



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
CIENCIAS
ECONÓMICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

“Contador Público Nacional y Perito Partidor”

TRIBUTOS: CONCEPTOS FUNDAMENTALES RELACIONADOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y, SUS PRINCIPIOS EN ARGENTINA Y CHILE.

Trabajo de Investigación

AUTOR:

Maccagno Muñoz Tomás Agustín

N° de registro: 30.716

Dirección de correo electrónico:

tomasmaccagno99@gmail.com

PROFESOR:

Schestakow Carlos Alberto

Mendoza, 2023.

RESUMEN TÉCNICO

Los tributos son recursos que el Estado utiliza para realizar sus gastos en búsqueda de la satisfacción de las necesidades colectivas, y así alcanzar su finalidad principal que es “el bien común”. El estudio de estos, con sus principales clasificaciones y principios que los fundamentan han sido objeto de estudio de numerosos autores doctrinales de la materia tributaria.

La presente investigación se propone indagar qué son los tributos, cuáles son sus características, clasificaciones y principales conceptos relacionados. Además, analizar los principios sobre los cuales se fundamentan estos en Argentina y en Chile, con una breve comparación entre ambos.

El presente estudio consiste en un análisis en materia de derecho tributario y en materia económica. A partir del estudio de la doctrina, la normativa de ambos países, y artículos de investigación; se exponen los conceptos fundamentales en materia tributaria con las diversas clasificaciones de los tributos y los principios sobre los que se fundamentan. Se redactan los principios tributarios de ambos países y se comparan.

Los resultados indican que: 1) los tributos son recursos del Estado para alcanzar su finalidad “el bien común”; 2) son coactivos y existen en el marco de una “relación jurídica tributaria” que nace cuando se ha configurado la “hipótesis de incidencia tributaria”; 3) existen numerosas clasificaciones de los impuestos 4) los principios tributarios de Argentina y Chile son idénticos. Lo único diferente radica en cuáles son las normas nacionales de cada país, de las cuales surgen los principios de aplicación en su territorio nacional.

Palabras clave: Tributos, clasificaciones de los tributos, hipótesis de incidencia tributaria, relación jurídica tributaria, derecho tributario financiero, principios tributarios.



ÍNDICE

1. CAPÍTULO I: “EL ESTADO Y LOS TRIBUTOS”. Páginas 5-24.
 - a. “El Estado y su Rol”. Página 5.
 - b. “Recursos Tributarios. Definición. Historia y Fines”. Páginas 5 – 6.
 - i. “Fines de los recursos tributarios”. Página 6.
 - c. “Tributos”. Páginas 6 – 19.
 - i. “Impuestos”. Páginas 6 – 15.
 - ii. “Contribuciones”. Página 16.
 - iii. “Tasas”. Página 16.
 - iv. “Situación Actual de los Tributos Vigentes en Argentina”. Páginas 16 – 19.
 - d. “Relación Jurídica Tributaria”. Páginas 19 – 20.
 - e. “Hipótesis de Incidencia Tributaria”. Páginas 20 – 24.
2. CAPÍTULO II: “DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO”. Páginas 25 - 29.
 - a. “Derecho Tributario”. Páginas 25 – 26.
 - b. “Fuentes del Derecho Tributario”. Páginas 26 – 27.
 - c. “Derecho Financiero”. Página 28.
 - i. “Caracteres del Derecho Financiero”. Página 28.
 - d. “Relación entre las Finanzas Públicas y la Ciencia del Derecho Tributario”. Páginas 28-29.
3. CAPÍTULO III: “PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”. Páginas 30 –35.
 - a. “Principios tributarios”. Páginas 30 – 35.
4. CAPÍTULO IV: “NORMATIVA SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN CHILE Y SU DOCTRINA”. Páginas 36 – 47.
 - a. “Legalidad”. Páginas 36 – 38.
 - b. “Generalidad”. Página 39.
 - c. “Proporcionalidad Tributaria”. Páginas 39 – 42.
 - d. “Igualdad Tributaria”. Páginas 42 – 45.
 - e. “Capacidad Contributiva”. Páginas 45 – 46.
 - f. “Solve et Repete”. Páginas 46 – 47.
5. CAPÍTULO V: “NORMATIVA EN ARGENTINA SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y SU DOCTRINA”. Páginas 48 – 79.
 - a. “Legalidad”. Páginas 48 – 58.
 - b. “Igualdad”. Páginas 58 – 61.
 - c. “Generalidad”. Páginas 61 – 62.
 - d. “Proporcionalidad”. Páginas 63 – 64.
 - e. “No Confiscatoriedad”. Páginas 64 – 68.
 - f. “Equidad”. Páginas 68 – 69.
 - g. “Razonabilidad”. Páginas 70 – 72.
 - h. “Capacidad Contributiva”. Páginas 72 – 73.
 - i. “Tutela Judicial Efectiva”. Páginas 73 – 76.
 - j. “Solve et Repete y las Garantías Constitucionales”. Páginas 76 – 79.
6. ANEXO I: “CUADRO DE LA NORMATIVA JURÍDICA QUE RESPALDA LOS PRINCIPALES PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE ARGENTINA Y CHILE. ALGUNOS BREVES COMENTARIOS A LOS PRINCIPIOS.” Páginas 80 – 81.
7. CONCLUSIÓN: Páginas 82 – 83.
8. BIBLIOGRAFÍA: Páginas 84 – 87.

INTRODUCCIÓN

Los interrogantes que busco responder en el presente trabajo de investigación son:

¿Qué son los tributos? ¿Cuáles son sus características, clasificaciones y principales conceptos relacionados? ¿Qué son los principios tributarios y cuáles son? ¿En qué legislación se encuentran receptados los principios tributarios en Argentina y en Chile? ¿Los principios tributarios de ambos países son similares?

Desarrollaré el marco conceptual a saber para comprender los tributos, sus conceptos fundamentales, sus clasificaciones, y realizando menciones a los distintos tributos que existen en la República Argentina. Además, para enriquecer el objeto de estudio, lo haré con una visión internacional, haciendo referencia a los tributos en Chile.

El punto de partida es hablar de los recursos del Estado, ya que los tributos son una de las principales fuentes para que pueda realizar sus gastos en búsqueda de la satisfacción de las necesidades colectivas, en búsqueda de lograr el bien común.

Al arribar a los principios tributarios nos encontraremos con un marco general que es similar en muchos países del mundo. De hecho, en una lectura previa a mi elección del tema de este trabajo de investigación, capté en primer instante que los autores doctrinarios de diversos países como Argentina y Chile se citaban mutuamente, o citaban a los mismos autores.

Existe mucha doctrina en la actualidad sobre los principios tributarios, por ello he fundamentado tres capítulos de este trabajo en las brillantes mentes que se han dedicado por años a estudiar este fragmento del derecho con la debida atención que conlleva. No se encuentran expresados los tributos de forma tácita dentro de la normativa, como sería por ejemplo, una ley que disponga: “Principio de Legalidad es: (...)”. Sin embargo, los principios nacen de la interpretación de la normativa actual y el espíritu de la letra de los legisladores de ambos países, lo cual ha permitido el estudio detallado de estos temas.

Responderé mis interrogantes brindando un marco conceptual general en materia tributaria, y demostrando que efectivamente contamos con los mismos principios tributarios en Argentina y Chile. Además, expondré que las diferencias respecto a los principios tributarios radicarán en cómo se aplican por parte de los poderes del gobierno de cada país, siendo que en su concepto pretenden lo mismo. Es lo que lleva a que por ejemplo en Argentina exista una presión tributaria distinta de la presión tributaria de Chile. Rescatando además, que aunque sean idénticos en conceptos, está claro que surgen de la normativa de cada país respectivamente.

CAPÍTULO I: “EL ESTADO Y LOS TRIBUTOS”

El presente capítulo ha sido diseñado para que vayamos interiorizándonos en los conceptos fundamentales de la materia tributaria. La razón de comenzar por la definición del “Estado”, radica en la necesidad de entender que es, cuales son sus fines y como los consigue.

Uno de los recursos más importantes del Estado, son aquellos que surgen de su poder de imperio: “Los Tributos”.

EL ESTADO Y SU ROL

El Estado es una persona jurídica de derecho público que tiene como finalidad el bien común de las personas que habitan en ese territorio.

Necesita de recursos para poder cumplir con su fin que es el bien común. El bien común, “(...) implica la reunión de todas aquellas condiciones exteriores necesarias al conjunto de los ciudadanos para el desarrollo de sus cualidades, oficios y deberes, es decir de su vida material, intelectual y religiosa”. (Sarmiento García et al, 1998; p. 39)

RECURSOS TRIBUTARIOS. DEFINICIÓN. HISTORIA Y FINES

Acerca de la evolución de las funciones del Estado y sus problemas, Catalina García Vizcaíno (1999) afirma:

Las haciendas (...) mostraban gran heterogeneidad en cuanto a la obtención de recursos. De modo general, se puede afirmar que las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos; se observaba gran predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de la explotación de los bienes del monarca, como minas y tierras.

Tanto era así que Platón expresaba que "todas las guerras se hacen con el fin de obtener dinero" {Fedón, 66}. En la Edad Antigua, los tributos carecían de la relevancia que tienen actualmente.

Durante la Edad Media, en general, se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado, y la explotación patrimonial era la fuente de recursos más importante. En esa época se creó el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales (v.gr., el derecho de acuñar moneda, o de utilizar el agua del reino o principado). También estaban difundidas las tasas, que los súbditos debían, pagar a los



señores feudales por "servicios" vinculados con la idea del dominio señorial (v.gr., para que los vasallos pudieran ejercer profesiones o empleos, transitar ciertas rutas, utilizar las tierras del señor feudal, etc.). Bien señala Villegas que estas prestaciones de los súbditos no tenían el carácter de los actuales tributos, ya que ellas "son en cierta forma productos derivados de la propiedad. (p. 3)

Luego nos explica que hubo una evolución hacia un Estado Moderno, citando a Hermann Heller, donde al remontarnos al siglo XIII en Sicilia, con Federico II encontramos una manifestación precoz del Estado Moderno, ya que le sustrajo al sistema feudal el ejército, la justicia, la policía y la administración financiera, centralizándolo todo de modo burocrático. Hay algunos autores que señalan que la aparición del Estado se encuentra con Maquiavelo en Italia.

Los gastos militares en los que se empezaban a incurrir, la naciente burocracia, la administración de la justicia, etc; exigían la organización centralizada de la adquisición de los medios necesarios para afrontarlos. Es así que la permanencia del Estado Moderno reclamaba un sistema tributario bien reglamentado a fin de disponer de los recursos suficientes para hacer frente a los gastos. En fin, se necesitaban los recursos.

Los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene por el ejercicio de su poder de imperio, es decir por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan.

Los recursos tributarios encuadran dentro la clasificación de "derivados". De acuerdo a las Finanzas Públicas, derivan del poder de imperio que hemos mencionado.

FINES DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS

Los recursos tributarios tienen un único fin:

- Fiscal: Son medios de financiamiento para
 - a. Desarrollar actividades programadas por el Sector Público.
 - b. Cumplir con las obligaciones correspondientes a la deuda pública o la realización de transferencias entre los niveles de gobierno y al sector privado.

Existen corrientes doctrinarias que definen un fin más considerado como secundario, aunque la mayoría no coincide en la concepción de un fin en sí mismo:

- Extrafiscales: Cuando el Estado decide gravar una determinada situación, puede encontrarse realizando una medida que de forma indirecta contribuya al logro del bien común. Por

ejemplo, cuando se grava la venta de cigarrillos con determinados impuestos, lo que se desalienta es el consumo de los mismos para preservar la salud de la comunidad. Debido a los efectos perjudiciales que tiene para la salud, no busca prohibir de forma directa pero si disminuir su consumo.

Podríamos decir que cuando el Estado decide eximir de determinados impuestos a la producción industrial en el país, está alentando a que se produzca y no a que haya una simple compra-venta de productos, por ejemplo por importaciones. De esta forma una meta añadida a incrementar la producción sería la de alcanzar el equilibrio de la balanza de pagos.

El Estado implícitamente quiere encontrar un comportamiento de la sociedad que ayude a sus fines.

TRIBUTOS

Los tributos son las prestaciones obligatorias de carácter patrimonial que en general consisten en “dar una determinada cantidad de dinero”; aunque en la historia también existieron impuestos en especie. Es decir que no se entregaba dinero sino otro tipo de bien. Lo importante desde el punto de vista jurídico es que el tributo pueda ser valuado pecuniariamente.

Son establecidos por ley y exigidos coactivamente por el estado. No hay voluntad de los particulares para que se les detraiga su dinero. Emanan del poder de imperio del Estado para poder obtener recursos y realizar el gasto público planificado con las metas de alcanzar objetivos que acerquen al bien común a la población que habita el territorio del Estado.

Hay autores que al conceptualizar los tributos, se refieren a los mismos como a un ataque. Un ataque a la propiedad privada, sin embargo para algunos autores no es así. Por ejemplo:

Cierto es que la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, que deben contribuir en forma obligatoria. Pero no es menos cierto que la propiedad privada sólo puede ser garantizada por el Estado si cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 152)

Los tributos se clasifican en:

- Impuestos

- Contribuciones
- Tasas

IMPUESTOS

Los impuestos son los tributos que se establecen sobre los sujetos en razón de una valoración política de una manifestación de la riqueza, objetiva y subjetiva.

Ernst Blumenstein (como se citó en Massone Parodi Pedro, 1975) piensa que el impuesto es una prestación en dinero que el Estado o un ente público territorial por él habilitado, gracias a su soberanía territorial, obtiene de los individuos sometidos a ella, para cubrir sus necesidades financieras.

Funciones de los impuestos según la “Dirección de Planificación y Desarrollo Online - INACAP Online. Universidad Tecnológica de Chile – INACAP”

A los fines de incluir la visión de las funciones de los impuestos en Chile, hago referencia al INACAP. El INACAP es la Institución de Educación Superior más grande de Chile. Se define como un sistema integrado de Educación Superior, de carácter tecnológico. Este sistema está conformado por la Universidad Tecnológica de Chile INACAP (UTCI), el Instituto Profesional INACAP (IP) y el Centro de Formación Técnica INACAP (CFT), todos autónomos y acreditados.

INACAP (2018) se ha expresado respecto a las funciones de los impuestos:

- Corregir externalidades: Se cobran impuestos indirectos sobre bienes o servicios cuyo costo social es diferente al costo privado, si esto ocurre la producción no es socialmente óptima. Ej: se cobra impuesto a los cigarrillos por los problemas de salud que acarrea y por los costos en salud que en su mayoría deben ser cubiertos por el gobierno.
- Proveer bienes públicos: Si estos son producidos en forma privada se produciría menos de los socialmente eficientes (gastos en defensa y otros bienes semi públicos como salud y educación).
- Redistribuir riqueza: Los impuestos pueden por su pura recaudación servir como un elemento de redistribución y luego a través del gasto social como una forma de financiar programas sociales que combatan la pobreza y la inequidad.

En cuanto a la clasificación y adicionando algunos datos relevantes en sus conceptos para entender mejor a los mismos. Los impuestos pueden ser clasificados en función a diversas variables.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS SEGÚN SI GRAVAN MANIFESTACIONES INMEDIATAS O MEDIATAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

- Directos: “Los impuestos directos gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva”. (Catalina García Vizcaíno, 1999, p. 76). Por ejemplo, ganancias netas o patrimonio neto.

Se establece también que un impuesto es directo cuando el contribuyente de derecho, aquél que la norma indica como responsable frente al tributo, coincide con el contribuyente de hecho (es la misma persona), quien soporta la carga. No puede ser trasladado. “Por traslación se entiende la transferencia económica de la carga impositiva de su pagador a un tercero” (Héctor Belisario Villegas, 2002, p.161)

Para ilustrar lo que se ha conceptualizado, a continuación encontraremos una imagen del año 2018 que ilustra los impuestos directos en Chile. A los fines de comprender la esencia de los impuestos directos o indirectos, no es de relevancia si dichos impuestos se encuentran vigentes en el año 2022.

Imagen 1: “Impuestos Directos”



Fuente: “Dirección de Planificación y Desarrollo Online - **INACAP Online**

Universidad Tecnológica de Chile – **INACAP**”

www.inacap.cl

Santiago de Chile

*Octubre, 2018. Propiedad de **INACAP**”*

- Indirectos: “(...) gravan manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva (Catalina García Vizcaíno, 1999, p. 76). Por ejemplo, una de las manifestaciones mediaras de la capacidad contributiva son los consumos: el IVA (Impuesto al Valor Agregado), es un impuesto que grava este tipo de manifestaciones.

En un impuesto indirecto, el contribuyente de derecho no coincide necesariamente con el contribuyente de hecho, ya el primero puede haber trasladado parte de la carga tributaria hacia otro agente económico.

Hemos visto imágenes de la tributación en Chile en la clasificación de los impuestos directos, por ello vamos a explicar de forma breve y de acuerdo a aquello que nos informa el Sistema de Impuestos Internos de Chile (SII) en su página web para la formación universitaria en temas tributarios sobre el IVA:

El Impuesto a las Ventas y Servicios grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, y de servicios, con una tasa vigente en la actualidad de un 19% (Marzo de 2014). Este impuesto se aplica sobre la base imponible de ventas y servicios que establece la ley respectiva. En la práctica tiene pocas exenciones, siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones.

El Impuesto a las Ventas y Servicios afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal. El crédito fiscal equivale al impuesto recargado en las facturas por la adquisición de bienes o utilización de servicios y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies.

El Impuesto a las Ventas y Servicios es un impuesto interno que grava las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella y también la prestación de servicios que se efectúen o utilicen en el país. Afecta al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipalidades y a las empresas de todos ellos o en que tengan participación, aunque otras leyes los eximan de otros impuestos.

Si de la imputación al débito fiscal del crédito fiscal del período resulta un remanente, éste se acumulará al período tributario siguiente y así sucesivamente hasta su extinción, ello con un sistema de reajustabilidad hasta la época de su imputación efectiva. Asimismo, existe un mecanismo especial para la recuperación del remanente del crédito fiscal acumulado durante seis o más meses consecutivos cuando éste se origina en la adquisición de bienes del

activo fijo. Finalmente, a los exportadores exentos de IVA por las ventas que efectúen al exterior, la Ley les concede el derecho a recuperar el IVA causado en las adquisiciones con tal destino, sea a través del sistema ya descrito o bien solicitando su devolución al mes siguiente conforme a lo dispuesto por el D.S. N° 348, de 1975, cuyo texto definitivo se aprobó por D.S. N° 79 de 1991.

A continuación, encontraremos una imagen extraída de la misma fuente que la imagen precedente. INACAP (2018):



Fuente: "Dirección de Planificación y Desarrollo Online - **INACAP Online**

Universidad Tecnológica de Chile - **INACAP**

www.inacap.cl

Santiago de Chile

*Octubre, 2018. Propiedad de **INACAP***

Como un comentario adicional, para terminar de comprender las diferencias entre los impuestos directos e indirectos, hay una parte de la doctrina que tiene en cuenta la situación estática o dinámica de la riqueza gravada. Morselli (como se citó en Héctor Belisario Villegas. 2002) piensa que los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso, mientras que los impuestos indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE ACUERDO A LA CONSIDERACIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS PERSONALES DEL SUJETO

- Reales: Son impuestos que gravan situaciones determinadas sin importar las características personales del sujeto. En este tipo de impuestos no importa el nivel de ingresos de las personas, ni la cuantía de su patrimonio. Se gravan situaciones como es por ejemplo en el IVA (Impuesto al Valor Agregado), la venta de bienes muebles. Quien realice una venta de un bien mueble, de acuerdo a lo considerado como venta en la Ley del Impuesto al Valor agregado (Ley n° 23.349) se encontrará alcanzado y deberá tributar con la alícuota correspondiente (alícuota general del 21%, sino en aquellos casos expresamente establecidos en la ley 10,5% o 27%).
- Personales: Dino Jarach (como se cita en Catalina García Vizcaíno, 1999) afirma que “son personales los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo del hecho imponible”.
El foco del tributo está sobre las personas y sus situaciones particulares. Un ejemplo claro, es el “Impuesto a las Ganancias” donde interesa el monto que obtiene una persona al contraponer sus ingresos contra sus egresos, aplicando una alícuota diferencial de acuerdo al nivel de ingresos.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN AQUELLOS CASOS QUE PODEMOS IDENTIFICAR ETAPAS EN EL CICLO DE LAS TRANSACCIONES ECONÓMICAS QUE GRAVAN

- Monofásicos: Son impuestos que gravan una sola etapa del proceso productivo y de circulación de bienes y servicios. “Será un impuesto monofásico, si recae sólo sobre una etapa ya sea esta primaria, minorista, industrial, etc; aunque resulta difícil delimitar cada una de ellas” (Mario Volman, 2005, p. 70)
- Plurifásicos: Al contrario de los impuestos monofásicos, estos recaen en varias o todas las etapas del ciclo de las transacciones económicas. Como es el ejemplo del IVA.
En un ejemplo de una empresa que se dedica a la fabricación de zapatillas, al vender su producto a mayoristas tributará IVA. Estos a su vez, al venderles a minoristas, tributarán IVA, y el consumidor final pagará IVA por ellos.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE ACUERDO A SI SU APLICACIÓN EN EL TIEMPO ESTÁ DETERMINADA CON VIGENCIA DETERMINADA DE UN LAPSO

En esta clasificación, el elemento que se analiza para su distinción es la periodicidad o perdurabilidad dentro del sistema tributario.

- Ordinarios: Son aquellos impuestos que se encuentran vigentes todos los años, es decir regularmente. No tienen una fecha de vigencia, es decir una fecha a partir de la cual se deroga el impuesto y deja de estar vigente. Son aquellos que fueron establecidos para permanecer y ayudar a la recaudación necesaria de forma permanente o hasta su fecha de derogación siendo esta una fecha preestablecida que seguramente al finalizar, se reevaluará la continuación o no del impuesto para mantenerlo en vigencia. La intención de los legisladores fue la de crearlos para su permanencia en el tiempo. (Vizcaíno, 1999)
- Extraordinarios: Por el contrario, los impuestos extraordinarios son los que tienen un período de vigencia determinado. Luego de dicha fecha se encuentran derogados. En la práctica encontramos impuestos como el impuesto a las ganancias, que es un impuesto extraordinario, legislado por un decreto de necesidad y urgencia por parte del poder ejecutivo. (Vizcaíno, 1999)

Originalmente, la potestad de legislar contribuciones directas le corresponde a las provincias, pero como resulta impracticable legislar un impuesto a las ganancias a nivel provincial, lo legisla Nación con ciertas limitaciones. Entre dichas limitaciones, debería ser congreso nacional quien dicte la ley. Sin embargo, nos encontramos con la situación descrita de un decreto de necesidad y urgencia.

A pesar de estar expresamente prohibido en la propia Constitución Nacional, el poder ejecutivo ha dictado decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria. La facultad de dictar decretos de necesidad y urgencia, y las prohibiciones de ciertas materias en los mismos provienen del artículo noventa y nueve, inciso tercero de la Constitución Nacional.

Artículo 99 – Constitución Nacional:

“El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

(...)

3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.



Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso.

(...)”

Dentro de la norma, en el artículo setenta y cinco, inciso segundo, encontramos la fuente de mis palabras al referirme a la potestad del poder legislativo de las provincias de legislar contribuciones directas. En el texto se contempla la autorización al congreso de la Nación de imponer contribuciones de dichas características, pero únicamente por un tiempo determinado.

Artículo 75 – Constitución Nacional:

“Corresponde al Congreso:

(...)

*2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. **Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.** Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

(...)

CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS DE ACUERDO AL MODO DE CALCULO

- Fijos: Son aquellos impuestos por los cuales se paga una suma fija predeterminada por cada hecho imponible.
- Proporcionales: Los impuestos tienen una característica, la cual es una alícuota fija. Al variar la base imponible sobre la cual se aplicará la misma, esta alícuota permanece como una variable constante. Un ejemplo claro de esto se da en el Impuesto al Valor Agregado, donde sin importar cuál sea el monto gravado por el impuesto, la alícuota será la general del 21% (salvo los casos mencionados taxativamente en la ley donde se aplica la reducida al 10,5% o la del 27%)
- Progresivos: Se dan con miras a buscar la equidad en la sociedad al entender que no todos pueden aportar al sostenimiento de la Hacienda Pública de la misma forma. Se debe a que no todos tienen los mismos ingresos, ni patrimonio, es decir capacidad contributiva. Se busca que tribute más, quien más puede soportar. Es decir que cada peso recaudado por el Estado en el impuesto a esta persona tenga un efecto negativo inferior al que tiene una persona de menores recursos o que se encuentre en una peor situación económica-financiera-patrimonial.

A medida que se incrementa la alícuota, incrementa la alícuota a aplicarse para detraer recursos por el Estado.

En Chile, para ejemplificar un impuesto progresivo encontramos al “IGC”, que es el “Impuesto Global Complementario” El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda de 13,5 Unidades Tributaria Anual (“UTA”). Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta.

Para determinar la base imponible de cálculo, el contribuyente, persona natural, debe considerar la totalidad de sus ingresos percibidos, devengados o atribuidos, en el período anual, en base a la información cruzada que obtiene el SII mediante las Declaraciones Juradas que presentan las empresas e instituciones

- Regresivos: En contraposición a los impuestos progresivos, estos aplican una alícuota inferior a medida que aumenta la tasa imponible.

CONTRIBUCIONES

Son creadas por ley. Al realizarse una obra pública, una actividad del Estado, que está destinada a beneficiar a un grupo determinado de personas. Pueden ser:

- Contribuciones de mejora: El beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. Por ejemplo, cuando el Estado pavimenta una calle. Aquellos inmuebles localizados cerca de la obra, incrementan su valor. Esta circunstancia le sirve al Estado para crear este tributo por medio de una ley, cuyo hecho generador es el beneficio obtenido por el dueño del inmueble por la realización de la obra.
- Peaje: Es una prestación dineraria que exige el Estado por la circulación en una vía de comunicación vial. Por ejemplo, en una autopista.

TASAS

“Las tasas constituyen una especie del género tributos, quedando comprendidas, por tanto, en la definición de prestaciones obligatorias, establecidas por ley tendiente a la cobertura del gasto público. (...) cabe agregarle un requisito fundamental (...) que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.” (Rodolfo R. Spisso, 2000, p. 44). Por ejemplo, existe la tasa por alumbrado, barrido y limpieza.

Macon J., (2001), afirma que la tasa es la prestación pecuniaria a la que es a la que es obligado el contribuyente por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público. (p. 138). 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.

SITUACIÓN ACTUAL DE LOS TRIBUTOS VIGENTES EN ARGENTINA

El Instituto Argentino de análisis fiscal (IARAF, 2022) elaboró el “Vademécum tributario argentino 2022”. Un informe económico titulado: “165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal”

En su informe se nos explica que “para la enumeración se utilizó el criterio de considerar que una exacción es un tributo si implica que un agente del sector privado debe realizar un pago a un organismo estatal; y se procedió a contabilizarlo unitariamente de acuerdo al hecho imponible, concepto que se define como la situación que origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo, la obtención de una determinada ganancia es el hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, y la posesión de un inmueble, el correspondiente al Impuesto Inmobiliario”

Algunos de los tributos vigentes en la Argentina son:

- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuestos Internos
- Impuesto de Sellos
- Impuesto a los ingresos Brutos
- Etc.

El Informe del (IARAF, 2022) nos comparte una lista completa con los 165 impuestos vigentes en la República Argentina. A continuación los veremos:

Imagen 3: “Tributos nacionales vigentes al año 2022 en la República Argentina”

NACIONALES			
Nº	TRIBUTOS	Nº	TRIBUTOS
	Impuesto a las ganancias		
1	A) Impuesto a las ganancias sobre personas humanas y sucesiones indivisas residentes <i>(Incluye: “Impuesto a la renta financiera”)</i>	22	Impuesto Indirecto sobre Apuestas On-line
2	B) Impuesto a las ganancias sobre las Sociedades incluyendo establecimientos permanentes, empresas y explotaciones unipersonales. <i>(Incluye: “Adicional sobre distribución de utilidades”)</i>	23	Régimen Simplificado Para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) <i>(Incluye: componente impositivo y componente previsional y régimen especial para inclusión social y promoción del trabajo independiente)</i>
3	Gravamen de emergencia sobre premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos		Impuestos internos – Rubros:
4	Régimen para los trabajadores en relación de dependencia: APORTES	24	Tabacos
5	Régimen para los trabajadores en relación de dependencia: CONTRIBUCIONES	25	Bebidas alcohólicas
6	Régimen de trabajadores autónomos	26	Cervezas
7	Régimen para el personal de casas particulares	27	Champañas
8	Impuesto sobre los Bienes Personales	28	Bebidas analcohólicas
9	Contribución especial sobre el Capital de las Cooperativas	29	Jarabes, extractos y concentrados
10	Contribución extraordinaria sobre el capital de cooperativas y mutuales de ahorro, de crédito y/o financieras, de seguros y/o reaseguros	30	Objetos suntuarios
11	Impuestos a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas	31	Vehículos automóviles y motores
12	Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias	32	Embarcaciones y aeronaves de recreo o deportes
13	Impuesto al valor agregado	33	Productos electrónicos
14	Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono	34	Seguros
15	Impuesto a la Energía Eléctrica	35	Telefonía celular y satelital
16	Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos	36	Recargo al Gas Natural
17	Fondo Especial del Tabaco	37	Derechos de Importación
18	Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos	38	Derechos de Exportación
19	Impuesto a los Videogramas Grabados	39	Tasa de Estadística
20	Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual	40	Impuesto a los Pasajes al Exterior
21	Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas	41	P.A.I.S

Fuente: “IARAF (Instituto Argentino de análisis fiscal). Vademécum tributario argentino 2022. 165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal”

Imagen 4: “Tributos provinciales vigentes al año 2022 en la República Argentina”

PROVINCIALES			
Nº	TRIBUTOS	Nº	TRIBUTOS
42	Impuesto Inmobiliario	56	Impuesto a los Sellos
43	Impuesto sobre los ingresos brutos* <i>*Incluye: "Impuesto a las actividades económicas"</i>	57	Contribución por mejoras* <i>*Incluye: "Retribución de mejoras por obras de riego"</i>
44	Impuesto a los automotores* <i>*Incluye: "Impuesto a las embarcaciones" - "Patente única sobre vehículos"</i>	58	Tasa de uso de agua de dominio público* <i>*Incluye: "Tasa al uso especial del agua"</i>
45	Impuesto a las Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Otros Juegos de Azar* <i>*Incluye: "Premios obtenidos por máquinas tragamonedas" - "Impuesto a la Tómbola" - "Impuesto al juego de quiniela y lotería combinada"</i>	59	Impuesto a los productos forestales* <i>*Incluye: "Derecho de Aprovechamiento de Bosques Nativos"</i>
46	Impuesto a la transmisión gratuita de bienes	60	Fondo de Solvencia Social
47	Derecho de extracción de minerales	61	Fondo de emergencia agropecuaria
48	Derecho de explotación de minerales	62	Fondo de Financiamiento de Servicios Sociales
49	Derechos de Explotación de Áridos	63	Fondo Social de Reactivación Productiva
50	Tasas retributivas de servicios: Servicios Administrativos* <i>*Ejemplo: Dirección Provincial de Rentas; Dirección general de Catastro; Dirección de Transporte; Dirección provincial del Trabajo</i>	64	Tasas retributivas de servicios: Otras* <i>*Ejemplo: De la actividad hidrocarburiñera; De servicios hídricos; Provisión de energía; Expedición de guías de productos forestales; de ganado y frutos, de productos mineros y forestales; Tasa por tramitación y visado de urbanizaciones y obras de arquitectura fuera de ejidos municipales; Tasas de la subsecretaría de servicios hídricos</i>
51	Impuesto a los combustibles derivados del petróleo	65	Impuesto sobre las actividades de hipódromos, similares y agencias de apuestas* <i>*Incluye: "Impuesto por la venta de Boletos de Carrera de Caballos" - "Impuesto a las actividades de TURF"</i>
52	Canon de riego	66	Tasa de pesca
53	Tasas retributivas de servicios: Actuaciones judiciales* <i>*Ejemplo: Dirección de Registros Públicos y Archivo Judicial de la Provincia</i>	67	Impuesto a la transferencia de mejoras y derecho en tierra fiscal
54	Impuesto al ejercicio de profesiones liberales		
55	Fondo de Financiamiento para el Sistema Previsional		

Fuente: “IARAF (Instituto Argentino de análisis fiscal). Vademécum tributario argentino 2022. 165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal”.

Imagen 5: “Tributos municipales vigentes al año 2022 en la República Argentina”

MUNICIPALES			
Nº	TRIBUTOS	Nº	TRIBUTOS
68	Tasa por Servicios Generales	95	Fondo municipal de promoción y asistencia a la comunidad y turismo
69	Tasa por Servicios Especiales de Limpieza e Higiene	96	Tasa por residuos sólidos urbanos y residuos peligrosos
70	Tasa por Habilitación de Comercio e Industria	97	Impuesto al mayor valor del bien libre de mejoras (Baldíos)
71	Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene	98	Derechos por venta ambulante
72	Derechos por Publicidad y Propaganda	99	Derechos de registro de conductor
73	Impuesto Automotor	100	Transporte público y remoción y estadía en general/Hab. de vehículos
74	Derecho de Oficina	101	Derecho de uso de instalaciones municipales
75	Derecho de Construcción	102	Derecho de la estación de la terminal de ómnibus
76	Derecho de Ocupación o Uso de Espacios Públicos	103	Tasas y derechos prestados por la dirección hidráulica
77	Derecho de Ocupación o Uso de Espacios Privados Municipales	104	Derechos de laboratorio de suelo, hormigón y asfalto
78	Derecho a los Espectáculos Públicos	105	Derechos de explotación de minas de tercera categoría
79	Patentes de Rodados	106	Contribución que incide sobre el uso de playas y riberas
80	Tasa por control de Marca y Señales	107	Contribución por servicios culturales
81	Derecho de Cementerio	108	Contribución para servicios de justicia
82	Tasa por inspección de Pesas y Medidas	109	Tasa por uso del vertedero municipal
83	Tasa por Servicios Varios	110	Contribución de servicios prestados en el matadero municipal
84	Contribución por Mejoras – Obras con recobro municipal	111	Derecho por habilitación e inspección de vehículos
85	Contribución especial por Pavimentos y Veredas	112	Tasa única aeroportuaria Municipal
86	Tasa por Conservación de la Red Vial Municipal	113	Contribución transporte público de pasajeros
87	Tasa por Control de Calidad de Obra en la vía pública.	114	Tasa por los servicios adicionales de la policía de tránsito
88	Derechos de registro por emplazamiento de estructuras, soporte de antenas, equipos complementarios y de publicidad y propaganda, telecomunicaciones, etc.	115	Derecho especial de funcionamiento de remises, taxis y transportes escolares
89	Derechos de verificación por emplazamiento de estructuras, soporte de antenas, equipos complementarios y de publicidad y propaganda, telecomunicaciones, etc.	116	Tasa por servicios de limpieza y desmalezamientos de baldíos, inmuebles destruidos o semidestruidos y casas abandonadas.
90	Contribuciones especial por Acciones de Seguridad	117	Tasa de salud
91	Contribución de la Provincia de Buenos Aires	118	Derechos de uso y servicios planta procesadora productos de mar
92	Tasa por Alumbrado Público	119	Contribución por servicios asistenciales
93	Tributo por Plusvalía Urbanística	120	Contribuciones sobre la introducción de mercaderías a los mercados
94	Contribución por los servicios adicionales municipales	121	Tasa de verificación



122	Contribución que incide sobre los servicios de protección sanitaria	144	Tasa sobre el financiamiento otorgado por la Caja de Crédito Municipal a personas humanas o jurídicas.
123	Derechos por control bromatológico y salubridad (Alimentos)	145	Tasa de visación de planos y mensuras, relevamiento
124	Tasa por servicio de inspección veterinaria	146	Tasa por vacunación antirrábica
125	Tasa por búsqueda y rescate	147	Tasa por cobranzas y retenciones
126	Contribución que incide sobre los mercados	148	Tasa por servicios de máquinas, equipos y otros de prestación municipal
127	Contribución que incide sobre la instalación mecánica y sobre la instalación y suministro de energía eléctrica.	149	Tasa por desagote de pozos ciegos y cámaras sépticas
128	Contribución especial sobre los consumos de gas natural.	150	Tasa por desinfección, desinsectación y desratización
129	Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal.	151	Tasa por control de animales en la vía pública
130	Contribución ambiental por generación y transporte de restos de obras y demoliciones.	152	Canon por la concesión de servicios públicos
131	Contribución que incide sobre evaluación y fiscalización impacto medioambiental/ riesgo ambiental	153	Venta de impresos y publicaciones municipales
132	Contribución para financiación del desarrollo local y regional de obra de gas natural y otras de interés.	154	Tasa única industrial
133	Contribución para obras públicas	155	Derechos relativos a las instalaciones eléctricas en viviendas y electromecánicas (Derecho de la matrícula de electricista)
134	Impuesto inmobiliario	156	Fondo Integral para las Personas con Discapacidad, Niñez y Adolescencia
135	Tasa por juegos de azar, juegos permitidos, rifas, etc.	157	Fondo para la Infraestructura Deportiva con Perspectiva de Género
136	Derecho de registro inmobiliario y catastro	158	Fondo Solidario de Inclusión Social
137	Tasa de deportes	159	Fondo adicional de mejora del transporte
138	Ecotasa	160	Derecho de loteos y subdivisiones
139	Derecho de capacidad constructiva	161	Derecho de amarre en el puerto municipal
140	Impuesto a la generación de residuos áridos y afines no reutilizable	162	Tasa por control sanitario sobre carnes
141	Contribución que incide sobre compañías de electricidad	163	Tasa para prevención y protección de personas y bienes
142	Tasa por depósito de mercaderías en infracción	164	Patente para el expendio de bebidas alcohólicas
143	Derecho de Timbre	165	Tasa por explotación de juegos electrónicos

Fuente IARAF en base a normativa tributaria nacional, provincial y municipal 2022.

Fuente: "IARAF (Instituto Argentino de análisis fiscal). Vademécum tributario argentino 2022. 165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal"

Destacamos que al final del listado, el mismísimo IARAF (2022) aclara que la base para el armado de su listado es la normativa tributaria nacional, provincial y municipal vigente al año 2022.

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto activo tiene un derecho sobre un sujeto pasivo, que se constituye como obligado en esta relación. Nace al configurarse el hecho imponible definido por los legisladores en las leyes tributarias.

De lo expuesto se puede resumir:

❖ Elementos de la relación jurídica tributaria:

- Sujeto activo: El Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. En el primer caso (titular de la potestad tributaria) el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (el Poder Legislativo). La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es atribución de otro poder del Estado (el Poder Ejecutivo). (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 327)

En definitiva, el poder Legislativo del Estado es quien crea los tributos, y el poder Ejecutivo es quien los recauda y controla.

- Sujeto Pasivo: Son los contribuyentes, que se denominan sujeto pasivo y son quienes tienen la obligación de pagar los tributos. Se divide a los sujetos pasivos en dos categorías:
 - Contribuyentes: Son los sujetos pasivos por deuda propia.
Ejemplo de contribuyentes:
El artículo 167 del Código Fiscal 2022 de la provincia de Mendoza, establece los sujetos pasivos del “Impuesto a los Ingresos Brutos”. La norma dispone:
“Son contribuyentes del impuesto las personas humanas, sociedades, uniones transitorias, y demás entes que realicen las actividades gravadas.
Cuando lo establezca la Administración Tributaria Mendoza, deberán actuar como agentes de retención, percepción o información las personas humanas, sociedades y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto.”
 - Responsables sustitutos: Son aquellos sujetos a los cuales que la ley les obliga el ingreso del tributo. Son sujetos pasivos por deuda ajena. Un ejemplo es el caso de los beneficiarios del exterior en el impuesto a las ganancias. Los beneficiarios del exterior tributan mediante una retención en el país en la fuente de ingresos. Es así que, si una empresa contrata un servicio de una banda de música del exterior que viene a realizar un recital de música en el país, al momento de pagarles debe retener el monto correspondiente al impuesto a las ganancias e ingresarlo al ente recaudador. En este caso, el ente recaudador es la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- Objeto: Es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. Es el mismo tributo.
- Hecho imponible: El presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. Este es el hecho imponible. (Osvaldo H. Soler, 2008)

HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Es aquella circunstancia de naturaleza económica, prevista en forma abstracta en una ley, que verificada en cabeza del contribuyente hace nacer la obligación legal de soportar el tributo. También se suele denominar hecho imponible.

“En materia tributaria, el hecho imponible, como categoría normativa, describe una circunstancia que puede producirse o no producirse en la realidad, por lo tanto es hipotético. Si efectivamente tal hecho se realizara, estará sometido a dos tipos diferentes de efectos” (Osvaldo H. Soler, 2008, p. 258). Los dos tipos de efecto son:

- 1) Aquel que fue efectivamente buscado por los sujetos al concretarse en la realidad, es el efecto deseado.
- 2) Un efecto que la ley tributaria intencionalmente busca, el cual es la imposición del hecho concreto y que no habrá estado dentro del rango de los efectos deseados por los sujetos. (Soler, 2008).

“Al derecho tributario, obviamente, sólo le incumben los efectos del segundo tipo, pues los del primero son de interés a otras ramas del derecho”. (Osvaldo H. Soler, 2008, p. 258).

Son de verdadera importancia e interés para el derecho tributario, los hechos económicos por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva en cabeza del contribuyente, ya que al existir esta capacidad contributiva existe la causa de la obligación de contribuir.

Los cinco aspectos que tiene el hecho generador son los siguientes:

- 1º. Aspecto material: Queralt (como se citó por Héctor Villegas, 2002) afirma que el aspecto material del hecho imponible es el acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado o situación que se grava, que caracteriza o cualifica el tributo y que en los países desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto.
- 2º. Aspecto cuantitativo: El aspecto cuantitativo consiste en la cantidad de dinero que deberá entregarse a favor del Estado.
- 3º. Aspecto subjetivo: Es aquella persona que resultará alcanzada por el impuesto al configurar la situación tipificada en la normativa jurídica. Es decir que lo realizado por ella encuadra en el aspecto material definido en la ley.

➤ Contribuyentes: Son los sujetos pasivos por deuda propia.

Ejemplo de contribuyentes:

El artículo 167 del Código Fiscal 2022 de la provincia de Mendoza, establece los sujetos pasivos del “Impuesto a los Ingresos Brutos”. La norma dispone:

“Son contribuyentes del impuesto las personas humanas, sociedades, uniones transitorias, y demás entes que realicen las actividades gravadas.

Cuando lo establezca la Administración Tributaria Mendoza, deberán actuar como agentes de retención, percepción o información las personas humanas, sociedades y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto.”

- Responsables sustitutos: Son aquellos sujetos a los cuales que la ley les obliga el ingreso del tributo. Son sujetos pasivos por deuda ajena. Un ejemplo es el caso de los beneficiarios del exterior en el impuesto a las ganancias. Los beneficiarios del exterior tributan mediante una retención en el país en la fuente de ingresos. Es así que, si una empresa contrata un servicio de una banda de música del exterior que viene a realizar un recital de música en el país, al momento de pagarles debe retener el monto correspondiente al impuesto a las ganancias e ingresarlo al ente recaudador. En este caso, el ente recaudador es la Administración Federal de Ingresos Públicos.

4º. Aspecto espacial: Nos indica el lugar en el cual el sujeto ha sido alcanzado por el tributo. En la normativa se lo puede encontrar denominado como el “ámbito espacial”. Es decir, es la porción del territorio del Estado donde al configurarse el aspecto material, nace la relación jurídica tributaria a favor del Estado. Por ejemplo, si una persona que reside en Estados Unidos vende una guitarra en su país, el Estado Argentino no podrá obligarlo a tributar IVA ya que el hecho se configuró en un territorio que no es de su soberanía.

5º. Aspecto temporal: El nombre de este aspecto hace alusión a su significado, y vale la redundancia. Es el momento en el cual se configura el hecho imponible. Es muy importante ya que desde dicho momento por ejemplo, se cuentan los plazos de prescripción por las leyes de procedimiento tributario.

En su origen, existieron dos criterios de interpretación del alcance del hecho imponible:

1º. “In Dubio Contra Fiscum”, que significa que ante la duda se interpreta en contra del fisco (ente recaudador). Basado en la máxima que tuvo su origen en un pasaje de Modestino incluido en el Digesto en la época del Imperio Romano, donde el tributo tenía un carácter odioso por su origen, ya que comenzó aplicándose a los extranjeros y a los vasallos, y además por su magnitud, pues al extenderse su aplicación sobre los ciudadanos en razón de necesidades financieras, ello dio lugar al aumento de la presión fiscal.

2º. “In Dubio Pro Fiscum”. Este principio adopta una posición contraria al anterior. Se inclina a la aplicación de las normas fiscales con un criterio favorable al fisco. (Osvaldo H. Soler, 2008)

EJEMPLO DE HECHO IMPONIBLE EN LA NORMATIVA ARGENTINA – IVA

El artículo 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 dispone que:

“El hecho imponible se perfecciona:

a) En el caso de ventas -inclusive de bienes registrables-, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior, excepto en los siguientes supuestos:

1) Que se trate de la provisión de agua -salvo lo previsto en el punto siguiente-, de energía eléctrica o de gas reguladas por medidor, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

2) Que se trate de la provisión de agua regulada por medidor a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio.

En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas, se realice mediante operaciones en las que la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio.

Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.

En el supuesto de bienes de propia producción incorporados a través de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas, la entrega del bien se considerará configurada en el momento de su incorporación. (...)”



Este primer capítulo fue desarrollado para armarnos una base, de modo tal que los conceptos básicos que se necesitan para comprender el derecho tributario, estén presentes a la hora de leer y estudiar los capítulos posteriores. Si en el próximo capítulo hablaremos del conjunto de normas que regulan la relación jurídica tributaria y la realización de las pretensiones y obligaciones que de ella derivan, necesariamente tenemos que saber que es una relación jurídica tributaria. Más aún, tenemos que saber que es un tributo. Siguiendo con ese razonamiento, no entenderíamos porque existen los tributos si primero no hemos comprendido lo que es el Estado, cuales son sus fines y como los alcanza.

Posteriormente estaremos hablando de los principios tributarios, pero llegar a ese punto debemos conocer un poco de la historia de los tributos, que son los tributos, que rama del derecho los estudia, las diferencias, etc.



CAPÍTULO II: “DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO”

Este capítulo viene a esclarecer conceptos y a vincular otros que ya sabemos para poder seguir el hilo de nuestro objeto de estudio en este momento. Hemos estudiado a los tributos, como se clasifican, como se originan las relaciones jurídicas tributarias y que son.

Es momento de que sepamos interrelacionar conceptos como hemos descripto, para comprender lo que es el derecho tributario, el derecho financiero y las relaciones existentes.

DERECHO TRIBUTARIO

El origen del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica, se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana del año 1919. Este instrumento desencadenó un proceso de elaboración doctrinal de esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que el texto planteó, como por su influencia en la jurisprudencia y legislación comparada. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 209)

Respecto a las teorías sobre la naturaleza del Derecho Tributario, hubieron autores en la segunda mitad del siglo 19 que lo definían dentro del derecho administrativo. Para esta doctrina, el poder de imperio del estado es el único fundamento en que pueden basarse las normas tributarias, no constituyendo normas reguladoras de relaciones jurídicas, sino mandatos disciplinadores de la actuación de los entes públicos. (Villegas, 2002)

Luego, surgieron teorías que concibieron a la materia como plenamente reglada por la ley. Entre 1924 y 1926 dos autores, el suizo Blumenstein y el alemán Hensel sentaron las bases que aún hoy imperan como doctrina correcta en el derecho tributario.

“El Derecho Tributario es el conjunto de normas que regulan la relación jurídica tributaria y la realización de las pretensiones y obligaciones que de ella derivan” (Osvaldo H. Soler, 2008, p 21).

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; v.gr., relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros. (Catalina García Vizcaíno, 1999, p. 137).

“El Derecho Tributario pertenece al Derecho Financiero, en tanto es la parte de éste que comprende el conjunto de normas y principios jurídicos que tienen por objeto la regulación de aquellos ingresos públicos que tienen carácter tributario” (Gustavo J. Naveira De Casanova, 2012).

El derecho tributario es “el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos”. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 151)

En la misma línea la doctrina de Chile, dentro de ellos Massone Parodi Pedro, en concordancia con el Plan de Estudios que estuvo vigente hasta el año 1967 de las Escuelas de Derecho de la Universidad de Chile, expresa que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero. El motivo es que uno, es una porción del otro. El Derecho Tributario comprende el ordenamiento jurídico relativo a la recaudación, cómo se gestionan los fondos y la forma de erogar por parte del Estado y demás entes públicos. En cambio, el Derecho Tributario sólo comprende las normas relativas a la disciplina de la relación jurídica tributaria.

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Las fuentes del derecho tributario son aquellas que generan, que crean las normas jurídicas. “(...) destacados autores las definen como aquellos hechos o sucesos, caracterizados por ciertas notas peculiares, con capacidad y eficacia suficiente para normar una serie de comportamientos intersubjetivos cuya observancia se considera necesaria para la conservación de los fines propios de la sociedad”. (Mario Volman, 2005, p. 121).

No existe unanimidad de criterio en la doctrina respecto a considerar si cada disciplina o rama del derecho tiene las modalidades propias de creación de normas o si encontramos coincidencias en todas aquellas.

Las fuentes de las cuales hablan son:

- 1) La ley: La ley fundamental que nos rige, y es la que siempre se menciona al comienzo de esta definición es la “Constitución Nacional”. La constitución es la “base de la organización de nuestro país” y de la creación de las normas tributarias.

Esto se debe a que la constitución contiene:

- Principios generales (legalidad, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, etc.)
- La organización de un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes.

Al colocarnos frente a la redacción del artículo 31 de la Constitución Nacional, podemos leer lo siguiente:

“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”

El artículo presentado recepta la supremacía del estado federal (conformado por la Constitución Nacional, los tratados y leyes nacionales, los decretos nacionales) sobre el derecho de las provincias (conformado por la constitución provincial, las leyes y decretos provinciales)

El artículo 19 de la Constitución de la Nación Argentina dispone que:

“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”

Destacamos la última oración, de este artículo. A los habitantes del Estado, no se les podrá exigir que paguen contribuciones si no están explicitadas en la ley. Con esto, nos estaríamos adelantando a la concepción del principio tributario de legalidad que es el de mayor importancia dentro de los principios tributarios que iremos desarrollando a lo largo de este trabajo de investigación, y donde se mencionará otros artículos de la constitución entre ellos el artículo 17.

Vizcaíno separa esta fuente, de forma expresa, en dos. Primero coloca a la Constitución Nacional y luego, como otro punto a la Ley en general. (Vizcaino, 1999)

- 2) Los reglamentos: Aquellas disposiciones que emanan del Poder Ejecutivo para reglamentar los textos normativos que legisla el congreso.
- 3) Los tratados internacionales: Dentro de lo que es el Derecho Tributario Internacional. (Mario Volman, 2005, pp. 120-127).



DERECHO FINANCIERO

Los autores nos han definido que el derecho tributario es un fragmento del derecho financiero, por ello nos vemos en la necesidad de entender que es el derecho financiero.

Ingrosso (como se citó en Héctor Belisario Villegas, 2002) el cual define al derecho financiero como “el complejo de normas jurídicas que regula la actividad del Estado y de los entes menores de derecho público, considerada en la composición de los órganos que la ejercita, en la ordenación formal de sus procedimientos y de sus actos, y en el contenido de las relaciones jurídicas que la misma hace nacer. Esta es la materia de estudio del derecho financiero, entendido como disciplina científica”

Villegas recuerda las definiciones de derecho financiero de otros autores como Pugliese, Sáinz de Bujanda. Se reconoce que la misión del derecho financiero es suministrar conocimientos útiles y sistemáticos referentes a la ordenación legislativa de la hacienda pública.

Vanoni (como se citó en Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, t. I, p. 30) dice que “Derecho financiero es el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado y de las entidades públicas destinadas a procurarle los medios económicos necesarios para hacer frente a las necesidades públicas”.

CARACTERES DEL DERECHO FINANCIERO

- ❖ Es una rama jurídica dentro del derecho público. Esto se debe a que las normas financieras se destinan a regular el poder estatal en lo referido al poder financiero. Sus normas se dirigen a la atención de las necesidades de los particulares como integrantes del Estado.
- ❖ Es un derecho normal, no es excepcional.

RELACIÓN ENTRE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA CIENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Respecto a la estrecha vinculación entre la ciencia de las Finanzas Públicas y la ciencia del Derecho Tributario, la primera es una ciencia económica y la segunda es una ciencia jurídica. (Massone Parodi Pedro, 1975). Para él, no se trata de estudiar a las mismas instituciones desde distintos puntos de vista, sino de una “diversidad substancial del objeto de estudio”. Analiza de este modo, ya que los impuestos y tasas, como instituciones jurídicas son totalmente distintas en su sustancia a lo que son los impuestos y las tasas como fenómenos económicos. Además, destaca que en el supuesto en el cual sea posible comparar dos ciencias heterogéneas, las Finanzas Públicas tienen un campo de estudio mucho mayor que el del Derecho Tributario. Las Finanzas Públicas estudiarán la Deuda



Pública, los precios (políticos, públicos y cuasipúblicos); las empresas públicas, etc. Es decir que comprende materias que están fuera de la órbita del Derecho Tributario.

Hemos finalizado este capítulo con los conceptos necesarios para poder empezar a hablar de los principios tributarios.

CAPÍTULO III: “PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”

El presente capítulo ha sido redactado para entender la naturaleza de los principios tributarios y obtener una noción básica de cada uno de ellos. Iré relacionando conceptos anteriores para que en los próximos capítulos se puedan analizar los principios tributarios de Argentina y de Chile.

Podremos notar que al analizar los recursos que necesita el Estado y que los obtendrá mayormente de los tributos, hay límites para obtenerlos. Uno de ellos es el cómo los obtiene, no puede detraerlos de forma discrecional, ni cobrar tributos de igual importe a todos los contribuyentes, ni tampoco podrá exigir montos confiscatorios. Allí entran en juego los principios tributarios.

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Según la Real Academia Española (RAE). Un principio es, entre varias definiciones y significados de la palabra, una “Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”.

Adam Smith (como se redactó en Osvaldo H. Soler, 2008) en su libro “La Riqueza de las Naciones” se pronunció sobre los principios de la imposición, los cuales siguen vigentes. Según el criterio de Adam, el primero de estos principios es la “igualdad”. Significa que en cualquier Estado, los súbditos deben contribuir para sostener al gobierno de acuerdo a sus facultades, es decir en proporción de sus respectivas facultades. Esas facultades de las que habla se refieren a las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquél.

Otra de las directrices a las que se refiere Adam Smith es el de “certeza”. Soler continúa haciendo referencia a Adam Smith, diciendo que el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado. Todo debe ser claro, no deben existir conceptos sin aclarar. El tiempo para el cobro, la forma del pago, la cantidad que debe satisfacerse tienen que estar determinados. “Este principio se corresponde con lo que en la actualidad se conoce como principio de legalidad (de rango constitucional) por un lado, y con el principio de técnica legislativa, por el otro, que se inspira en la racionalidad económica que debe imperar, a fin de que los individuos estén en condiciones de prever anticipadamente la magnitud de los impuestos que habrán de incidir en las actividades económicas que pretendan realizar”

Ya hemos mencionado 2 directrices de Adam, el próximo es el de “comodidad”. La esencia de esta directriz se configura con el foco puesto en el contribuyente. El tributo debe exigirse en la forma y en el tiempo que sea más cómodo para el mismo. Se debe buscar la oportunidad para exigir el tributo, es decir, el momento en el cual el contribuyente pueda afrontar el pago del mismo por tener los

recursos suficientes. Aclara por ejemplo, que un impuesto sobre las rentas o las casas, cuyo pago se exige en el momento que se produce el devengamiento, es oportuno porque tiene de donde pagar.

“Este principio ha sido reconocido universalmente por la teoría financiera y tenido muy en cuenta, en general, en los sistemas impositivos de los diversos países.” (Osvaldo H. Soler, 2008, p. 29).

Por último, Adam enuncia el principio de economicidad: Todo impuesto debe detraer de los particulares la menor cantidad posible y que ingrese al Tesoro la mayor cantidad posible del mismo. Esto quiere decir que al recaudar, el monto destinado a los salarios de los funcionarios del Estado que intervienen en esta función no puede ser superior al importe. El porcentaje del dinero ingresado no debe corresponder en su totalidad, en cuanto a su destino, al pago de estos salarios.

Para Adam los impuestos no deberían oprimir o desalentar la industria. Es decir, que los particulares no realicen inversiones porque saben que del producto de su capital tendrían que destinar una porción demasiado elevada.

Luego en caso contrario a las ideas capitalistas de Adam Smith, surgió el pensamiento socialista con autores como Marx y Engels. Se sostenía que existía una explotación de la clase trabajadora. Denotando que habían clases sociales, divididas con parámetros de riquezas poseídas. Una pequeña porción de la sociedad se quedaba con la mayor parte de la riqueza, encontrando esta posibilidad en la mano de obra barata de los empleados asalariados. Se entendía que se buscaba economizar en lo que se les pagaba a los trabajadores, sin reconocer la labor que realizaban como un aporte valioso a la empresa sino un simple costo que debía minimizarse para maximizar el capital.

Uno de los enfrentamientos más estudiados de la historia, marcados por pensamientos completamente opuestos y extremos se dio. Capitalismo versus Socialismo. El capitalismo liderado y encabezado por los Estados Unidos de América (USA) y el comunismo comandado por la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS) también conocida como la “Unión Soviética”. Se luchó para determinar el curso de la economía global, para marcar aquello que orientaría la forma en la que se produce y se ofrece al mercado, la forma en la que se determinan los precios y como se tributaría.

Para ir conceptualizando, los principios tributarios son las guías para elaborar los tributos al momento de legislar por parte de los representantes del pueblo. Constituyen la esencia de los mismos. Se deben cumplir para que la voluntad sea la de la sociedad del Estado. Surgen como límites, como fronteras que no pueden cruzarse.

Hay una constante relación entre los intereses privados de los particulares y el interés público que el Estado considera a la hora de definir sus planes de gobierno para la consecución de los objetivos en

busca del bien común. Esta relación de la que hablo, es bastante compleja porque podría llegar a considerarse la existencia de intereses comunes entre el Estado y los particulares, y en determinados casos intereses contrapuestos entre los mismos. Así es, el Estado que está representado por los elegidos de los particulares, y que estos mismos integran a su vez la sociedad (los particulares), tienen intereses contrapuestos desde mi punto de vista.

La razón por la cual fundamento mi postura, radica en que el Estado en su misión de alcanzar sus objetivos necesita de los recursos de los cuales hemos estado hablando en este trabajo de investigación. Los particulares necesitan de los servicios que presta el Estado como es la Seguridad Nacional, pero a su vez estos quieren satisfacer otras necesidades, lo que logran a través de bienes y servicios que prestan otros particulares. Es decir que no todas las necesidades las satisface el Estado, solo aquellas de orden colectivo por el principio de subsidiariedad.

Me refiero a que una persona humana necesita de ropa, alimentos, esparcimiento. Es decir que necesita de recursos. Todos nosotros somos seres sociales por naturaleza y nos gusta tomar alguna bebida “x” como puede ser un café. Las personas tienen un patrimonio, y en ciertos casos cuando se es fiduciario en un fideicomiso con la característica de que todos los bienes fideicomitados por el fiduciante ingresan al patrimonio del fiduciario con ciertas particularidades que no vienen al caso. Lo que importa que entendamos es que cada uno tendrá su patrimonio, un conjunto de bienes y derechos de los cuales es propietario y será libre de decidir sobre ellos.

Ese patrimonio propio es propiedad privada de los particulares. Aquellos adquiridos de acuerdo a los medios establecidos en la ley, por ejemplo en el caso de los bienes inmuebles con el “Título suficiente” que es la escritura del mismo suscripta por escribano público y el “Modo suficiente” alcanzado con la posesión del inmueble, el habitarlo. Hablamos aquí de los “Derechos Reales”.

Vamos hilando conceptos e inferimos por consiguiente, que los particulares tienen su conjunto de bienes y recursos que instituyen propiedad privada. El Estado necesita de estos recursos de los particulares, aunque sabemos y aclaramos que las obligaciones de dar en las obligaciones tributarias tienen por objeto el dinero. El Estado necesita del dinero de los particulares en gran medida para lograr la prestación de sus servicios.

Debe encontrarse un sano equilibrio entre lo que el Estado detrae coactivamente (es decir de forma coercitiva, sin voluntad alguna de los particulares) y la propiedad privada de los particulares para que estos dispongan de ellos para satisfacer múltiples necesidades. Es decir que los tributos no deben ser confiscatorios.

Esta detracción coactiva no puede darse de forma discrecional por el Estado. Históricamente, los reyes de los grandes países solían obtener de los súbditos lo que quisieran, cuando quisieran y cómo quisieran. Con la evolución de la sociedad, se transformó el pensamiento de las personas que frenaron esta forma de proceder y delimitaron su accionar. Lo que se fue buscando es que existiera una determinada forma para regular la obtención de los recursos, la aprobación de los tributos mediante los cuales se obtendrán, la ejecución de los presupuestos del Estado y la Rendición de cuentas. Estos últimos temas, son de estudio de la Hacienda Pública por lo cual no nos adentraremos mucho pero si nos sirve para dar un breve pantallazo a los principios del derecho tributario que se desarrollan en este trabajo de investigación.

Apuntamos a comprender que si bien es obligatoria la contribución al Estado por ser parte de la sociedad, si se requiere de la voluntad del pueblo para determinar los supuestos, los hechos que constituyen un motivo por el cual el Estado puede detraer recursos. A través de los representantes del pueblo, elegidos por sufragio, se cumple esta afirmación.

Sabemos que en el ordenamiento jurídico existen normas de fondo y normas de forma. En las normas de fondo se definen las cuestiones sustanciales y en las de fondo las procedimentales. Se regula el cómo proceder, los plazos, los requisitos de determinadas cuestiones, etc. Lo mismo por ende aplica para el derecho tributario. Existen normas que determinan impuestos y todos los elementos que lo componen; y Decretos Reglamentarios con su respectivo reglamento valga la redundancia de las palabras.

Ya vimos la relación de intereses comunes y contrapuestos entre el Estado y los particulares. Además hemos expuesto que el Estado detrae recursos del sector privado de la economía de la forma que expresa el pueblo soberano de la Hacienda Pública por intermedio de los representantes que estos han elegido a través del sufragio. El trato que tengan las personas ante la ley debe ser igualitario, a todos se les debe detraer de igual forma. Sin embargo hemos comprendido que la igualdad en un sentido literal de la palabra sería injusto. Por ejemplo, no se les puede cobrar \$1000 a cada persona.

Necesitamos vivir en una sociedad equitativa ya que todos tenemos los mismos derechos. Dicha equidad es encontrada al tratar de igual forma a los desiguales y de desigual manera a los desiguales. Para poder hacerlo, se requiere de parámetros, como es la capacidad contributiva.

Quienes más tienen, contribuyen en mayor proporción que los que menos tienen. Esto es porque el impacto en los patrimonios y su calidad de vida es distinto. La capacidad de soportar tributos de cada individuo depende por ejemplo de:

- Su patrimonio.

- El nivel de ganancias que tenga.

Hemos estado hablando en forma resumida de los principios. Los cuales surgen mayoritariamente de la constitución de los diversos países. En ella se refleja el ordenamiento legal máximo a seguir.

Naveira (como se citó en Avalos Omar Edgardo, 2016) “Los principios constitucionales pueden considerarse como los instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento jurídico, valores que no deben ser tomados de forma aislada, sino en tanto partes integrantes de un orden sistemático que desarrolla una función disciplinaria dentro del derecho”.

Avalos continúa expresando “Vemos entonces, como se convierten estos principios jurídicos en instrumentos necesarios para dar contenido a las normas”

Spisso (como se citó en Avalos Omar Edgardo, 2016) “La constitución es un conjunto de principios y de normas que constituyen un sistema orgánico, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se hallan estrechamente vinculados, de manera que no se debe hacer una interpretación aislada, sino en función del sistema, a la luz de la filosofía que inspira el programa constitucional.”

Los principios generales de la tributación, en cuanto a su recepción y significado en la Constitución Nacional argentina. El tema, que a priori podría parecer meramente teórico, posee una notable trascendencia práctica, pues los principios jurídicos fundamentales terminan dando respuesta a los conflictos cotidianos, en una disciplina tan característicamente cambiante como el Derecho Fiscal. Tras efectuarse una reseña sobre el surgimiento de los principios constitucionales tributarios, se destaca que son reconocidos por la Carta Magna argentina los de legalidad, igualdad, proporcionalidad, generalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Se concluye, asimismo, que la interpretación doctrinaria y jurisprudencial ha sido constante en considerarlos como auténticas normas jurídicas que los poderes del Estado no pueden infringir, so pena de invalidez de sus actos. De allí que tales principios constituyan verdaderos límites al ejercicio de la potestad tributaria, que no puede ser omnímoda en los Estados de Derecho. (Mariano Horacio Novelli, 2007, p. 121)

Si se norma un tributo de manera indebida, es decir sin seguir estas “auténticas normas jurídicas, si no se regula a la luz de estos principios, existe la posibilidad que en última instancia sean declarados inconstitucionales. Se pueden plantear acciones ante la Justicia con el fundamento de lo establecido en la redacción de nuestra Constitución Nacional en su articulado.



Los jueces orientados por su sana crítica, pueden establecer la inaplicabilidad de la misma a quien haya presentado el pedido de inconstitucionalidad de la ley. Se dará su resolución en la respectiva sentencia.

Hemos finalizado este capítulo con las nociones básicas de los principios tributarios. Ya estamos en condiciones de entender donde se encuentran receptados los principios tributarios dentro de la normativa de cada país bajo análisis y porque dicha normativa evoca a determinado principio y no a otro.



CAPÍTULO IV: “NORMATIVA SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN CHILE Y SU DOCTRINA”

En el cuarto capítulo de este trabajo de investigación, veremos dónde se encuentran receptados los principios tributarios en la normativa chilena y lo que destacados autores doctrinarios piensan al respecto.

La Constitución Política de la República de Chile (Constitución Política, en adelante), contiene un conjunto de normas que constituyen las bases de la fiscalidad, y que hacen referencia a los elementos esenciales que intervienen en ella, tales como aquellas normas que establecen el marco de desarrollo y ejecución de la Política Fiscal; la de creación de órganos estatales y la atribución de potestades; las que establecen las relaciones y solución de conflictos entre ellos; el reconocimiento de derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, etc. Todas ellas, pero especialmente este último tipo de normas, determinan las relaciones entre el contribuyente (ciudadano) y el Estado (dentro de un marco de Estado Social de Derecho).

Es relevante destacar que incluso aquel que está en discordancia con la mayoría doctrinaria, señala que los principios (garantías) se encuentran en la Constitución Política de la República de Chile. (Masbernat Muñoz Patricio, 2002, p. 300).

LEGALIDAD

La sujeción del poder público a la ley, descansa en el principio de separación de poderes. Históricamente, desde que la actividad legislativa se ejerce en forma independiente al gobierno, ha podido establecerse el sometimiento general de la acción de los órganos públicos a la ley. Es por ello, que la separación de poderes es el presupuesto jurídico del principio de legalidad, y la democracia constitucional su fundamento político.

Massone Parodi Pedro (como se citó en Pérez Marchant, 2018) “En materia impositiva este principio representa el más puro y genuino sentido de la Ley como fuente -exclusiva y excluyente- del Derecho” y en su página 145: “Sólo por Ley puede crear impuestos y todo gravamen requiere un fundamento legal.”

La Constitución Política de la República de Chile, en su artículo 19 establece que:

“La Constitución asegura a todas las personas:

(...)

20°. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”

Dispone que los tributos serán repartidos de forma igualitaria en proporción o forma que fije la ley.

La Constitución Política de la República de Chile, en su artículo 65 establece que:

“Artículo 65. (...)

Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado

(...)

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para:

1º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.”

Si vinculamos este artículo con un artículo precedente en la constitución, encontramos el artículo 63 que dispone:

“Artículo 63. Sólo son materias de ley:

14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”

Nos resulta claro que quien tiene la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos es el presidente. Los mismos se deben regir por leyes, iniciando su tratamiento en la cámara de diputados.



El “Servicio de Impuestos Internos (SII)” de Chile; cuya misión es fiscalizar y proveer servicios, orientados a la correcta aplicación de los impuestos internos; de manera eficiente, equitativa y transparente, a fin de disminuir la evasión y proveer a los contribuyentes servicios de excelencia, para maximizar y facilitar el cumplimiento tributario voluntario. Realizado por funcionarios competentes y comprometidos con los resultados de la Institución.

Massone Parodi Pedro (como se citó en Javier Ignacio Pérez Marchant, 2018) “Los Jueces Tributarios no pueden fijar, modificar, evitar o alterar los impuestos y/o sus elementos a su discreción, ni aun aplicando la equidad o bajo pretexto de la inexcusabilidad”. El Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RUC 16-9-0000202-9; RIT GR-17-00066-2016, sentencia de fecha 3 de noviembre de 2016 dispuso: “Este principio viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder”. (Pérez Marchant, 2018)

La misma idea se acoge en un fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, RUC 14-9-0001195-5; RIT AB-14-00099-2014, de fecha 14 de abril de 2016. (Pérez Marchant, 2018)

No se puede dejar de mencionar que, los Tribunales Superiores de Justicia han aplicado a cabalidad esta concepción formalista del principio de legalidad en materia tributaria. De esta forma, la ltma. Corte de Apelaciones de Santiago ha establecido, respecto de la interpretación de los plazos de prescripción contemplados en el Código Tributario, que *“la ley tributaria siempre debe interpretarse en forma restrictiva, ello por el principio de reserva legal, según el articulado de la Constitución Política de la República”*. Corte de Apelaciones de Santiago, Ingreso Rol N°391-2016, de fecha 29 de marzo de 2017.

De igual manera, la Excm. Corte Suprema ha sostenido que “el principio de legalidad, consagrado en el artículo 7 de la Carta Fundamental en forma general y en materia tributaria en los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 2 y 4 N° 1, todos de la Constitución Política de la República, ya que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley (...) Es decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto”. Corte Suprema, Ingreso Rol N°11.877-2017, de fecha 29 de enero de 2015. (Javier Ignacio Pérez Marchant, 2018, pp. 18-19).

GENERALIDAD

El principio de generalidad deriva del principio de igualdad. Los tributos deben aplicarse con generalidad, es decir que una vez que se configure el hecho imponible establecido en la ley, el sujeto que se encuentra en dicha situación resulta alcanzado.

“Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa”. (Pedro Massone Parodi, 1975, p. 31)

Verificados los supuestos exigidos por la ley para constituirse en deudor de una obligación tributaria, se queda constituido en dicha calidad, sin poder excepcionarse, salvo las diferenciaciones que establezca el legislador. Es decir que las exenciones se deben encontrar explicitadas en la ley, son excepciones al principio.

Juan Eduardo Figueroa Valdés (como se citó en Cerpa Cabrera Nelson Abraham, 2012, p. 77) explica este principio señalando que “la ley tributaria ha de tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias contempladas por el legislador al establecer la regla de Derecho, de modo tal que los impuestos sean pagados por todos aquellos que están en la situación objetiva contemplada en la ley.”

“Este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas naturales o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma”. (Nelson Abraham Cerpa Cabrera, 2012, p. 78)

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Entendida como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella. Es uno de los elementos configurativos del principio de igualdad. Empero, en materia tributaria, el poder constituyente estimó necesario separarlo y asegurarlo como un principio independiente del de isonomía, como consta del tenor claro de los incisos 1° y 2° del art. 19 N° 20 de la constitución. Por ello, ha prohibido los tributos manifiestamente desproporcionados.

La proporción del tributo debe establecerse entre la carga tributaria y los elementos objetivos sobre los que recae (como son la capacidad contributiva del sujeto obligado, el monto, la tasa, el tramo, el porcentaje). (Miguel Ángel Fernández González, 2000).

“Este principio, se refiere a que el monto de los gravámenes esté relacionado con las capacidades económicas y que no sea desproporcionados, es decir, que tengan elementos de racionalidad respecto de la situación fáctica que se intenta gravar”. (Matías Pascuali Tello, 2021, p. 466)

No existe contradicción entre la regla de la proporcionalidad y la progresividad. Los sistemas progresivos cumplen con el principio de proporcionalidad. (Pascuali, 2021).

“Así, por ejemplo, en Chile un impuesto progresivo como el impuesto global complementario es mucho más racional que el impuesto a las ventas y servicios, el cual es proporcional, pero claramente mucho más regresivo”. (Matías Pascuali Tello, 2021, p. 466)

Coincido con lo que dice el autor, ya que, al aplicar la misma tasa a cualquier sujeto, sin importar su capacidad económica, no tiene efecto progresivo. En dicho impuesto sacrifican más los que menos tienen.

De lo dicho anteriormente, quiero aclarar que en mi modo de pensar, dada la naturaleza de los impuestos como el IVA (Impuesto al Valor Agregado) que es un impuesto proporcional (alícuota fija), que son impuestos que gravan actividades y no sujetos, es muy difícil lograr que sean progresivos. Se debe determinar una tasa “x”, tal y como está legislado tanto en Chile como en Argentina. Me resulta poco viable a nivel práctico que se logre un impuesto de estas características donde se aplique una tasa que crezca conforme crece la capacidad económica de quien hace nacer el hecho imponible.

Siguiendo lo expuesto, el IVA tiene impacto económico en el consumidor final. El consumidor final es quien finalmente soporta económicamente el impuesto por la característica de indirecto de este (es trasladable). Para el sujeto que debe ingresar el impuesto al ente recaudador, no es un gasto. Por ello, por ejemplo, no figura en los estados de resultados de las empresas como un gasto. Encontramos al IVA, con posición acreedora dentro del pasivo de la compañía si el saldo da a pagar. Si el saldo queda a favor, queda con saldo deudor conformando los activos.

Finalizando mi breve comentario, el efecto regresivo que menciona Pascuali, se vería reflejado en los consumidores finales. No sería posible que este impuesto sea progresivo, ya que por ejemplo, al momento en que un consumidor se acerca a comprar una silla de madera no es posible saber la capacidad económica que este posee. No se sabe ni su nivel de renta, ni su patrimonio, ni alguna medida del nivel de riqueza que tiene.

El tribunal constitucional ha declarado:

- Justicia Tributaria: “Es la proporcionalidad y razonabilidad considerando elementos cualitativos. Importa la transgresión de principios y normas que pueden calificarse de

qualitativos, frente a los elementos cuantitativos que se protegen mediante la proporcionalidad”. (Miguel Ángel Fernández González, 2000, p. 366).

El principio de justicia tributaria se extrae de la frase “En ningún caso la ley podrá fijar tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”, (Matías Pascuali Tello, 2021, p. 466).

Creemos que el concepto de justicia tributaria es un concepto que engloba muchos de los elementos de un sistema tributario, un sistema justo es aquel que establece impuesto respetando la igualdad de los contribuyentes, pero también sus diferencias, define impuestos sobre la base de criterios económicos y basándose en las capacidades contributivas y fija impuestos razonables que no violan el derecho de propiedad de los contribuyentes. (Matías Pascuali Tello, 2021, p. 466).

Para Pascuali, la palabra “Justicia” engloba a todos los principios, y al ser tan general protege poco al contribuyente frente al poder tributario del Estado. Según su modo de pensar, deben desarrollarse más los principios que permiten limitar el poder tributario del Estado.

- No Confiscatoriedad: “prohibición de establecer tributos desproporcionados e injustos”, expresión del principio de propiedad como límite de la potestad tributaria. De acuerdo a la expresión del artículo 19 Numeral 20 Inciso 2 que ya mencionamos anteriormente, por ello sólo traemos la frase: “manifiestamente desproporcionados e injustos”, que dispone la constitución, sugiere interpretativamente que hay un rango de tolerancia a la injusticia y a la desproporcionalidad. Por lo tanto, es inconstitucional si es manifiesta, evidente y muy clara. (Victor Manuel Avilés, 2022)

Si bien, aunque no hay mención expresa a tributos con fines extrapatrimoniales, se ha considerado que en tributos muy altos que persiguen desalentar el consumo de bienes como el cigarrillo o bebidas alcohólicas, se admite que sean elevados en sus alícuotas o los montos que detraen de los particulares que consumen esos bienes. No sería injusto, ya que se está compensando el gasto público que deriva del consumo de esos bienes.

Un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en

cualquiera de sus atributos, esto es, equivale a una parte sustancial del valor de capital, renta o utilidad. (Miguel Ángel Fernández González, 2000, 367)

- Igualdad Tributaria

IGUALDAD TRIBUTARIA

La igualdad tributaria es un derecho fundamental especial en relación a la reserva de ley en ciertos aspectos. Es una forma especial de reserva de ley, porque solo la ley puede repartir igualitariamente los tributos.

Podría definirse como un sistema estricto de reserva legal, aunque con el tiempo la jurisprudencia ha venido asentando debidamente, a su modo de pensar, que procede la colaboración de la potestad reglamentaria al menos por 2 vías:

- 1) La vía de la remisión: Cuando la propia ley le encarga.
- 2) Cuando esto ocurre por el ejercicio de la potestad que le entrega la constitución al presidente de dictar reglamentos de ejecución.

La normativa tributaria, la cooperación administrativa no puede ejercer discrecionalidad. Solamente se coopera reglamentariamente en aquellas materias que el legislador no puede, no debe, ni es razonable que prevea. Esto es para poder proteger la reserva de ley, de manera tal que el juez pueda contrastar si la solución administrativa reglamentaria que cumplimenta la ley ha cumplido con el encargo legislativo en base a una solución única. Es decir, fácilmente contrastable. (Victor Manuel Avilés, 2022)

La Constitución Política de la República de Chile, en su artículo 19 establece que:

“La Constitución asegura a todas las personas:

(...)

2°. La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupos privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias.

(...)

20°. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no

podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

(...)”

Analizamos la distinción de los términos empleados por la Constitución Política de la república de Chile. No se consideran sinónimos “tributo” y “carga pública”. Así lo han expresado autores como Miguel Ángel Fernández González, quien es abogado/magister en Derecho Público y profesor de Derecho Político y Constitucional, quien nos afirma:

La expresión de “tributo” tiene un alcance amplio, ya que comprende todas las prestaciones que los particulares se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la carta fundamental y la ley le confieren, con finalidad de cubrir el gasto público.

Se entiende que la palabra “carga” al no ser definida expresamente, requiere de un análisis natural y obvio, siendo definida como “impuesto, tributo, cualquier gravamen ligado a una propiedad o a un estado y al uso que de estos se hace” de acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (Madrid, Ed. Espasa-Calpe, 1992) p. 291. (Fernández González, 2000, 358).

No están incluidos los tributos en esas cargas a pesar de pertenecer a la definición de la misma ya que están expresamente mencionados en la redacción normativa. El tributo es la carga que se presenta como una prestación que implica la transferencia de bienes (generalmente de dinero) al Estado. Por ello, inferimos que en aquellos gravámenes donde no exista un traslado de bienes desde el patrimonio del contribuyente al Estado, estaremos frente a una de las “cargas públicas” (aquellas impuestas por las leyes) que nombra la Constitución.

Se habla de las cargas reales en el artículo 19 numeral 20 que estamos analizando. Son impuestos sobre bienes. Haciendo una distinción con las cargas personales que no se encuentran en este artículo, sino en el artículo 22 de la misma norma.

Se grava de igual manera a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes.

Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. La igualdad exige un trato igual a los iguales, y desigual a los desiguales.

Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Se infringe este principio cuando se trata a todos por igual, ya que se producirían inequidades e injusticias.

No se puede discriminar de acuerdo a lo establecido en la Constitución pero si se admiten y se propician las “diferencias justas y razonables”. (Fernández González, 2000)

Se relaciona con el principio de la capacidad contributiva, principio que por ejemplo se ha desarrollado más en países como España. Este principio de planteó dudas en Chile, sobre si se pueden o no establecer tributos sobre el patrimonio, primero en relación a las rentas en forma expresa y segundo por la prohibición expresa de los tributos manifiestamente desproporcionados e injustos.

La jurisprudencia general, ha manifestado que la mención a la renta (como aquello que puede gravarse por los tributos) es a título ejemplar y considera que no excluye la posibilidad de aplicar tributos al patrimonio. (Víctor Manuel Avilés, 2022)

Las fuentes de diferenciación, es decir aquellas que hacen que los individuos no sean iguales, y por ende el tratamiento igualitario sea “igual entre iguales” son:

- a) Capacidad Contributiva: Es la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos. Es la posibilidad económica de pagar el tributo, o sea, la posesión de una riqueza en la medida suficiente para hacer frente a la exigencia fiscal. No puede haber obligación de contribuir si falta totalmente la capacidad económica por lo que, en primer lugar la capacidad contributiva es un presupuesto de la contribución. En segundo lugar, sirve de parámetro para la imposición. Mientras mayor sea la capacidad económica de un sujeto, más elevada será la contribución que puede y debe requerirse a ese sujeto.
- b) Origen de la renta
- c) Beneficio del Contribuyente

El principio de igualdad está en estrecha relación con los conceptos de “equidad vertical” y “equidad horizontal”.

La equidad vertical implica que el tratamiento que se les da a quienes están en una situación distinta, sea precisamente distinta. Cuanto mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague.

En cambio, la equidad horizontal es aquella en la que se busca tratar de igual manera a todos los que están en la misma situación. Aquellos contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma cantidad de impuestos.

La importancia fundamental radica en que, en la medida que los contribuyentes perciban que el sistema tributario es justo, existirá una mayor aceptación de este, lo cual es vital para que haya cumplimiento voluntario.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva o capacidad de pago, es un principio que tiene por fin lograr el igual reparto de la carga impositiva sobre la base de la igualdad de sacrificio de los distintos sujetos obligados al tributo. Así, cada persona deberá pagar tributos en equitativa proporción a su aptitud económica, que también llamaremos capacidad contributiva. (Nelson Abraham Cerpa Cabrera, 2012, p. 83)

Manuel de Juano (como se citó en Nelson Abraham Cerpa Cabrera, 2012) afirma que esta doctrina tuvo su formulación originaria en la regla de la justicia o equidad de Adam Smith, en su obra clásica “La Riqueza de las Naciones”, según la cual los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos, de que respectivamente disfrutan

La idea de que las personas deben contribuir al mantenimiento del Estado, según sus posibilidades económicas, es muy antigua, ya en la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 estableció:

“Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, esta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades”.

Luego, esta declaración fue recibida por varias constituciones. (Matías Pascuali Tello, 2021, p. 467). Referencia a las Constituciones de España y de Italia.



Según García Belsunce (como se citó en Matías Pascuali Tello, 2021) define la capacidad contributiva como “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.”

Según Alejandro Altamirano (como se citó en Matías Pascuali Tello, 2021): “Capacidad contributiva es la aptitud económica del obligado tributario a soportar el tributo”.

SOLVE ET REPETE

Aclaro que he traído este principio de procedimiento tributario, como una mención al mismo ya que es importante en la práctica de la recaudación tributaria por parte del gobierno. No lo incluiré, por lo específico que es, en el cuadro de los principios que se encuentran en el “Anexo I” de este trabajo.

Se conoce por solve et repete aquella regla procesal en virtud de la cual el afectado por multa administrativa, u otra exigencia pecuniaria a beneficio fiscal, debe pagar previamente una parte o el entero de esta multa o exigencia como requisito para su impugnación en los tribunales de justicia. Esta definición no se hace cargo de la tercera modalidad que la referida regla podría presentar en el derecho chileno, cual es, aquella exigencia que ordena consignar el monto de dinero señalado por una sentencia de un tribunal para admitir a trámite la interposición de un recurso judicial. Pues, uno de los propósitos de este trabajo, consiste justamente en discutir si dicha exigencia constituye una regla solve et repete o no.

Respecto de la naturaleza jurídica de esta regla, se han sostenido las siguientes tesis:

- (1) Se trata de un presupuesto de admisibilidad del recurso contencioso-administrativo
- (2) Es una consecuencia de la ejecutividad del acto administrativo
- (3) Constituye un privilegio procesal establecido en favor de la Administración Pública.

Se concluye que, tanto la primera como la segunda modalidad de esta regla, son inconstitucionales, puesto que vulneran el derecho a la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, la garantía de respeto al contenido esencial del mismo derecho, y, en el caso de la primera modalidad, el derecho a la presunción de inocencia (artículo 19, N° 3; N° 26, y N° 3, inciso 6°, de la Constitución, respectivamente). De este modo, en armonía con Eduardo Soto Kloss, también se concluye que, la regla solve et repete, tanto en su primera como en su segunda modalidad, es igualmente contraria a los tratados

internacionales que Chile ha suscrito en materia de protección internacional de los derechos humanos.

La primera modalidad de esta regla ha sido fuertemente cuestionada por la doctrina y por el propio Tribunal Constitucional de Chile, el cual incluso ha sostenido que esta exigencia es en sí misma inconstitucional. En cuanto a la segunda modalidad, ella no tiene aplicación práctica hoy en Chile; sin embargo, aún es posible constatar dicha modalidad en otros ordenamientos jurídicos, como los casos a que se ha hecho referencia en esta investigación. En cuanto a la tercera modalidad, particularmente en lo relativo a la interposición de los recursos de casación y de queja, ella tampoco tiene aplicación práctica hoy en Chile, pues dicha exigencia fue derogada en 1995. No obstante lo anterior, aún podría discutirse la existencia de una tercera modalidad, en todos aquellos casos en que una sentencia judicial ordena consignar un determinado monto de dinero para que sea procedente admitir a trámite un recurso de apelación. Sin embargo, a nuestro juicio, este supuesto no constituye un caso de solve et repete, salvo ciertos casos excepcionales en que el legislador ha denominado al recurso que inicia el procedimiento contencioso-administrativo como "recurso de apelación", cual es, por ejemplo, el caso del artículo 165, N° 5, del Código Tributario. Por ello se concluye que, en general, tampoco es posible hablar de una tercera modalidad de previo pago hoy en Chile.

En cuanto a los fundamentos para la aplicación de esta regla, Rafael de Mendizábal Allende aseguró que, al menos como privilegio procesal del Estado, el solve et repete persigue dos finalidades:

- I. Garantizar la recaudación de impuestos y multas administrativas, de modo que es un mecanismo que actúa en defensa de los intereses generales del Estado, por sobre los intereses particulares de los administrados.
- II. Reducir el número de recursos contencioso-administrativos y evitar la litigación infundada de contribuyentes de impuestos y de personas afectadas por multas administrativas que desean impugnar dichos gravámenes en los tribunales de justicia. (Sebastián Lewis, 2014, párr. 5-7).

Hemos finalizado este capítulo y ahora con ello en mente, pasaremos a estudiar donde están normados los principios tributarios en la normativa argentina y lo que nos dicen los autores doctrinarios.

CAPÍTULO V: “NORMATIVA EN ARGENTINA SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y SU DOCTRINA”

En este quinto y último capítulo antes del único anexo de este trabajo de investigación, veremos donde se originan los principios tributarios en la normativa argentina, y al leerlo estaremos en condiciones de poder sacar conclusiones al compararlo con lo expuesto en el capítulo precedente.

Según Naveira (como se citó en Avalos Omar Edgardo, 2016) los principios jurídicos son “aquellos valores normativos de carácter organizador aceptados, recogidos o estipulados por la norma constitucional y que han de inspirar el ordenamiento jurídico”

Existen entre nosotros dos posiciones muy marcadas sobre los principios jurídicos, y son estas posiciones las que usaremos en este trabajo para dar una idea sobre lo que entendemos por principios sin meternos en la discusión que nuclea a estas posturas.

Existen las posturas iusnaturalistas, que hacen referencia al derecho natural. Según Recasens Siches (como se citó en Avalos Omar Edgardo, 2016) “derecho natural quiere decir los principios ideales intrínsecamente válidos, según los cuales principios debe ser fabricado el derecho humano, el derecho positivo”. El concepto anteriormente practicado nos da una idea sobre estas posturas iusnaturalistas, dejando entrever en sus líneas que para la doctrina naturalista solo existe un orden jurídico positivo, si esta toma como fuente al derecho natural, que es en teoría, preexistente.

Para robustecer lo que venimos exponiendo, diremos que el iusnaturalismo “lleva un ínsito respeto a los principios, como una categoría jurídica anterior a las normas, elementos aquellos que reflejaran necesariamente estas en su contenido” (Naveira. 2012. Pág. 4). Nos toca ahora, dar un vistazo al iuspositivismo, donde: Los principios no tienen esa entidad concluyente sino que se deducen de las normas o, aun considerando que tienen vida extra normativa, ella no es jurídicamente vinculante mientras no se reflejen en normas validas, a partir de las cuales, entonces, se derivaran (Naveira, 2012. Pág. 4).

LEGALIDAD

“El principio de legalidad en materia tributaria significa que el único modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de leyes aprobadas por el congreso de la Nación”. (Mario Volman, 2005, p. 130).

“No hay tributo sin ley”, “no taxation without representation”, “nullum tributum sine lege”. Es pertinente comentar estas frases que hacen alusión al principio de legalidad. Es así, que la normativa de diversos países en el mundo recepta este principio que caracteriza al derecho tributario.

El fundamento de este principio, según Casas José Osvaldo (como se citó en Volman, 2005, p. 130), resulta de la conjunción del mecanismo de:

- ❖ Autoimposición. Nos referimos a que es el mismo pueblo quien define a través de sus representantes, los elementos que constituyen un tributo.
- ❖ La separación de funciones y de poderes por la Constitución Nacional.
- ❖ Los principios constitucionales, que son las garantías de los derechos individuales y generales.

Desde la cúspide de la pirámide jurídica, la norma máxima dentro del territorio argentino, nace este principio. El artículo 4 de la citada norma establece:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”

El congreso nacional, de naturaleza bicameral. Representando al pueblo y a los Estados Federales, es quien tiene la potestad de imponer las contribuciones para detraer recursos coactivamente de la sociedad a fin de ser utilizados para afrontar el pago de los gastos del Estado. Recordando siempre que es necesario que así sea, ya que el Estado busca la satisfacción de las necesidades de orden colectivo con sus gastos (pretende alcanzar el bien común).

Al vivir en sociedad, dentro de un territorio delimitado y con normas que regulan las relaciones humanas, formamos parte de la Hacienda Pública. La Hacienda Pública es “la coordinación económica activa de personas y de bienes económicos establecida por los habitantes afincados en un territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo o común que los individuos no podrían atender aisladamente” (Atchabahian Adolfo, 2008, p. 24).

Considerando las características de la Hacienda, no es posible no contribuir al Estado. Es obligatorio. De ello nace la importancia de este principio. Al estar obligados a contribuir a los gastos del Estado para lograr la satisfacción de las necesidades de orden colectivo, nosotros como pueblo, soberanos

de la Hacienda Pública, debemos decidir a través de nuestros representantes (congreso) el hecho imponible, la materia imponible, los sujetos alcanzados y demás elementos que hacen a un tributo. Definimos la forma en la cual la Hacienda Pública coordinará la “materia administrable” para lograr sus objetivos.

El artículo 17 de la Constitución Nacional dispone:

“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”

El artículo de la constitución vuelve a hacer énfasis en la potestad que únicamente ostenta el poder legislativo dentro del sistema normativo.

“Asimismo, este principio es aplicado respecto de los gobiernos de provincias, en cuanto a sus legislaturas, y autoridades municipales, ya que deben conformarse a los principios de la Constitución Nacional, expresa o tácitamente en ella contenidos” (Catalina García Vizcaíno, 1999, p. 271).

La misma autora continúa explicando en su libro, que por este principio las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu. No se puede aplicar el principio de interpretación de leyes denominado “analogía” que si se da en otras ramas del derecho como son el derecho civil y el derecho comercial, por ejemplo.

Según Sáinz de Bujanda (como se citó en Catalina García Vizcaíno, 1999), el origen de este principio se remonta al 31 de Marzo de 1091, cuando Alfonso VI de España dirigió un documento al Obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones y villanos, en el cual especificaba que se lo imponía con el consentimiento de quienes habían de satisfacerlo. Se puede conjeturar que el consentimiento fue expresado en una reunión de la Curia Regia, en la cual se habría redactado el documento, y que posiblemente contó con la asistencia de villanos con carácter muy excepcional, por la gravedad de las circunstancias.

Continúa explicando que en Argentina, fue el Acta Capitulada del Cabildo Abierto del 25 de Mayo del año 1810, la que estableció que “no pueden imponerse contribuciones ni gravámenes al pueblo o a sus vecinos, sin previa consulta y conformidad del Excmo Cabildo”.

La Constitución Nacional establece que debe ser el poder legislativo quien debe imponerlos. El poder ejecutivo no tiene la potestad de legislar. Si promulga las leyes y las hace publicar, expide las instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las mismas, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. De todos modos, es de significativa importancia remitirnos al artículo 99 de la Constitución Nacional, inciso donde se dispone inciso 3:

“El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

(...)

2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso.

(...)”

La indelegabilidad de la facultad tributaria implica que en materia reglamentaria el Poder Ejecutivo debe limitarse a interpretar la ley sin tergiversar sus disposiciones. Este poder debe circunscribir su

función a un acto meramente administrativo conducente a que las leyes se cumplan, para ello elabora disposiciones formales para cumplir con este objetivo. (Osvaldo H. Soler, 2008)

Se prohíbe expresamente la emisión de disposiciones de carácter legislativo en materia tributaria, aún en circunstancias excepcionales que hicieran imposible seguir los trámites ordinarios para la sanción de leyes. (Osvaldo H. Soler, 2008)

Debemos saber que hay impuestos vigentes en la Argentina, en Agosto del año 2022, que fueron dispuestos por Decretos de Necesidad Urgencia por parte del Poder Ejecutivo, como es por ejemplo:

- Decreto 649/97 – Impuesto a las Ganancias.

Según Casas José (como se citó en Volman, 2005, p. 123) la delegación impropia sobre la regulación de los tributos puede ser admitida en circunstancias excepcionales de “emergencia pública”, con determinados requisitos y límites:

- A. Que se verifique una situación efectiva de “emergencia pública”
- B. Que la delegación impropia no abarque los elementos estructurales del hecho imponible: aspecto material, espacial, subjetivo y temporal, y sólo comprenda los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria.
- C. Que esta delegación responda a aquellos gravámenes que efectivamente requieran las adecuaciones periódicas durante la emergencia, y por ello se excepcione justamente el principio de reserva de ley
- D. Que la política legislativa se encuentre claramente suficiente y claramente definida de manera tal que puedan delimitarse los criterios y parámetros mínimo y máximo dentro de los cuales opera el Poder Ejecutivo
- E. Que el congreso como depositario del poder tributario, debe habilitar al Poder Ejecutivo para el ejercicio de esta función de manera “protempore”, esto es, con plazo fijado para su ejercicio, tal como lo dispone el artículo 76 de la Constitución Nacional.
- F. Que se cumpla con las formalidades de ser refrendado por el jefe de gabinete de ministros y del control de la Comisión Bicameral Permanente.

Citamos el caso de la firma "Disco S.A.":

Disco S.A. Interpuso acción de amparo contra la resolución de la Secretaría de Economía y Finanzas de fecha 26 de febrero de 2002 N° 007. En efecto, la referida resolución establece:
"Córdoba, 26 de febrero de 2002:

“Ningún tributo puede ser exigido sino en virtud de ordenanza. Sólo la ordenanza puede:

- 1) Definir el hecho imponible.
- 2) Indicar el sujeto pasivo.
- 3) Fijar la base imponible, la alícuota o el monto del tributo.
- 4) Establecer exenciones, deducciones, reducciones y otros beneficios tributarios.
- 5) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.
- 6) Establecer los procedimientos administrativos necesarios para la investigación, determinación, fiscalización y percepción de la obligación tributaria por los organismos competentes de acuerdo a los preceptos de este Código. Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas, excepto las indicadas en el inc. 6º, no pueden ser integradas por analogía ni suplidas por vía de reglamentación" (Gabriela Inés Tozzini, 2003, párr. 42).

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), organismo que tiene a su cargo la ejecución de la política tributaria, aduanera y de recaudación de los recursos de la seguridad social de la Nación, también se ha expresado sobre cada uno de los principios constitucionales de la tributación en la República Argentina. Respecto al principio de legalidad, emitió:

“Es el principio que con mayor insistencia señala nuestra Constitución Nacional. Establece que no habrá tributo sin ley. Nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley. Para su imposición un tributo debe estar: - creado por ley, - seguir los requisitos formales de una ley, emanar del órgano competente. Para leyes impositivas la cámara de origen o iniciadora es la de Diputados (representantes directos del pueblo). La ley debe definir el hecho imponible y sus elementos: sujeto, objeto, base imponible, alícuota, etc.”

Cita el artículo 19 de la Constitución Nacional:

“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”

Además, se cita el artículo 52 de la Constitución Nacional:

“A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas”

La Secretaría de Jurisprudencia que pertenece a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es el más alto tribunal de la República Argentina. Órgano máximo del Poder Judicial - uno de los tres poderes del Estado argentino, junto con el Legislativo y el Ejecutivo-, cuya misión consiste en asegurar la supremacía de la Constitución, ser su intérprete final, custodiar los derechos y garantías enunciados en ella y participar en el gobierno de la República ha expresado:

La Corte tiene dicho que, conforme surge del artículo 19 de la Constitución Nacional, toda nuestra organización política y civil reposa en la ley; los derechos y obligaciones de los habitantes así como las penas de cualquier clase que sean, sólo existen en virtud de sanciones legislativas y el Poder Ejecutivo no puede crearlas ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca. (Fallos: 178:355; 191:245; 229:368; 311:2553; 327:388; 330:3801- disidencia de los jueces Maqueda y Zaffaroni-).

Explicó que el precepto citado exige que las normas incluidas dentro de la juridicidad tengan el mayor grado de previsión y previsibilidad posible a fin de que cumplan con el estándar de claridad que es exigible para que los sujetos puedan ajustar sus respectivas conductas. (Fallos: 341:1017 - voto de los jueces Highton de Nolasco y Rosatti; 344:3209)

El principio de legalidad impone a ciudadanos y autoridades la total sujeción de sus actos a las previsiones contenidas en la ley (Fallos: 330:4234; 331:699; 331:1312; 331:1679; 331:2784; 334:1143; 334:1754; 338:793) y exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal. (Fallos: 331:858; 340:549 –voto de los jueces Highton de Nolasco y Rosenkrantz; 342:2344; 344:3156)

Como se observará, el principio en análisis resulta aplicable a distintas áreas del derecho. En la presente nota se brindará una breve reseña de algunos lineamientos del Tribunal que luego serán profundizados por separado en futuras Notas de Jurisprudencia.

Particularmente en materia tributaria, cabe mencionar que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige este principio de reserva o legalidad (Fallos: 312:912), ámbito en el cual la Ley Fundamental impone su aplicación en los arts. 4, 17 y 75. (Fallos: 321:1888). En efecto, la Corte ha dicho que éste resulta ser el primer principio fundamental del Derecho



Tributario Constitucional. (Fallos: 323:3770) Esto implica que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones. (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240). Ello toda vez que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas. (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 319:3400, 322:1926 – disidencia de los jueces Belluscio, Boggiano y Bossert-)

Al respecto, tiene dicho el Tribunal que el principio de legalidad o reserva de ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. (Fallos: 329:1554; 332:2872; 338:313; 340:1884; 341:101 -disidencia de los jueces Lorenzetti y Maqueda-; 343:86) El mismo abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. (Fallos: 329:1554; 343:86)

Respecto de éstas últimas, explicó que el principio en análisis veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto, ya que no pueden establecerse por vía interpretativa restricciones a los alcances de una exención que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella. (Fallos: 316:1115; 326:3168; 327:3660; 327:3949 -disidencia de los jueces Boggiano y Zaffaroni-; 338:453)

Asimismo, es dable destacar que, por aplicación del principio de reserva de ley no es posible aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, ya que es de la esencia de ese principio la previsibilidad de las reglas en esta materia. (Fallos: 312:912; 316:2329; 329:1568) En efecto, ha dicho la Corte que cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. (Fallos: 316:2329; 326:3168)

En esa línea, la Corte decidió que si la ley del impuesto al valor agregado eximía "el transporte de cargas y personas" -definición en la que estaba incluida la actividad de traslado terrestre de paquetes y encomiendas, pre y post aéreo de la actora- el Poder Ejecutivo no estaba facultado para restringir esa exención como lo había hecho mediante el decreto



879/92, cuya inconstitucionalidad resultaba entonces manifiesta. Explicó que no alteraba esa conclusión la circunstancia de que en los fundamentos del mismo se invocasen razones de necesidad y urgencia ya que las mismas no pueden justificar que el Poder Ejecutivo establezca cargas tributarias en abierta violación al principio de legalidad, criterio que ha sido ratificado por lo establecido en el art. 99, inc. 3°, de la Constitución Nacional, tras la reforma del año 1994. (Fallos: 334:763)

También en un caso en que la actora inició una acción de amparo contra el Estado Nacional solicitando la declaración de inconstitucionalidad del art. 25 de la ley 26.682 que requería el pago de una matrícula a las empresas de medicina prepaga, su decreto reglamentario que disponía que el Ministerio de Salud fijaría el monto de la mencionada matrícula y la resolución de la Superintendencia de Servicios de Salud que había fijado dicho monto, la Corte entendió que la matrícula cuestionada poseía naturaleza tributaria por encuadrarse en la especie de los tributos denominada tasa. Así, recordó la aplicación del principio constitucional de reserva de ley formal de la tributación, y señaló que éste abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo. Agregó que este principio no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de delegación legislativa. Por ello, consideró que el tributo pretendido era inconstitucional toda vez que la ley no había previsto cuál era la alícuota aplicable, como así tampoco su base imponible, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros máximos y mínimos para su fijación, sino que había delegado ello a la reglamentación del Poder Ejecutivo, todo lo cual vulneraba el principio de reserva de la ley. (Fallos: 343:86)

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho, que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad (“Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. c/ Provincia de San Juan, del 13/9/39, “Fallos”, 184-542).

De acuerdo con el artículo 75 de la Constitución Nacional, corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.
2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo

exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

Una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración es el principio de legalidad. Es esencial en las formas republicanas y democráticas de gobierno, ya que solamente a través de la voluntad del soberano (el pueblo), manifestada a través de sus representantes (los legisladores) al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga recursos del sector privado para realizar los gastos en búsqueda del cumplimiento de sus fines.

En todos los casos, importan detracciones de riqueza del Estado a los particulares, transferencia de recursos monetarios hacia el Estado. Esa prestación coactiva sólo tiene validez siempre y cuando la ley que resume el principio de legalidad le dé sustento y, además, se encuadre en los preceptos y cánones constitucionales que la condiciona. (Sabic, 2014)

Dino Jarach (como se citó en Belisario Héctor Villegas, 2002) “el principio de legalidad que caracteriza el derecho tributario es el origen de la existencia de un cuerpo de normas en que se definen los

supuestos de las pretensiones tributarias del Estado y de las obligaciones correlativas de los ciudadanos”.

Si reconocemos que el poder tributario solamente se expresa a través de la ley, debemos admitir que existe la necesidad de la claridad y precisión de las normas legales que establecen tributos, ya que ellas no pueden ser enmendadas o reemplazadas por los otros poderes del Estado. La ley debe contener el tributo que se está normando en su redacción, y además una serie de elementos que permitan esclarecer de forma exacta los elementos del tributo. (José María Martín, 1978)

IGUALDAD

Se lo denomina también, principio de “isonomía”.

“Los orígenes del principio en estudio suelen remontarse a Aristóteles, quien propugnaba tratar como igual a los iguales y a los desiguales como desiguales” (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 269), que menciona que el filósofo griego se refería a la “igualdad genérica”, es decir aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas.

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. “Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad”. Prosigue explicando la igualdad de todas las personas ante la ley, y vincula al principio de generalidad con el de igualdad. Cita a Fritz Neumark, quien afirmaba que el principio de generalidad exige que quienes tengan capacidad de pago y queden tipificados por normas legales que den nacimiento a una obligación tributaria, deben ser sometidos al gravamen tributario sin importar su raza, religión, nacionalidad, etc.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá en 1948, que tiene jerarquía constitucional ya que se encuadra dentro del artículo setenta y cinco, inciso vigésimo segundo de nuestra Constitución Nacional. Es decir, que es un tratado internacional del que Argentina forma parte, que acepta. La Declaración, en su artículo XXXVI establece “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. (Spisso, 2000, p. 325)

AFIP ha expresado que la igualdad es la base del impuesto. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Es igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto).

El artículo 16 de la Constitución Nacional establece que:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”

La Constitución Nacional no alude a una igualdad numérica. Es decir, no sería el caso que todos los habitantes del territorio paguen \$1.000 al configurarse un determinado hecho imponible, esto atraería injusticias. Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva. Excluye toda distinción arbitraria, injusta u hostil contra personas o categorías de personas. Las cargas públicas comprenden los deberes formales impuestos a los administrados. (Vizcaíno, 1999)

“La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina sentó la siguiente doctrina:

“En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrientes según las diferencias constitutivas de los mismos” (Fallos: 145:283).

La Corte Suprema en “Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997 (Fallos: 320:1166), declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase.

La Corte consideró irrazonables, entre otras, las siguientes discriminaciones: la fundada en que la tasa aplicable a cada hijuela sea determinada por el monto del caudal sucesorio, y no por el de aquélla (“Drysdale c/ Provincia de Buenos Aires”, 1927, Fallos: 149:417); el trato igual a propiedades edificadas y no edificadas de distinto valor (1943, “Mason de Gil, Malvina

c/ Municipalidad de Santa Rosa”, Fallos: 195:270); la distinción entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás (1944, “Nuevo Banco Italiano c/ Municipalidad de Buenos Aires”, Fallos: 200:424).

La garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293).

En el Fallo “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, sent. del 1/07/1997, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético aplicaban y perseguían el cobro de los impuestos previstos en los decretos-ley 7290/67 y 9038/78 a la actora, por entender que el decreto 1160/92, que dispuso que quedaban transitoriamente eximidos del pago de esos tributos a ciertos usuarios sujetos a su jurisdicción, significaba una discriminación que operaba como barrera aduanera entorpeciendo la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9°, 10° y 11° de la CN, en tanto que la empresa Hidroeléctrica El Chocón quedaba en un estado de desventaja para comercializar afectándose sus posibilidades competitivas en el ámbito provincial a raíz del costo que significaba a los usuarios no estar eximidos del pago de dichos impuestos. (Sabich, 2014)

Como consecuencia de estas ideas, según la Corte Suprema ha declarado válidos entre otros:

- ❖ Los impuestos que tienen en mira la capacidad económica de los contribuyentes, tales como los de carácter progresivo.
- ❖ La formación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes.
- ❖ Gravámenes progresivos. (Mario Volman, 2005, p. 134).

Según Bidart Campos (como se citó en Novelli, 2007):

La igualdad fiscal es, meramente, la aplicación del principio general de igualdad a la materia tributaria, razón por la cual afirma que:

- a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir igual trato;
- b) la clasificación en categorías diferentes de contribuyentes debe responder a distinciones reales y razonables
- c) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, hostil o injusta;

- d) el monto debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien lo paga;
- e) debe respetarse la uniformidad y generalidad del tributo (28).

“La igualdad ante la carga tributaria, tiene como antecedente los enunciados de Adam Smith en cuanto a la modalidad de contribución de los súbditos al sostenimiento del Estado en <<proporción a sus respectivas capacidades>>” (Mario Volman, 2005, p.133).

Dichos autores, están de acuerdo que la desigualdad no sólo puede provocarse por una legislación que no cumpla con este principio. Puede ocurrir que el poder administrador del Estado, es decir el poder ejecutivo aplique la ley de forma desigual. Así por ejemplo lo consideró la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Antonio Ferré y Hnos c. Provincia de Tucumán”, ya que administración no aplicó la normativa de igual forma a pesar de estar ante situaciones idénticas.

Concluyo con la frase que se repite por todos los autores doctrinarios, ya que la comparto: “Tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales”. El fundamento para poder realizar esa distinción es la capacidad económica de los contribuyentes.

GENERALIDAD

Surge como una consecuencia del principio de igualdad. “Los tributos se aplican abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas por la ley y no a una parte de ellas”. (Mario Volman, 2005, p. 134).

El principio de generalidad se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la C.N.” (Catalina García Vizcaíno, 1999, p. 279)

AFIP nos comunica que: “Un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Vinculado con el principio de igualdad. Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas”.

El principio de Generalidad está plasmado en el Preámbulo y en el art. 33 de la CN. Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, con ello se evita excluir y por ello privilegiar a un determinado sector. Las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la CN. Las exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales

o políticas. Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su capacidad contributiva. (Sabic, 2014)

La Corte Suprema ha dicho que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra (Fallos: 157:359, 162:240, 168:305, 188:403). (...) Las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias son taxativas, deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva. Así la Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas, no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos (“Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional –DGI–”, sent. del 18/04/1989). (Sabic, 2014, párr 39, 41)

En Argentina, la facultad legislativa de conceder exenciones tributarias ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Las exenciones son aquellas situaciones en las cuales se configura una hipótesis de incidencia tributaria, pero por letra del legislador, se las exime de tributación expresamente en la ley. La Corte Suprema ha afirmado que el Congreso Nacional puede eximir de gravámenes fiscales así sean ellos de la Nación, como de las provincias y de los municipios, siempre que estime ello es conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional que el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de la facultad que le confiere el art. 67, inc. 16, de la Constitución Nacional. (Novelli, 2007). Las exenciones no son otra cosa más que límites a este principio de generalidad.

Se observa, así, que existen exenciones en favor de instituciones de beneficencia, para la promoción de actividades artísticas, deportivas o culturales. También se suelen conceder exenciones impositivas a comercios o establecimientos industriales, con fines de regulación económica. Asimismo, existen exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras, que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. Por último, habitualmente se exime a las manifestaciones mínimas de capacidad contributiva, por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia. Ante la extrema pobreza, el Estado pierde su derecho a exigir tributos. (Novelli, 2007, p. 131)

PROPORCIONALIDAD

Debe existir una correspondencia entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y la capacidad económica de los individuos. Presenta de esta forma el supuesto legitimador del tributo, el cual es “capacidad contributiva”. Continúa afirmando que “No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva”. (Rodolfo R. Spisso, 2000, p. 335).

De acuerdo a AFIP, este principio debe entenderse en el sentido de proporcionalidad en las exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Proporcionalmente al capital, a la renta y al consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

El fundamento que nos brinda AFIP es el artículo 4 de la Constitución Nacional cuando se habla de la financiación del gasto público con los fondos del tesoro nacional que está formado en una porción con contribuciones que *equitativa* y *proporcionalmente* imponga el congreso. Además, encuentra fundamento en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.

La fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Esto no significa prohibir la progresividad del impuesto. La progresividad ha evolucionado en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad. Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 275)

El establecimiento de tributos debe ser efectuado en atención a la capacidad económica de los habitantes. De esta manera la capacidad contributiva desempeña un papel preponderante dado que no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva y no puede existir tributo ante inexistencia de capacidad contributiva. Así, la distribución de la contribución debe estar basada en forma proporcional y progresiva a la capacidad contributiva con lo cual más allá de tratarse de principios se convierte en técnicas (nos referimos a la proporcionalidad y progresividad) que conllevan a cumplimentar con el principio de igualdad.

La Corte Suprema de Justicia en la causa “Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Bs. As.” donde dispuso: “que conviene dejar sentado, previamente, que tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas

públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en las opiniones de autores y en la práctica de las Naciones...”. La Constitución Nacional no menciona expresamente la progresividad, sin embargo la Corte Suprema de Justicia sí se ha expresado en la causa expuesta en este párrafo. (Mario Volman, 2005, p. 135)

Héctor Villegas sostiene que la Corte Suprema ha dicho que el impuesto progresivo ha sido aceptado como legítimo porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuánto exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, porque se supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal. Cita los fallos 195:270)

NO CONFISCATORIEDAD

La no confiscatoriedad encuadra dentro de otro principio denominado “razonabilidad de ponderación”. La misma es un caso de razonabilidad de la imputación, que en el derecho de los Estados Unidos se conoce como “balance of convenience rule”. (Catalina García Vizcaino, 1999, p. 282). Quiere decir, por ejemplo, que un propietario de un bien de \$100, no debería tributar \$90 por tener dicho patrimonio. No es razonable.

Se podría señalar que la doctrina de la Corte Suprema circunscribe, salvo ciertas excepciones (...) el principio de no confiscatoriedad a tomar en cuenta el porcentaje “cabalístico” del 33% sobre la renta (pese a la alusión al capital), usando esta expresión en sentido genérico, que comprende aun los incrementos patrimoniales –v.gr., en los casos de impuestos a las herencias, en éstos, los bienes recibidos tienen, para los herederos, el carácter de incremento patrimonial, asimilable a renta. (Catalina García Vizcaino, 1999, p. 283).

Además, concuerdo y afirmo lo que nos menciona Vizcaino en el mismo libro. No sólo se debe considerar el impacto de cada tributo, es decir el impacto de la detracción de forma individual. Si no, debe analizarse la razonabilidad del conjunto de gravámenes. Si ese conjunto absorbe una parte sustancial de la renta del obligado al pago; excluyendo a los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas; no es razonable. El límite matemático queda librado a la razonable apreciación judicial.

Para atender de forma correcta al principio de “No Confiscatoriedad”, resulta imperativo hacer un buen estudio del régimen jurídico de la propiedad privada, y la conceptualización de la Corte Suprema de Justicia, ya que al ser el principio de No Confiscatoriedad un límite a la potestad tributaria, es necesario saber porque existe este límite, y que es lo que protege.” (Ávalos Omar Edgardo, 2016, p.7)

Dicho autor en el desarrollo de su obra, cita en múltiples oportunidades a Naveira de Casanova quien ha realizado un excepcional aporte al estudio de este principio constitucional, así lo avala por ejemplo Héctor Villegas en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8va Edición. 2002 Página 277.

Naveira de Casanova (como se citó en Avalos Omar Edgardo, 2016) afirma que lo protegido no es el dominio como conjunto de facultades de que es titular el propietario, sino la intangibilidad del valor patrimonial”.

Spisso (como se citó en Avalos Omar Edgardo, 2016) dice que “el derecho de propiedad, queda sujeto a las leyes que reglamenten su ejercicio, estas leyes no podrán alterarlos o desconocerlos conforme al Art. 28 de la constitución, que adopta el principio de la razonabilidad de las leyes”

Me parece oportuno mencionar a diversos autores y citarlos, ya que todos ellos concuerdan entre sí; y con este trabajo de investigación me sumo a lo que han comentado en tantas oportunidades.

La Administración Federal de Ingresos Públicos nos dice que: “La Constitución Nacional -en materia tributaria- no explicita directamente este principio. Sí en forma indirecta, al referirse a la propiedad privada. Los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta”.

“La Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17). La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales”. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 276)

El Estado exige el pago de tributos para realizar los gastos públicos tendientes a lograr el bien común de la sociedad.

“El interrogante sería ¿Hasta qué medida el Estado puede exigir que los particulares le entreguen determinadas porciones de su patrimonio y sus utilidades, con el objeto de financiar la prestación de los servicios públicos? No se trata de derechos contrapuestos, debemos hablar de combinación o complementariedad. Sin embargo, debe existir un límite a ese poder de imposición caso contrario se vulneraría el derecho de propiedad”. (Mario Volman, 2005, p. 136).

Los autores doctrinarios hacen referencia al artículo 14 de la Constitución Nacional:

“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y

comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender”.

Se referencia también al artículo 17 de la Constitución Nacional:

“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

No se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional pero si en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los art. 14, 17, 18 y 33. La presión fiscal que puede generarse por altas alícuotas de tributos, puede menoscabar la propiedad. Por ello, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Los tributos son confiscatorios cuando detraen una parte sustancial de la renta o del patrimonio de los contribuyentes.

Luqui sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. No toda la doctrina comparte este criterio. En relación a los impuestos indirectos, el principio de no confiscatoriedad no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. La Corte Suprema se ha pronunciado en este sentido, entre otros en “Fisco nacional c/ Roberto Bosh SA”, sentencia del 23/2/1934 (Fallos: 170:180) y “Nación Argentina c/ Compañía Ferrocarrilera de Petróleo”, sentencia del 30/7/1948 (Fallos: 211:877).

La Corte rechazó la aplicación del principio de no confiscatoriedad a los impuestos indirectos, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir absorbiéndolos sustancialmente (“Fisco nacional

c/ Robert Bosch S.A.”, sent. de 1934, Fallos: 170:180; y “S.A. Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/ Municipalidad de Santa Fe”, sent. del 1946, Fallos: 205:562).

La Corte, por creación pretoriana desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias y para ello toma en cuenta el porcentaje del 33% sobre la renta posible o productividad posible, esto es la capacidad productiva potencial (vgr. Impuesto sucesorio –fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial –Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-).

Sin embargo, en relación a los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias, entendió que el criterio para determinar el límite no puede estar férreamente atado a ese parámetro porcentual. Así, en mayoría, ha dicho que “si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que a ley del impuesto a las ganancias pretende gravar” (“Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, sent. Del 3/07/2009).

La prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque. La Corte ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

La Corte Suprema ha dicho que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente” (1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467).

En 1991, en el fallo “López, López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero” (Fallos: 314:1293), declaró que “ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (...), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien (...)”.

En relación a las contribuciones de mejoras, la Corte sostuvo que no deben absorber una parte sustancial de la propiedad, pero que el actor debe demostrar que el tributo exigido es superior al mayor valor determinado de la propiedad por el pavimento, no bastando que exceda el 33% del valor del bien (Fallos: 244:178).

Respecto de las tasas, el Tribunal Supremo declaró que son confiscatorias aquellas que absorben una parte sustancial de la renta o del capital del bien sobre el cual se ha prestado el servicio (Fallos: 192:139; 199:321).

En cuanto a los tributos que gravan la importación, la Corte Suprema justificó su exclusión de la doctrina de la confiscatoriedad, basándose en que si el Estado se halla facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros, con igual razón debe considerarse habilitado para llegar a un resultado semejante por medio del empleo de su poder tributario (Fallos:289:443).

Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas (Fallos: 187:306).

Por otra parte, en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33% (Fallos: 170:114). (Alejandra Sabic, 2014, párr. 58-67)

EQUIDAD

De acuerdo a AFIP, el principio de Equidad está relacionado con los principios de justicia y el de razonabilidad. Un impuesto debe ser justo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado: El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Además, al interpretar que: Equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible.

Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente.

El “principio de equidad” articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo va a ser justo cuando considera las garantías de: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

El fundamento normativo que nos brinda el ente recaudador, está compuesto por una serie de normativa:

➤ Preámbulo de la Constitución Nacional:

“Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina (...) con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general (...)”

- El artículo 4 de la Constitución Nacional. Lo he citado anteriormente.
- El artículo 75 de la Constitución Nacional. Lo he citado anteriormente.

Contemplado expresamente en el art. 4° de la Constitución Nacional. La carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. La proporción justa o equitativa de los tributos se halla indiscutiblemente ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. Es necesario examinar las posibles consecuencias de la política fiscal a emplear por el país antes de ser puesta en ejercicio, evaluando quienes en definitiva terminarán cargando en mayor medida con el tributo, y que éstos tengan mayor capacidad contributiva, de manera proporcional.

La equidad es un sinónimo de justicia. Cumple un rol fundamental al aplicar las leyes, que, por definición son normas de carácter general, a los casos concretos o particulares. Un impuesto debe ser justo, esto se refleja cuando, por ejemplo, se aplican exenciones y subsidios a gente que se encuentra en situación de riesgo social. Guarda relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la Constitución. La Corte suprema ha dicho que la política fiscal y sus fundamentos, no son susceptibles de revisión judicial, pues se estaría alterando la división de poderes. Sin embargo, la equidad tributaria sería una especie de principio no independiente, en tanto y en cuanto su cumplimiento o violación estarían dados esencialmente en relación a otros principios constitucionales, principalmente los de generalidad e igualdad.

Juan Carlos Luqui afirma que la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema: la libertad individual. (Alejandra Sabic, 2014, párr. 42-43)

La equidad puede ser clasificada en equidad vertical y equidad horizontal. Estos son dos conceptos que ya he desarrollado a la hora de exponer la normativa en el ordenamiento jurídico chileno. Remito a dichas definiciones contenidas en el desarrollo del principio de “Igualdad Tributaria”.

RAZONABILIDAD

En nuestra Constitución se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los arts. 28 y 33:

El artículo 28 de la Constitución Nacional dispone:

“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”

El artículo 33 de la Constitución Nacional establece que:

“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.”

Catalina García Vizcaíno (Como se cita en Sabic 2014), distingue dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección. La primera la relaciona con el principio de confiscatoriedad, haciendo un análisis de si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele una contribución con monto exorbitante, para lo cual es necesario examinar si media equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación.

“La razonabilidad funciona independientemente como garantía innominada y como complemento del resto de las garantías constitucionales”. (Sabic, 2014, párr. 46)

La Corte Suprema sostuvo que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable (Fallos: 313:928).

También ha dicho la Corte que si bien la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad. El principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia en el tiempo, de suerte que su

aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la Constitución Nacional (Fallos: 307:862).

La Corte Suprema señaló que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 323:3412).

La Corte en “Mera, Miguel Ángel c/DGI”, sentencia del 19/03/2014, donde la DGI había impugnado gastos deducidos del Impuesto a las Ganancias e IVA, por haber abonado en efectivo algunas compras efectuadas a proveedores por sumas superiores a \$1.000, es decir sin ajustarse a lo previsto en el art. 1° de la ley 25.345, sostuvo que “es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de la capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. (Sabie, 2014, párr. 47-51)

El fundamento del principio se encuentra en el art. 28 de la Constitución Nacional.

De manera tal que las leyes que reglamentan el ejercicio de las garantías constitucionales no pueden ser disminuidas, restringidas, o adulteradas en su esencia. Esto se convierte en una valla insuperable a fin de evitar el arbitrio legislativo, administrativo y judicial. (Mario Volman, 2005, p. 138).

La reglamentación debe ser razonable, es decir justa y adecuada con el orden, la salud, la moralidad, el bien común público, según las circunstancias de cada tiempo, lugar y modo. (Sáenz Mariana, 2016, p. 6)

Si la ley desvirtúa o desnaturaliza el derecho, Helio Zarina (como se citó en Mariana Saenz, 2016) afirma que “deja de ser válida; ya no es reglamentación sino alteración del derecho, que prohíbe este artículo”.

La doctrina ha estudiado este principio llamándolo “La garantía innominada de la razonabilidad”. “Se sostiene que la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal, ya sea legislativa, ejecutiva o judicial choca contra la razonabilidad”. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 279)

Todos los actos son constitucionalmente válidos si son razonables. En caso contrario, están violando la Constitución Nacional. “Por razonabilidad en sentido estricto se entiende el fundamento de verdad o justicia”. (Héctor Belisario Villegas, 2002, p. 279). Solo será razonable cuando es justo.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

“Los orígenes de la noción de capacidad contributiva se remontan a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 y la Constitución Francesa de 1791, que ya contenían el principio («La contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés»). La evolución del mismo condujo a su consagración constitucional en gran parte de los países del globo (verbigracia, Italia, España, Grecia, Marruecos, Somalia, Jordania, Santo Domingo, Turquía, Ecuador, Venezuela y Albania, entre otros).”

La noción de capacidad contributiva contiene un elemento objetivo, que es la cantidad de riqueza, y otro subjetivo, el cual es la relación de esa riqueza con la persona del contribuyente. El autor remite a D’Albergo que la define como “la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales”. Esta definición permite distinguir ambos elementos. El primero es común a todas las capacidades contributivas, como lo señala Griziotti en un estudio que dedica al tema. Allí sostiene que la dilucidación financiera del problema requiere algo más que la simple afirmación de que capacidad contributiva significa la posibilidad de pagar un tributo. Es necesario analizar la función económico-social de la pretensión tributaria y efectuar la valoración cualitativa y cuantitativa de dicha capacidad. (Mariano Horacio Novelli, 2007, p. 133)

La capacidad contributiva es la aptitud o capacidad de riqueza que tienen las personas para pagar los tributos. El mismo se encuentra implícitamente mencionado en nuestro artículo 4 de la CN cuando se refiere a los impuestos que equitativa y proporcionalmente a la población sancione el Congreso. De manera tal que el tributo no sería equitativo, en la medida que no exista capacidad económica por encima del mínimo que se requiere para vivir dignamente por el contribuyente. (Mario Volman, 2005, p. 137)

Francisco Moschetti (como se citó en Rodolfo R. Spisso, 2000) afirma que el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia (...) no existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

La capacidad contributiva se manifiesta en tres formas: el consumo, la renta y el patrimonio. Es por ello que es única de cada sujeto. A veces esta capacidad económica se conjuga con fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. (Sabic, 2014)

La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

- 1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición;
- 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica soporten mayor carga impositiva.
- 3) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- 4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente. (Héctor Belisario Villegas, 2002)

Se identifica a este principio con la igualdad y la equidad en la tributación. En ocasiones se suele llamar por parte de la doctrina como “principio de justicia”. (Osvaldo H. Soler, 2008)

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

La tutela judicial efectiva se vincula al Estado de derecho, el que se caracteriza por el sometimiento de todos, gobernantes y gobernados, sin excepciones a la ley, de manera que nada ni nadie pueda estar por encima de ella.

La tutela judicial efectiva es el derecho que tiene toda persona a ejercitar la defensa de sus intereses legítimos ante la Justicia, con la correspondiente intervención de los órganos judiciales.

El derecho a la tutela judicial efectiva está compuesto por:

- a) el derecho de acceder a los órganos de justicia, el cual implica universalidad, gratuidad, igualdad y debido proceso
- b) obtener una sentencia motivada y congruente
- c) que la sentencia se ejecute de manera efectiva. (Iride Isabel María Grillo, 2004)

Este principio se sustenta fundamentalmente en las garantías constitucionales que conforman el debido proceso consagradas en el art. 18 de la Constitución Nacional y en los Tratados internacionales con jerarquía constitucional. La garantía del debido proceso legal, no sólo importa la existencia del proceso, sino también su desarrollo en condiciones de relativa igualdad para las partes y de imparcialidad del juez en su conducción y culminación. De tal forma que supone en primer término, el libre acceso a la jurisdicción judicial, en procura de justicia, lo que no debe ser frustrado por consideraciones de orden procesal o de hecho (C.S.J.N, Fallos: 246:87; 225:123; 229:411 y 507; 234:82, entre otros). En segundo lugar, la observancia en el proceso de las formas sustanciales relativas a la acusación, defensa y sentencia fundada. Y por último, el derecho a acceder a una segunda instancia para revisión de la sentencia.

Si bien el art. 109 de la Constitución Nacional prohíbe expresamente la actividad judicial del Poder Ejecutivo, la creciente complejidad que ha ido adquiriendo la Administración pública derivó en el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a los órganos administrativos.

La Corte Suprema no la considera violatoria del debido proceso, siempre que se den determinadas condiciones y se cumplan ciertos requisitos:

- a) que en el procedimiento administrativo se respete el derecho de defensa
- b) que el pronunciamiento del órgano administrativo con función jurisdiccional, quede sujeto a control judicial suficiente, el cual será adecuado a las modalidades de cada situación jurídica

c) que, como principio, deben estar en juego intereses de la Administración; es decir, la llamada jurisdicción administrativa no es apta para resolver conflictos entre particulares (Fallos: 247:646).

El plazo de duración, es otro de los conceptos que encierra la garantía del debido proceso. El pacto de San José de Costa Rica, de jerarquía constitucional, en el art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos al referirse a las garantías judiciales estableció que:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable...”.

La Corte Suprema era renuente para aplicar este Pacto a los procedimientos administrativos. Con el paso del tiempo fue cambiando su postura paulatinamente hasta que en el fallo “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA”, sent. del 26/06/12 (L. 216. XLV) lo dijo expresamente. Era un caso en el que el sumario administrativo se había extendido casi veinte años después de ocurridos los hechos supuestamente detectados. La Corte sostuvo que el derecho a obtener un procedimiento judicial sin dilaciones previas resulta ser un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18° de la Constitución Nacional. En este sentido señaló que tal garantía incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre.

El carácter administrativo del procedimiento sumarial no puede ser un óbice para la aplicación de tales principios, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8° de la Convención Americana del Pacto de San José de Costa Rica no se encuentra limitada al Poder Judicial sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública que esté ejerciendo funciones jurisdiccionales. Agrega la Corte que si bien el art. 8° de la Convención se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos.

Por último, señaló que el “plazo razonable” de duración del proceso al que alude el inc. 1, del art. 8° de la Convención, constituye una garantía exigible en toda clase de proceso, en la que queda al análisis de los jueces en el caso concreto si se ha configurado un retardo injustificado en la decisión atendiendo a la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado, la conducta de las autoridades judiciales y el análisis global del procedimiento. Por las razones señaladas la Corte concluyó que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la Constitución Nacional y por el art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Este principio logra una mayor protección de los contribuyentes, sin lugar a dudas. Por último, cabe tener en cuenta en relación al tema, la doctrina de la Corte Suprema que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205-549 y 267-393). Muchos tribunales adhieren a esta doctrina rechazando la nulidad por la violabilidad de la defensa en juicio, por lo que hay que ser cautos cuando utilizamos este fundamento como pilar de nuestra defensa.

(Sabio, 2014, párr 79-82)

SOLVE ET REPETE Y LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

Como ya mencioné en la redacción de este principio tributario en el capítulo anterior, aclaro que he traído este principio tributario procesal, como una mención al mismo ya que es importante en la práctica de la recaudación tributaria por parte del gobierno. No lo incluiré, por lo específico que es, en el cuadro de los principios que se encuentran en el “Anexo I” de este trabajo.

La regla solve el repete, en cuya virtud no es admisible controvertir judicialmente los tributos sin previo pago de los mismos, según Giuliani Fonrouge “parece reconocer su origen en el derecho romano, cuando en tiempos de la República el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris causa otorgada a los publicanos. De allí habría pasado al derecho de Imperio, concretándose en la época contemporánea en el art. 6° de la ley italiana del 20 de Marzo de 1865, sobre contencioso administrativo”. Desde entonces,

señala Dino Jarach, la evolución de la vida jurídica marcó en Italia “una firme tendencia hacia las excepciones con el propósito de no trabar la defensa y garantizar el debido proceso legal a los contribuyentes”. (Alberto Benegas Lynch y Roberto Dania, 2000, p. 80).

El principio "solve et repete" reconocido en el artículo 176 de la ley 11.683, establece que la apelación de las sentencias que condenan al pago de tributos, se otorgarán al sólo efecto devolutivo. Supedita la posibilidad de recurrir el monto del tributo, al previo pago del mismo, impidiendo al contribuyente el ejercicio del derecho de defensa y debido proceso. Hoy en día, esta redacción se encuentra normada en el artículo 194 de la respectiva ley.

El Pacto de San José de Costa Rica ha sido incorporado a nuestro derecho ya que es uno de los tratados internacionales con rango constitucional, tiene igual jerarquía que la Constitución Nacional. El mismo modifica o deroga las leyes anteriores en tanto exista contradicción entre ellos. En su artículo 8 consagra el derecho de defensa, y la garantía del debido proceso. En tal sentido, siendo una ley posterior, deroga a la ley anterior, por ende deroga el principio solve et repete. Este conculca los derechos constitucionales de la propiedad y el de igualdad ante la ley. Si el pago del tributo es exigido como condición previa para acceder a la jurisdicción, para aquellos contribuyentes que no poseen los medios suficientes, esa condición se traduce en forma discriminatoria, en una denegación de justicia, y viola la igualdad ante la ley, en la práctica, los no pudientes nunca podrán acceder a la justicia. A estas soluciones arribaron los primeros precedentes jurisprudenciales.

Los nuevos precedentes judiciales sostienen el carácter operativo de las normas de aquel tratado, en el sentido de que la condición del pago previo, no siempre vulnera el derecho de defensa. Si esa condición frustra el acceso a la vía judicial como consecuencia de la incapacidad económica del obligado, la norma del Pacto y las normas constitucionales, resultaron violadas.

No obstante, del Pacto surge la garantía de cualquier persona de acceder ante un tribunal sin previo pago, y sin discriminación alguna. (Oscar Aguilar Caravia, 1992, párr. 1-2-3).

El principio de que el pago de un gravamen debe necesariamente ser previo a toda acción judicial que lo cuestione, halla su fundamentación jurídico-política en la necesidad de que el Estado recaude inmediatamente sus rentas. Ello así, pues diferir el pago de un gravamen a la decisión de los tribunales constituiría un inconveniente peligroso, pues dejaría a la Administración Pública en condiciones de no atender sus obligaciones, tendientes todas a la satisfacción del interés de la colectividad. (Gustavo Spacarotel, sin año, p. 8).

“La regla solve et repete significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo. (...) Este principio sólo tiene aplicación para los tributos, no se aplica en las multas, pues vulnera el principio de presunción de inocencia.” (Sabic, 2014, párr. 83-84)

La Corte respalda este principio aceptando que la exigencia de depósitos previstos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y de defensa en juicio (Fallos: 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753 entre otros), siempre y cuando no se demuestre que el previo pago prive al contribuyente de acceder a la justicia, por la imposibilidad económica de pagar o porque lo perjudica económicamente de manera excesiva. En esos casos, la doctrina de la Corte autoriza a atenuar el rigorismo de la regla del solve et repete en supuestos de excepción que involucran situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional por aplicación del art. 18° de nuestra Constitución Nacional y el art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Microómnibus Barrancas de Belgrano”, Fallos: 312:2490 y otros). Así por ejemplo falló en la causa “Centro Diagnóstico de Virus S.R.L. c/ AFIP-DGI”, sent. del 2/08/2005, en donde el monto del depósito ascendía a \$ 522.981,87, suma que resultaba exorbitante en relación al capital social de la empresa que ascendía a \$10.000. También la Corte Suprema consideró que debía eximirse del pago previo, sin exigir un estado de precariedad o insolvencia económica absolutos, cuando se ocasionaba un perjuicio irreparable al funcionamiento comercial (1997, “Farmacia Scattoni SCS”, Fallos: 320:2797).

Por otro lado, la Corte ha sostenido que si existe otra vía de impugnación o apelación que no requiera el pago previo del gravamen, el haber optado por el recurso que sí establece el principio de solve et repete, implica una renuncia a la posibilidad de recurrir lo resuelto por el organismo recaudador sin la necesidad de afrontar el pago previo del tributo, en tanto que la garantía de defensa no ampara la negligencia de las partes (“Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Compañía de Circuitos Cerrados c/ AFIP-DGI”, sent. del 9/03/2010).

La apelación al Tribunal Fiscal de la Nación tiene efecto suspensivo, no siendo aplicable este principio para iniciar el procedimiento, lo que otorga un mayor equilibrio en la relación Fisco-contribuyente (art. 167 de la ley 11683 y art. 1134 del Código Aduanero). Sin embargo, autores como Villegas, entienden que esta situación no satisface el recaudo exigido por el Pacto Interamericano de Derechos Humanos, en cuanto al derecho de defensa y libre acceso

a la justicia sin obstáculos, en tanto que la apelación de las sentencias del Tribunal Fiscal se concede a ambos efectos (devolutivo y suspensivo), salvo en lo relativo a tributos e intereses, en cuyo caso el recurso se otorga al solo efecto devolutivo. En tal caso, si no se acredita el pago de lo adeudado ante el fisco dentro del plazo de 30 días, la Administración puede expedir boleta de deuda e iniciar la ejecución, sin perjuicio de destacar que no es requisito de habilitación de instancia el pago previo para la apelación a la Cámara. Por lo tanto, en materia de tributos, actualización e intereses, el recurso tiene el único efecto de otorgar jurisdicción a la Cámara nacional, pero la sentencia apelada es ejecutable en tanto no sea revocada. En esta situación, si bien podría decirse que técnicamente no hay *solve et repete*, porque no se necesita acreditar el pago del tributo para recurrir ante el órgano judicial, en realidad se da en forma indirecta la misma consecuencia, pues el contribuyente que no paga queda expuesto a la ejecución del crédito controvertido. Entiendo que la exigencia del *solve et repete* deviene inconstitucional cuando se restringe el acceso a la justicia efectivamente, y resulta necesario analizar cada caso en concreto. (Sabice, 2014, párr. 85-86-87).

Al finalizar este capítulo, podemos tener una noción general de los tributos y porqué tienen determinadas características. Comprendemos cómo son normados, porqué se norman de esa forma y que formalidades requieren. Conocemos la base teórica que sostiene las causas por las que existen los tributos y para que sirven. Mi conclusión está expuesta dentro del apartado “Conclusión”.

**ANEXO 1: “CUADRO DE LA NORMATIVA JURÍDICA QUE RESPALDA
LOS PRINCIPALES PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE ARGENTINA Y CHILE.
ALGUNOS BREVES COMENTARIOS A LOS PRINCIPIOS.”**

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS		
	ARGENTINA	CHILE
<u>LEGALIDAD</u>	<p>_ Se origina de la interpretación de los artículos 4, 17, 99 y 100 de la Constitución Nacional.</p> <p>La doctrina se ha encargado de analizar en profundidad el origen de este principio citando incluso a autores de siglos pasados, remontándose a hechos históricos que marcaron la naturaleza de la legislación actual.</p> <p>La jurisprudencia también ha rectificado la vigencia de este principio.</p>	<p>_ Su origen también se encuentra en la normativa máxima del ordenamiento jurídico de su país.</p> <p>Lo encontramos en los artículos 19 (N° 20); 63 y 65 de la Constitución Política de la República de Chile.</p>
<u>IGUALDAD</u>	Se encuentra dentro del artículo 16 de la Constitución Nacional.	Lo encontramos en la redacción del artículo 19 de la Constitución Política. Específicamente en los numerales 2 y 20.
<u>GENERALIDAD</u>	Artículo 16 de la Constitución Nacional.	Artículo 19 N° 20, incisos 1° y 2°.
<u>PROPORCIONALIDAD</u>	Artículo 4 de la Constitución Nacional.	Incisos 1° y 2° del art. 19 N° 20 de la constitución.
<u>NO CONFISCATORIEDAD</u>	Artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional.	Artículo 19 Numeral 20 Inciso 2: <i>“En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.”</i>



<p style="text-align: center;"><u>EQUIDAD</u></p>	<p>“Como principio de imposición, la equidad va más allá del orden positivo. Representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones.</p> <p>Según García Belsunce (como se citó en Héctor Villegas, 2002) es un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo.</p> <p>La interpretación del preámbulo de la Constitución Argentina nos lleva al principio de equidad: “Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina (...) con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, <u>promover el bienestar general (...)</u>”</p> <ul style="list-style-type: none"> • Artículo 4 de la Constitución Nacional: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...” <p>Podemos notar en su redacción, la referencia a la equidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Artículo 75 de la Constitución Nacional. 	<p>Se encuentra implícito dentro del principio de igualdad. Por ende el fundamento legal se encuentra dentro del mismo artículo ya expresado en este cuadro con anterioridad.</p> <p>Vuelvo a expresar lo que encontramos en la redacción del trabajo de investigación:</p> <p>El principio de igualdad está en estrecha relación con los conceptos de “equidad vertical” y “equidad horizontal”.</p> <p>La equidad vertical implica que el tratamiento que se les da a quienes están en una situación distinta, sea precisamente distinta. Cuanto mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague.</p> <p>En cambio, la equidad horizontal es aquella en la que se busca tratar de igual manera a todos los que están en la misma situación.</p> <p>Aquellos contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma cantidad de impuestos.</p> <p>La importancia fundamental radica en que, en la medida que los contribuyentes perciban que el sistema tributario es justo, existirá una mayor aceptación del mismo, lo cual es vital para que haya cumplimiento voluntario.</p>
---	---	---

CONCLUSIÓN

Al comienzo de este trabajo me había planteado los siguientes interrogantes:

¿Qué son los tributos? ¿Cuáles son sus características, clasificaciones y principales conceptos relacionados? ¿Qué son los principios tributarios y cuáles son? ¿En qué legislación se encuentran receptados los principios tributarios en Argentina y en Chile? ¿Los principios tributarios de ambos países son similares?

Una vez finalizado este trabajo de investigación puedo llegar a la conclusión que los tributos son recursos con los que cuenta el Estado para poder llevar a cabo sus planes y alcanzar el fin principal que es el bien común. Los mencionados tributos pueden ser impuestos, tasas o contribuciones.

Los impuestos a su vez tienen diversas clasificaciones como “reales o personales” de acuerdo a si gravan o no situaciones determinadas considerando las características personales del sujeto, si las consideran serán personales. Otra clasificación es “directos o indirectos” de acuerdo a si gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva, como por ejemplo, ganancias netas o patrimonio neto, en dicho caso son directos. Como estas, existen más clasificaciones.

Los tributos tienen la característica de consistir en dar una determinada cantidad de dinero, a pesar de que a lo largo de la historia existieron impuestos en especie. Además de ello tienen la característica de ser coactivos, es decir que no hay voluntad de pagar los tributos. Los mismos son una obligación que se tiene con el sujeto activo, el cual es el Estado, en el marco de una relación jurídica tributaria que nace cuando se ha configurado el hecho imponible establecido por los legisladores en el caso de Argentina o Chile.

Respecto a los principios tributarios, los mismos emanan predominantemente de la interpretación de la norma jurídica máxima dentro de la pirámide jurídica de aplicación de las leyes y normas dentro de los respectivos países. Es decir, la Constitución de ambos países marca el origen de los principios tributarios. Podríamos decir que sí, tenemos los mismos principios tributarios en cuanto a los conceptos de los mismos, su marco teórico.

Luego encuentro que en materia procesal tributaria, existen principios que en su naturaleza son los mismo, como es el principio “Solve et Repete”. El Estado lo que busca es recaudar la porción de los recursos tributarios que ha planificado de acuerdo al diseño de sus planes de gobierno, luego el particular después de haber efectuado el pago tendrá el derecho de pedir el reintegro del mismo fundamentado en una norma jurídica. Lo que se busca proteger es la recaudación por parte del Estado para el normal desenvolvimiento de sus gastos en busca de lograr su fin máximo que es “el bien común”. No lo incluí en el “Anexo I” ya que es específico de la normativa procesal tributaria y requeriría una descripción extensa y más detallada de otros principios tributarios procesales. Para comparar dichos principios necesitaría otro trabajo de investigación.

Los principios tributarios constitucionales son exactamente iguales en ambos países, por ejemplo el de legalidad. Se requiere que una ley sea la fuente del tributo. Las diferencias entre los países son los números de artículos en los que se encuentran dentro de la redacción propia de sus leyes, está claro. Además, lo que es diferente y requiere una investigación particular es cómo se aplican los principios en cada país.



Las fuentes de los principios son las mismas, las leyes. Podríamos decir que emanan de la Constitución de cada país. Denominamos a estos los principios constitucionales. Además, hemos visto que hay otros principios tributarios de naturaleza procedimental, cuya fuente son las leyes de procedimiento tributario de Argentina y Chile.

Es decir que los principios tributarios no sólo son constitucionales, sino también hay principios de procedimiento tributario que emanan de otras leyes.

BIBLIOGRAFÍA

- Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). República Argentina. Recuperado de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/programas/documentos/Principios-constitucionales-en-materia-tributaria.pdf>
- Alberto Benegas Lynch y Roberto Dania (Octubre del 2000). “Sistemas Tributarios – Un análisis en torno al caso argentino”. Libertas. Recuperado de: <https://www.eseade.edu.ar/investigacion/riim/numeros-antiores/libertas-n-33-octubre-2000/>
- Atchabahian Adolfo (2008). “Régimen Jurídico de la Gestión y del Control de la Hacienda pública”. Buenos Aires: La Ley.
- Banco Itaú de Chile (sin año). Programas de asesoría. Redacción escrita del módulo de “Legislación Tributaria” de Chile. [https://banco.itaui.cl/wps/wcm/connect/db8f0b75-ccb8-4a0f-9be9-1495e1d7baaa/Folleto+1.pdf?MOD=AJPERES&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mgUJtcf&CVID=mgUJtcf](https://banco.itaui.cl/wps/wcm/connect/db8f0b75-ccb8-4a0f-9be9-1495e1d7baaa/Folleto+1.pdf?MOD=AJPERES&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mkhk6IP&CVID=mgUJtcf&CVID=mgUJtcf)
- Catalina García Vizcaíno (1999) “Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas”, “Tomo I – Parte General”. Buenos Aires: Depalma.
- Decreto Supremo N° 100. Santiago, 17 de septiembre de 2005. Constitución Política de la República de Chile.
- Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de <https://dle.rae.es/>
- Dirección de Planificación y Desarrollo Online - INACAP Online. Universidad Tecnológica de Chile - INACAP. “www.inacap.cl” Santiago de Chile. Octubre, 2018. Propiedad de INACAP.
- El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. **Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 y sus modificaciones**. 26 de Marzo del año 1997. Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>
- El Senado y Cámara de Diputados de la Provincia de Mendoza. Ley 9.432 del 07 de Diciembre de 2022. Código Fiscal de Mendoza 2022.
- El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. Ley N° 24.430 sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994. “Constitución de la Nación Argentina”.
- Gabriela Inés Tozzini. “El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria”. La Ley: Córdoba. 2003. Recuperado de <http://www.saij.gob.ar/gabriela-ines-tozzini-principio-legalidad-reserva-ley-materia-tributaria-dacj060032/123456789-0abc-defg2300->

[60jcanirtcod#:~:text=El%20principio%20de%20legalidad%2C%20desde,previa%20que%20as%20lo%20establezca.](#)

- Gustavo Spacarotel (sin año). “Acceso a la Justicia en Materia Tributaria - Flexibilización de Criterios Judiciales del “Pago Previo” o “Solve et Repete”.” Centro de Información Jurídica. Recuperado de [https://cijur.mpba.gov.ar/files/bulletins/Dr. Gustavo Spacarotel - Acceso a la Justicia 06-08 V2.pdf](https://cijur.mpba.gov.ar/files/bulletins/Dr._Gustavo_Spacarotel_-_Acceso_a_la_Justicia_06-08_V2.pdf)
- Héctor Belisario Villegas (2002). “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 8va edición actualizada y ampliada. Buenos Aires: Astrea.
- Instituto Argentino de análisis fiscal (IARAF). (17 de Abril del 2022). “Vademécum tributario argentino 2022”. Un informe económico titulado: “165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal”. Recuperado de: <https://www.iaraf.org/index.php/informes-economicos/area-fiscal/444-informe-economico-158>
- Iríde Isabel María Grillo (2004). “El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva”. “SAIJ” (Sistema Argentino de Información Jurídica). Recuperado de: <http://www.saij.gov.ar/iride-isabel-maria-grillo-derecho-tutela-judicial-efectiva-dacf040088-2004/123456789-0abc-defg8800-40fcanirtcod>
- Javier Ignacio Pérez Marchant (2018). “El Principio de Legalidad Tributaria en la Nueva Etapa de Conciliación del Procedimiento de Reclamación Tributaria y aduanera”. Universidad de Chile, Santiago de Chile. Recuperado de: <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/168009/El-principio-de-legalidad-tributaria-en-la-nueva-etapa-de-conciliaci%C3%B3n-del-procedimiento-de-reclamaci%C3%B3n-tributaria-y-aduanera.pdf?sequence=1>
- Jorge Sarmiento García, J. Alvarez, J.F. Armagnague, O.P. Arrabal de Canals, J.L. Correa, S. Cardozo, A. García Wenk, M. González de Aguirre, C. Mosso Giannini, O. A. F. Pritz, A. Sánchez, J. Sarmiento García (h), E. B. de Ruiz Vega, J. Urrutigoity (1998). “Teoría del Estado y de la Constitución; Derecho Constitucional y Derecho Administrativo”. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- José María Martín (1978). “Los Principios del Derecho Tributario Argentino”. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.
- Macon J.; (2001). “Economía del Sector Público”. Buenos Aires: McGraw-Hill.
- Mariana Saenz (sin año). “Los principios tributarios y su cumplimiento en la definición de las tasas municipales”. Universidad de Mar del Plata, Mar del Plata. Recuperado de: <https://nulan.mdp.edu.ar/id/eprint/2489/1/saenz.2016.pdf>

- Masbernat Muñoz, Patricio (2002). “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional”. Ius et Praxis. Universidad de Talca, Chile. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/197/19780210.pdf>
- Massone Parodi Pedro (1975). “Principios de Derecho Tributario”. Santiago de Chile: Edeval.
- Matías Pascuali Tello (Enero 2021). “Los Principios Constitucionales Tributarios Materiales, el Estado del Arte en el Ámbito Comparado”. Actualidad Jurídica. Universidad del Desarrollo. Recuperado de: <https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/files/2021/04/AJ-N-43-enero-21-Pascuali-Matias-Los-principios-constitucionales-tributarios-materiales.pdf>
- M. Alejandra Sabic (2014). “Principios Constitucionales Aplicables a la Materia Tributaria”. Tu Espacio Jurídico”. <https://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>
- Miguel Ángel Fernández González (2000). “Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria”. Revista Chilena de Derecho, Vol. 27 N°2, pp. 357-371 (2000), Sección Estudios. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2650180>
- Nelson Abraham Cerpa Cabrera. (2012) “Los Principios Constitucionales Del Derecho Tributario”. Universidad de Chile. Recuperado de: https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/112808/de-cerpa_n.pdf?sequence=1
- Novelli Mariano Horacio. “Los Principios Generales de la Tributación en la Constitución Argentina”. CRONICA TRIBUTARIA NUM. 122/2007 (121-135). Recuperado de: <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/05-NOVELLI.pdf>
- Oscar Aguilar Caravia (Febrero de 1992). “La regla solve et repete en nuestro derecho tributario y la aplicación del Pacto de San José de Costa Rica”. Tomo impuestos - página 173 - La Ley. Recuperado de: http://www.saij.gov.ar/doctrina/daca920289-aguilar_caravia-regla_solve_et_repete.htm?bsrc=ci
- Osvaldo H. Soler (2008) “Derecho Tributario”; 3era edición actualizada y ampliada. Buenos Aires: La Ley.
- Página web del “SII” (Servicio de Impuestos Internos) de Chile. República de Chile. <https://www.sii.cl/destacados/educacion/siieduca/aprende-con-nosotros/principios-que-rigen-los-impuestos.html>
- Mario Volman. Coautores: Jorge Leicach, Daniel Flores, Flavia Irene Melzi, Gabriela F. López, Edecio Moyano, Marcelo Lerner, María Inés Ruiz, Ariel Sánchez Settembrini, Alfredo Destuniano, Marisa Vazquez (2005). “Manual Régimen Tributario”. Buenos Aires: “La Ley”.
- Rodolfo R. Spisso (2000) “Derecho Constitucional Tributario”. Buenos Aires: Depalma.



- Sebastián Lewis (2014). “La Regla Solve et Repete en Chile”. Universidad de los Andes, Chile. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002014000200008>
- Secretaría de Jurisprudencia – Corte Suprema de Justicia de la Nación (2022). “Nota de jurisprudencia”. “Principio de Legalidad”. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de: <https://sj.csn.gov.ar/homeSJ/notas/nota/35/documento>
- Víctor Manuel Avilés (@uchilederecho). (15 de Junio del 2022). Seminario “Principios Constitucionales Tributarios en la Convención: Visión Comparada Chile – España”. YouTube. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=OxL0uzTDmJA>

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 los derechos de terceros.

Mendoza, 12/04/2023

..... Marcos María Tomás Agustín

Firma y aclaración

..... 30.776

Número de registro

..... 41.752.798

DNI