – Impuestos externos o de comercio exterior.***

Atendiendo al lugar en que se generan las actividades que se gravan con el respectivo impuesto, pueden distinguirse:

- Impuestos internos: Aquellos impuestos que gravan las rentas, la riqueza o las actividades que existen o se generan o producen dentro del país. Ej. El IVA.

- Impuestos externos o de comercio exterior: Aquellos que gravan las operaciones del comercio o tráfico internacional de mercaderías.

#### ***Impuestos monofásicos-Impuestos plurifásicos***<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> GILBERT Texier et GUY Gest (1982) en Droit Fiscal, Paris, Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, Pag.2

<sup>5</sup> ibídem

Atendiendo a la etapa de comercialización en que se recauden, los impuestos indirectos a su vez, y tomando por tales a aquellos que permiten al contribuyente trasladar o recargar el impacto económico a un tercero, pueden subdividirse según el número de etapas de comercialización en las que se aplica el impuesto.

- Impuesto monofásico: Es aquel impuesto que grava el bien en una sola etapa dentro de la cadena de producción y distribución, ya sea a nivel de productor, de mayorista o minorista. En estos casos la evasión en caso de producirse acarrea la pérdida total del impuesto.
- Impuesto plurifásico o de etapas múltiples: Es aquel impuesto que se aplica en más de una etapa o en todas las etapas de producción y distribución de un bien o servicio.

### 1.4.2 Tasas

Es la prestación pecuniaria a la que es obligado el contribuyente por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público. En las tasas la obligación del pago surge cuando el servicio es puesto a disposición del contribuyente, aunque este no lo utilice.

El concepto de tasa supone un grado de voluntariedad del usuario para utilizar este servicio y soportar la tasa, además supone obtener una prestación directa e individual de parte del Estado. El costo o precio de este tributo no debe ser superior al precio de costo del servicio o actividad estatal que se presta por el Estado, en relación al contribuyente deudor.<sup>6</sup>

*Situaciones que motivan la exigencia de una tasa:*

- ❖ La utilización del dominio público para un uso privado.
- ❖ La prestación de servicios públicos que beneficien de modo particular a un sujeto, siempre que los mismos no sean de solicitud voluntaria para los administrados, y no se presten simultáneamente por el sector privado.
- ❖ La tasa es similar al peaje y a una patente; ésta última es el pago que se exige por la Municipalidad para realizar una actividad comercial o profesional. En estos dos últimos casos la voluntad del sujeto tiene menor relevancia pues se trata de servicios a los que es obligado usualmente a utilizar.

### 1.4.3 Contribuciones<sup>7</sup>

Contribuciones especiales: no existe una demanda de ese sujeto pasivo (obras públicas, establecimiento de servicios públicos). Existe una contraprestación por parte de la administración.

---

<sup>6</sup> MACON, J. (2001) "Economía del Sector Público" Buenos Aires, Editorial McGraw-Hill. Pág.138

<sup>7</sup> ibídem

Lo que justifica la existencia de una contribución especial es el beneficio que de forma especial recibe un sujeto, motivado por dos tipos de actividades administrativas:

- por la realización de una obra pública.
- por el establecimiento o la ampliación de los servicios públicos.

Lo recaudado por la contribución especial se destina a la obra pública para la que se pidió.

El sujeto pasivo de las contribuciones especiales, es la persona a la que se le va a exigir que cumpla el pago. Va a ser el especialmente beneficiado, el vecino que tiene su inmueble en la zona en la que se realiza la obra pública.

Los impuestos y contribuciones son obligatorios. La tasa en principio es voluntaria o al menos el sujeto pasivo se encuentra en libertad de utilizar o no el servicio público que da origen a la obligación tributaria.

## CAPITULO II

### RELACIÓN ESTADO-CONTRIBUYENTE

#### 2. CONCEPTO DE RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA<sup>8</sup>

La relación jurídica tributaria es aquella que nace a partir del ejercicio por parte del Estado del poder tributario y consiste en derechos y obligaciones recíprocos que surgen entre el Fisco, los contribuyentes y terceros. Dentro de esta compleja relación jurídica existe una obligación principal, que afecta al contribuyente y que es la de pagar el impuesto. Existen además otras obligaciones accesorias que tienen por objeto asegurar y facilitar la liquidación y recaudación de los tributos, obligaciones accesorias que pueden afectar tanto al contribuyente como a terceras personas tales como Municipalidades, etc.

En sentido amplio, tanto la obligación principal como las obligaciones accesorias quedan comprendidas dentro de la noción de “obligación tributaria”.

En sentido restringido, sin embargo, la obligación tributaria es aquella establecida por ley y en razón del Poder Tributario del Estado, y que impone a un sujeto deudor, comúnmente denominado contribuyente, el deber y necesidad de dar al Estado u otra persona jurídica de derecho público, el que tiene la calidad de acreedor, una suma de dinero a título de tributo.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias acarrea distintas consecuencias que pueden ser **delitos tributarios** (infracción tributaria material, por ejemplo por omisión o defraudación fiscal) o **infracciones tributarias formales** (por ejemplo, por omisión de inscripción, de registración de operaciones, de emisión y conservación de comprobantes, de presentación de DDJJ, entre otras).

##### 2.1 Obligación tributaria

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidad de cosas determinadas por ley.

Obligación patrimonial (obligación de dar, nunca de hacer).

Es un vínculo de orden personal:

- Sujeto activo: estado o sus delegaciones establecidas por ley.
- Sujeto pasivo: persona individual o colectiva, tanto con plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o dispone únicamente de un patrimonio de

---

<sup>8</sup> VILLEGAS, H.B.,(2009) resumen y apuntes de clase de Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 7° edición ampliada y actualizada, San Rafael, FCE UNCUYO, pág. 1 a 30

afectación y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividades económicas autónomas.

### 2.1.1 Sujeto activo de la OJT

Estado en sus diversas manifestaciones:

- Nación
- Provincias
- Municipios

La nación y las provincias poseen un poder tributario originario mientras que los municipios poseen un poder tributario originario o derivado.

### 2.2.2 Sujeto pasivo de la OJT

La correlación existente entre tributo y obligación tributaria (esta es una consecuencia de aquél) implica que existen una relación entre el sujeto pasivo del tributo (persona individual o colectiva sometida al poder tributario) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (persona llamada por ley al cumplimiento de la obligación).

No necesariamente existe identidad entre ambas partes, generalmente el sujeto del impuesto (contribuyente) es el sujeto de la obligación.

En casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujetos pasivos de la obligación a personas distintas del contribuyente que se suman a este o actúan paralelamente a él o lo sustituyen completamente.

El sujeto pasivo de la OJT es aquella persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

Así podemos encontrar:

- **Responsables por deuda propia:** quien verifica el hecho imponible. Si la ley no lo menciona no se viola el principio de legalidad, aparece por inferencia o implicancia.
- **Responsable en cumplimiento de deuda ajena:** deben estar expresamente en la ley, no aparecen por implicancia o inferencia.

Solo la ley puede fijar la calidad de deudor o responsable, los particulares no pueden modificar esta situación por acuerdo de partes, la condición de deudor no es transmisible o sustituible por convenio.

## 2.2 Responsable solidario

Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación.

Hay un doble vínculo obligacional y una única prestación.

Esta puede ser establecida entre distintas categorías de sujetos pasivos, (contribuyentes entre sí: son varios sujetos pasivos los que realizan el hecho imponible, son destinatarios legales de una porción del tributo, pero por solidaridad puede exigírsele a cualquiera de ellos el cumplimiento de la prestación total, sin perjuicio de tener derecho al resarcimiento o con personas ajenas a la OT; la cual debe estar expresa en la ley).

La solidaridad tiene efectos tales como:

- ❖ El fisco acreedor puede exigir la totalidad de la deuda tributaria a cualquiera de los sujetos solidarios o a todos en su conjunto.
- ❖ Si la deuda se extingue para uno, la extinción opera para todos.
- ❖ Si el fisco reclama la deuda a uno y éste resulta insolvente puede reclamar esa deuda a otro.
- ❖ La interrupción de la prescripción que opera para uno, opera para todos.

## 2.3 Responsables sustitutos

El legislador los instituye cuando decide remplazar ab initio al realizador del hecho imponible, este ocupa el lugar del realizador y lo desplaza de la OT.

Estos también son nombrados por el legislador por tener algún nexo jurídico o económico con el realizador pero son totalmente ajenos al hecho imponible, que se configura o realiza respecto del realizador, necesariamente deben estar expresamente nombrados y no deben soportar pecuniariamente la carga del tributo (acción de regreso).

En general, y para concluir, la doctrina reconoce tres sujetos principales de la relación jurídica tributaria:

1. **El contribuyente:** sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien produce el hecho imponible y cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al establecer el tributo.

Es el deudor a título propio y quien tiene a su cargo el cumplimiento de todas las obligaciones de carácter material y formal

Su obligación resulta del simple acaecimiento del hecho imponible. Por ello Jarach expresa que el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en la norma explícita del derecho tributario material. Solo a él le corresponde la causa del tributo.

2. **El responsable**, en cambio, tiene una obligación accesoria de garantía con respecto al contribuyente, que no deriva del propio hecho imponible sino del presupuesto del que nace su responsabilidad.

Ella surgirá solo de la ley, encargada de determinar que otros sujetos deberán responder junto al contribuyente (sujeto pasivo) por la deuda tributaria, aunque sea en forma solidaria y/o subsidiaria.

Vale decir que para que nazca la obligación del responsable será necesario que se produzca el presupuesto del hecho que la ley prevé para ello pero, además, que haya tenido lugar el hecho imponible en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo.

Por ende, como bien lo señala la doctrina española e italiana, debe efectuarse una distinción entre sujeto pasivo en sentido estricto (contribuyente o sustituto) y responsables, los que tienen obligaciones tributarias diferentes: la principal a cargo del sujeto pasivo, que deriva de la realización del hecho imponible y la que está a cargo del responsable, nacida como consecuencia de la existencia del presupuesto del hecho de la responsabilidad, conexo con el hecho imponible y dependiente del mismo, por eso se dice que el responsable no es el único obligado frente al estado, no responde solo sino al lado, es decir junto al sujeto pasivo en sentido estricto.

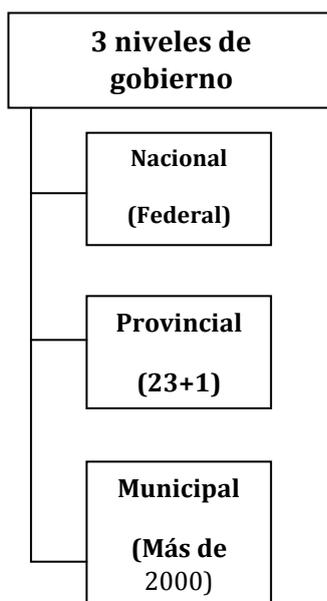
3. **El sustituto**, si bien requiere del mismo modo que el responsable, de que se produzcan dos presupuestos, de hecho el de la sustitución y el hecho imponible, se diferencia de éste en cuanto a que el responsable está obligado junto al contribuyente mientras que el sustituto lo está en lugar del contribuyente, desplazando a éste como deudor principal de la obligación, mientras que el responsable tiene una obligación de garantía, éste es obligado directo no sólo al pago de la obligación principal sino al cumplimiento de todos los deberes formales.

## CAPITULO 3

### SISTEMA IMPOSITIVO ARGENTINO

#### 3. ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO

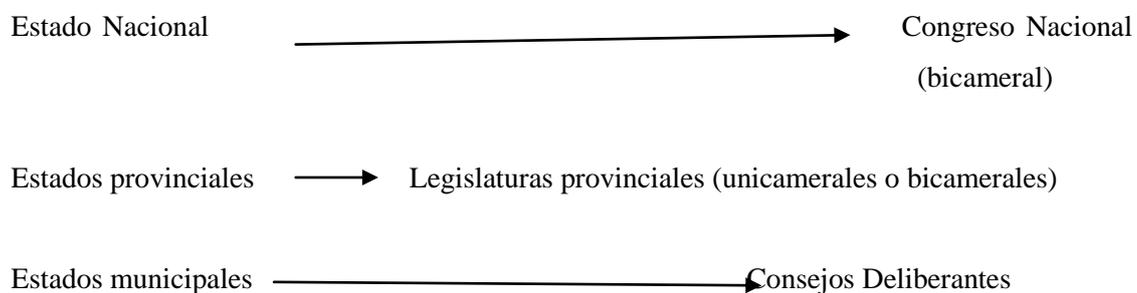
##### 3.1 Organización jurídica<sup>9</sup>



La atribución de competencias entre ellos surge de una regla de distribución genérica contenida en la Constitución Nacional en atención a los servicios, funciones y competencias que cada uno de ellos asuman.

En materia tributaria rige el llamado Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

##### 3.2 Autoridades legislativas



<sup>9</sup> CUADRA, J. M. (2006) El sistema tributario argentino. Recuperado de [http://www.camarco.cl/documentos/Sistema\\_Tributario\\_Argentino](http://www.camarco.cl/documentos/Sistema_Tributario_Argentino) pág. 2 a 4

### 3.3 Potestades tributarias

Provincias → Originarias (conservan el poder no delegado)

Nación → Delegadas por las provincias

Municipios → Delegadas por las provincias

La Nación tiene la potestad exclusiva y permanente de:

- Impuestos indirectos: internos (al consumo) externos (aduaneros)

Concurrente y permanente con las provincias:

- Impuestos indirectos.

Y transitoria y condicionada en el caso de:

- Impuestos directos: en forma excepcional y por tiempo determinado (a la renta y al patrimonio)

Las provincias poseen potestad concurrente y permanente con la nación en:

- Impuestos indirectos

Y permanente y exclusiva en:

- Impuestos directos

Los municipios:

- Impuestos directos determinados fijados por las constituciones provinciales

### 3.4 Organismos recaudadores

Estado Nacional → Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Estados Provinciales → Direcciones Provinciales de Rentas (ARBA - Agencia de Recaudación de Buenos Aires - en el caso de la provincia de Buenos Aires)

Estados Municipales → Delegaciones Municipales

### 3.4.1 ¿Quién es la AFIP?

La **Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**<sup>10</sup> es un organismo autárquico del Estado argentino dependiente del Ministerio de Economía. Es el encargado de recaudar las rentas e impuestos nacionales, tanto internos a través de la Dirección General Impositiva y de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, como externos a través de la Dirección General de Aduanas. Asimismo, y dentro de sus atribuciones, le corresponde regular las obligaciones y derechos de los contribuyentes.

Anteriormente la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas funcionaban como organismos independientes el uno del otro, y fueron puestos bajo la misma órbita de la AFIP durante el gobierno del presidente Carlos Menem mediante el Decreto 1156/96. Desde 2009 su titular es Ricardo Echegaray.

Las funciones y facultades de la AFIP incluyen la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales de la Nación y en especial de:

✚ Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional.

✚ Los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras que le estén o le fueren encomendadas.

✚ Los recursos de la seguridad social correspondientes a:

1. Los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones, sean de trabajadores en relación de dependencia o autónomos.
2. Los subsidios y asignaciones familiares.
3. El Fondo Nacional de Empleo.
4. Todo otro aporte o contribución que de acuerdo a la normativa vigente se deba recaudar sobre la nómina salarial.

✚ Las multas, recargos, intereses, garantías y cualquier accesorio que por situaciones de cualquier naturaleza puedan surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales.

---

<sup>10</sup> Disponible en [wikipedia.org/wiki/Administración\\_Federal\\_de\\_Ingresos\\_Públicos](http://wikipedia.org/wiki/Administración_Federal_de_Ingresos_Públicos); AFIP [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

✚ El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas.

✚ La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías.

✚ Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna.

La AFIP divide al país en regiones dentro de las cuales se encuentran las distintas sedes y distritos. Dentro de la Región Mendoza se encuentran dos Agencias.

### 3.5 Evolución

1900 – 1940

Predominan los tributos indirectos:

- derechos de importación y exportación
- impuestos internos a alcoholes, cerveza y fósforos
- impuesto a las ventas

1940 – 1970

Crecimiento relativo de los tributos directos:

- impuesto a los réditos
- impuesto sobre los beneficios extraordinarios
- impuesto a las ganancias eventuales
- impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes

1970 – 2011

Fuerte incremento de los tributos indirectos

- impuesto al valor agregado
- impuestos internos

### 3.6 Principales gravámenes vigentes

A nivel nacional:

Sociedades:

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

- Impuesto al Valor Agregado
- Impuestos Internos
- Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios

Persona física:

- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto sobre los Bienes Personales

A nivel provincial:

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- Impuesto de Sellos
- Impuesto a los Automotores
- Impuesto Inmobiliario

A nivel municipal:

- Tasas Municipales (publicidad, habilitaciones)
- Alumbrado, barrido y limpieza
- Tasa de seguridad e higiene

### 3.6.1 Impuesto a las Ganancias<sup>11</sup>

**OBJETO:**

“Grava todas las ganancias obtenidas por los sujetos del impuesto.”

**SUJETO:**

Las personas de existencia visible (físicas o naturales) y de existencia ideal (jurídicas).

**Residentes:** Se aplica “Renta Mundial”. Tributan sobre las ganancias **netas** obtenidas en el país y en el exterior

**No residentes:** Se aplica “Principio de la Territorialidad o de la Fuente”. Tributan sobre las ganancias **netas** de “fuente argentina”, es decir sobre las obtenidas en el país.

---

<sup>11</sup> Ley de Impuestos a las Ganancias; Versión 1.4; Separatas de legislación; Argentina,(2009) pag.51

## ¿QUÉ ES GANANCIA?

-1-

*Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce.*

-2-

*Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por las sociedades (anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada, en comandita simple, asociaciones civiles, fundaciones, de economía mixta, fideicomisos, fondos comunes de inversión, y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales).*

Definiciones:

### **ENAJENACIÓN**

Para el derecho común es la mera venta. Para la ley del impuesto a las ganancias se entenderá por enajenación “la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.”

### **RESIDENCIA**

“Se consideran residentes en la República a las personas de existencia visible que vivan más de 6 meses en el país en el transcurso del año fiscal (año calendario).”

### **GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA**

*Aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.*

### **CATEGORIAS DE IMPUESTO:<sup>12</sup>**

- PRIMERA: Renta del Suelo
- SEGUNDA: Renta de Capitales

---

<sup>12</sup> *Ibidem* pag.60

- TERCERA: Beneficios de las Empresas
- CUARTA: Renta del Trabajo Personal

### **PRIMERA CATEGORÍA**

#### **RENTA DEL SUELO**

- *Locación de inmuebles urbanos y rurales.*
- *Constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis.*
- *Valor de las mejoras introducidas en los inmuebles por los arrendatarios en la parte que este no esté obligado a indemnizar.*
- *Los gravámenes que el inquilino haya tomado a su cargo.*
- *El alquiler de los muebles y otros accesorios o servicios que complementan la locación principal.*
- *El valor locativo (alquiler presunto) de inmuebles cedidos gratuitamente.*
- *El valor locativo de los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo o semejantes.*

### **SEGUNDA CATEGORÍA<sup>13</sup>**

#### **RENTA DE CAPITALES**

- *La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones, créditos en dinero y toda suma que sea el producto de la colocación del capital.*
- *Los beneficios de la locación de cosas muebles y los derechos, las regalías y los subsidios periódicos.*
- *Las rentas vitalicias y las ganancias en seguros sobre la vida.*
- *Los beneficios provenientes del cumplimiento de los planes de seguro de retiro privados.*
- *Los rescates por desistimiento de los planes de seguro de retiro.*
- *El interés accionario que distribuyen las cooperativas.*
- *Los ingresos por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares.*
- *Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie (excepto en acciones), que distribuyan las sociedades de capital.*

---

<sup>13</sup> *Ibidem* pag.61

- *Los resultados de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones.*

### **TERCERA CATEGORÍA<sup>14</sup>**

#### **BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS**

- *Las obtenidas por las sociedades de capital.*
- *Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en este.*
- *Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio.*
- *Las derivadas de loteos con fines de urbanización.*
- *Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.*
- *Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.*

### **CUARTA CATEGORÍA<sup>15</sup>**

#### **RENTA DEL TRABAJO PERSONAL**

- *Las obtenidas del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.*
- *Las provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.*
- *Las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.*
- *De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas.*
- *Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas.*
- *Las derivadas de las actividades de corredor, viajante de comercio o despachante de aduana.*

### **3.6.2 Impuesto a las Ganancia Mínima Presunta<sup>16</sup>**

**OBJETO:** Grava el activo en el país y en el exterior, valuado impositivamente, perteneciente a sujetos del impuesto.

---

<sup>14</sup> Ibidem pag.62

<sup>15</sup> Ibidem pag.69

<sup>16</sup> Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima presunta; versión 1.4; Separatas de legislación; Argentina, (2009) pág. 247 a 248

### **SUJETO:**

- “Las sociedades, asociaciones civiles, fundaciones, empresas unipersonales y las personas físicas titulares de inmuebles rurales, domiciliados en el país.”
- “Los establecimientos estables en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior: sucursal, empresa unipersonal, representación, oficina, taller, inmueble rural (aunque no se explote), mina, cantera, instalación para almacenaje, lugar fijo para adquirir mercadería, etc.”

### **BIENES EXENTOS:**

- *Bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego*
- *Bienes afectados a la actividad minera*
- *Acciones y participaciones societarias en el capital de otras entidades sujetas al impuesto*
- *Cuotas de fondos comunes de inversión en la proporción atribuible al valor de las acciones de entidades sujetas al impuesto que integren el activo del fondo*
- *Aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y saldos pendientes de integración de los accionistas*
- *Bienes pertenecientes a entidades exentas en el impuesto a las ganancias*
- *Los bienes gravados que valuados impositivamente y en conjunto no superen los \$ 200.000.- (se trata de mínimo exento y no de mínimo no imponible; es decir que si supera ese monto, el impuesto se paga sobre la totalidad del activo)*
- *El valor de los bienes muebles amortizables de primer uso (excepto automóviles) y la inversión en mejoras de inmuebles, en el ejercicio de incorporación o inversión y el siguiente*

### **NORMAS DE VALUACIÓN**

#### **BIENES SITUADOS EN EL PAÍS**

- Criterio básico: valor residual actualizado para bienes o inmuebles amortizables, costo actualizado para el resto de los bienes. Por ley 25073 el coeficiente de actualización es 1.
- Inmuebles: no puede ser inferior al valor fiscal para impuestos inmobiliarios.

- Inmuebles rurales (de acuerdo con leyes catastrales): el valor residual impositivo se reduce en un 25% del valor fiscal de la tierra libre de mejoras o en \$ 200.000.-, el que sea mayor.

- Tenencias de moneda y créditos en moneda extranjera: al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio.

- Automotores: valor residual actualizado.

- Fondos comunes de inversión: al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio, si no a su costo actualizado con más los intereses devengados.

- Acciones: al valor de cotización; si no cotizan en bolsa a Valor Patrimonial Proporcional (Patrimonio Neto dividido cantidad de títulos).

### **BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR**

- Inmuebles y bienes muebles amortizables: valor de mercado o valor residual actualizado al tipo de cambio de cierre del ejercicio

- Créditos y depósitos en moneda extranjera: al tipo de cambio de cierre del ejercicio

- Resto de los bienes: a su valor de costo convertido al tipo de cambio de cierre del ejercicio

Aclaraciones: En ningún caso el valor determinado puede ser inferior a su valor de mercado  
El tipo de cambio a aplicar es el comprador del Banco de la Nación Argentina.

### **CASOS ESPECIALES**

- Las entidades financieras y las compañías de seguro computan como base imponible el 20% del activo impositivo.

- Los consignatarios de hacienda, frutos y productos del país computan el 40% de su activo impositivo para la determinación del impuesto.

### **MODALIDAD DE LIQUIDACIÓN**

Se debe presentar Declaración Jurada en forma anual (alrededor del día 10 del 5º mes posterior al cierre del ejercicio)

•El impuesto determinado es el resultado de aplicar la alícuota al activo computable valuado impositivamente.

•Se puede deducir el impuesto similar pagado en el exterior sobre los bienes situados en el exterior (tax credit).

•Se deduce el monto de los anticipos pagados.

•Sobre la base de la declaración jurada del ejercicio se deberán ingresar 11 (once) anticipos mensuales a cuenta del ejercicio siguiente.

### **COMPENSACIÓN**

Entre impuesto a las ganancias e impuesto a la ganancia mínima presunta:

El impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio es pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta.

- El criterio es que, en conjunto, debe pagarse el mayor de ambos.
- Del sistema de compensación debe resultar ingresado un impuesto mínimo del 1% del activo impositivo
- El impuesto a la ganancia mínima presunta determinado es crédito fiscal del impuesto a las ganancias en los ejercicios fiscales siguientes, hasta su agotamiento, o hasta un plazo máximo de 10 ejercicios comerciales.

### **3.6.3 Impuesto sobre los Bienes Personales<sup>17</sup>**

#### ***OBJETO:***

“Grava los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año en poder de los sujetos del impuesto.” Este impuesto fue creado en 1991 por el término de 9 años, pero por sucesivas modificaciones se ha prorrogado su vigencia hasta el 31-12-2015.

#### ***SUJETO:***

- “Las personas físicas domiciliadas en el país por los bienes situados en el país o en el exterior.”
- “Las personas físicas domiciliadas en el exterior por los bienes situados en el país

Este impuesto es similar al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en cuanto a los bienes gravados y en cuanto a la valuación de dichos bienes.”

---

<sup>17</sup> Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales; versión 1.4; Separatas de legislación; Argentina, (2009)pág. 279

La diferencia fundamental, además de los sujetos alcanzados, es que permite deducir un único pasivo. Se trata del valor de los créditos contraídos para la financiación de la compra de la casa-habitación del contribuyente o realización de mejoras sobre la misma.

### **RESPONSABLE SUSTITUTO**

La penúltima gran modificación de este impuesto (año 2002) creó la figura del Responsable Sustituto. El objetivo fue equiparar el tratamiento de los accionistas argentinos con las sociedades extranjeras accionistas de empresas argentinas.

Los accionistas argentinos pagaban el impuesto sobre los bienes personales, pero los accionistas de las empresas extranjeras accionistas de empresas argentinas no lo hacían.

#### **RESPONSABLE SUSTITUTO DE:**

Personas físicas y/o sucesiones indivisas, domiciliadas en el país o en el exterior; Accionistas de sociedades argentinas; Sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada en el exterior; Accionistas de sociedades argentinas.

- Las sociedades (regidas por la Ley de Sociedades Comerciales) deben ingresar el 0,50% de su Patrimonio Neto, de acuerdo con sus últimos estados contables comerciales ajustados por inflación, en sustitución de sus accionistas.
- No es aplicable el mínimo no imponible que se aplica a las personas físicas
- El pago tiene el carácter de único y definitivo
- La sociedad tiene derecho a recuperar del accionista el impuesto pagado, incluso reteniendo y/o ejecutando los bienes que originaron el pago
- Si la sociedad decide no recuperar el crédito, el gasto no es deducible en el impuesto a las ganancias de la sociedad
- Se liquida por declaración jurada anual

### **3.6.4 Impuesto al Valor Agregado<sup>18</sup>**

#### **ANTECEDENTES**

En 1975 se introduce el IVA en el nivel federal reemplazando al impuesto a las ventas.

Desde entonces ha sufrido importantes mutaciones:

- 1975 – 1980 Prácticamente no gravaba los servicios, las exenciones se remitían a una planilla anexa de gran amplitud. El crédito fiscal de los bienes de uso se computaba con el método “ingreso” (varios períodos anuales).

---

<sup>18</sup> CUADRA, Jorge M. op. Cit. pág. 43.

○ 1980 – 1990 (Generalización I) Se incorporó la tributación sobre las telecomunicaciones internacionales en la medida que su retribución fuera atribuible a la empresa prestadora radicada en el país y se gravaron varios servicios. Se restringieron las exenciones. El cómputo del crédito fiscal de los bienes de uso migró al método “consumo”.

○ Desde 1990 (Generalización II) Se amplía significativamente la imposición sobre los servicios. Se introduce el tratamiento de la importación y exportación de servicios (1998).

### **OBJETO<sup>19</sup>**

Este impuesto grava:

- Las **ventas** de cosas muebles situadas en el territorio nacional
- Las **obras, locaciones y prestaciones de servicios** realizadas en el país
- Las importaciones definitivas de cosas muebles
- Las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización se lleve a cabo en el país

### **CONCEPTO DE VENTA**

• *Toda transferencia de dominio a título oneroso (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, subastas judiciales, etc.) de cosa mueble (excepto expropiación) cualesquiera sean los sujetos intervinientes.*

• *La incorporación de cosas muebles, de propia producción, a las prestaciones y locaciones, por parte de sujetos que realizan prestaciones o locaciones de servicios exentas.*

• *La enajenación de bienes que, teniendo individualidad propia, están adheridos al suelo al momento de la transferencia en tanto tengan para el sujeto pasivo el carácter de bienes de cambio.*

• *Las cuotas fijas exigibles, con independencia de las efectivas entregas, en el caso de las transferencias reguladas por medidores.*

• *Las desafectaciones para uso o consumo personal de sus propietarios de aquellas cosas muebles que integran la actividad gravada de dichos sujetos.*

---

<sup>19</sup> Ley de Impuesto al Valor Agregado; versión 3.4; separatas de legislación, Argentina, (2009) pág. 29

• *Las operaciones de los comisionistas, consignatarios y otros intermediarios que operen a nombre propio pero por cuenta de terceros.*

### **OBRAS, LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS**

La ley considera alcanzadas a las obras, locaciones y prestaciones de servicios, a las que enuncia en forma casuística de un modo complejo, concluyendo **“y a las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”**.

Incluye:

- Los trabajos realizados por el sujeto o a través de terceros sobre inmuebles ajeno, que comprende las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación.
- Las obras realizadas por el sujeto o a través de terceros sobre inmueble propio.
- La elaboración, construcción o fabricación de cosa mueble, aunque se constituya en inmueble por accesión, por encargo de un tercero, con o sin incorporación de materias primas propias, sea esta un producto final o se trate de una etapa más de su elaboración, construcción o fabricación o puesta en condiciones de utilización.
- La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.
- Las locaciones y prestaciones incluidas en el art. 3º, inc. e) de la ley.

### **SUJETO<sup>20</sup>**

Son sujetos del impuesto:

- Quienes hagan habitualidad en la venta de cosa mueble
- Quienes realicen actos de comercio accidentales con ellos
- Quienes sean herederos o legatarios de sujetos registrados, siempre que enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del tributo
- Quienes realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros ventas o compras
- Las empresas constructoras que realicen obras sobre inmueble propio, siempre que efectúen las obras con el propósito de obtener lucro con su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble
- Los sujetos que presten servicios gravados

---

<sup>20</sup> *Ibidem* pág. 31

- Los locadores en el supuesto de locaciones incluidas en el objeto del impuesto
- Las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo

### **EXENCIONES<sup>21</sup>**

- *La venta de libros, folletos e impresos cualquiera sea el soporte*
- *La venta al público de diarios, revistas y publicaciones periódicas*
- *Los billetes para juegos de sorteos o de apuestas*
- *El agua ordinaria natural, el pan común, la leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, cuando el comprador sea un consumidor final, el Estado Nacional, las provincias, las municipalidades, comedores escolares, etc.*
- *Las especialidades medicinales para uso humano*
- *Las aeronaves concebidas para el transporte de pasajeros y/o carga*
- *Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial*
- *Los servicios prestados por instituciones políticas sin fines de lucro*
- *Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndico y miembro de consejo de vigilancia de sociedades anónimas*
- *Las locaciones de inmuebles, cualquiera sea su destino, cuando el importe del alquiler, por unidad y locatario no exceda de \$ 1.500.*

### **BASE IMPONIBLE**

Es el precio de la venta, locación o prestación de servicios que resulte de la factura, neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza.

Integran el precio neto gravado, aún cuando se facturen por separado e incluso cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al tributo:

- Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada, referida a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares
- Los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos, percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término

---

<sup>21</sup> *Ibidem* pág. 33

- El precio atribuible a las prestaciones de servicios gravadas
- El precio atribuible a la transferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte de las locaciones o prestaciones de servicio gravadas.
- El propio IVA está excluido de la base imponible

### **DÉBITO FISCAL**

“Teniendo en cuenta los importes totales de los precios netos de venta, locación, obra y prestación de servicios gravados (base imponible), imputables al período fiscal, se les aplicarán las alícuotas fijadas para las respectivas operaciones.”

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones efectuadas, y los descuentos, bonificaciones o quitas obtenidos la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones originales. Las notas de crédito de los proveedores generan mayor débito fiscal y no menor crédito fiscal.

### **CRÉDITO FISCAL**

“Es el impuesto que en el período fiscal que se liquida se le hubiera facturado por compra, importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, incluidas las inversiones en bienes de uso.”

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con operaciones gravadas (prorratio).

### **SALDO DEL IMPUESTO**

La diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal es el denominado por la doctrina “saldo técnico”. Cuando resulta positivo se constituye en la obligación a satisfacer al fisco, de ser negativo resulta un saldo a favor, que no es de libre disponibilidad. Sólo podrá aplicarse a los débitos fiscales de los períodos siguientes. A partir del 31-12-2005, el saldo a favor técnico conformado por el cómputo del crédito fiscal de bienes de capital por un plazo superior a un año es de libre disponibilidad.

## PERÍODO FISCAL DE LIQUIDACIÓN

El impuesto se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada confeccionada en formulario oficial (actualmente emitido a través de un sistema aplicativo provisto por la AFIP).

Los sujetos que desarrollen exclusivamente actividad agropecuaria podrán optar por realizar la liquidación en forma mensual (con presentación de la declaración jurada) y pago anual, por año calendario o ejercicio comercial. Una vez ejercida la opción no se podrá cambiar el método por tres períodos.

## ALÍCUOTAS

- **21%**: alícuota general. Aplicable a todos los casos, excepto los expresamente previstos
- **27%**: Aplicable sobre las ventas de gas, energía eléctrica y agua, reguladas por medidor, servicios de provisión de agua corriente, cloacales, desagüe, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones cuando el comprador sea un sujeto responsable inscripto
- **10,50%**: Están alcanzadas:
  - ❖ Las ventas, locaciones por la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero y las importaciones definitivas de animales vivos de las especies bovina y ovina; carnes y despojos comestibles de animales de dichas especies, frescos, refrigerados o congelados; frutas, legumbres, hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas; miel de abejas a granel, granos y legumbres secas; cuero bovino fresco o salado, seco o conservado, sin curtir;
  - ❖ Las obras sobre inmueble de terceros destinado a vivienda;
  - ❖ Los intereses y comisiones de préstamos otorgados por entidades financieras que se encuentran bajo el control del BCRA cuando los tomadores sean responsables inscriptos.

### **3.6.5 Impuestos Internos<sup>22</sup>**

Han sido establecidos en conjunto en un mismo texto legal. Su objeto, aplicación, determinación, declaración e ingreso son similares, pero técnicamente se trata de distintos impuestos.

---

<sup>22</sup> Ley de Impuestos Internos; DR; RG, versión 3.4, separatas de legislación, Argentina (2009) pág. 1 a 5

**OBJETO:**” gravan el consumo de determinados bienes y servicios nacionales e importados.”  
Se aplican sobre el **expendio** en todo el territorio de la Nación de manera que incidan en una sola de las etapas de la circulación del producto.

Los productos alcanzados son:

- Tabacos
- Bebidas alcohólicas
- Cervezas
- Servicios de telefonía celular y satelital
- Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados
- Vehículos, automóviles y motores, embarcaciones de recreo y deportes y aeronaves
- Objetos suntuarios

### **EXPENDIO**

- ❖ *Transferencia de la cosa gravada a cualquier título.*
- ❖ *Es aquel en el que los productos se transfieren acondicionados para la venta al público o en las condiciones en que habitualmente se ofrecieren para el consumo.*
- ❖ *En el caso de pólizas de seguro se considera expendio a la percepción de las primas de seguro por la entidad aseguradora.*
- ❖ *En la provisión de gas, el vencimiento para el pago de la factura emitida por la empresa prestadora del servicio.*
- ❖ *Incluye el consumo de las mercaderías gravadas dentro de la fábrica, manufactura o locales de fraccionamiento o acondicionamiento.*

### **SUJETO:**

El fabricante, el importador, fraccionador, el acondicionador, o las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones, fraccionamientos o acondicionamientos.

### **PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS**

- Las normas reglamentarias o las resoluciones de la AFIP podrán establecer la obligación de adherir instrumentos probatorios del pago del gravamen (estampillas fiscales).
- Los créditos por estos impuestos gozan de privilegio especial sobre todas las maquinarias, enseres y edificios de la fabricación y productos en existencia.
- El impuesto se determina sobre el precio de venta de los productos, incluidos los valores de los envases y todos los impuestos que gravan el producto (incluso el propio impuesto). Se excluye el

IVA de la base imponible sólo si el mismo debe estar discriminado en la factura de venta de acuerdo con lo establecido en la ley de dicho gravamen.

### ***ALÍCUOTAS***

Las alícuotas no son nominales, son efectivas (integran la base imponible del impuesto).

La fórmula para la aplicación de las mismas es la siguiente:

$$(100 \times T) / (100 - T)$$

**donde: T = alícuota / 100**

- Cigarrillos: 60%
- Seguros generales: 8,50%
- Bebidas alcohólicas (+ de 10°, excepto vino): 20%
- Cervezas: 8%
- Bebidas analcohólicas, jugos, jarabes, extractos, aguas minerales: 8%
- Telefonía celular y satelital: 4%
- Objetos suntuarios: 20%
- Vehículos, embarcaciones y aeronaves:
  - hasta \$ 15.000.-: exentos
  - de \$ 15.000.- a \$ 22.000.-: 4%
  - más de \$ 22.000.-: 8%

### **3.6.6 Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios<sup>23</sup>**

**OBJETO:** Este impuesto se aplica sobre los créditos (depósitos) y débitos (retiros, cheques, gastos, impuestos) efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la ley de entidades financieras. La ley otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad para determinar la alícuota a aplicar hasta un máximo del 0,6% (seis por mil).

**SUJETO:** “Es sujeto del impuesto toda persona de existencia visible o ideal que cuente con cuentas bancarias abiertas en cualquiera de las entidades regidas por la ley de entidades financieras ”

### ***SUJETOS EXENTOS***

- El Estado Nacional, las provincias, las municipalidades, el GCABA y el INSSJyP.

---

<sup>23</sup> CUADRA, Jorge M., op. Cit.; pag.61

- Las misiones diplomáticas y consulares extranjeras acreditadas en la República Argentina, a condición de reciprocidad.
- Las sumas acreditadas en concepto de sueldos del personal en relación de dependencia o de jubilaciones y pensiones.

### ***MODALIDAD DE LIQUIDACIÓN***

Las entidades financieras actúan como agentes de percepción y liquidación de este impuesto, quedando obligadas a efectuar la presentación de las correspondientes declaraciones juradas e ingreso de las sumas percibidas en los términos, formalidades y plazos que establezca la AFIP.

### ***PAGO A CUENTA DE OTROS GRAVÁMENES***

El 34% del impuesto determinado sobre las acreditaciones en cuentas bancarias podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto a las ganancias o del impuesto a la ganancia mínima presunta. Dicho cómputo no podrá generar saldo a favor en los impuestos indicados. El monto no absorbido podrá ser computado contra dichos impuestos en las declaraciones juradas de los ejercicios siguientes hasta su total agotamiento.

## **3.6.7 Impuesto sobre los Ingresos Brutos<sup>24</sup>**

### **OBJETO Y SUJETO**

Cada provincia (jurisdicción) fija, a través de su Código Fiscal, los hechos imponibles, sujetos del impuesto, alícuotas aplicables, exenciones y modalidades de liquidación.

Este impuesto grava con un porcentaje las ventas netas (de descuentos, bonificaciones, quitas y devoluciones) efectuadas por los contribuyentes (personas físicas o jurídicas).

El impuesto se determina, como en el caso del IVA, independientemente que las ventas hayan sido cobradas.

En determinadas actividades el impuesto se determina sobre la diferencia entre los precios de venta y de compra (venta de combustibles líquidos, venta de cigarrillos, etc.) o sobre ciertos conceptos (comisiones de intermediación, cantidad de habitaciones o mesas habilitadas, etc.) Una misma actividad puede estar exenta en una jurisdicción y gravada en otras (profesiones liberales).

### **ALÍCUOTAS**

Cada Código Fiscal determina las alícuotas a aplicar a cada actividad con total independencia. Esto genera que una misma actividad gravada deba tributar el impuesto con distintas alícuotas en

---

<sup>24</sup> Código fiscal; Impuesto sobre los Ingresos Brutos art. 159 a 196

distintas jurisdicciones (actividad comercial, en Capital Federal 3%, en Provincia de Buenos Aires 3,50% Mendoza actualmente 4%).

En general, la actividad industrial se encuentra gravada a una tasa del 1,50%. Es común que esté exenta si la industria está radicada en la jurisdicción.

La actividad comercial y de servicios está gravada a una tasa de entre el 2,50% y el 3,50%.

Existen tasas más gravosas en determinadas actividades, como el caso de Espectáculos artísticos (Bs.As.) 12% - Compraventa de oro, plata, piedras preciosas (Cap.Fed.) 15% - Hoteles alojamiento (Cba.) 10% - Boites, cabarets, night clubs (Chubut) 15% - Recepción de apuestas en casinos (Mza.) 20%.

En algunas jurisdicciones, para algunas actividades se han definido sumas fijas de impuesto con independencia de los ingresos brutos netos reales (v.gr. hoteles alojamiento)

### ***MODALIDAD DE LIQUIDACIÓN***

Obviamente la modalidad de liquidación también depende de la jurisdicción en que esté radicada la actividad, incluso depende del tipo de actividad desarrollada y del volumen de dicha actividad. Es así que hay actividades que deberán presentar la declaración jurada del impuesto e ingresar el pago del tributo en forma mensual y otras en forma bimestral.

Es común tener que presentar una declaración jurada informativa anual con el resumen de las operaciones realizadas e impuestos pagados durante el ejercicio comercial.

### ***ACTIVIDAD MULTIJURISDICCIONAL***

Una de las cuestiones más complejas en este tipo de tributo es el del ejercicio de una actividad multijurisdiccional, es decir que se desarrolla en más de una jurisdicción.

En tanto la actividad se desarrolla en una sola jurisdicción, los contribuyentes son considerados como **CONTRIBUYENTES LOCALES**.

Cuando los contribuyentes generan ingresos y/o gastos en más de una jurisdicción se les aplica el **CONVENIO MULTILATERAL**. Este es un sistema de distribución de la base imponible del contribuyente entre las distintas jurisdicciones involucradas mediante la determinación de proporciones (coeficientes unificados) derivadas de los gastos efectuados e ingresos obtenidos en cada jurisdicción.

Hay determinadas actividades desarrolladas multijurisdiccionalmente que distribuyen su base imponible de acuerdo con porcentajes fijos establecidos por el Convenio (fletes, construcción, etc.).

## CAPITULO IV

### COMPARACIÓN DE DISTINTOS SISTEMAS IMPOSITIVOS

#### 4. SISTEMAS IMPOSITIVOS DEL MERCOSUR

##### 4.1 Comparación general respecto la carga tributaria<sup>25</sup>

Para comenzar, conviene comentar el nivel de la tributación existente en los últimos años en los Países Miembros. Para ello, se tomará el indicador de la “presión o carga tributaria”, es decir, el porcentaje que representan las recaudaciones reales o efectivas de cada país, respecto del PBI del mismo año. Para que no haya problemas en la comparación de este indicador sobre la importancia cuantitativa de los impuestos en cada país se obtuvieron series oficiales y homogéneas que incluyen los impuestos nacionales o federales, los provinciales o estatales, los municipales y los aportes y contribuciones de seguridad social.

El mayor nivel de tributación corresponde a Brasil, seguido por Uruguay y Argentina y con un porcentaje de tributación mucho menor en el caso de Paraguay.

Una importante diferencia que se observa en los dos países federales del Grupo es que en Brasil los estados y municipios recaudan alrededor del 9% del PIB, mientras que en Argentina apenas obtienen el 3,80% del PIB. Es decir, que desde el punto de vista tributario y fiscal, en general Brasil presenta una estructura más descentralizada y federal que Argentina. En Argentina, en las dos últimas décadas, se ha descentralizado hacia las provincias gran parte del gasto público, pero el sistema tributario sigue muy centralizado al nivel del gobierno central, que transfiere alrededor del 8% del PIB a las provincias a través del régimen de coparticipación de impuestos nacionales. En cambio, en Brasil los estados y municipios obtienen mayores recaudaciones propias y las transferencias de la Unión son mucho menores.

Esta organización tributaria más descentralizada que presenta Brasil respecto de Argentina y que constituye una ventaja desde el punto de vista del federalismo fiscal, ya que existe mayor correspondencia entre el nivel de gastos y recursos de cada nivel de gobierno, puede sin embargo ser un problema desde el punto de vista de la futura armonización tributaria del Mercosur.

Si, en cambio, ahora se analizan las recaudaciones por tipo de impuestos, se nota que existen algunas simetrías, pero también aparecen diferencias similares en cierta medida a las detectadas en los estudios anteriores.

---

<sup>25</sup> GONZALES CANO, (2001), Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR. Recuperado de [http://biblioteca.afip.gob.ar/.../doc\\_c\\_000079\\_2001\\_12\\_01xml?f..](http://biblioteca.afip.gob.ar/.../doc_c_000079_2001_12_01xml?f..) (marzo 2001) pág. 8 a 11

Por un lado, en los cuatro Países Miembros se sigue observando el predominio de los impuestos al consumo, que en Argentina representaron el 55% del total recaudado, en Paraguay el 48%, en Uruguay el 45% del total y en Brasil el 41% del total de las recaudaciones. Asimismo en Brasil, Uruguay y Argentina se mantiene el fuerte peso de los impuestos y contribuciones sobre los salarios, ya que alcanza a más del 30% del total en Brasil y Uruguay y al 17% en Argentina. En cambio, en Paraguay los tributos al trabajo apenas llegan al 10% del total recaudado.

*Es importante aclarar que en Argentina y Brasil (lo mismo que en Chile) rigen impuestos clásicos sobre la renta, que gravan tanto a las empresas como a las personas físicas. En cambio, en Paraguay y Uruguay no existe el impuesto a la renta de personas físicas, ya que solo se gravan los beneficios de empresas, ya fueran sociedades anónimas, sociedades de personas físicas o empresas unipersonales. Es decir, que en estos dos países no se gravan las rentas del trabajo personal, ya fuera en relación de dependencia o de profesionales e independientes, ni tampoco otras rentas del capital que benefician a las personas físicas, tal como alquileres, intereses, etc.*

En el caso de Brasil también se nota una fuerte participación relativa de los impuestos al consumo (41% del total) y sobre la mano de obra (31%), pero a diferencia de los otros tres países son más importantes los impuestos sobre la renta.

En cambio, en Brasil tienen poca importancia los impuestos al patrimonio, sobre el comercio exterior y otros tributos no especificados. De tal manera, Brasil mantiene una estructura impositiva más balanceada entre impuestos al consumo, a la renta y sobre la mano de obra.

Siguiendo con el estudio, el próximo lugar en importancia recaudatoria lo ocupan los impuestos al comercio exterior, que están descendiendo en todos los países porque:

- i) ya casi no se aplican impuestos sobre exportaciones; y
- ii) en todos los países de la región se ha realizado un proceso de apertura comercial unilateral, basado en la reducción arancelaria, a lo que se agregan las reducciones por acuerdos de integración económica, como el propio Mercosur.

Finalmente, los impuestos patrimoniales (globales o parciales) ocupan la última posición, ya que son poco importantes en los cuatro países y su participación varía en pequeños porcentajes.

En los cuatro países se aplica el impuesto inmobiliario o predial, mientras que solo en Argentina y Uruguay se aplican impuestos globales al patrimonio o activos de personas y empresas. Salvo en Paraguay, en que el impuesto inmobiliario se aplica por el Gobierno Central, en los demás países es atribuido a los gobiernos locales (provincias o municipios), tal como indica la teoría y sucede en la mayoría de los países, debido a que tiene una base fija que no puede migrar aunque se apliquen tasas diferentes.

En Argentina, el impuesto inmobiliario pertenece a las provincias en la mayoría de los casos, salvo en unas pocas provincias en que el impuesto predial urbano se aplica al nivel de los municipios.

En Brasil, cuya constitución sigue más bien el esquema de separación de fuentes tributarias entre el gobierno central, los estados y municipios, el inmobiliario urbano (IPTU) corresponde a los

municipios y el rural a la Unión, que los utiliza más bien como instrumento para programas de colonización agrícola. Pero, como venimos diciendo, la importancia recaudatoria de los impuestos patrimoniales es escasa para los cuatro Países Miembros.

Una diferencia importante a destacar es que en Chile no existe un sistema público de seguridad social, ya que hace años fue convertido en un sistema privado de capitalización, por lo que ya no existen aportes y contribuciones.

Además, en los casos de Brasil y Chile casi la mitad de la recaudación de los impuestos sobre la renta proviene de las personas físicas y la otra mitad de las empresas. En cambio en Argentina, las empresas aportan dos tercios de la recaudación total, frente a solo un tercio que se recauda de personas físicas. Como ya se dijo, en Paraguay y Uruguay no se aplica el impuesto a la renta de personas físicas.

#### 4.1.1 Comparación de los principales impuestos<sup>26</sup>

- **Impuesto a la renta de personas jurídicas o empresas (IRPJ)**

	ARGENTINA	BRASIL	PARAGUAY	URUGUAY	CHILE
<b>Impuesto sobre la renta de personas jurídicas</b>	SI	SI	SI	SI	SI
Renta gravada	Renta neta	Ibídem	Ibídem	Ibídem	ibídem
Proporcional o progresivo	Proporcional	Progresivo	Proporcional	Proporcional	Proporcional
Alícuota	35% soc. de capital constituidas en el país.  35% sucursales de beneficiarios del exterior.	25%	30%	30%	15%

<sup>26</sup> Ibídem pág. 12 a 24

Criterio jurisdiccional	Grava la renta mundial	Grava la renta mundial	Grava las rentas de fuente paraguaya	Grava las rentas de fuente uruguaya	Grava la renta mundial
Sistema de ajuste por inflación	Suspendido desde 1/3/92	Anulado desde 1/1/96	NO	Global y estático	Completo o integral
Arrastre de pérdidas	5 años	3 años	4 años	3 años	Indefinido
Acciones de Soc. anónimas	Nominativas	Nominativas	Portador	Portador	Nominativas

- ✚ en cuanto a los criterios jurisdiccionales Argentina, Brasil y Chile aplican el criterio de “renta mundial” para las sociedades domiciliadas en el país y el criterio de “fuente” para las domiciliadas en el exterior, mientras que Paraguay y Uruguay aplican el “criterio de la fuente territorial”;
- ✚ todos utilizan el criterio de gravar la “renta neta” (renta bruta menos los gastos necesarios para obtenerla), aunque luego se observan diferencias al detallar el tratamiento de ciertos gastos, amortizaciones, exenciones, etc.;
- ✚ asimismo, todos los países aplican el principio de “empresa fuente”, en el sentido de que se consideran gravados todos los ingresos que reciba la empresa, provengan o no de sus actividades principales. En consecuencia, en todos los casos se gravan las “ganancias de capital” que obtenga la empresa o sociedad por diferencias entre el precio de compra y venta de ciertos activos, como maquinarias, inmuebles, acciones y participaciones en otras empresas, etc.;
- ✚ en cuanto a la aplicación de sistemas de ajuste por inflación, actualmente no se aplican en Argentina, Brasil y Paraguay, mientras que se aplican en Uruguay (“sistema global y estático”, que no considera las variaciones de precios del ejercicio) y en Chile, que todavía aplica el “sistema de ajuste completo o integral”, que también considera las variaciones de precios ocurridas durante el ejercicio;
- ✚ las alícuotas aplicadas ahora son del 35% en Argentina, 25% en Brasil, 30% en Paraguay y Uruguay y 15% en Chile. Es decir, que salvo Brasil, los demás Países Miembros y Chile aplican una tasa proporcional en el impuesto a la renta societario, mientras que Brasil aplica una pequeña escala progresiva;

- ✚ en cuanto al arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores, en Argentina se pueden transferir hasta los 5 ejercicios posteriores, en Brasil por 4 años, en Paraguay por cuatro años y en Uruguay por tres años. En cambio, en Chile las pérdidas se pueden transferir a futuros ejercicios sin límite de tiempo;
  
- ✚ Por último, en relación al tipo de acciones de las sociedades anónimas, lo que constituye un factor fundamental para mejorar el control del impuesto a la renta empresario, son nominativas en Argentina, Brasil y Chile, mientras se mantiene la existencia de acciones al portador en Paraguay y Uruguay;
  
- ✚ Otra diferencia importante se refiere a los sujetos del impuesto sobre la renta de empresas o personas jurídicas, que en Argentina solo se aplica a las llamadas sociedades de capital, que incluyen sociedades anónimas, en comandita por acciones y sociedades de responsabilidad limitada, mientras que las demás sociedades de personas (colectivas, de hecho, etc.), así como las empresas unipersonales atribuyen sus beneficios a los dueños o socios, quienes deben abonar el impuesto personal a la renta. En cambio en Brasil, Paraguay y Uruguay, el IRPJ se aplica todas las empresas, aún las sociedades de personas y empresas unipersonales.
  
- ✚ Otra novedad de los últimos años en los impuestos a la renta de Argentina y Brasil, es que ambos países aprobaron normas especiales sobre “precios de transferencia” entre empresas vinculadas, a los efectos de lograr un mejor control del tributo. Es sabida la dificultad de establecer los precios de mercado abierto (“principio arm’s length”) o pactados entre operadores independientes, cuando se trata de operaciones entre empresas vinculadas, ya sea que pertenezcan a una empresa multinacional o tengan algún grado de vinculación. En general, puede decirse que las normas de Brasil sobre precios de transferencia tienden más intensamente a proteger los ingresos fiscales y evitar maniobras de elusión y evasión. En Argentina por las reformas realizadas se introducen por primera vez normas detalladas referidas a los precios de transferencia, que en general tienden a seguir las sugerencias o guías de la OECD al señalar los métodos que pueden utilizarse para determinar aquellos precios, debiendo elegirse el método que resulte más apropiado para el tipo de operaciones que se trate. Los métodos que se señalan son:
  - a) precio comparable no controlado o precio entre partes independientes en operaciones comparables,
  - b) precio de reventa,
  - c) costo adicionado,
  - d) partición de utilidades,

- e) residual de participación de utilidades,
- f) margen neto de la transacción.

Como se aprecia, las normas sobre precios de transferencia aprobadas por Argentina y Brasil son bastante diferentes.

Finalmente, en el mismo campo de normas sobre precios de transferencia, Brasil y Argentina, adoptaron normas antielusión parecidas, al disponer que las transacciones realizadas por residentes en cada uno de ellos con personas físicas o jurídicas, constituidas o ubicadas en países de nula o baja tributación a la renta (con alícuota inferior al 20% en el caso de Brasil), no serán consideradas ajustadas a los precios normales de mercado entre partes independientes y deberán sujetarse a las normas de precios de transferencia de cada uno de los países. En Argentina por el Decreto 1037/2000 que modificó la Reglamentación del impuesto a las ganancias, entre otros aspectos y para aplicar las citadas normas, se publicó una lista de 88 países, dominios, jurisdicciones o territorios asociados considerados de baja o nula tributación, así como algunos regímenes tributarios especiales de ciertos países. Así por ejemplo, se incluyó en esta nómina a Antigua, Aruba, Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Panamá, Kuwait, Qatar, Luxemburgo, Principado de Mónaco, Principado de Liechtenstein, Chipre, Yemen, Malta, Isla de Man, Trieste (Italia), etc, y el “ Régimen aplicable a las sociedades anónimas financieras de Uruguay”, regidas por la ley 11.073 de junio de 1948 de este país.

- **Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF)**

	ARGENTINA	BRASIL	PARAGU AY	URUGU AY	CHILE
<b>Impuesto sobre la renta de personas físicas</b>	<b>SI</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Renta gravada	Renta neta	Renta neta			Renta neta
Proporcional o progresivo	Progresivo	Progresivo			Progresivo
Alícuota	9% al 35%	15% y 27,5%			5% al 45%
Criterio jurisdiccional	Grava renta mundial para residentes.	Grava la renta mundial			Grava la renta mundial

	Fuente argentina para no residentes				
Intereses por plazo fijo	<b>Exentos</b>	<b>15%</b>			Se acumula el interés "real" o corregido por inflación
Tratamiento de dividendos	No computables	Todos exentos			Gravados, pero con crédito total por impuesto SA
Monto no imponible familia tipo	\$7998	u\$s 7.800			\$ 5450

- ✚ En los tres países en que rige este tributo (Argentina, Brasil y Chile), se aplica el criterio de “renta mundial”, donde para los residentes se gravan tanto las rentas obtenidas en los respectivos territorios, como las que obtengan en el exterior;
- ✚ En cuanto a la materia imponible, no existen grandes diferencias, gravándose siempre la “renta neta”. En cambio, debido a la gran diferencia en cuanto a las exenciones que concede cada país, obviamente también difiere la amplitud de la base gravada;
- ✚ Así por ejemplo, los dividendos no se gravan en Argentina y Brasil, pero sí se gravan en Chile, concediendo a los beneficiarios un crédito por el impuesto corporativo;
- ✚ En cuanto a los intereses ganados por depósitos en bancos e instituciones, no se gravan en Argentina, pero se gravan en Brasil y Chile. De la misma manera, otros rendimientos de los mercados financieros (derivados, etc), tienden a ser más gravados en Brasil y Chile que en Argentina;
- ✚ Las ganancias de capital que obtienen las personas físicas por diferencias entre el precio de compra y venta de ciertos activos, como inmuebles, automotores, acciones, bonos y participaciones en otras empresas no se gravan en Argentina y en cambio están gravadas con retenciones definitivas en Brasil (generalmente al 15%). Una particularidad importante del

IRPF de Brasil, es que varios tipos de ingresos especialmente de tipo financiero, no se acumulan al conjunto de las rentas de una persona, sino que se le aplican retenciones definitivas en la fuente. Lo mismo no ocurre con similar extensión en Argentina y Chile;

- ✚ Como consecuencia de la gran cantidad de exenciones y exclusiones del IRPF de Argentina su base se halla más erosionada que en los casos de Brasil y Chile, lo que obviamente se refleja en el diferente nivel de recaudación de este tributo.
- ✚ También en Brasil en los últimos años se realizaron reformas del impuesto a la renta para aumentar su recaudación; así puede mencionarse que la alícuota superior que era del 25% se elevó al 27,5% y también se eliminaron varias exenciones, como las que favorecían a fundaciones, clubes deportivos, etc. Asimismo, también se gravaron con una retención definitiva del 15% los intereses girados al exterior desde enero del 2000. Antes estaban exentos. Además, sobre ciertas rentas de capital la retención definitiva se elevó del 15 al 20%;
- ✚ Las deducciones personales por mínimo no imponible y cargas de familia en el IRPF son más elevadas en Argentina que en Brasil y Chile,
- ✚ Por último en relación a las alícuotas, en los tres casos se aplican escalas progresivas, que en Argentina varían del 9 al 35%, en Brasil se aplican solo dos tramos del 15 y 27,5% y en Chile rige una escala que varía del 5 al 45%.
- ✚ Una situación particular se plantea en Uruguay, ya que al no existir el impuesto personal a la renta, existir un tratamiento especial que exime a las empresas holdings que solo tienen activos en el exterior (“sociedades financieras de inversión”), no gravar los intereses por colocaciones de sujetos del exterior, no gravar las operaciones “off-shore” realizadas a través de entidades del país y gravar solo en algunos casos los dividendos girados al exterior, así como la existencia de acciones al portador y normas muy estrictas de secreto bancario y fiscal, el país resulta con una clara ventaja para atraer inversiones frente a la situación de los demás socios del Mercosur. Ello se agrava porque el Código Tributario de Uruguay impide a la Dirección General Impositiva realizar intercambios de informaciones con otras administraciones tributarias, sean del Grupo o de terceros países.
- ✚ En síntesis, los actuales impuestos sobre la renta vigentes en los Países Miembros muestran más diferencias que similitudes y su posible y futura armonización será difícil y tal vez solo pueda lograrse a muy largo plazo y de manera gradual.

- **Impuestos generales al consumo (IVA y otros)**

Estos tributos son los que generan las mayores recaudaciones en los cuatro Países Miembros y en Chile. En Argentina y Brasil, además del IVA, se aplican otros impuestos generales al consumo: el impuesto sobre los ingresos brutos, que aplican las provincias de Argentina y el impuesto sobre servicios (ISS), que aplican los municipios de Brasil.

Conviene recordar que el impuesto general al consumo de Brasil es el Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) que se aplica al nivel de los estados, mientras el IVA de los restantes tres Países Miembros se aplican por los gobiernos centrales.

El ICMS de los estados de Brasil es un IVA muy particular y bastante diferente de los vigentes en Argentina, Paraguay y Uruguay.

- **Impuestos tipo valor agregado (IVA)**

En todos los casos se trata de impuestos plurifásicos no acumulativos, implementados con la técnica “impuesto contra impuesto o débito menos crédito” y que se aplican según el principio de destino (se gravan importaciones y se desgravan exportaciones). Sin embargo, la similitud de los IVAs. se refiere principalmente al mecanismo de liquidación, ya que existen fuertes diferencias en otros aspectos de su estructura, especialmente en el caso del ICMS de Brasil.

*En términos generales, los IVAs de Argentina, Paraguay y Uruguay son parecidos, de base amplia (se gravan tanto bienes como servicios), con pocas exenciones, con un sistema que permite deducir ampliamente los créditos por compras de bienes y servicios gravados y que en general generan pocos efectos de acumulación.*

Los IVAs de estos tres países son de tipo “consumo”, ya que también permiten deducir en el ejercicio corriente los créditos por la compra o construcción de bienes de capital (maquinarias, equipos, etc.) gravados por el IVA.

Por su parte, el ICMS de los estados de Brasil es un IVA parcial, ya que solo grava la totalidad de las mercancías y solo dos servicios: comunicaciones y el transporte intermunicipal o interestadual. El resto de los servicios se grava por el ISS, que es un impuesto que aplican los más de 5.200 municipios de Brasil. El ISS es un impuesto monofásico que grava una lista positiva y extensa de servicios, que se halla bastante armonizado a nivel nacional (al igual que el ICMS), aunque cada jurisdicción dicta su propia legislación. Pero el punto a destacar aquí es que se aplica de manera separada del IVA, por lo que al tener los bienes y los servicios gravados por dos impuesto diferentes, se generan efectos de acumulación entre ambos, ya que uno pasa a formar parte del costo sobre el que se calcula el otro. Esto genera distorsiones sobre las exportaciones que todavía no se han corregido.

“En los últimos años se han realizado reformas del ICMS para convertirlo en un IVA tipo consumo y adoptar el principio de destino”. Para ello se desgravaron totalmente las

exportaciones, desgravando las de productos primarios que antes estaban gravadas y adoptando el mecanismo de la “tasa cero”, que no solo exime del ICMS a todas las exportaciones, sino que además permite que el exportador recupere los créditos del ICMS por las compras de insumos gravados utilizados para producir bienes exportados. Y en cuanto a la conversión en un IVA tipo “consumo”, se permitió descargar los créditos por la compra de bienes de capital que antes no se podían computar. Así se favoreció una mayor eficiencia de la producción al dejar de castigar las inversiones y se aumentó la capacidad competitiva de las exportaciones.

Aquí se nota un claro problema institucional que se presenta en Brasil para mejorar su ICMS y ponerlo más en línea para posibilitar su armonización con los de Argentina, Paraguay y Brasil. Y es que –como se ha dicho- en Brasil rige desde el punto de vista fiscal un federalismo mayor, ya que el impuesto más importante desde el punto de vista recaudatorio (el ICMS) pertenece a los estados y no será fácil lograr su modificación para eliminar la guerra de incentivos y menos aún convertirlo en un IVA que incluya a los bienes y servicios, similar al vigente en los otros tres Países ya que ello implica cambiar la actual distribución de potestades tributarias de la Unión, los estados y los municipios prevista en la actual Constitución Federal. Las novedades de los últimos años en el IVA de Argentina, tendieron en general a ampliar la base del mismo eliminando exenciones y gravando nuevo rubros aunque a veces a tasas reducidas. Así en tanto la tasa general se mantuvo en el 21%, se dispuso gravar las construcciones de edificios al 10,5%, tasa a la que también se gravan ahora el transporte de pasajeros de media y larga distancia, la asistencia médica prepaga, los servicios de televisión por cable, etc. Asimismo, se redujo del 21 al 10,5% la tasa aplicada a varios productos agropecuarios y derivados, como ganado y carne vacuna, frutas frescas y vegetales, servicios complementarios a la cría de ganado vacuno y a la producción de frutas, hortalizas y legumbres y las flores naturales. Por otra parte se gravaron a la tasa plena (21%), los servicios de publicidad en radio, TV, periódicos, así como los servicios de las agencias de publicidad. La exención se mantuvo para la venta de libros, periódicos y revistas.

- **Tratamientos especiales para pequeños contribuyentes**

En agosto de 1998 en Argentina se aprobó el “monotributo” o nuevo sistema opcional para pequeños contribuyentes que reemplaza al IVA, al impuesto a las ganancias y las contribuciones de seguridad social. Este nuevo sistema tendiente a simplificar a la administración y facilitar el cumplimiento de las pequeñas empresas solo es permitido a los contribuyentes con ingresos brutos hasta \$ 200.000 anuales.

Clasifica a los pequeños contribuyente en ocho categorías en base al monto de ingresos brutos y ciertos indicadores objetivos, como la superficie del local, la cantidad de KW de electricidad

consumidos, la cantidad de empleados y el precio unitario máximo de venta de los productos vendidos. En base a estos indicadores, se determinó por reglamento el monto del monotributo a ingresar por mes.

En Brasil se aprobó también en 1997 un sistema para pequeños contribuyentes de impuestos federales, denominado SIMPLES, pero que no incluye al ICMS, aunque los estados pueden adherir al mismo. Sin embargo, los estados han preferido mantener sus regímenes de pequeños contribuyentes en el ICMS y muy pocos adhieron al Simples federal. Este sistema, también opcional, permite inscribirse a “microempresas y empresas de pequeño porte”, cuyos ingresos brutos anuales no superen el límite.

El pago del SIMPLES sustituye los siguientes impuestos y contribuciones federales:

- 1) Renta de Personas Jurídicas (IRPJ);
- 2) la contribución social sobre el lucro líquido (CSLL);
- 3) la contribución de las empresas para el financiamiento de la seguridad social (COFINS), que es un impuesto en cascada del 3% sobre la facturación de las empresas;
- 4) el impuesto sobre productos industrializados (IPI);
- 5) el impuesto para fines sociales (PIS/PASEP), que también es un impuesto del 0,65% sobre la facturación de las empresas; y
- 6) las contribuciones patronales de seguridad social.

El Simples se liquida en base a porcentajes aplicados sobre la facturación de las empresas que optaron por el sistema y varía según una escala progresiva que va del 3% para las microempresas con ingresos anuales hasta R\$ 60.000 y llega al 7% para empresas de Pequeño Porte con ingresos hasta R\$ 1.200.000. Si bien el Simples no se refiere al ICMS de los estados de Brasil, se lo incluyó aquí para permitir una mejor comparación con el monotributo de Argentina.

En cambio, en Paraguay y Uruguay se aplican dos regímenes parecidos de “Tributo Único”, para pequeños contribuyentes que reemplazan para esos contribuyentes el IVA y el impuesto sobre la renta de empresas. En Paraguay solo pueden optar las pequeñas empresa cuyos ingresos no superen u\$s 10.800 en el año. No pueden optar los profesionales, ni tampoco los proveedores del estado. También se clasifican en categorías considerando los sueldos, alquileres pagados, compras de mercaderías y gastos en servicios públicos. El impuesto a abonar es del 4% sobre los ingresos brutos.

En Uruguay se aplica el impuesto a las pequeñas empresas (IPE), que implica el pago de una cuota fija mensual de alrededor de u\$s 75, pudiendo optar las empresas que no superen una facturación anual de u\$s 25.000. También en este caso solo se reemplaza el impuesto sobre la renta y el IVA, y como en Paraguay se deberán pagar normalmente las aportaciones para la seguridad social.

En resumen:

	ARGENTINA	BRASIL	PARAGUAY	URUGUAY	CHILE
<b>Impuesto generales al consumo</b>	<p>a) IVA (nacional)</p> <p>b) Impuesto sobre los ingresos brutos (plurifásico acumulativo o cascada) (provincial)</p>	<p>a) IVA al nivel estadual (ICMS)</p> <p>b) Impuesto sobre los Servicios (ISS) (municipal)</p>	<b>IVA</b>	<b>IVA</b>	<b>IVA</b>
Hechos imponibles	<p>a) Todas las enajenaciones de cosas muebles, prestaciones de servicios o importaciones a título oneroso</p> <p>b) Toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual</p>	<p>a) Todas las salidas del establecimiento de cosas muebles y servicios de transporte y comunicaciones, a cualquier título; importaciones</p> <p>b) Prestaciones de servicios enumerados taxativamente a cualquier título, excepto de transporte y comunicaciones</p>	La enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes	Todas las enajenaciones de cosas muebles, importaciones, prestaciones de servicios a título oneroso	Las ventas de bienes corporales muebles prestaciones de servicio y las importaciones
Importaciones	<p>a) Gravadas por el IVA</p> <p>b) excluidas del impuesto</p>	a) Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA
Exportaciones	a) de bienes: no gravadas, se compensa o devuelve el IVA abonado en las compras o pagado en la importación. (Tasa 0)	a) De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el impuesto pagado al proveedores o pagado en la	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el IVA abonado al proveedores o pagado en la importación	De bienes y servicios: no gravadas (Tasa 0)

	<p>De servicios: no gravadas desde 1/1/99</p> <p>b) No gravadas. No existe recuperación del impuesto pagado por el exportador en sus compras</p>	<p>importación. (Tasa 0)</p> <p>b) gravados</p>	<p>impuesto por compras.</p> <p>De servicios: no gravados los fletes al exterior por exportaciones</p>	<p>De servicios: no están gravados los fletes internacionales, la construcción reparación, limpieza y aprovisionamiento de naves y servicios prestados hacia Zona Franca, lo que genera derecho a la devolución del IVA abonado a proveedores y en la importación</p>	
Alícuotas	<p>a) Tasa básica: 21% Tasa máxima: 27% Tasa reducida: 10,5%</p> <p>b) Variable según actividad de 0 al 4% Comercio: 3 a 4%</p>	<p>Tasas por dentro. Variables según estados; las más comunes son: 18%: operaciones internas del estado (Tasa efectiva: 21,95%) 7%: transacciones para estados del Norte y Nordeste 12%: transacciones para estados del Sur y Sureste 13%: exportaciones agrícolas y semielaborados (Desgravadas desde el 16/9/96)</p>	<p>Tasa única: 10%</p>	<p>Tasa básica: 23%</p>	<p>Tasa única: 18%</p>

		b) entre 2% y 10%; la más general al 5%			
Determinación	<p>a) El impuesto a pagar surge de deducir al total de los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones.</p> <p>b) Aplicación sobre el total de ingresos brutos de la empresa durante el período. Sin deducción por el impuesto pagado en las compras (cascada)</p>	<p><b>a) Ibídem</b></p> <p>b) Aplicación sobre el precio del servicio. Solo en algunos casos se admite la deducción del impuesto abonado a proveedores</p>	<b>Ibídem</b>	<b>Ibídem</b>	<b>ibídem</b>
Tratamiento de bienes de capital	Se deducen los créditos por compras de maquinarias	Se deducen los créditos por compras de maquinarias	Se deducen los créditos por compras de maquinarias	Se deducen los créditos por compras de maquinarias	Se deducen los créditos por compras de maquinarias
Tipo de IVA	Consumo	Consumo	Consumo	Consumo	Consumo
Combustibles	Se gravan	Se gravan	No	No	

En la actualidad:

-  Hoy los cuatro países aplican un IVA tipo consumo y en base al principio de destino (se gravan importaciones y se desgravan exportaciones) para las mercancías o bienes corporales muebles. En cambio, para servicios – que en general no se gravan en el ICMS, sino en el ISS de Brasil- la situación es más heterogénea, ya que se aplica el principio de destino en Argentina y Chile, mientras más bien predomina el principio de origen en Paraguay y Uruguay (prestación de servicios dentro del territorio nacional).

- ✚ En todos los casos se gravan las importaciones para retirar las mercancías de la Aduana.
- ✚ En todos los casos se aplica el método de impuesto contra impuesto o “débito menos crédito”.
- ✚ Las alícuotas generales son del 21% en Argentina, del 21,95 o 20,48% en Brasil (la tasa nominal del 17 o 18% se calcula sobre el precio incluido el mismo IVA), del 10% en Paraguay y del 23% en Uruguay. En Argentina se aplica una tasa especial del 27% para ciertos servicios públicos (electricidad, teléfono, suministro de agua corriente) y como se vio se aplica la tasa reducida del 10,5% para una serie reducida de bienes (ganado vacuno, verduras, frutas, empresas de construcción, etc). En Uruguay también se aplica una tasa reducida del 14% para una serie de rubros de la canasta familiar (alimentos, medicamentos y servicio de hoteles). Además por una reforma aprobada en diciembre de 2000 (“ley de urgente consideración N° 17.243”) para aumentar la recaudación del IVA, se dispuso gravar al 14% varios rubros antes exentos, tal como servicios de salud no prestados por mutuales, seguros privados de salud e intereses de préstamos para consumo. También en Uruguay la misma norma dispuso aplicar la tasa general del 23% a la leche de larga vida y a los servicios del Correo Nacional. En cambio en Paraguay (10%) y Chile (18%) se aplica una sola alícuota en el IVA.
- ✚ La base del IVA se halla generalizada sobre bienes y servicios en Argentina, Uruguay y Paraguay, mientras que en Brasil el ICMS grava la generalidad de las mercancías y solo los servicios de comunicaciones y transportes intermunicipales o interestaduais. En los tres países se ha ampliado gradualmente la base del IVA en los últimos años, al reducir la cantidad de exenciones. Sin embargo, el IVA más generalizado todavía sigue siendo el de Chile.
- ✚ También en Argentina, Paraguay, Uruguay y Chile existen mecanismos de devolución del IVA a los exportadores cuando los créditos por insumos no alcanzan a ser compensados con los débitos por ventas en el mercado interno. En cambio, en el ICMS de los estados de Brasil los saldos a favor de los exportadores no son devueltos por las respectivas administraciones tributarias y solo pueden compensarse con débitos por ventas internas, pero en 1999 se dispuso que esos saldos pueden ser transferidos a otros contribuyentes del ICMS del mismo estado.

- **Impuestos selectivos al consumo**

En este grupo de impuestos no hubo cambios muy significativos en los últimos años, ya que se refieren más bien a variaciones en las alícuotas de algunos de los rubros gravados. Se sigue manteniendo la misma estructura básica que mantienen los impuestos tipo monofásicos vigentes en Argentina (“impuestos internos”), Paraguay (“impuesto selectivos al consumo”) y

Uruguay (“Impuesto específico interno o IMESI”). También se mantiene el “Impuesto sobre productos industrializados” o IPI de Brasil, que a diferencia de los anteriores adopta la forma técnica de valor agregado y grava un mayor número de bienes que los anteriores.

La situación actual de los impuestos selectivos al consumo se puede resumir así:

	ARGENTINA	BRASIL	PARAGUAY	URUGUAY	CHILE
<b>Impuesto selectivos al consumo</b>	Impuesto interno sobre ciertos bienes	Impuesto federal sobre Productos Industrializados (IPI)	Impuestos selectivo al consumo	Impuesto específico interno sobre ciertos bienes (IMESI)	Impuestos especiales a ciertas ventas y servicio
Forma técnica del tributo	Monofásico aplicado al nivel del productor o importador de los bienes gravados	Plurifásico no acumulativo. (tipo IVA), pero aplicado únicamente sobre las importaciones y transferencias de algunos bienes industrializados	Monofásico aplicado al nivel del productor o importador de los bienes gravados	Ibídem	Ibídem
Hechos imposables	Primera transferencia a cualquier título del bien gravado y las importaciones	Salida del establecimiento industrial y la importación de los bienes gravados	Importación y primera Enajenación a cualquier título de los bienes gravados	Primera enajenación a cualquier título del bien gravado	Primera venta o Importación
Productos gravados	Tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, combustibles, cerveza, bebidas gaseosas, aparatos de foto, audio, autos,	Tabacos, automóviles, alcoholes, bebidas alcohólicas, cerveza, y una gran lista de productos Industrializados	Tabacos, bebidas gaseosas, cerveza, bebidas alcohólicas, alcohol, combustibles, etc.	Vinos, bebidas alcohólicas, alcoholes, cerveza, bebidas gaseosas, artículos de cosmética y perfumería, tabacos,	Tabacos, bebidas alcohólicas, cerveza, joyas, arts. oro, platino y plata, pieles, alfom-

	seguros, etc	ados. Su base es la mayor de los cuatro países		energía eléctrica, automotores, motos, lubricantes, combustibles , etc.	bras y tapices, yates, vehículos o conservas de caviar, arts. de pirotecnia armas, vinos, bebidas gaseosas, etc
Importaciones	Gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto, sólo en caso de importación	Gravadas por el impuesto
Exportaciones	Exentas del tributo	Exentas del tributo	Exentas del tributo	Exentas del tributo	Exentas del tributo
Alícuotas	Entre 4% y 166%	Entre 0% y 365%	Entre 8% y 50%	Entre 5% y 102%	Entre 0,5% y 70%
Base imponible	Precio neto excluido IVA en las ventas y en las importaciones el 150% del precio más tributos a la importación	Precio neto en las ventas. En operaciones no onerosas: valor corriente de mercado. En importaciones: precio CIF más derechos y recargos de importación	Precio de venta en fábrica excluido el IVA. En importaciones: valor aduanero más impuestos de importación	Precio real de la operación o valores fictos fijados por la administración tributaria	En ventas sobre el valor de transferencia y en importación sobre el precio CIF más Derechos de importación

 Se mantiene la forma monofásica al nivel de productor final o importador de los bienes gravados en Argentina, Paraguay y Uruguay, así como la técnica IVA para el IPI de Brasil, cuya base imponible es mayor que en los restantes Países Miembros.

✚ Los tabacos y cigarrillos siguen proporcionando la mayor recaudación de estos impuestos. En Argentina, los cigarrillos se gravan al 166%, mientras que en Brasil pagan el 365% y en Uruguay al 233% sobre el precio neto de impuesto.

✚ En general, estos impuestos selectivos gravan productos similares en los cuatro Países, tales como tabacos, bebidas, combustibles, etc.; en cambio aparece mayor dispersión en cuanto a bienes que denotan mayor capacidad contributiva, tal como aparatos de foto y audio, automóviles, motocicletas, yates, etc. En general, se estima que estos impuestos selectivos son más elevados en Brasil y Uruguay que en Argentina y Paraguay.

✚ Se ha hallado discriminación para productos importados gravados por los impuestos selectivos en Paraguay y Uruguay, ya que para ciertos rubros importados se aplican tasas más elevadas que a similares productos nacionales. Hubo un fuerte conflicto entre Argentina y Uruguay en el Mercosur por el tratamiento más elevado aplicado a los cigarrillos importados en Uruguay, que se solucionó cuando este país se comprometió a eliminar esa discriminación.

✚ El nivel de alícuotas de los impuestos selectivos varía entre 4,17% y 166% en Argentina, del 0 al 365% en Brasil, del 8 al 50% en Paraguay y del 0,5% al 265% en Uruguay.

✚ En todos los países se aplican en base al principio de destino, por el que se gravan importaciones y se desgravan exportaciones.

#### 4.2 La tributación en los Estados Unidos de América<sup>27</sup>

Refiere Musgrave que la estructura fiscal de la Confederación original “fue diseñada para proteger la posición de los estados y para conseguir una disminución en el papel que el gobierno central jugaba en la financiación de los gastos de los estados”. La Constitución de 1788, en cambio, fortaleció la situación fiscal del gobierno federal; se estableció entonces un **sistema tributario federal centrado en los derechos de aduanas y en los impuestos específicos sobre las ventas**. El marco constitucional contenía escasas reglas sobre distribución inter-jurisdiccional del poder tributario; la fuerza relativa de los distintos niveles de gobierno se iría modificando a lo largo del tiempo.

Acerca de la imposición sobre la renta, Musgrave cita a Holcombe cuando dice:

“Un impuesto sobre la renta fue utilizado por primera vez en los Estados Unidos en 1861 para ayudar a financiar la Guerra Civil, y continuó aplicándose hasta

---

<sup>27</sup> MUSGRAVE, R.A. y P.B., (1997) Hacienda Pública. Teórica y Aplicada, 5ª edición, México, McGraw-Hill, pág. 594.

que fue derogado en 1871. Con unas pocas excepciones, la tasa era del 3 por ciento sobre todo ingreso superior a \$800 por año, pero \$800 por año era una cifra substancialmente mayor que el ingreso medio en esos años '60, por lo que el impuesto sobre la renta fue pagado por una pequeña minoría de ciudadanos. El impuesto sobre la renta establecido durante la Guerra Civil eximió a la mayoría de los ciudadanos, tenía una tasa relativamente baja, y fue derogado pocos años después de la finalización de la guerra, por lo que el primer impuesto sobre la renta en los Estados Unidos fue pequeño, temporario, y fue promulgado en respuesta a una emergencia nacional.

“En 1894, el Congreso, siguiendo la directiva del Presidente Grover Cleveland, intentó restablecer el impuesto sobre la renta, pero la Corte Suprema declaró que dicho impuesto era inconstitucional, porque era directo y no estaba distribuido entre los estados de acuerdo con la población tal como la Constitución requería”.<sup>28</sup>

En 1913, la Enmienda XVI de la Constitución autorizó al Congreso a establecer un impuesto sobre las rentas de cualquier fuente, sin proporcionalidad a la población. Los primeros impuestos estatales sobre la renta, instituidos durante el siglo XIX y administrativamente inviables, habían sido de rendimiento insignificante; “la tributación estatal moderna sobre la renta empezó cuando Wisconsin aprobó un impuesto tal en 1911. Al ser hoy unos pocos los estados que no lo aplican, el impuesto sobre la renta en los Estados Unidos ha evolucionado, desde la nada a principios del siglo XX, a ser la mayor fuente de ingresos impositivos al final del siglo”.<sup>29</sup>

A nivel estatal, durante la primera mitad del siglo XX disminuyó drásticamente la participación del impuesto sobre la propiedad, y crecieron en cambio los impuestos sobre las ventas y los ingresos brutos, en especial los impuestos sobre las ventas de los minoristas y sobre la gasolina. La imposición a nivel local ha sido tradicionalmente sobre la propiedad, aunque en las últimas décadas aumentaran, especialmente en las jurisdicciones urbanas, la imposición sobre las ventas y sobre la renta.

Considerando todos los niveles, se constata que la tendencia histórica hacia la centralización de los ingresos llevó a la mayor incidencia de la imposición sobre la renta y sobre las nóminas dentro de la estructura impositiva total.

---

<sup>28</sup> HOLCOMBE R. G. (1999) Public Finance. Government Revenues and Expenditures in the United States Economy. Recuperado de <http://garnet.acns.fsu.edu/~holcombe>), pág. 265.

<sup>29</sup>Ibídem pág. 266.

## CONCLUSIÓN

La imposición de tributos con el objeto de obtener recursos para cubrir el gasto público, ha afligido a la humanidad desde los tiempos más remotos, y salvo raras ocasiones donde los impuestos han incidido en el desarrollo de las civilizaciones, en muchas ocasiones su empleo ha conducido frecuentemente al abuso.

Durante el transcurso de la historia, la imposición ha experimentado una profunda transformación en su esencia, objeto, técnica de recaudación y finalidad a la par de profundos cambios en la organización social, política y económica.

Primitivamente los impuestos fueron prestaciones subsidiarias por una sola vez para fines determinados, por ejemplo para los gastos de guerra; gradualmente pasaron a ser pagos regulares para hacer frente a los gastos públicos ordinarios.

La historia de la imposición es milenaria, es decir que si bien los impuestos no fueron desconocidos por el mundo antiguo, recién con el estado nacional moderno la imposición adquirió caracteres reconocibles y el sistema tributario se consolidó como la fuente financiera principal de los gobiernos.

Al realizar un relevamiento y estudio exhaustivo de todos los impuestos que conforman nuestro sistema, hemos logrado el objetivo que planteáramos al pretender reunir en un documento, la información necesaria, completa y relevante sobre el tema desarrollado.

Históricamente el sistema tributario tenía en cuenta la persona, era un “sistema personal” que gravaba con los distintos impuestos de acuerdo a la persona, es decir, teniendo en cuenta la situación personal de cada uno, resultando así un sistema más equitativo. Con el tiempo se han introducido muchos impuestos tanto personales como reales, a la circulación y al consumo, volviendo al sistema más inequitativo y abusivo.

En la teoría impositiva se ha discutido con frecuencia la posible existencia de un sistema tributario ideal. Retomamos nuestro objetivo de establecer cómo se cumplen los principios de equidad, generalidad y razonabilidad en el funcionamiento del sistema y podemos concluir que las proposiciones existentes son varias y se dividen en dos grandes grupos, aquellas aplicables a los países subdesarrollados y las referidas a naciones desarrolladas.

Podemos afirmar, que el sistema tributario fundado en los principios de generalidad y equidad es el medio por excelencia para solventar gastos públicos en un marco de democracia política y economía de mercado y luego del análisis de la temática abordada, adherimos a la proposición de **Nicolás Kaldor**, prestigioso economista, profesor, asesor y consejero de países europeos, para el cual un sistema tributario óptimo debe estar integrado por los siguientes gravámenes:

- Un impuesto personal sobre la renta, que gravaría inclusive las ganancias de capital.
- Un impuesto personal sobre el gasto.
- Un impuesto personal sobre el patrimonio neto.

- Un impuesto sobre las donaciones y sucesiones.

La característica fundamental de este sistema está en el impuesto al gasto que, a diferencia del impuesto sobre la renta, gravaría el consumo realizado por una persona y no el consumo más la acumulación en un período determinado de tiempo, como sucede en la imposición al ingreso.

De esta forma, al gravar solo el consumo en un esquema de imposición personal se estimularía el ahorro y la inversión privada, lo que ayudaría a la formación de capital, principal problema en los países subdesarrollados.

Si bien es una teoría muy criticada y objetada principalmente porque implica una administración fiscal extremadamente eficaz para poder aplicar dicho impuesto, a nuestro criterio en su esencia este esquema tributario sería muy útil para estimular el ahorro y la formación de capital de la clase media de nuestro país, que es la franja que se ve más afectada por la imposición abusiva e irrazonable de impuestos, principalmente en lo que refiere a los impuestos al consumo, ya que al consumir todo el ingreso no solo no tienen margen para el ahorro sino que terminan tributando más de lo que corresponde a su capacidad contributiva.

Como dijimos anteriormente, el sistema impositivo es por excelencia el medio para solventar gastos públicos y permitirnos a los habitantes de este país contar con educación pública, transporte, salud y seguridad. Esto evidencia la necesidad de pagar impuestos, sin embargo, esto debería efectuarse sobre las bases de un sistema personal y justo, con características de mayor progresividad, evitando la regresividad que afecta a los sectores de menor capacidad contributiva.

## BIBLIOGRAFÍA

- CUADRA, Jorge. M., (2006) “*El sistema tributario argentino*”. Recuperado de [http://www.camarco.cl/documentos/Sistema\\_Tributario\\_Argentino](http://www.camarco.cl/documentos/Sistema_Tributario_Argentino). 75 pág.
- GILBERT Texier, and GUY Gest (1982) en « *Droit Fiscal* », Paris, Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence.
- GIULIANI FONROUGE Carlos, (1970), “*Derecho Financiero*”, 2ª edición, Buenos Aires, Editorial Depalma. Recuperado de <http://www.bnm.me.gov.ar/.../opac/?...GIULIANI%20FONROUGE..>
- GONZALES CANO, Hugo (2001), “*Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR*”. Buenos Aires, 72 pág. Recuperado de [http://biblioteca.afip.gob.ar/.../doc\\_c\\_000079\\_2001\\_12\\_01xml?f.\(Marzo 2001\)](http://biblioteca.afip.gob.ar/.../doc_c_000079_2001_12_01xml?f.(Marzo 2001))
- HOLCOMBE, Randall G., (1999) “*Public Finance Government Revenues and Expenditures in the United States Economy*”. Recuperado de <http://garnet.acns.fsu.edu/~holcombe>
- Ley de Impuesto al Valor Agregado, versión 3.4, ERREPAR SA, Argentina, 2009. 147 pág.
- Ley de Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales y Ganancia mínima presunta, versión 1.4, ERREPAR SA, Argentina, 2009. 331 pág.
- Ley de Impuesto a los Bienes Personales, versión 3.4, ERREPAR SA, Argentina, 2009.147 pág. Recuperado de <http://www.afip.gob.ar/gananciasybienes/.../Manual%20>
- MACON, Jorge, (2001) “*Economía del Sector Público*”, Buenos Aires, Editorial McGraw-Hill. 201 pág.
- MUSGRAVE, Richard A. y Peggy B., (1997) “*Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*”, 5ª edición, México, McGraw-Hill, 779 pág.
- Revista Libertas 33: BENEGAS LYNCH, Alberto (2000) Instituto Universitario ESEADE 157 pág. Recuperado de <http://www.eseade.edu.ar>
- VALDIVIA GIL, G., (1981), « *La teoría de la tributación y la función cambiante de la política impositiva* ». Recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/Derecho Comparado/.../art2.pdf>. (Marzo 2001)

VILLEGAS, Héctor B.,(2009) resumen y apuntes de clase de " *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* ", 7° edición ampliada y actualizada, San Rafael, FCE UNCUYO.30 pág.

Declaración Jurada Resolución 212/99-CD

"El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derecho de terceros"

Mendoza, 07 de junio de 2012



Lucero, María Anabel  
N° registro: 25097