

1- La base jurídica de la potestad tributaria

1.1 La Constitución

Es la ley fundamental sobre cuya base se estructura la organización del país. En materia tributaria tiene importancia atento a que establece principios generales tales como la igualdad, proporcionalidad, reserva de ley y no confiscatoriedad, además de organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes.

Uno de los principios fundamentales que se aplican tributariamente es el de **legalidad** conocido por su aforismo "nullum tributum sine lege", al que se refiere el art. 17 atribuyéndole al poder legislativo la potestad excluyente de imponer contribuciones.

Respecto del principio de **proporcionalidad** se encuentra receptado en el art. 4 de la Constitución Nacional (CN) cuando determina que el gobierno proveerá a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, la venta o locación de tierras de propiedad del Estado, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso, lo cual implica la fijación de gravámenes en orden a la capacidad contributiva evidenciada por los contribuyentes.

Su art. 31, que impone la supremacía del estado federal sobre el provincial expresa: *"Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias internacionales son ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales."*

En lo concerniente a la creación de regulaciones impositivas la (CN), determina que se realizará a través de las leyes receptando así el principio de reserva de ley en esta materia. En tal sentido su art. 19 dice: *"Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe."*

1.2 La Ley

La CN determina un principio muy importante en cuanto al origen de este tipo de normativa cuando dispone que *"Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4ª."* A su vez dentro de esta institución le corresponde a la Cámara de Diputados, representante del pueblo de la Nación, la facultad para sancionar contribuciones.

Será entonces esta ley la que determinará los aspectos medulares del tributo como su objeto, sujetos, hecho imponible, base imponible, tratamientos exentivos, alícuotas aplicables y modalidad de su liquidación.

A su vez la CN impide la participación del Poder Ejecutivo (PE) en aquellas cuestiones respecto de las cuales les corresponde intervenir al Congreso cuando en su art. 76 señala que "Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de delegación que el Congreso establezca"

Esta normativa ha sufrido por parte del Poder Ejecutivo varios intentos de ser vulnerada a través de una figura denominada "**decretos de necesidad y urgencia**", apelando al argumento de existencia de emergencia pública. Por ello, a partir de la reforma de la CN efectuada en 1994, se prohíbe expresamente el dictado de estos decretos en materia tributaria: *"El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena*

de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo."

Asimismo se aclara que será posible emitir decretos de este tipo cuando mediaren circunstancias excepcionales que impidieran la tramitación normal de las leyes, en tanto no se trate de normas que regulen materia penal, **tributaria**, electoral o el régimen de los partidos políticos.

Se entiende de interés mencionar que la reforma constitucional precitada implicó una modernización importante incorporándose temas tales como: i) creación del Defensor del Pueblo, ii) protección del medio ambiente, iii) consultas populares como forma indirecta de democracia, iv) sostenimiento de los partidos políticos por parte del Estado, v) reconocimiento de los derechos de usuarios y consumidores, v) sistema electoral de ballottage, vi) defensa de la vida desde el embarazo.

En tal sentido y no obstante la importancia que se otorga a las normas que pudiera propiciar la ciudadanía dispone que: *"No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, **tributos**, presupuestos y materia penal."*

1.3 Reglamentos y decretos

Cabe entender por Reglamento aquellas disposiciones de carácter general que aprueba el PE, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico vigente, constituyéndose en fuentes del derecho tributario. Acerca de estas facultades la CN indica en su art. 99 que el PE *"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."*

Se busca que el PE determine la reglamentación interna que posibilite a la Administración cumplir concretamente con la finalidad de la norma.

Ahora bien, esta potestad de reglamentación asignada específicamente al ejecutivo pueden en algunos casos poseerla organismos tales como la Administración Federal de Ingresos públicos (AFIP), la cual por delegación de la Ley de Procedimientos Tributarios (LPT) dispone que su Director General posee facultades de reglamentación.

A esta altura y con relación a lo expuesto corresponde señalar entonces la distinción entre las Leyes que son manifestaciones de la voluntad del pueblo exteriorizadas por sus representantes en el Congreso y los reglamentos que suponen la voluntad del gobierno para hacer operativa la norma, sujetándose a los límites que imponen la propia CN y las Leyes.

Se entiende de interés mencionar en relación con el tema de este punto el papel que les corresponde a los Tratados Internacionales como una forma de creación de normativa tributaria.

A partir de la antes citada Reforma Constitucional se les otorgó a dichos tratados una importancia que antes no tenían en Argentina. Se determinó la existencia de dos niveles en cuanto a su jerarquía: i) aquellos que poseen el mismo rango que la CN y ii) los demás que se encuentran por debajo de la CN pero por sobre las leyes.

Existen dos "Declaraciones" y ocho "Convenios" con jerarquía constitucional entre los cuáles pueden mencionarse a título de ejemplo la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial y la Convención sobre los Derechos del Niño.

La incidencia que en términos impositivos se deriva de estos tratados, puede ejemplificarse con la vigencia de la garantía judicial de acceso a la justicia para controvertir, con carácter previo al pago, los actos administrativos de determinación fiscal, basándose en el art. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos que expresa: "*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley ...para la **determinación de sus derechos y obligaciones de orden...fiscal.***"

Se incorporan así al ámbito tributario principios jurídicos generales, tales como el de la ley penal más benigna, la garantía de juicio previo a la efectivización de la condena y la doble instancia judicial en materia penal.

1.3 Otras fuentes del derecho

Se discute doctrinariamente cuál es lugar que le corresponde dentro del derecho tributario a conceptos tales como los usos y costumbres, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina.

Se considera que si bien no resultan fuentes generadoras en el derecho tributario, constituyen elementos y argumentos claramente complementarios del ordenamiento jurídico cuando llega el momento en que una norma debe ser aplicada o interpretada.

Corresponde aclarar en este aspecto que el Código Civil (CC) argentino en su art. 17 dispone que: "Los usos y costumbres no pueden crear derecho sino cuando las leyes se refieran a ellas o en situaciones no regladas legalmente. Se evidencia de este modo la validez del principio de "reserva de ley" en asuntos impositivos, que implica que sólo la ley resulta fuente directa en la creación de normas tributarias.

Por su parte el art. 16 de dicho CC se refiere a la aplicación de los Principio Generales del Derecho: "*Si una cuestión civil no puede resolverse ni por las palabras, ni por el espíritu de la ley, se atenderá a los principios de leyes análogas; y si aún la cuestión fuese dudosa se resolverá por los principios generales del derecho, teniendo en consideración las circunstancias del caso.*"

Por último vale reconocer la trascendencia que adquieren los pronunciamientos doctrinarios y jurisprudenciales, que además de complementar el ordenamiento jurídico producen en muchas ocasiones su modificación.

2- El código de Normas y procedimientos tributarios

2.1 Principios de la jurisdicción tributaria

El derecho tributario sustantivo o material, tiene por finalidad de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se establecerá entre el Estado como sujeto activo y los sujetos pasivos en razón del tributo que se trate.

Comprende la descripción del hecho imponible, así como los elementos necesarios para la fijación de la magnitud de la pretensión fiscal tales como alícuotas y bases imponibles y los supuestos objetivo y subjetivo, que pueden dejar sin efecto su configuración regulando las exenciones o beneficios tributarios.

Determina quien será el pretensor (sujeto activo), quienes efectivamente resultarán los obligados (sujetos pasivos) y cuáles serán los mecanismos y formalidades a los efectos de la extinción de la obligación tributaria.

El mandato principal de las normas de naturaleza tributaria consiste en la existencia de un orden para que un determinado sujeto (contribuyente) entregue al Estado o a la persona designada por él cierta suma de dinero.

De acuerdo con destacada doctrina corresponde señalar que el objeto de la norma tributaria no es

en sí el dinero transferido a las arcas públicas, sino el comportamiento mediante el cual dicho objetivo se ve cumplimentado, que recibe el nombre de **prestación**.

Cuando se verifican determinadas hipótesis a las que el ordenamiento tributario vincula con prestaciones que pueden ser de "hacer", "no hacer" o "soportar" y se configura el presupuesto legal, nace entonces para quienes se exige dicho comportamiento, la obligación tributaria.

El contenido de estas obligaciones es de características variadas ya que no se refieren únicamente al aspecto material o sustantivo como el pago, sino que abarcan vínculos jurídicos de naturaleza no patrimonial que aluden p.e. al cumplimiento de obligaciones formales.

Es decir que alrededor del eje central de la obligación tributaria constituida por el pago se estructuran prestaciones auxiliares conocidas como los **deberes de colaboración**. Ello implica que los administrados deben coadyuvar sea de modo voluntario o impuesto, para que la Administración sea capaz de cumplir con su finalidad de interés público para la cual fue creada.

A título de ejemplo podemos citar obligaciones tales como el deber de notificación, de registración de información de datos propios o de terceros, de prueba, etc.

2.2 Sujetos Pasivos

En el Derecho Tributario se designa como Sujeto Pasivo a quien se encuentra jurídicamente obligado al pago de la deuda tributaria, sea ésta **propia** o ajena. Se define también como aquella persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

Dado que en ocasiones puede no coincidir en un mismo sujeto la capacidad civil y la contributiva es que tenemos una segunda categoría de sujetos pasivos tributarios a los cuáles se llama **responsables por deuda ajena**.

En nuestra Ley de procedimientos tributarios N° 11.683 se mencionan en su art. 6° los responsables por deuda ajena, designados para asegurar la percepción de la prestación pecuniaria, partiendo del supuesto de que respecto de ellos existe algún vínculo que los liga a los contribuyentes, a los bienes o al desempeño de alguna función. Son ejemplos de ello los padres, los curadores de incapaces, directores o gerentes de personas jurídicas, los agentes de retención y percepción.

Corresponde mencionar también a los responsables solidarios que se constituyen en verdaderos codeudores, lo que da derecho de quien pagó un tributo que libera a otro deudor de exigir su restitución. Esta "solidaridad" puede quedar establecida entre contribuyentes o terceros.

Entre los principales solidarios se encuentran los administradores, mandatarios, representantes etc. que en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las leyes respecto de los titulares de tales patrimonios.

Cabe mencionar por su importancia en el cobro de los tributos frente a situaciones de fraude fiscal que la LPT también ha introducido una categoría especial de **deudor solidario** conformada por los "terceros" que, aún cuando no tengan deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

En la reforma que el año 2003 se hiciera de la LPT se incorporó la figura del **Responsable Sustituto**, quien de acuerdo con la doctrina constituye un deudor por deuda propia ya que no está junto al deudor o después del deudor sino en el lugar de éste. Esta figura es utilizada p.e. para los representantes en el país de sujetos titulares de inmuebles, residentes en el exterior en relación con obligaciones generadas a su respecto.

En relación con los **agentes de retención** puede decirse que se designan con tal calidad a aquellos sujetos que por sus funciones públicas o su actividad o profesión intervienen en operaciones que les posibilitan efectuar la retención del impuesto correspondiente.

Por su parte el **agente de Percepción** o Recaudación es aquel quien por su profesión, función o

actividad se encuentra en disposición de recibir de un contribuyente un monto tributario que debe posteriormente depositar a la orden del Fisco.

Estos últimos dos casos se trata de contribuyentes respecto de los cuáles la administración tributaria asume por su magnitud y confiabilidad que pueden intervenir en ciertos puntos a lo largo de las transacciones económicas, de manera de poder captar anticipadamente al momento de la liquidación del tributo una parte sustancial del mismo.

2.3 Formas de tributación

Los diferentes métodos de determinación de la base imponible, constituyen el conjunto de operaciones que permiten pasar de aquella definida en forma abstracta por la ley, a una concreta e individualizada.

En el ordenamiento tributario argentino pueden distinguirse tres procedimientos de determinación de la obligación tributaria: i) la determinación por parte del sujeto pasivo, llamada también autodeterminación, ii) la determinación mixta en la que convergen para ello con roles diferenciados tanto el sujeto activo como el pasivo y iii) la determinación puramente de tipo administrativa, pudiendo en este caso tratarse del imperativo legal impuesto al sujeto activo o bien frente al incumplimiento o mal cumplimiento del sujeto pasivo.

El art. 11 de la LPT dispone que: *"La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la AFIP"*.

En el mismo artículo se prevé la posibilidad de hacer extensiva dicha obligación a terceros vinculados a hechos gravados y más adelante se faculta al PE para reemplazar el sistema de declaración jurada por otro que cumpla la misma finalidad.

Finalmente, el citado artículo consiga que: *"La AFIP podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de los datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea."*



En Argentina la determinación de tipo mixto ha tenido lugar sólo ocasionalmente p.e. para la liquidación del impuesto de sellos, que se liquidaba sobre la base de ciertos datos aportados por el contribuyente. Actualmente esta modalidad se circunscribe al ámbito aduanero, que en aspectos de determinación se rige por las disposiciones del Código Aduanero y es utilizada también en el orden provincial o municipal para la liquidación de gravámenes de tipo patrimonial.

Respecto de la liquidación administrativa por imperativo legal, también es utilizada en casos puntuales como en su momento fue la liquidación y cobro del denominado impuesto sobre el parque automotor que la AT determinó sobre la base de valuaciones fiscales de los bienes.

Pero en nuestro país la presentación de las declaraciones juradas (DDJJ) constituye la parte esencial del régimen de determinación. En este caso a diferencia de lo que sucede en otros países la declaración del contribuyente no es un elemento a través del cual se pone en conocimiento de la AT las circunstancias o cuestiones de hecho necesarias para fijar el tributo, siendo el organismo quien formula la liquidación e intima el pago, o bien homologa lo declarado por el deudor.

El procedimiento normal consiste entonces en la liquidación y pago simultáneos sin la necesidad de una aprobación posterior por parte de la AT.

2.3.1 Determinación de oficio

Si la autodeterminación por parte del contribuyente fuese el único sistema previsto, la simple omisión de presentar DDJJ privaría entonces al Fisco de la recaudación de los impuestos.

Es por ello que nuestro ordenamiento tributario prevé que frente a las circunstancias de i) la falta de presentación de DDJJ o ii) cuando fueren impugnables por deficientes o inexactas las presentadas, se abre la vía de la determinación administrativa, mediante el procedimiento de determinación de oficio, actuando de este modo la AFIP en forma subsidiaria al responsable.

A los efectos de determinar de oficio la base imponible el régimen tributario argentino ha establecido dos procedimientos i) estimación directa sobre base cierta y ii) la estimación indirecta sobre base presunta.

En el primer caso se parte de DDJJ o registros o documentación aportada por el contribuyente o bien de datos en poder de la AT, que le permiten apreciar con exactitud el monto de la obligación impositiva del responsable.

El segundo se refiere la utilización de presunciones referidas a hechos, elementos y circunstancias que por su conexión con el hecho imponible resultan indicios que posibilitan estimar su existencia y magnitud.

Esta última modalidad es muy utilizada por la Administración y cabe aclarar que para el Fisco no existe una opción discrecional que le permita optar entre la determinación de tipo cierta o presuntiva, resultando ésta sólo posible, en la medida en que no resulte viable la utilización de base cierta.

La determinación de oficio sobre base presunta

Atento a la importancia de esta metodología, a continuación se exponen de modo esquemático sus principales características así como de los elementos que la componen:

- Presumir: es sospechar, juzgar o conceptuar una cosa por tener señales o indicios para ello.
- Indicio: es la circunstancia o antecedente que permite fundar una opinión sobre la base de la existencia de un hecho.
- La presunción es la resultante de un proceso mediante el cual a partir de un hecho conocido se infiere la existencia probable de otro, que motiva la estimación de oficio.
- Debe siempre provenir de un indicio y no de otra presunción.
- Clasificación: i) simples: es quien juzga y no la ley quien hace la inferencia, admitiendo

prueba en contrario, ii) legales: establecidas por las normas jurídicas. Se dividen en: a) absolutas respecto de las que no procede probanza, excepto sobre el indicio y b) relativas que sí admiten prueba en contrario.

- El Código Procesal Civil y comercial -de aplicación supletoria en materia impositiva- determina que para ser admitidas las presunciones deben ser graves, precisas y concordantes.
- En tales casos se invierte la “carga de la prueba”, de modo que le incumbe al contribuyente desvirtuar las presunciones en las que se basa la pretensión fiscal.
- A título ejemplificativo la ley enumera presunciones simples, que por su razonable conexión con el hecho incierto autorizan a presumirlo: i) capital invertido, ii) fluctuaciones patrimoniales, volumen de transacciones y utilidades de otros períodos, existencias de mercaderías, rendimiento normal del negocio, gastos generales, salarios, alquiler del negocio o casa habitación, nivel de vida del contribuyente, cualquier otro elemento de juicio (información de cámaras empresariales, agentes de retención, bancos gremios, etc)
- Mecánica de estimación global determinada sobre la base de promedios y coeficientes generales establecidos por la Administración, con relación a explotaciones de un mismo género.
- Se especifican casos de: i) renta presunta en función de los alquileres pagados, ii) valores de escrituración sujetos a impugnación, iii) diferencias de inventario.

Diferencias de inventario:

- Representan: i) en el impuesto a las ganancias: ganancias netas por el monto equivalente a la diferencia, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, ii) en el IVA ventas gravadas omitidas según la siguiente fórmula:

$VO = (VD / EF) \times (DI + 10\%)$, en impuestos patrimoniales bienes del activo gravado.

Donde: VO= Ventas omitidas; VD= Ventas declaradas del ej. Anterior; EF= Existencia final del ej anterior; DI= Diferencia de inventario determinada.

- Las ventas omitidas se proyectan mensualmente en función de las ventas del ejercicio anterior.

Promedio de ventas:

Se denomina comúnmente “punto fijo” y resulta de aplicación para los impuestos a las ganancias, IVA e internos.

- Surge de promediar las operaciones (ventas, prestaciones de servicios o cualquier otra operación) durante no menos de 10 días, multiplicado por el total de días hábiles comerciales y representan el total de las ventas presuntas del inspeccionado para ese mes. Si dicho control se realiza en no menos de 4 meses continuos o alternados de un ejercicio comercial, tal promedio podrá aplicarse a los demás meses no controlados, teniendo en cuenta la estacionalidad de la actividad.
- La diferencia se considerará: i) ganancia neta en el impuesto a las ganancias y ii) en IVA e internos ventas gravadas o exentas en la misma proporción que las declaradas.

Operaciones Marginales

- La comprobación fehaciente de la existencia de operaciones no declaradas, autoriza a presumir que las mismas se han realizado en la misma proporción de las ventas gravadas declaradas o facturadas por los 12 meses anteriores a la comprobación.
- La comparación de ventas omitidas y declaradas puede hacerse por períodos inferiores al mes.
- La fórmula aplicable es:

$$VO = (VOC / VDC) \times VD$$

Donde: VO= Ventas omitidas; VOC= Ventas omitidas comprobadas; VDC= Ventas

declaradas; VD= Ventas declaradas en períodos donde no se comprobaron operaciones marginales.

- Si se comprueban diferencias por más de un período fiscal, la proyección se aplica sobre los años no prescriptos.
- Las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios y la información obtenida por imagen satelital valuadas en función de los precios de mercado representan ganancias netas en el IG a las ganancias por ese importe más un 10% y ventas omitidas en IVA por la misma suma.

Incrementos patrimoniales no justificados

- Los incrementos patrimoniales no justificados + un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles representan: i) ganancias netas en el impuesto a las ganancias, ii) operaciones gravadas omitidas en el IVA e Internos, de acuerdo a la proporción de las operaciones declaradas.
- Los depósitos bancarios, debidamente depurados que superen las ventas o ingresos declarados representan en el IG ganancias netas por la diferencia más un 10% y en el IVA ventas gravadas omitidas por la suma de tales conceptos.
- El importe de las remuneraciones abonadas a personal no declarado representa en el IG ganancias netas por la diferencia más un 10% y en el IVA ventas gravadas omitidas por la suma de tales conceptos.
- Ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación, se considerarán incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local. Con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas en el IG y operaciones gravadas omitidas en IVA e internos.
- AFIP considerará justificados los ingresos de fondos que el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Las presunciones establecidas no pueden aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.

- Se cita la posibilidad de calcular las ventas, operaciones o utilidades en función de cualquier índice que se pueda obtener tales como el consumo de gas, energía eléctrica, adquisición de envases o materias primas, pago de salarios, servicio de transporte utilizado o valor del activo.

“La carencia de contabilidad o comprobantes fehacientes de las operaciones, hará nacer la presunción de que la determinación de gravámenes efectuados por la Administración en base a los índices señalados que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable de probar lo contrario.”

2.4 Facultades fiscalizadoras

Podemos decir que la fiscalización es un conjunto de procedimientos utilizados por las AT con el objeto de comprobar la forma en la que los contribuyentes y demás obligados por las normas impositivas, cumplen con las distintas obligaciones que las leyes han puesto a su cargo.

Una diferenciación que suele efectuarse respecto de tales obligaciones es: i) aspectos relativos al cumplimiento formal, tales como el pago de anticipos y sumas resultantes de las DDJJ, y la presentación de información de determinados datos; y ii) cuestiones relativas al cumplimiento material como p.e. i) la exactitud de las cifras consignadas en las DDJJ, la exactitud de la información proporcionada a la AT.

Las tareas citadas en el punto i) forman parte de lo que genéricamente puede denominarse "Control" y es una función específica del área de Recaudación que verifica si se ha cumplido o no con la obligación de presentación de DDJJ y en su caso si se ha ingresado el saldo resultante y de corresponder intima su regularización.

En Argentina la AT cuenta con amplias facultades para comprobar la situación impositiva de los contribuyentes. Las normas básicas que rigen la fiscalización se encuentran en los art. 33 a 36 de la LPT, las que se reseñan de modo sintético seguidamente:

- Exigir que los responsables y aún los terceros lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible (siempre que no lleven registraciones que hagan fácil su fiscalización
- Las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.
- Exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de DIEZ (10) años.
- Las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida (no en relación de dependencia) deberán llevar registraciones.
- Se faculta a AFIP a condicionar el cómputo de deducciones y créditos fiscales y a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones.
- La AFIP tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, el cumplimiento de leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas.
- Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la AFIP tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para informar verbalmente o por escrito todas las preguntas o requerimientos que se les hagan vinculadas al hecho imponible.
- Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.
- Inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones, aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.
- Cuando se responda verbalmente a los requerimientos o se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de lo actuado las que sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.
- Requerir por medio del Administrador Federal o funcionarios autorizados el auxilio de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de

allanamiento.

- Recabar por medio del Administrador Federal o funcionarios autorizados orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, las que deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas.
- Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando se constatare que se hayan determinados hechos u omisiones y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por la misma infracción.
- Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación, deberán mantener los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones por el término de DOS años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado.
- La AFIP podrá requerir a los contribuyentes, responsables y terceros: a) Copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos, b) Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y las aplicaciones implantadas, características técnicas del hardware y software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero, c) especificaciones del sistema operativo y los lenguajes y/o utilitarios utilizados.

2.5 Infracciones tributarias y Régimen sancionador

En Argentina, atento a la importancia relevante que ha adquirido dentro del sistema jurídico, se considera que la rama específica del derecho tributario es un derecho autónomo.

Respecto de la naturaleza del ilícito tributario existen tres teorías principales:

- Tributarista: el ilícito fiscal es de característica tributaria por ser una rama jurídica autónoma y tiene principios, recursos y sanciones propias.
- Administrativista: se diferencia la conducta administrativa o contravención de lo que es un delito. El ilícito tributario proviene de la omisión de prestar ayuda a la Administración.
- Penalista: los ilícitos tributarios son propios del derecho penal, dado que si la sanción es de tipo penal entonces la conducta que la origina también lo es.

Los principios fundamentales del Derecho Penal Tributario son:

- Legalidad: sólo el Congreso impone las contribuciones y la ley que establece debe previa, escrita y estricta.
- Personalidad de la pena: sólo puede ser reprimido quien sea culpable.
- Irretroactividad de la ley penal: las leyes se aplican para el futuro y no pueden lesionar derechos adquiridos.
- "Non bis in ídem": ninguna persona puede ser perseguida ni condenada dos veces por el mismo delito. Sólo si aparecen hechos nuevos que hacen a la inocencia del culpable puede revisarse la causa.
- Ley penal más benigna: en caso de existir una norma al momento de los hechos y otra al dictar sentencia, se aplica la más favorable al acusado.
- Inocencia: toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario, lo que implica que su culpabilidad debe probarse y ante una duda razonable se estará a favor del reo.
- Analogía: se prohíbe tipificar ni interpretar un delito por esta vía salvo que resulte más

favorable al imputado.

La necesidad de contar con una teoría del delito, tiene por objeto evitar que se produzcan decisiones judiciales originadas en factores emocionales y el juzgador posea un conjunto de reglas que le permitan resolver situaciones iguales de la misma forma, cualquiera sea el tribunal que intervenga.

2.5.1 Infracciones administrativas

El Derecho Sancionador contenido en la LPT comprende una serie de ilícitos formales, formales agravados y materiales.

- Art. 38: incumplimiento culposo del deber formal de presentación de DDJJ. La pena es una sanción pecuniaria fija.
- Art. 38 bis: incumplimiento culposo del deber formal de presentación de DDJJ relacionadas con operaciones de comercio exterior que incidan en el impuesto a las rentas. La pena es una sanción pecuniaria variable.
- Art. 39: incumplimiento culposo de deberes formales genéricos establecidos en leyes reglamentos o Resoluciones Generales (RG) de la AFIP. La sanción es pecuniaria de monto graduable y se incrementan cuando se trata de incumplimiento de regímenes de información de terceros.
- Art. 39 bis: incumplimiento culposo de deberes formales genéricos referidos a la presentación de DDJJ sobre negocios internacionales vinculados a precio de transferencia. La pena es una sanción pecuniaria variable.
- Art. 40: se sanciona el incumplimiento culposo de no emitir o entregar facturas o documento equivalente, no registrar compras o ventas, transportar mercaderías sin respaldo documental, no estar inscripto, no poder acreditar la tenencia de bienes que se posean, no poseer instrumentos de mediación. La sanción es doble: se clausura el establecimiento por tres a diez días y se aplica multa graduable.
- Art. 40 bis: se sanciona con una multa pecuniaria graduable a quien ocupe personal no declarado a la AFIP.
- Art. 45: la omisión del pago de impuesto culposa a través de la falta de presentación de DDJJ o presentación de DDJJ inexactas. La sanción es una multa pecuniaria graduable en función del impuesto omitido.
- Art. 46: el perjuicio al Fisco mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa con liquidaciones de impuesto que no correspondan a la realidad. La sanción es una multa pecuniaria graduable en función del impuesto omitido.
- Art. 46 bis: omisión de pago por cómputo de quebrantos improcedentes. Se sanciona con multa pecuniaria graduable en función del quebranto impugnado.
- Art. 48: se sanciona a los agentes de retención o percepción que habiendo retenido o percibido no ingresen esas sumas en los plazos previstos por las normas. Se sanciona con multa pecuniaria graduable en función del monto retenido/percibido no ingresado.

Los art. 46 y siguientes tipifican supuestos de defraudación donde la conducta del sujeto obligado importa la intención de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultación maliciosa. El Fisco debe verificar si existieron los elementos de tipo penal y causales de justificación, para luego analizar la imputabilidad del autor.

2.5.2 Ilícitos Penales

Los delitos tributarios se encuentran tipificados mediante el Régimen Penal Tributario (RPT) instituido por la ley 24.769. Su finalidad es la protección de la hacienda pública en su doble vertiente de recursos y gastos.

La ley se encuentra dividida en cinco capítulos: i) delitos tributarios, ii) delitos de la seguridad social, iii) delitos fiscales comunes, iv) disposiciones generales y v) procedimientos administrativo y penal.

La norma menciona diferentes montos que funcionan como una condición objetiva de punibilidad.

Se expone a continuación un esquema de las conductas tipificadas y las penas previstas en cada caso.

Artículo	DESCRIPCIÓN	PENA PREVISTA
Art. 1°	Evasión superior a los \$100.000	De dos a seis años de prisión.-
Art. 2°	Evasión agravada (evasión de más de \$1.000.000 ó evasión de más de \$200.000 cuando median testafierros ó cuando se utilizan fraudulentamente exenciones, diferimientos, etc).-	De tres años y seis meses a nueve años de prisión.-
Art. 3°	Evasión agravada (evasión de más de \$200.000 mediante el aprovechamiento fraudulento de reintegros, recuperos, etc).-	De tres años y seis meses a nueve años de prisión.-
Art. 4°	Obtención fraudulenta de una certificación para diferir o exención, etc.-	De uno a seis años de prisión.-
Art. 6°	Retenciones y percepciones de impuestos efectuadas y no ingresadas superiores a \$10.000.-	De dos a seis años de prisión
Art. 7°	Evasión previsional simple. Aportes y contribuciones evadidos por montos superiores a \$20.000.-	De dos a seis años de prisión.
Art. 8°	Evasión previsional agravada. Cuando se evadan sumas superiores a \$100.000 ó cuando concurren testafierros y la evasión supere los \$40.000.-	De tres años y seis meses a nueve años de prisión
Art. 9°	Aportes previsionales efectuados y no ingresados superiores a \$5.000.-	De dos a seis años de prisión.-
Art. 10°	Insolvencia fiscal fraudulenta	De dos a seis años de prisión
Art. 11°	Simulación dolosa de pago	De dos a seis años de prisión.-
Art. 12°	Alteración dolosa de registros	De dos a seis años de prisión

Se entiende de interés agregar que en la última modificación de la norma efectuada en el año 2004 mediante la ley 25.874 se incorporó la figura de la asociación ilícita como delito fiscal y/o provisional.

El que a sabiendas:

...

b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

En su momento se le otorgó a esta reforma mucha importancia en cuanto a proveer al Fisco de una herramienta efectiva contra el fraude. Sin embargo la doctrina sostiene que esto no es así ya que dicha figura estaba ya contemplada en el art. 210 del Código Penal.

También se dice que se ha buscado esa modificación, dado que por los plazos de prisión que supone, los imputados por estos delitos no podrán acceder a su excarcelación.

Otro aspecto destacable de la ley vigente con respecto de la anterior es el establecimiento de la denominada "prejudicialidad". Esto implica que a la AFIP le corresponde determinar de oficio la materia imponible y formular la denuncia penal sólo cuando se haya formado la convicción administrativa de la comisión del ilícito.

Sanciones por impuesto determinados presuntivamente:

Una cuestión que ha generado debate es la procedencia de la aplicación de sanciones fundadas en presunciones que hubieran servido de base para la determinación impositiva.

La Corte Suprema ha dicho que las presunciones eran suficientes para justificar una determinación, pero no significaba de ningún modo que pudiera extrapolarse al campo del ilícito tributario, sin que mediara el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar al Fisco.

2.6 Procedimiento de recaudación

Una vez producido el nacimiento de la obligación tributaria, la ley reconoce diversas maneras de extinguirla, entre las que puede mencionarse el pago, la compensación y la prescripción, siendo el pago el medio por excelencia con capacidad de extinción.

Según el Código Civil (CC) pago es el cumplimiento de la prestación que hace al objeto de la obligación de dar o de hacer. Presupone la existencia de una suma líquida y exigible a favor del titular del crédito tributario.

El principal efecto del pago es el liberatorio, es decir la imposibilidad de que se vuelva reclamar nuevamente el cumplimiento de una obligación tributaria.

En este ámbito impositivo cabe resaltar la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas, que se da cuando en una verificación se determina impuesto a favor del Fisco y a consecuencia de ella se generan pagos improcedentes o en exceso. La AFIP compensará entonces los importes, aún cuando la acción de repetición se hallare prescripta.

Otro principio utilizado es el de la "bagatela" que tiene lugar cuando por lo insignificante de su valor, la Administración dispone dejar sin efecto las acciones de cobro.

Respecto de los vencimientos para la presentación y pago de las DDJJ, la LPT establece que será la AFIP quien disponga tales fechas, las que deberán fijarse por medio de resolución general y aplicando criterio de prudencia y razonabilidad.

La Administración puede, como es el caso de los anticipos, exigir pagos a cuenta de una obligación hasta el vencimiento del plazo general o bien hasta la presentación de la DDJJ, el que fuera posterior.

Tienen el carácter de obligación tributaria independiente y autónoma.

Por otra parte, en Argentina una de las formas de recaudación de los gravámenes que ha ido tomando una importancia creciente es la llamada percepción en la fuente. Se materializa a través del dictado de resoluciones generales y consiste en el acto de detraer una suma al momento del pago (retención) o bien el cobro o facturación de una suma adicional.

Esos montos tendrán el carácter de pago total o a cuenta para quien sufre la retención o percepción en tanto que el agente designado por el Fisco para tal función está obligado a su ingreso en los plazos que se determinen así como a la información de las operaciones efectuadas en tal sentido.

En cuanto a la forma de pago la ley determina que se realizan mediante el depósito en cuentas especiales del Banco Nación y otras entidades autorizadas por la Administración a tal efecto.

Si bien la LPT determina que los pagos deben efectuarse en el lugar del domicilio del responsable actualmente es posible hacerlos desde cualquier lugar a través de bancos o la red Internet. La normativa indica que los responsables deben al momento de efectuar el pago consignar su imputación y su omisión facultará a la AFIP a realizarla.

Dentro de las potestades que tiene el Fisco se encuentra la de exigir el llamado pago provisorio de impuestos vencidos. Se utiliza cuando el contribuyente no presenta las DDJJ y la AFIP conoce por determinación de oficio o declaraciones la medida en que le ha correspondido tributar en períodos anteriores, y entonces lo emplaza a presentar y pagar un pago semejante.

Compensación:

El CC dice que la compensación tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente cualquiera sea la causa de las deudas.

En principio el CC no admite la compensación de créditos y deudas entre los particulares y el Estado, cuando las deudas de los particulares provienen de rentas fiscales o contribuciones.

No obstante y en virtud de la mencionada autonomía del Derecho Tributario la LPT admite este instituto bajo ciertas condiciones derogando parcialmente dicha norma que por ser de característica especial, prevalece sobre la general.

La LPT establece que la deducibilidad del gravamen de las sumas pagadas a cuenta por el contribuyente, sus retenciones sufridas y los saldos favorables ya acreditados por la AFIP o incluidos por el propio responsable en DDJJ no impugnadas.

LA AFIP también podrá compensar de oficio los saldos acreedores de los contribuyentes con deudas o saldos deudores declarados por él o determinados por la Administración. Asimismo cuando se compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, la AFIP podrá de oficio o a solicitud de parte acreditarle el remanente o devolverle lo pagado de más.

Es importante destacar que no resultan procedentes las compensaciones en materia provisional con saldos impositivos a favor.

Finalmente cabe consignar que el que por error de hecho o de derecho hubiera efectuado un pago improcedente, tiene el derecho a repetir el mismo del que lo recibió. Tratándose de impuesto indirectos como el IVA, este derecho será procedente en la medida en que el responsable acredite que no haya trasladado dicho impuesto al precio del producto.

2.7 Procedimiento de reclamación - Proceso de ejecución fiscal

Anteriormente se denominaba "juicio de apremio" y constituye un proceso de conocimiento restringido cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de obligación documentada en títulos auténticos.

Es un procedimiento de tipo contencioso ejecutivo que busca asegurar la recaudación de los impuestos de manera expeditiva, bajo la intervención de un órgano con función jurisdiccional para el cobro de tributos.

La LPT establece en su Capítulo XI las pautas a seguir, e indica que el juicio de ejecución fiscal resulta procedente para tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, intereses multas u otros conceptos cuya percepción y fiscalización esté a cargo de la AFIP, sirviendo de título suficiente a tal efecto la boleta de deuda emitida por el Organismo.

El cobro por esta vía resulta procedente, entre otros conceptos, respecto de i) intimaciones de pago incumplidas por saldo de declaraciones juradas impugnadas por conceptos indebidamente computados contra el impuesto determinado, presentadas sin ingreso del impuesto o de la liquidación administrativa de la obligación; ii) Resoluciones de la AFIP determinativa o sancionatoria firmes en sede administrativa; iii) sentencias del Tribunal Fiscal; iv) intimaciones incumplidas de anticipos no ingresados al vencimiento, v) denegatorias de solicitudes de compensación.

Se establece que si el ejecutado no abona en caso de efectuarse la intimación del pago quedará desde ese momento "citado de venta" siendo las únicas excepciones admitidas: i) pago total documentado, ii) espera documentada; iii) prescripción y iv) inhabilidad de título. Los pagos efectuados una vez iniciado el juicio de ejecución, los pagos mal imputados o no comunicados no serán hábiles para fundar la excepción.

Las etapas del juicio de ejecución fiscal son: i) el agente fiscal interpone la demanda ante el juzgado con competencia tributaria u Organismo de superintendencia judicial, acompañando la boleta de deuda, ii) cumplidos esos recaudos se encuentra facultado para librar mandamiento de pago y eventualmente embargo (cuentas bancarias fondos y valores) por la suma reclamada más un 15% en concepto de intereses y costas.

Para los casos en que sean necesarias acciones de desapoderamiento físico o allanamientos, deberá requerirse la orden respectiva al juez competente.

El demandado puede o no oponer excepciones, en cuyo caso queda expedita la vía de ejecución del crédito reclamado y se practicará liquidación notificándose de ella al demandado.

En el año 2003 se introdujo la modificación que establece la responsabilidad solidaria de las entidades financieras, por las sumas que hubiesen podido embargar y no lo hicieron.

2.8 La prescripción

Dentro de la dinámica jurídica, uno de los institutos cuyo abordaje la doctrina encuentra más interesante es el de la prescripción, instituto que se orienta a otorgar seguridad jurídica al disminuir la incertidumbre sobre el goce y titularidad de los derechos. Puede caracterizarse como la pérdida de un derecho por la inercia de su titular en el transcurso del tiempo.

La doctrina señala que la prescripción no es una forma de extinción de las obligaciones tributarias, sino que sus efectos consisten en impedir el desarrollo de las acciones judiciales que pudieran utilizarse para exigir su cumplimiento.

Es por eso que cuando la prescripción opera sobre una obligación, ésta no se extingue sino que se convierte en una obligación natural, con el efecto de que si es pagada voluntariamente no puede reclamarse lo abonado.

La LPT en su art. 56 del Capítulo VIII, denominado "De la prescripción", dispone:

"Las acciones y los poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:

a) por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan la obligación legal de inscribirse ante la Administración

Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación;

b) por el transcurso de diez (10) años en el caso de contribuyentes no inscriptos;

c) por el transcurso de cinco (5) años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en la que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de cinco (5) años.

"Prescribirán a los cinco (5) años las acciones para exigir el recupero o la devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro."

Se desprende del texto legal que existen dos plazos distintos de prescripción atendiendo a la calidad que revisten los sujetos, según se trate de inscriptos o no.

Se trata también el caso de contribuyentes a quienes la AFIP les hubiera comunicado la cancelación de su número de inscripción, quienes se considerarán no inscriptos en los períodos fiscales vencidos a partir de dicha notificación.

Existe también una forma automática de adquirir dicha condición cuando se produce la situación de omisión de presentar DDJJ durante tres períodos fiscales consecutivos anuales o 36 cuando fueran mensuales, no siendo en este acaso necesaria la comunicación antes citada.

La norma se refiere en forma simétrica a la prescripción de los derechos del Fisco para determinar (en el supuesto de que el crédito no esté determinado) y exigir el pago de lo que fue indebidamente acreditado o devuelto al contribuyente, o transferido por éste o hacia aquel, así como para aplicar las sanciones que, tipificadas en la misma ley, pudieren corresponder.

A su vez, señala la prescripción de las acciones del contribuyente para exigir el recupero o la devolución de los impuestos a los que se crea con derecho.

Debe destacarse aquí que la norma exige que los créditos fiscales hayan sido indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, lo que supone el cumplimiento de los procedimientos legales que, en resguardo de los derechos de las partes, prevea la ley vigente para alcanzar dicha declaración de certeza, debiendo atenderse a la eventual aplicación de plazos prescriptivos distintos del general que puedan existir en las leyes especiales, p.e. en determinados regímenes promocionales la prescripción decenal.

Para evitar dudas, la misma norma aclara que la prescripción debe contarse desde el 1 de enero del año siguiente en el que el crédito fiscal fue acreditado, devuelto o transferido al o por el contribuyente, siendo que, en el último de los supuestos, el término prescriptivo debe comenzar nuevamente a contarse desde que tuvo lugar la transferencia en cuestión.

De igual modo, y en forma correlativa, el mismo artículo aclara, en el último de los párrafos agregados por la reforma, que aquel término también comenzará a contarse desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro, para los casos en los que sean los contribuyentes los que le exijan al Fisco el recupero o la devolución de los impuestos.

Respecto del recaudo de la procedencia aludido en el precepto, cabe observar, que el momento de inicio debe contarse desde que la normativa legal hace nacer el poder jurídico con virtualidad suficiente como para obtener el recupero o la devolución de los impuestos, o sea, la facultad de requerir del Fisco que efectivice el recupero o devuelva el impuesto.

Suspensión e interrupción de la prescripción

La **suspensión** consiste en un detenimiento del término de la misma por un plazo determinado. La ley indica que suspenderá por un año la prescripción de las acciones y poderes fiscales i) desde la fecha de

intimación administrativa de pago de tributos determinados cierta o presuntivamente; ii) desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa con respecto a la acción penal.

En materia penal se determina:

"Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en el que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva."

En el anterior régimen penal el Organismo Fiscal debía abstenerse de dictar resolución determinativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituía cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos, mientras que, en el régimen vigente el Organismo Fiscal debe establecer antes lo que sea determinable y luego denunciar.

De lo que sí debe seguir absteniéndose el Fisco es de aplicar sanciones administrativas emergentes del proceso determinativo de oficio, resultando en esto coincidente con el régimen anterior.

Respecto de la **interrupción** de la prescripción, el CC determina: "Interrumpida la prescripción queda como sucedida la posesión que la ha precedido y la prescripción no puede adquirirse sino en virtud de una nueva posesión.

La interrupción borra el lapso transcurrido hasta ese momento, entonces ocurrido el hecho al que la ley le otorga tales efectos, para que la prescripción opere deberá transcurrir un nuevo término completo, sin que proceda acumular al mismo el tiempo anterior a ese hecho.

Son causales de interrupción: i) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva; ii) por renuncia al término corrido de la prescripción en curso; iii) por el juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente en los casos de sentencias del Tribunal Fiscal notificados, o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente, o en casos de otra índole por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado.

2.9 Otros aspectos relevantes recogidos en el Código

Uno de los principios rectores más importantes es el llamado de la "**realidad económica**". Se encuentra plasmado en el art. 1º de la LPT: *En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.*

Por su parte el art. 2º expresa: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

Este concepto forma parte de la llamada teoría de la penetración, que supone indagar a través de las formas o ropajes jurídicos la realidad de los hechos que tras él se oculta a fin de conocer la verdadera situación. Esto permite acceder a la verdadera manifestación de riqueza que pudiera ocultarse bajo ciertas formas societarias.

Se utilizó p.e. en el caso "Parke Davis" donde la Corte ante la existencia de dos sociedades, donde una extranjera era propietaria del 99.9 de la argentina, interpretó que a los fines tributarios eran un mismo sujeto y por tanto el pago de regalías era un giro de utilidades.

3- Principales impuestos nacionales

3.1/2 Impuesto sobre la renta de personas físicas y sociedades

En Argentina dentro de la imposición a los beneficios empresarios el tributo más importante es el Impuesto a las Ganancias.

En su art. 1º la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) indica que el impuesto alcanza a **todas** las ganancias obtenidas por **personas de existencia física o ideal**. Respecto de los residentes, consigna que tributan sobre la totalidad de las ganancias obtenidas en el país más los réditos de fuente extranjera.

En tanto los no residentes tributan exclusivamente sobre las ganancias de fuente argentina, conforme a sistema específico sobre base presunta determinado por la ley en su Título V.

Estas definiciones implican la adopción del denominado criterio de la **renta mundial**, que en Argentina se dio a través de la modificación de la LIG efectuada en el año 1992.

Respecto de la definición de "fuente argentina", la LIG consigna que son aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia de las partes que intervengan en las operaciones ni el lugar de celebración de los contratos.

Otros sujetos pasivos del impuesto son los menores cuyas ganancias se adicionan a las del padre o tutor y las sucesiones indivisas (SI) que nacen al día siguiente del fallecimiento del causante y terminan con la declaratoria de herederos o la declaratoria de validez del testamento.

Las **PF y las SI tributan de acuerdo con la teoría de la fuente**, lo cual implica considerar la distinción entre el rédito neto y susceptible de periodicidad y aquel no periódico.

Se considera que esa periodicidad puede darse además de en forma real de manera potencial ya que guarda una relación estrecha con la profesión habitual o comercio que desarrolla una persona.

De acuerdo con pronunciamientos judiciales, a los efectos de definir la habitualidad no interesa la cantidad de transacciones si la operación está dentro del comercio que realiza el sujeto o bien mencionada dentro del objeto del contrato en el caso en que éste exista.

Dado que el impuesto grava "*...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce...*" adquiere importancia la cuestión de la permanencia de la fuente a fin de determinar si el rédito se encuentra alcanzado.

Si el contribuyente no repone la fuente productora p.e. la operación de venta de un inmueble, no estamos en presencia de una fuente permanente.

El IG grava ciertas ganancias de capital que expresamente menciona. A tal efecto podemos definir al capital como aquel bien material o no que tiene un precio en dinero y es capaz de producir una renta a su poseedor. Por ello la realización del capital produce una utilidad pero se termina la fuente productora y en consecuencia no es una renta normal y queda fuera del ámbito de imposición para quienes se aplica la teoría de la fuente.

Adicionalmente, cabe mencionar que la ley en ciertos casos especiales se aparta del criterio general de fuente, considerándose que son de fuente argentina:

- Las ganancias que provengan de créditos garantizados con derechos reales cuando los bienes objeto garantía se encuentran en el país.
- Los intereses de deventures emitidos por entidades radicadas en el país.
- Las rentas emergentes de contratos de derivados cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio nacional.
- Los ingresos por seguros o reaseguros cuando cubran riesgos en el país

- Las remuneraciones de miembros de directorios de empresas constituidas en el país que actúen en el extranjero.
- Honorarios por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.
- Ganancias del trabajo personal que el Estado abona a sus representantes en el exterior.

Las categorías de los réditos

La LIG clasifica a los réditos en cuatro categorías:

- Primera categoría: provenientes de suelo sea de inmueble rurales o urbanos e incluye en algún caso réditos presuntos.
- Segunda categoría: provenientes de la colocación de capitales incluyendo también algunos réditos presuntos.
- Tercera categoría: provenientes del comercio y de la industria.
- Cuarta categoría: provenientes del trabajo personal.

Las PF y las SI pueden obtener réditos de las cuatro categorías dado lo dicho sobre aplicación de la teoría de la fuente, en tanto **las empresas sólo pueden obtener réditos de la tercera categoría dado que tributan de acuerdo con la denominada teoría del balance.**

Con relación a los problemas que ocasiona la irregularidad de la renta empresaria se prevén dos mecanismos principales como son: i) la traslación de quebrantos de un ejercicio que pueden compensarse con las ganancias de los cinco ejercicios inmediatos siguientes y ii) la venta y reemplazo que posibilita que se pueda afectar la ganancia obtenida por la venta de un bien de uso al costo de compra de un nuevo bien, difiriendo el pago del impuesto.

En cuanto a las deducciones permitidas se establecen cuatro tipos diferentes:

- Especiales para todas las categorías de réditos
- Especiales de cada categoría
- Generales aplicables a todas las categorías
- Personales sólo utilizadas por PF y SI.

Las Deducciones generales son p.e. :i) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por su constitución; ii) las sumas que pagan los asegurados por seguros para casos de muerte; iii) Las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales; iv) las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas estatales; iv) Los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: v) Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados.

Las Deducciones especiales de todas las categorías son i) impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias; ii) primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias; iii) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones. iv) pérdidas debidamente comprobadas, por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones, v) gastos de movilidad, viáticos y en la suma reconocida por la AFIP; vi) amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso.

Respecto de las **deducciones de cada categoría** podemos mencionar: primera categoría: gastos de mantenimiento del inmueble que puede ser por gastos reales o con un porcentaje estimativo del 5%. Segunda categoría: Los beneficiarios de regalías residentes en el país podrán deducir cuando se originen en la transferencia definitiva de bienes -cualquiera sea su naturaleza- el VEINTICINCO POR CIENTO (25 %) de las sumas percibidas por tal concepto, hasta la recuperación del capital invertido, en tanto se trate de costos y gastos incurridos en el país.

Respecto de las deducciones de la tercera categoría se citan: i) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio; ii) Los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo; iii) Los gastos de organización, iv) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero, en cuanto sean justos y razonables. v) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, así como las gratificaciones y aguinaldos pagados; vi) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al UNO CON CINCUENTA (1,50%) del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia; vii) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia.

Otro tipo de deducciones son las llamadas **deducciones personales** a las que tienen derecho las PF y SI

CONCEPTO	IMPORTE \$
Ganancia no imponible [L. 23 a)]	6.000,00
Cargas de familia [L. 23 b)]	
- Cónyuge	4.800,00
- Hijos y otras cargas	2.400,00
- Máximo de entradas netas de los familiares a cargo	6.000,00
Deducción especial [L. 23 c)]	
- L. 79 a), b) y c) (sueldos y jubilaciones)	22.800,00
Deducción especial [L. 23 c)]	
Computable siempre que se abonen los aportes que como trabajadores autónomos corresponda realizar al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones o a las cajas de jubilaciones sustitutivas que correspondan	
- L. 79 d), e) y f) e incorporado a continuación del c)	6.000,00
- L. 49 para rentas comprendidas en dicho artículo, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa	6.000,00
Gastos de sepelios (L. 22)	996,23
Intereses de créditos hipotecarios por préstamos otorgados a partir del 1/1/2001 [L. 81 a)]	20.000,00
Primas de seguros [L. 81 b)]	996,23
Planes de seguro de retiro privado [L. 81 e)]	1.261,16
Servicio doméstico	6.000

Desde 2002 al presente tales deducciones pueden considerarse no en su totalidad sino en base a una escala progresiva de ganancias neta.

Imputación de las ganancias en el tiempo

El año fiscal coincide con el año calendario. Las ganancias obtenidas por los dueños de empresas se imputan al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

La LIG establece un criterio de imputación de ingresos y gastos según se trate de cada una de las categorías: i) primera = devengado, ii) segunda = percibido, iii) tercera = devengado y iv) percibido. No obstante también se contemplan algunas excepciones como la percepción de remuneraciones retroactivas = percibido o ventas de mercaderías a plazo de más de 10 meses = devengado exigible.

A los efectos de tributar el impuesto se debe obtener el resultado impositivo, distinguiéndose al respecto dos situaciones

a) Empresas que no confeccionan balance se utiliza la ecuación Ventas Netas – Costo de Ventas = Utilidad Bruta. Donde el Costo de Ventas se determina = Ex. Inicial+Compras-Ex. Final

Luego: Utilidad Bruta - Deducciones generales y especiales correspondientes = Resultado impositivo – Quebrantos anteriores = Resultado Impositivo sujeto a impuesto

b) En este caso se parte del balance contable al que se le efectúan ajustes obteniéndose el resultado impositivo. Los ajustes mencionados pueden obedecer a diferentes causas p.e. deducciones como amortización de intangibles no admitidas impositivamente, diferencias de valuación de inventarios, honorarios no deducibles impositivamente etc.

La alícuota vigente es del 35%

3.3 Impuesto sobre los no residentes - Beneficiarios del exterior

Son aquellos que perciben sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de sus apoderados, agentes o representantes en el país y aquellos que percibiéndolas en el país, no acreditan su residencia estable en el mismo.

Salvo excepciones, como fuera dicho, tributan sobre una ganancia presunta mediante una retención que reviste el carácter de pago único y definitivo y no presentan DDJJ por sus operaciones.

La alícuota a la que están alcanzados es del 35%

Para algunas ganancias la ley prevé un tratamiento especial, dado que presume que es ganancia neta de fuente argentina:

- El diez por ciento (10 %) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas obtenidos por cías. no constituidas en el país que se ocupan del negocio del transporte entre la República y otros países.
- El 10% de las sumas pagadas por empresas constituidas en el país por fletamentos a tiempo o por viaje a armadores extranjeros.
- El 20% de los ingresos brutos originados por las cías. no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de los contenedores para el transporte internacional.
- El 50% del precio pagado a los productores o intermediarios por la explotación en el país de películas cinematográficas, cintas de audio y video, transmisiones de TV y todo otro medio extranjero de reproducción, transmisión o difusión de imágenes y sonidos.
- El 10% de la retribución bruta obtenida por las agencias de noticias.

Créditos por impuestos extranjeros:

A efectos de evitar una situación de doble imposición internacional que se produce cuando un mismo hecho imponible se encuentra alcanzado por las normas tributarias de dos o más países la Argentina adoptó la aplicación del crédito de impuestos análogos pagados en el exterior.

Sin embargo dicho "tax credit" procede hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los impuestos que se tomará a cuenta se considerarán pagados cuando hayan sido ingresados a los fiscos de los países extranjeros y se encuentren respaldados por comprobantes.

TASAS DEL IMPUESTO PARA LOS PERIODOS FISCALES 2000 Y SS.

Ganancia neta imponible acumulada		Tabla I		
MÁS DE \$	A \$	PAGARÁN \$	MÁS EL % SOBRE EL EXCEDENTE DE	
0	10.000	-	9	-
10.000	20.000	900	14	10.000
20.000	30.000	2.300	19	20.000
30.000	60.000	4.200	23	30.000
60.000	90.000	11.100	27	60.000
90.000	120.000	19.200	31	90.000
120.000	en adelante	8.500	35	120.000

Dividendos

Constituyen la retribución de los accionistas o socios por el capital que hubieran aportado. Pueden otorgarse i) en efectivo y significan una disminución del patrimonio de la sociedad o ii) en acciones liberadas cuando se entregan acciones de la propia empresa por no contar con fondos líquidos para abonarlos.

Los dividendos o la distribución de acciones no son incorporados por sus beneficiarios para la determinación de sus ganancias cuando se trata de PF o SI.

La norma tiene un sentido amplio y abarca a las utilidades que distribuyan a sus socios: i) las SRL, ii) socios comanditados de las SCA, iii) asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país, iv) fideicomisos y fondos comunes de inversión.

Cuando los perceptores de los dividendos son sujetos "empresa" no obstante constituir una renta de tercera categoría, tampoco son computables para la determinación de sus ganancias netas.

Cabe aclarar que el carácter de "no computable" no es igual al de exento dado que admite la deducción de la renta de los gastos necesarios para la obtención de tales beneficios.

Cuando las PF y SI percibieran dividendos de fuente extranjera distribuidos por sociedades por acciones se consideran rentas de segunda categoría y no resulta aplicable la exclusión antedicha.

Se encuentran entonces gravados los dividendos en efectivo y en especie incluyendo las acciones liberadas y sólo se exceptúan las acciones provenientes de revalúos contables no originadas en utilidades líquidas.

Para los sujetos "empresa" la obtención de dividendos como accionistas de sociedades constituidas en el exterior resulta una renta de fuente extranjera de tercera categoría.

Tratándose de dividendos percibidos de sociedades radicadas en países de baja o nula tributación no resultan computables dado que los accionistas deben imputar los resultados al año fiscal correspondiente al año de cierre de ejercicio de dicha sociedad.

3.4 La imposición patrimonial de las personas

3.4.1 Impuesto sobre los Bienes Personales.

Puede considerarse un gravamen de naturaleza global porque incide sobre una totalidad de bienes, de tipo directo ya que no es trasladable y periódico dado que se repite año tras año.

Sujetos del Impuesto

- Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.
- Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Respecto de bienes de la sociedad conyugal corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto que: i) se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, ii) exista separación judicial de bienes o iii) la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

Exenciones

Estarán exentos del impuesto los siguientes bienes:

- Pertencientes a miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras.
- Las cuentas de capitalización comprendidas en el régimen de jubilatorio y las cuentas individuales de seguro de retiro.
- Las cuotas sociales de las cooperativas.
- Bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares).
- Los bienes amparados por las franquicias de la Ley 19.640 (Tierra del Fuego).
- Inmuebles rurales gravados por el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos.

Valuación de los bienes

- Inmuebles

Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, Inmuebles construidos: al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción.

El costo de construcción y las mejoras se determinarán considerando cada una de las sumas invertidas desde la fecha de cada inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, se le detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor el DOS POR CIENTO (2%) anual en concepto de amortización, teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición.

El valor a computar para cada uno de los inmuebles, no podrá ser inferior al de la base imponible

vigente fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios.

De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante del valor determinado podrá deducirse el importe adeudado en concepto de créditos otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles.

En los supuestos de cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo, el cedente deberá computar el valor total del inmueble. En los casos de cesión de la nuda propiedad por contrato oneroso con reserva de usufructo, se consideraran titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

- Automotores, aeronaves, naves, yates y similares:

Al costo de adquisición o valor del ingreso al patrimonio, al que se le restará el importe anual en concepto de amortización que para cada tipo de bienes corresponda.

En el caso de automotores, el valor a consignar no podrá ser inferior al que establezca AFIP al 31 de diciembre de cada año durante su vida útil.

- Depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma:

De acuerdo con el último valor de cotización del BANCO DE LA NACION ARGENTINA al 31 de diciembre de cada año, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

- Depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma: por su valor al 31 de diciembre incluyendo actualizaciones e intereses devengados

- Objetos de arte, objetos para colección y antigüedades, de adorno y uso personal, por su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio.

- Otros bienes por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio.

- Objetos personales y del hogar por valor de costo. El monto a consignar no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el 5% sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior.

- Los títulos públicos y demás títulos valores, excepto acciones de sociedades anónimas y en comandita —incluidos los emitidos en moneda extranjera— que coticen en bolsas y mercados: al último valor de cotización al 31 de diciembre.

- Los que no coticen en bolsa se valuarán por su costo, incrementado de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada.

- Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.

Los bienes situados en el exterior como inmueble, automotores, aeronaves yates y similares y los bienes inmateriales se valúan a su valor de plaza al 31 de diciembre de cada año.

Mínimo no imponible – Alícuotas

Las PF y SI radicada en el país deducen un mínimo no imponible (MNI) de \$ 102.300.-

Las tasas del impuesto son i) un primer tramo de hasta \$200.000- una vez deducido en MNI donde la tasa es de 0,50% y ii) más de \$ 200.000.- una vez deducido el MNI la tasa a utilizar es de 0,75%

Cabe aclarar que respecto de los bienes en el país pertenecientes a sujetos del exterior, no existe derecho al cómputo del MNI ni tampoco a considerar no sujeto a ingreso el impuesto que resulte inferior a \$ 250.

En estos casos la alícuota aplicable es de 0,75% y existe también una tasa marginal del 1,50 %

aplicable para la existencia de bienes tales como inmuebles inexplorados o destinados a recreo o veraneo cuando sus titulares son sociedades radicadas en el exterior.

Participaciones en el capital de empresas

A partir del año 2002 se estableció un gravamen sobre las participaciones societarias en general, cuya liquidación e ingreso resulta responsabilidad de la entidad emisora.

En este caso no resulta de aplicación el mínimo exento y la alícuota que rige es del 0,50%

La normativa prevé que las entidades responsables del ingreso del impuesto tienen derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo o ejecutando los bienes que dieron origen al pago.

El impuesto ingresado reviste el carácter de único y definitivo.

Atento a la existencia de este gravamen específico, las acciones y participaciones sociales no deben ser tenidas en cuenta para la liquidación del Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP).

Finalmente corresponde señalar que la Argentina ha celebrado una importante cantidad de Convenios para evitar la doble imposición internacional, pudiendo citarse como ejemplo i) Alemania, ii) Francia, iii) Chile, iv) Brasil, v) EEUU, vi) Gran Bretaña, etc.

El convenio firmado con España data del año 1993 y básicamente determina que el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante del que su titular sea residente.

3.4.2 El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El impuesto a la transmisión de bienes que regía en el país, fue derogado en el año 1976. Periódicamente se presentan distintos proyectos de ley tendientes a reimplantarlo. A continuación se hará referencia al último proyecto que durante el año 2006 se presentara en ese sentido y que se encuentra en trámite en el Congreso.

Hecho imponible.

Gravará todo enriquecimiento patrimonial que se obtuviera a título gratuito, como resultado de toda transmisión o acto que comprenda bienes ubicados en el país y en el exterior, entre otros conceptos: a) las herencias; b) los legados; c) las donaciones; d) los anticipos de herencia; e) las renunciaciones de derechos hereditarios, f) las renunciaciones de derechos crediticios, g) las transmisiones de los derechos posesorios que dieren origen a la adquisición del dominio por prescripción ya cumplida en vida del causante, h) la obtención por causa de muerte del capital asegurado, cuando el beneficiario no hubiera sido el que contrató el seguro; i) los beneficios obtenidos por el beneficiario de un fideicomiso; j) cualquier otro acto que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.

Sujetos pasivos

Las personas domiciliadas en el país y las sucesiones radicadas en el mismo, beneficiadas por enriquecimiento patrimonial por los bienes situados en el país y en el exterior; y las personas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, beneficiadas por enriquecimiento patrimonial por los bienes situados en el país.

Exenciones.

Se eximen transmisiones en las cuales los beneficiarios son p.e. a) Nación, las provincias, las municipalidades, b) universidades, bibliotecas públicas y museos, ubicados en el país c) asociaciones civiles sin fines de lucro, ubicadas en el país. e) las transmisiones de libros, diarios, revistas y demás publicaciones periódicas científicas o literarias. f) Las transmisiones de obras de arte y objetos de valor histórico, científico o cultural, siempre que por disposición del transmitente debieren destinarse a exhibición pública o a fines de enseñanza en el territorio del país.

Artículo 6º- Los sujetos pasivos de las tres clases (ver alícuotas), estarán exentos del presente impuesto cuando el valor de los bienes transmitidos fuere igual o inferior a pesos trescientos mil (\$ 300.000).

Alícuotas.

Para determinar el impuesto se computará la totalidad del enriquecimiento patrimonial a título gratuito que recibiera cada beneficiario por transmisiones directas o por actos anteriores, sucesivos o simultáneos, comprendiéndose los bienes con la deducción de las deudas respectivas. Los sujetos pasivos tributarán según las siguientes escala:

Clase I: Cónyuges, ascendientes y descendientes directos. Clase II: Parientes colaterales hasta el cuarto grado inclusive. Clase III: El resto.

	CLASE I	CLASE II	CLASE III
MONTOS	Alícuota Marginal	Alícuota Marginal	Alícuota Marginal
Hasta \$ 300.000	0	0	0
Entre \$ 300.001 y \$ 805.000	3%	5%	8%
Entre \$ 805.001 y \$ 1.720.000	6%	9%	14%
Entre \$ 1.720.001 y \$ 3.150.000	11%	16%	24%
Entre \$ 3.150.001 y \$ 5.400.000	20%	27%	33%
Entre \$ 5.400.001 y \$ 10.000.000	33%	33%	33%
Más de \$ 10.000.000	35%	35%	35%

Liquidación del gravamen.

El impuesto deberá abonarse: a) En los enriquecimientos producidos como consecuencia de actos entre vivos: dentro de los treinta (30) días de producido el hecho imponible. b) En los enriquecimientos producidos por causa de muerte: dentro de los doce (12) meses de producido el hecho imponible. c) En los casos de ausencia con presunción de fallecimiento: dentro de los veinticuatro (24) meses de la declaración. No se considerará que existe nuevo enriquecimiento a título gratuito si el presunto heredero falleciere antes de obtener posesión definitiva.

El producido del gravamen creado por esta ley se afectará de forma exclusiva al mejoramiento y desarrollo del sistema educativo argentino, distribuyéndose en su totalidad entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

Se entiende de interés mencionar algunos conceptos utilizados en la fundamentación de la norma que se propicia:

Los impuestos directos deberían aumentar su participación en desmedro de los indirectos que tienden a ser regresivos, al representar una mayor carga para las personas de menores recursos.

Impuestos de similares características existen en la mayoría de los países, entre los que se puede citar no sólo a los europeos, sino también a nuestros vecinos de América Latina, como Chile y Brasil, para citar algunos casos.

En Estados Unidos se analizaba la derogación de la ley, durante la administración del actual presidente, En esa oportunidad un grupo de empresarios millonarios, entre ellos Bill Gates, David Rockefeller y George Soros, sostenían entre otros conceptos, lo siguiente: *"Eliminar el impuesto a la herencia haría más ricos a los hijos de los millonarios y de los multimillonarios, al tiempo que perjudicaría a las familias que pelean por llegar a fin de mes"*.

Por su parte Warren Buffett, cuarto en la lista de estadounidenses más ricos según la revista

Forbes, afirmaba: "el impuesto a la herencia tiene un rol fundamental en el crecimiento económico por ser el factor que ayuda a crear una sociedad cuyo éxito se basa en el mérito antes que en la herencia. Nos acercamos más que cualquier otro lugar del mundo a una verdadera meritocracia. En nuestra sociedad hay movilidad, de modo que la gente con talento es realmente aprovechada. Sin el impuesto a la herencia habría una aristocracia de la riqueza. Anular el impuesto es inaugurar una aristocracia de la riqueza y equivaldría a armar el equipo de las Olimpíadas del 2020 con los hijos mayores de quienes fueron medalla de oro en el 2000".

3-5 Otras figuras de la tributación directa

3.5.1 Impuesto a la ganancia mínima presunta

Es un gravamen que se considera complementario del impuesto a las ganancias, dada su finalidad la gravabilidad parcial de una manifestación de capacidad contributiva, la aplicación supletoria de las normas del impuesto a las ganancias y el cómputo del IG como pago a cuenta de éste.

Consiste en un tributo nacional de tipo directo que alcanza a una ganancia mínima presunta que producen los activos cuya titularidad pertenece a los sujetos enunciados por la norma.

Para su liquidación se considera la fecha de cierre del ejercicio económico anual y tratándose de contribuyentes que no llevan registros se tomará el año calendario.

Son **sujetos** del impuesto:

- Sociedades domiciliadas en el país
- Asociaciones civiles y fundaciones
- Empresas o explotaciones unipersonales
- Empresas del estado
- PF y SI titulares de inmuebles rurales
- Fideicomisos constituidos en el país
- Fondos comunes de inversión
- Los establecimientos estables del país pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas en el exterior (sucursal, oficina, taller, agencia etc.)

Se encuentran **exentos** del tributo los siguientes bienes:

- Situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.
- Pertenecientes a los sujetos alcanzados por el régimen de inversiones para la actividad minera, afectados al desarrollo de esa actividad.
- Pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la AFIP
- Beneficiados por una exención del impuesto en virtud de leyes nacionales o convenios internacionales.
- Acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales.
- Entregados por fiduciarios, sujetos pasivos del impuesto, a los fiduciarios de fideicomisos que revistan igual calidad frente al gravamen.
- Cuotas partes de fondos comunes de inversión
- Pertenecientes a sujetos que los destinen a finalidades sociales o actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente.

Mínimo Exento

Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos doscientos mil (\$ 200.000). Cuando el valor de los bienes supere la mencionada suma o la que se calcule de acuerdo con lo dispuesto precedentemente, según corresponda, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.

Cuando se supere ese importe la totalidad de los activos quedarán sujetos a la imposición.

Asimismo la Ley del tributo determina que las exenciones totales o parciales referidas a títulos, letras, bonos y demás títulos valores, establecidas o que se establezcan en el futuro por leyes especiales, no tendrán efecto para los contribuyentes del presente gravamen.

Base imponible

- En materia de valuación, los bienes muebles amortizables y los inmuebles se valúan por su valor residual actualizado calculado a partir de sus costos de origen.
- Los bienes de cambio se valúan de modo semejante al dispuesto por la LIG
- Existencia de depósitos y créditos en moneda extranjera al último valor de cotización vigente al cierre del ejercicio. De tratarse de créditos o depósitos en moneda nacional se valuarán con más las actualizaciones y/o intereses que correspondan a la fecha de cierre del ejercicio. Podrán descontarse los créditos incobrables.
- Títulos públicos y demás títulos valores: si cotizan en mercados de valores al último valor a la fecha de cierre de ejercicio, caso contrario se tomará su valor de costo incrementado por los intereses y actualizaciones que correspondan.
- Bienes inmateriales como llaves, marcas, patentes o derechos de concesión a su valor de ingreso al patrimonio.
- Demás bienes se toma el criterio general de valuación por su valor de costo, construcción o ingreso al patrimonio

Liquidación del tributo

Surgirá de la aplicación de la alícuota del 1% sobre la base imponible del gravamen determinada según las disposiciones arriba citadas.

Por su parte el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio por el cual se liquida este impuesto, podrá computarse como pago a cuenta de este impuesto.

Cabe agregar que cuando se trate de sujetos pasivos que no lo fueran del impuesto a las ganancias, el cómputo precitado surgirá de aplicar la alícuota vigente sobre las utilidades impositivas a distribuir a los partícipes.

Finalmente si del cómputo antedicho surgiere un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

Pero si el IG es insuficiente como pago a cuenta y se paga el impuesto de esta ley podrá sí luego descontarse de futuros IG no absorbidos.

3.6 Impuesto sobre el Valor agregado

El IVA es el impuesto que mayor aporte genera a la recaudación fiscal. Podemos clasificarlo como un impuesto indirecto denominación que es utilizada por la CN a efectos de distinguir entre los tributos que pueden establecer la Nación y los Estados Provinciales.

Es de carácter general ya que grava un universo de bienes y locaciones y tiene por objeto incidir sobre el consumidor en forma objetiva sin tener en cuenta sus características particulares.

Es de tipo plurifásico dado que incide en cada una de las etapas de producción y comercialización y admite el cómputo de crédito fiscal por el monto facturado a cada agente económico, de modo que el monto pagado por el consumidor final coincide con el ingresado por los agentes económicos en su conjunto.

El valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera según la técnica de impuesto contra impuesto.

Se adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino para evitar la acumulación de carga impositiva en tráfico internacional de bienes y servicios.

Objeto del Impuesto

- Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos pasivos.
- Las obras locaciones y prestaciones de servicios de acuerdo a un listado, realizadas en el territorio de la Nación. No se consideran realizadas en el país aquellas prestaciones cuya utilización o explotación se lleve a cabo en el extranjero.
- Las importaciones definitivas de cosas muebles.
- Ciertas prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Sujetos pasivos

Son aquellos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible sin perjuicio de su derecho a trasladar el impuesto a los eventuales compradores, locatarios y prestatarios.

Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.
- Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.
- Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.
- Sean empresas constructoras que realicen obras sobre inmueble propio Se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.
- Presten servicios gravados.
- Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.
- Los importadores de servicios

En todos los casos adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, excepto importadores, serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal.

La ley del IVA define el **concepto de venta** a los efectos del impuesto:

- Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación.

- No se considerarán ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas de cualquier naturaleza. En estos supuestos, los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, serán computables en la o las entidades continuadoras.

- Tratándose de transferencias reguladas, a través de medidores, las cuotas fijas exigibles con independencia de las efectivas entregas tendrán el tratamiento previsto para las ventas.

- La venta por incorporación de bienes de propia producción, se considerará configurada cuando se incorporen a las prestaciones o locaciones, exentas o no gravadas, cosas muebles obtenidas por quien realiza la prestación o locación mediante un proceso de elaboración, locación y éstas se lleven a cabo en forma simultánea.

- La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

- Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

Como se observa el legislador ha dotado al **hecho imponible venta de cosas muebles** de una enunciación legal tan amplia de manera que prácticamente ninguna operación puede sustraerse de la tributación.

Se asegura de mencionar a los sujetos de manera abarcativa, enumera casos a fin de evitar posibles conflictos legales y como resguardo final agrega una cláusula generalizadora como habla de cualquier acto que conduzca al mismo fin.

En la norma se definen las **obras, las locaciones y las prestaciones** de servicios que se encuentran alcanzadas:

- Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza.
- Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.
- La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble —aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión— por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas.
- La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.

Respecto de las locaciones y prestaciones de servicios se realiza una extensa enumeración donde se mencionan p.e. las siguientes:

- Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y similares.
- Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.
- Efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, provean gas o electricidad excepto el servicio de alumbrado público, agua corriente, servicios cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos.
- De reparación, mantenimiento y limpieza de bienes muebles.
- Efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares.

Adicionalmente agrega: *"Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte*

aplicable o que corresponda al contrato que las origina".

Cabe resaltar que se incorpora la elaboración de bienes o su obtención de la naturaleza incluso quien lo haga por encargo y lo transfiere luego a título oneroso, asemejando estas operaciones a la venta de cosas muebles a fin de asegurar la neutralidad del gravamen.

Exenciones

El IVA contempla también una variada gama de **exenciones** a su aplicación: respecto de las ventas, locaciones e importaciones que tengan por objeto determinadas cosas muebles y las locaciones y prestaciones. A título enunciativo se mencionan:

- Libros, folletos e impresos similares, y la venta al público de diarios, revistas, y publicaciones periódicas, cualquiera sea su soporte o medio de difusión.
- Sellos de correo, timbres fiscales y análogos, sin obliterar papel timbrado, billetes de banco, títulos de acciones o de obligaciones.
- Sellos y pólizas de cotización o de capitalización, billetes para juegos de sorteos o de apuestas.
- Oro amonedado, o en barras de buena entrega de 999/1000 de pureza, que comercialicen las entidades oficiales o bancos autorizados a operar. Monedas metálicas que tengan curso legal en el país.
- El agua ordinaria natural, la leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, cuando el comprador sea un consumidor final, el Estado nacional, las provincias, municipalidades o la Ciudad Buenos Aires.
- Aeronaves concebidas para el transporte de pasajeros y/o cargas destinadas a esas actividades, como así también las utilizadas en la defensa y seguridad, incluidas sus partes y componentes. Las embarcaciones cuando el adquirente sea el Estado nacional.

Las prestaciones y locaciones que se indican a continuación:

- Las realizadas por el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y la Ciudad de Buenos Aires y por instituciones pertenecientes a los mismos.
- Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial. La exención también comprende a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en planes de enseñanza oficial.
- Los servicios relativos al culto prestados por instituciones religiosas reconocidas como exentas en el IG.
- Los servicios prestados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones exentas según la ley IG.
- Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares y todas las prestaciones conducentes a ese fin.
- Los servicios funerarios, de sepelio y cementerio retribuidos mediante cuotas solidarias que realicen las cooperativas.
- Los espectáculos de carácter teatral y deportivo amateur.
- El transporte internacional de pasajeros y cargas.
- Ciertas prestaciones financieras.
- La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su

familia.

Asimismo se aclara: "...en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente".

Otras exenciones

Se consignan además una serie de exenciones referidas entre otros conceptos a: i) importaciones de elementos y efectos destinados a personas lisiadas, científicos, diplomáticos extranjeros etc. ii) importaciones efectuadas por entidades religiosas o exentas de impuestos iii) exportaciones y iv) bienes donados por el Estado.

Base imponible

Para la ley del IVA la base imponible del impuesto se obtiene a partir del precio neto de descuentos, bonificaciones o similares –de acuerdo con las costumbres de plaza- de la venta, locación o prestación de servicios y debe surgir de la factura o documento equivalente. Cuando no exista factura o documento equivalente o bien éstos no expresen el valor corriente en plaza se presume que es este último el computable a los efectos del gravamen. No integran el precio neto aludido los impuestos sinternos y demás tributos que tengan como hecho imponible la misma operación gravada, en la medida en que i) se consignent por separado en la factura y ii) sus importes coincidan con los ingresos que se efectúen a los respectivos fiscos. Se aclara que en las operaciones con consumidores finales podrá omitirse la referida discriminación.

La ley IVA determina que integra el precio gravado aún cuando se convengan o facturen por separado los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o a consecuencia de la misma referidos p.e. a i) transporte, ii) limpieza, iii) garantías, iv) mantenimiento, v) embalajes etc. así como los intereses, actualizaciones o comisiones que se generan con motivo del pago diferido o fuera de término.

Débito Fiscal

La ley define al débito fiscal como el impuesto resultante de aplicar la alícuota del gravamen sobre el precio neto de la operación gravada.

A dicho importe se le debe adicionar el importe que surge de liquidar la alícuota vigente sobre las rescisiones, devoluciones, bonificaciones, quitas o descuentos que se logran en cada período fiscal.

En todos los casos la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que tales descuentos o quitas opera de manera proporcional al precio neto y el impuesto facturado.

Crédito fiscal

La norma define al crédito fiscal como el impuesto discriminado en la factura o documento equivalente vinculado con las operaciones gravadas del contribuyente, cuyo cómputo sólo procederá hasta el límite de la alícuota a la que hubiese estado gravada la operación de compra o prestación y en la medida en que se hubiere perfeccionado el hecho imponible para el vendedor o prestador.

Del débito fiscal los contribuyentes pueden restar en el período fiscal que se liquida el crédito fiscal que le hubieran facturado sus proveedores por la compra de bienes (incluyendo el proveniente de inversiones en bienes de uso), importación o prestaciones de servicio.

Existe una llamada "regla de tope" que consiste en que dicho crédito puede computarse hasta el límite del importe que surja de aplicar la alícuota vigente a los montos de las operaciones precitadas. Es decir que si por error el proveedor facturase un IVA en exceso sólo será computable hasta la concurrencia con dicho límite. Contrariamente, si el impuesto hubiera sido facturado en defecto, sólo podrá considerarse ese monto.

Existen algunas limitaciones al cómputo de crédito fiscal, establecidas con la intención de que los

responsables no utilicen ciertos gastos personales de difícil fiscalización, en la determinación del impuesto por la actividad gravada, p.e. las compras de automóviles se pueden apropiar hasta los \$ 20.000- de costo de compra o importación. Por su parte no se consideran vinculadas con las operaciones gravadas prestaciones tales como las efectuadas por hoteles o similares; restaurantes, cantina o semejantes; peluquerías o salones de belleza; playas de estacionamiento y las compras de indumentaria (excepto la ropa de trabajo).

Cabe agregar que la lógica del impuesto impide considerar como crédito fiscal el proveniente de bienes o servicios que fueran objeto de eventuales donaciones y/o entregas que se realicen a título gratuito. Asimismo, en los casos en los cuales compras o prestaciones de servicios que dieran lugar a crédito fiscal se destinen indistintamente a operaciones gravadas y exentas no alcanzadas y la apropiación a unas y otras no fuera posible el cómputo procederá en la proporción que corresponda a las gravadas mediante una estimación que deberá hacer el responsable.

La dinámica del impuesto puede dar lugar a la existencia de saldos a favor del contribuyente los cuales pueden ser: i) técnicos resultantes de créditos superiores a débitos fiscales y ii) de ingresos directos provenientes de retenciones, pagos a cuenta o percepciones sufridas. En el primer caso los saldos son sólo aplicables a los débitos fiscales siguientes hasta su agotamiento en tanto que el segundo son de "libre disponibilidad" y pueden ser objeto de las acreditaciones y compensaciones previstas por la ley.

Por su parte, los exportadores tienen derecho a tramitar la acreditación, devolución o transferencia de créditos fiscales vinculados a exportaciones que no hubieran podido absorber con operaciones del mercado interno.

Tasas del impuesto

Con carácter general la alícuota del impuesto es del 21%

Existe una tasa incrementada del 27% que se aplica para la ventas de gas, electricidad, agua y servicios de telecomunicaciones, cuando el comprador o usuario es un sujeto responsable del IVA.

Se utiliza también una alícuota reducida al 50% cuando se trata de ventas, locaciones e importaciones referidas a i) animales vivos bovinos y ovinos y las carnes y despojos comestibles, ii) frutas, legumbres y hortalizas, iii) miel de abejas a granel y iv) granos, cereales, oleaginosos y legumbres secas.

En la misma situación se encuentran los servicios vinculados al agro como las labores culturales, siembra, fertilización y cosechas.

Se incluyen también en este tratamiento las construcciones destinadas a vivienda y los servicios de asistencia médica prestados por empresas de medicina prepaga.

3.7 Impuestos Especiales sobre determinadas ventas y consumos

Este tipo de gravámenes es de los primeros utilizados en la historia. Se dice que existían impuestos de este tipo antes de la era cristiana y se registra ya con la llegada de la Revolución Francesa una imposición a los vinos cuya fiscalización es la realizada a través de sellos y estampillas.

También en Argentina fue de los primeros en utilizarse a fines del siglo XVIII sobre bienes tales como bebidas alcohólicas, tabacos, artículos de plata y alhajas. En 1891 se gravaron fósforos, cervezas, primas de seguros y naipes.

Los impuestos hoy vigentes en el país son de una estructura de tipo monofásica y **repercuten en una única etapa** sea ésta la fabricación o importación.

Existe una gran diversidad de productos gravados, entre los que podemos citar a las bebidas alcohólicas, tabacos, gaseosas, jarabes y concentrados, automotores, servicio de telefonía celular y satelital, champagna y embarcaciones de lujo.

El **hecho imponible** del tributo lo constituye el "expendio", entendido éste (sin admitirse prueba en

contrario), como toda salida de fábrica o depósito fiscal, considerándose de esta manera la transferencia de producto gravado que genera la obligación.

Son **sujetos del impuesto**: fabricantes, importadores, fraccionadores, acondicionadores, compañías aseguradoras, quienes efectúen elaboraciones por su cuenta, intermediarios y quienes prestan servicios gravados tratándose de telefonía celular o satelital.

Respecto de la **forma de liquidación** estos gravámenes incorporan el concepto de la “tasa efectiva”, que implica que el impuesto pasa a formar parte de la base de tributación.

Se prevé la utilización de pagos a cuenta por aquel gravamen facturado en la etapa anterior a sujetos que se dedican a la elaboración de productos o prestan servicios gravados y que para su elaboración o prestación resulte necesarios otro producto y/o servicio gravado. Esta situación se da p.e. en la actividad de elaboración de gaseosas donde se requiere de jarabe producto también alcanzado por el impuesto. El documento que justifica la deducción es la factura del proveedor con el impuesto discriminado.

El tributo es de alcance **nacional y su período de liquidación es mensual**.

3.7.1 Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural

En Argentina los impuestos de este tipo más importantes son el Impuesto sobre los combustibles líquidos y el Gas Natural (ITC) y el Impuesto sobre Tabacos y cigarrillos, en ese orden.

El ITC se aplica en el territorio de la Nación, e incide en una sola de las etapas de su circulación, sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado, alcanzados.

Quedan también sujetos al impuesto los productos consumidos por el responsable excepto los utilizados exclusivamente como combustibles en los procesos de producción y/o elaboración de hidrocarburos y sus derivados.

Sujetos pasivos del impuesto:

- a) En el caso de las importaciones quienes las realicen.
- b) Las empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas.
- c) Las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros.
- d) En el caso del gas licuado uso automotor serán sujetos pasivos los titulares de las bocas de expendio de combustibles y los titulares de almacenamientos de combustibles para consumo privado,

Los **productos gravados y las alícuotas** del impuesto son los siguientes:

- a) Nafta sin plomo, hasta 92 RON 70%
- b) Nafta sin plomo, de más de 92 RON 62%
- c) Nafta con plomo, hasta 92 RON 70%
- d) Nafta con plomo, de más de 92 RON 62%
- e) Nafta virgen 62%
- f) Gasolina natural 62%
- g) Solvente 62%
- h) Aguarrás 62%
- i) Gas oil 19%
- j) Diesel oil 19%
- k) Kerosene 19%

La base imponible a tomar en cuenta a los fines de la liquidación del impuesto aplicable a la nafta virgen, la gasolina natural, el solvente y el aguarrás, será la correspondiente a la nafta sin plomo de más de 92 RON.

El monto resultante de la liquidación del impuesto a cargo de los responsables de la obligación tributaria no podrá ser inferior al que resulte de la aplicación de determinados montos mínimos del impuesto por unidad de medida p.e. nafta sin plomo, hasta 92 RON \$ 0,5375

Este gravamen sufrió hace cuatro años una modificación sustancial en cuanto a **su forma de liquidación**, pasándose de sistema de impuesto fijo por litro a otro de tipo “ad valorem”.

El gravamen **exime** a las transferencias de productos gravados cuando:

- a) Tengan como destino la exportación.
- b) Conforme a las previsiones del Código Aduanero, estén destinadas a rancho de embarcaciones de ultramar, a aeronaves de vuelo internacionales o para rancho de embarcaciones de pesca.
- c) Tratándose de solventes aromáticos, nafta virgen y gasolina natural o de pirólisis u otros cortes de hidrocarburos o productos derivados, tengan como destino el uso como materia prima en los procesos químicos y petroquímicos que determine taxativamente el PE en tanto de estos procesos derive una transformación sustancial de la materia prima modificando sus propiedades originales o participen en formulaciones, de forma tal que se la desnaturalice para su utilización como combustible y tratándose de hexano, tenga como destino su utilización en un proceso industrial para la extracción de aceites vegetales.

Para la distribución entre el gobierno Nacional y las provincias se utiliza la siguiente tabla: Períodos

	Tesoro Nacional	Provincias	FONAVI
	%	%	%
Hasta el 30/06/92	47	13	40
Del 01/07/92 al 31/12/92	42	17	41
Del 01/01/93 al 30/06/93	38	20	42
Del 01/07/93 al 31/12/95	34	24	42
Desde el 01/01/96	29	29	42

3.8 Otras figuras tributarias

3.8.1 Monotributo

Durante el año 1998 se dictó la primera norma que establecía un **régimen tributario integrado y simplificado para pequeños contribuyentes**, incluyendo el IG, el IVA y el sistema previsional.

Al mismo tiempo se elimina la categoría de contribuyentes no inscriptos en el IVA, debiendo optar por inscribirse o bien adherir al Monotributo (MT).

Se establecen diferentes categorías de contribuyentes sobre la base de parámetros tales como el origen de los ingresos, y su magnitud, la superficie afectada y la electricidad consumida, y se determina una **cuota fija mensual** que sustituye al IG y al IVA.

Respecto de la seguridad social se fija también un aporte autónomo y un monto por cada empleado incorporado mediante este sistema.

En la reforma que se efectúa en 2004 se incorporó la figura del contribuyente eventual para sujetos que no desarrollan actividades de modo habitual y con ingresos que superan los \$ 12.000- anuales.

La definición de pequeño contribuyente abarca a las sociedades de hecho e irregulares que tengan hasta un máximo de tres socios. Para poder incorporarse a este régimen los prestadores de servicios no deben haber obtenido durante el año calendario anterior al período fiscal de que se trata, ingresos brutos superiores a los \$ 72.000, en tanto que para el resto de las actividades, incluyendo la primaria el monto asciende a \$ 144.000.

Para encuadrarse como monotributista es condición la no realización de importaciones y tratándose de ventas de cosas muebles el precio máximo unitario de venta no supere los \$ 870.-

El régimen excluye los ingresos de prestaciones financieras, compraventa de valores mobiliarios y la participación en sociedades no incluidas en el MT.

Se establece la obligatoriedad de **recategorizarse** cada cuatrimestre calendario en función de los parámetros antes mencionados, correspondientes a los 12 meses anteriores a la realización del trámite.

A efectos de incentivar y premiar el buen comportamiento tributario en el año 2004 se estableció que aquellos contribuyentes que hubieran cumplido en tiempo y forma con el ingreso del impuesto integrado y cotizaciones previsionales correspondiente a los 12 meses calendario, se les reintegra una cuota del componente impositivo.

El contribuyente adherido al MT debe exigir, emitir y entregar las facturas por las operaciones que efectúe, estando obligado a conservarlas por 5 años, pero no es necesario que proceda a su registración.

Corresponde consignar que existen limitaciones para los adquirentes, locatarios y prestatarios de los sujetos adheridos al MT para considerar en la liquidación del IG operaciones realizadas con éstos: i) de un mismo sujeto hasta un 10%; ii) de un conjunto de sujetos hasta un 30%

Respecto de la distribución de su recaudación un 70% se destina a fines sociales a través del Ministerio de trabajo, en tanto el 30% restante se destina de acuerdo con la ley de coparticipación federal.

Una de las críticas más frecuentes que recibe este régimen, es su propensión a fomentar situaciones de las denominadas de “enanismo fiscal”.

3.8.2 Impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria

Es un gravamen de muy fácil e importante recaudación, siendo sistemáticamente criticado por la doctrina por considerarlo distorsivo y sólo propio de un país en situación de emergencia.

No tiene muchos antecedentes pero es aplicado también en Brasil aunque con una alícuota más baja del 0,38%

En Argentina la tasa general del impuesto es del 1,20% pero se admite la compensación de un 17% o 34% según se trate de operaciones gravadas a la tasa general o al 0,60% respectivamente contra el IG o el IGMP.

La importancia del impuesto se ve potenciada dado que rige en el país la llamada Ley Antievasión que básicamente establece que los pagos por montos superiores a los \$ 1.000.- deben hacerse a través de entidades financieras a efectos de que los pagos surtan efectos entre las partes y los créditos fiscales resultantes de la transacción no resulten impugnables.

Esta gabela alcanza también a los movimientos de fondos propios o de terceros que cualquier persona realice por su cuenta o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo.

Es decir se gravan también los movimientos de fondos que se hicieran para suplir la participación de los bancos y eludir así el impuesto.

3.9 La seguridad social como tributo

Podemos definir a la seguridad social (SS) como el conjunto de medidas adoptadas por un Estado para proteger a sus ciudadanos de riesgos independientes de su voluntad que pueden presentarse en su vida laboral y afectar su bienestar y el de su familia como la desocupación, la vejez, la enfermedad, la invalidez o la muerte.

En el caso argentino, los preceptos sobre seguridad social se encuentran plasmados en el art. 14 bis de la CN: *"El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial la ley establecerá el seguro social obligatorio que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes, jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda"*.

El actual ordenamiento de nuestro sistema de la seguridad social cubre las contingencias sociales que se indican a continuación:



COBERTURA	MARCO LEGAL	FINANCIACIÓN
Vejez, invalidez, muerte	Sistema integrado de jubilaciones y pensiones - Ley 24.241	Aportes del trabajador y contribuciones del empleador
Salud de los jubilados y pensionados	Inst. Nacional de Serv. Sociales para jubilados y pensionados - Ley 19.032	Aportes del trabajador aportes de jubilados y pensionados y contribuciones del empleador
Maternidad	Régimen de asignaciones familiares. Leyes 24.714 y 24.700	Contribuciones del empleador
Salud de trabajadores	Régimen Nac. De obra Social - Leyes 23.660 y 23661	Aportes del trabajador y contribuciones del empleador
Accidentes enfermedades laborales	Aseguradoras de riesgos del trabajo - Ley 24.557	Contribuciones del empleador
Cargas familiares	Régimen Nac. Asignaciones Familiares - Leyes 24.714 y 24.700	Contribuciones del empleador
Desempleo	Fondo Nac. De Empleo Ley 24.013 y Sist. Desempleo p/ construcción	Contribuciones del empleador

Financiamiento

Existen dos fuentes de recursos para la obtención de fondos con destino a los sistemas de seguridad social: i) los tributarios generales y ii) los impuestos sobre la nómina salarial.

Asimismo y en relación con el tipo de financiamiento pueden distinguirse dos modelos: i) los beneficiarios acceden a coberturas independientemente de sus posibilidades de colaborar a financiar el sistema y ii) los ciudadanos están cubiertos en la medida en la que hubieran aportado al sistema.

Pueden darse sistemas intermedios donde coexistan regímenes de capitalización o reparto como actualmente sucede en la Argentina.

Sujetos activos: el Estado exterioriza su accionar a través de distintos organismos de la Seguridad Social.

Sujetos pasivos: serán quienes desempeñen una actividad laboral debiendo distinguir entre trabajadores en relación de dependencia y autónomos.

En el primer caso se trata de una persona que presta servicios a favor de otra, de quien depende jurídica, técnica y económicamente por lo cual percibe una remuneración en dinero. En este caso es el empleador quien debe cumplir con las obligaciones de la SS.

El trabajador independiente en tanto, desarrolla su actividad por su propia cuenta y riesgo y no depende de otro para su ejercicio laboral y en consecuencia es responsable del cumplimiento de las obligaciones de la SS.

Por último, el Decreto (P.E.N.) N° 507/93, en su artículo 21 dispone que la determinación y la percepción de los Recursos de la Seguridad Social que se recauden se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables, en la forma y plazos que determinará la AFIP.

De esta forma, se le asignó a la dicho Organismo (A.F.I.P.) la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los Recursos de la Seguridad Social, y por Decreto N° 2.102/93 se dispuso la aplicación de determinadas normas.

El Decreto N° 2.284/91 establece que las sumas abonadas al personal en concepto de asignaciones familiares modificatorias, serán deducibles de los importes que los empleadores deban abonar como carga social.

Para calcular los aportes y contribuciones, se consideran todos los conceptos remunerativos del mes liquidado. La A.F.I.P., en uso de sus facultades, ha dictado una serie de normativas tendientes a la percepción de estos recursos como también programas aplicativos mediante los cuales se calculan los aportes y contribuciones.

Los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales y al Sistema Único de la Seguridad Social, estarán a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores. La AFIP acreditará los fondos a cada Obra Social mensualmente.

Hecho imponible

El hecho imponible es el trabajo en relación de dependencia, que se dará ante la existencia de un contrato de trabajo. La Ley de Contrato de Trabajo (LCT) establece que habrá contrato de trabajo, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración.

En este punto es importante observar lo que la mencionada ley dispone: *“El hecho de la prestación de servicios hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrase lo contrario. Esa presunción operará igualmente aún cuando se utilicen figuras no laborales, para caracterizar al contrato.*

Para que exista relación de dependencia se analizan los siguientes parámetros: i) Subordinación técnica: el empleador debe indicar al trabajador la forma en que debe realizar sus tareas; ii) Subordinación económica: el trabajador recibe una contraprestación pecuniaria a cambio de prestar su fuerza de trabajo; iii) Subordinación jurídica: el trabajador está sujeto a lo establecido en la ley de Contrato de Trabajo y/o Convenios Colectivos correspondientes. Cuando se verifiquen estas circunstancias que denoten la calidad de trabajador en relación de dependencia, surge la obligación de realizar los aportes y contribuciones.

Remuneraciones: La LCT define la remuneración como la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo. El empleador debe al trabajador la remuneración, aunque éste no preste servicios, por la mera circunstancia de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición de aquél.

Según el artículo 6° de la Ley de Jubilaciones y Pensiones (Ley N° 24.241), se considera remuneración a los fines del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones a todo ingreso que percibiére el afiliado en dinero o en especie susceptible de apreciación pecuniaria, en retribución o compensación o con motivo de su actividad personal.

Componentes de la Remuneración

Conceptos remunerativos: son los relacionados con la cantidad y calidad de la prestación laboral, por los cuales al empleado se le retienen los aportes y el empleador hace contribuciones a la Seguridad Social. También se incluyen las remuneraciones en especie (artículo 107 L.C.T.), cuyo valor debe ser estimado por el empleador.

Conceptos no remunerativos: son los provenientes de la Seguridad Social, como ser las asignaciones familiares o los que se originan con motivo de la ruptura del contrato de trabajo, indemnizaciones legales y gratificaciones por egreso.

Beneficios sociales: son aquellos que si bien tienen carácter no remunerativo y están destinados a mejorar la calidad de vida del dependiente, tienen ciertos límites en cuanto a su cantidad o valor. Además, por alguno de ellos el empleador debe abonar un porcentaje como contribución.

Base imponible – Sumas remunerativas

Para el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, se considera como suma remunerativa a todo ingreso, que percibe el trabajador en relación de dependencia, en dinero o en especie, en retribución por su actividad personal.

Características: Sobre ellas el trabajador debe realizar aportes y el empleador contribuciones a la seguridad social. Se computan para el cálculo de aguinaldo y los promedios de remuneraciones variables y las indemnizaciones, son embargables, e imponibles para el Impuesto a las Ganancias.

Sumas no remunerativas:

Entre los conceptos no remunerativos se encuentran los beneficios sociales, las prestaciones indemnizatorias y las asignaciones familiares. Estos conceptos no son considerados para el cálculo del Sueldo Anual Complementario, ni de los promedios de remuneraciones variables, ni de las indemnizaciones en caso de producirse el distracto laboral.

Estas sumas no remunerativas se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, con excepción de las asignaciones familiares e indemnizaciones por antigüedad, que no lo están.

Son ejemplo de estos conceptos: i) viáticos con comprobantes; ii) gratificaciones por egreso; iii) Indemnizaciones por falta de preaviso o por antigüedad; iv) licencia por maternidad; v) servicios de comedor de la empresa; vi) vales del almuerzo y tarjetas de transporte.

Contribuciones porcentajes

Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones 10,17%

Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados 1,50%

Fondo Nacional de Empleo 0,89%

Asignaciones Familiares 4,44%

Subtotal 17,00%

Obra Social 6,00%

Total 23,00%

Adicionalmente a las contribuciones consignadas, se dispone una contribución patronal del catorce por ciento (14%) sobre los montos abonados por los empleadores en concepto de vales de alimentos o ticket alimentarios.

Prescripción

En materia de prescripción existen distintos plazos según la obligación o derecho de que se trate. Para una mejor visualización y comprensión de los mismos, se detallan los distintos conceptos: Previsional La prescripción comienza a operar desde el vencimiento de la obligación y prescribirán a los diez (10) años, según lo establece el artículo 16 de la Ley N° 14.236.

Obra Social La prescripción comienza a operar desde el vencimiento de la obligación y prescribirán a los diez (10) años, según lo establece el artículo 24 de la Ley N° 23.660, Asignaciones Familiares.

Impugnaciones - Marco Legal

Las determinaciones de deuda e imposición de sanciones en materia de los Recursos de la Seguridad Social son impugnables por parte de los contribuyentes de acuerdo con un procedimiento

recursivo. Al respecto, se establece que una vez efectuada la intimación por el funcionario o inspector actuante, el deudor tiene derecho a manifestar su disconformidad o impugnación total o parcial, respecto de la deuda establecida, por medio de escrito fundado. Caso contrario la deuda quedará consentida y se expedirá certificado de deuda con carácter de título ejecutivo.

Cuando el deudor formule impugnación o disconformidad, la AFIP deberá sustanciar la prueba ofrecida, manifiestamente improcedente, pudiendo disponer las medidas para mejor proveer que estime pertinentes.

Determinación de oficio

Hacia fines de 2006 se introdujo mediante la ley 26063 una reforma muy importante en materia de recursos de la seguridad social

Se adopta para la interpretación de las leyes y la determinación de las obligaciones la aplicación los principios de realidad económica contenidos en la LPT (ver punto 2.9)

Se establece también la posibilidad de determinar de oficio las obligaciones en base cierta o en forma estimativa de igual modo que en el ámbito impositivo.

Podrá tomarse como presunción general que:

- a) La fecha de ingreso del trabajador es anterior a la alegada por el empleador, cuando este último no haya cumplido con la debida registración del alta de la relación laboral.
- b) Los asociados a cooperativas de trabajo son empleados en relación de dependencia, de quien utilice sus servicios para la consecución del objetivo principal de su propia actividad;
- c) La cantidad de trabajadores declarados o el monto de la remuneración imponible consignados por el empleador son insuficientes, cuando dichas declaraciones no se compadezcan con la realidad de la actividad desarrollada y no se justifique fehacientemente dicha circunstancia.

La AFIP podrá efectuar la determinación en función de índices que pueda obtener, tales como el consumo de gas, de energía eléctrica u otros servicios públicos, la adquisición de materias primas o envases, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo, el tipo de obra ejecutada, la superficie explotada y nivel de tecnificación y, en general, el tiempo de ejecución y las características de la explotación o actividad.

Los indicios enumerados en el párrafo precedente de este inciso son meramente enunciativos y su empleo deberá realizarse en forma razonable y uniforme, y aplicarse proyectando datos del mismo empleador de ejercicios anteriores o de terceros, cuando se acredite fundamentalmente que desarrollan una actividad similar.

d) En el caso de trabajadores comprendidos en la Ley de Contrato de Trabajo, Convenios Colectivos de Trabajo, paritarias, laudos, estatutos o agrupados bajo otra normativa dictada por la entidad que regule la relación laboral, la remuneración es la establecida por el Convenio o la normativa que corresponda, proporcionalmente a la cantidad de horas o días trabajados, de acuerdo con la actividad o especialidad desempeñada.

4. Papel de la contabilidad o registros contables y de las facturas en la gestión de los impuestos.

La contabilidad y los comprobantes respaldatorios juegan un papel determinante a la hora de la fiscalización y probanza de la existencia o no de distintos hechos y operaciones con implicancia tributarias.

La LPT dispone que las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Por su parte y respecto de la determinación de oficio de la materia imponible se afirma: *“La carencia de contabilidad o comprobantes fehacientes de las operaciones, hará nacer la presunción de que la determinación de gravámenes efectuados por la Administración en base a los índices señalados u que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del*

contribuyente o responsable de probar lo contrario.”

A partir de 1990 se inició con la RG 3118 un camino orientado a sistematizar y uniformar los procedimientos utilizados por los contribuyentes para la emisión y registración tanto de facturas como de documentos equivalentes.

El tema fue adquiriendo una importancia creciente atento a que las maniobras de fraude fiscal estructuradas a partir de la **contabilización de facturas falsas** se hicieron de una magnitud y complejidad tal, que la convirtieron en una de las modalidades con mayor impacto en grandes casos de evasión.

Las normas dictadas en ese sentido han sufrido una permanente modificación y actualización tanto para contemplar nuevas formas de evasión, así como para acompañar la evolución de formas diferentes de comercialización y el avance tecnológico permanente.

Actualmente rige en ese aspecto la RG 1415, norma de la que se reseñan a continuación sus aspectos más relevantes:

- El régimen abarca la **emisión** de comprobantes y **registración** de comprobantes emitidos y recibidos e información aplicable a las operaciones: a) Compraventa de cosas muebles. b) Locaciones y prestaciones de servicios. c) Locaciones de cosas y obras. d) Señas o anticipos que congelen el precio de las operaciones. e) Traslado, entrega y pesaje de productos primarios.
- Están obligados a utilizar el equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal" para emitir comprobantes fiscales: a) Responsables IVA que realicen determinadas operaciones b) Pequeños contribuyentes (Monotributo) c) Sujetos que emitan tiques para respaldar sus operaciones con consumidores finales.
- En respaldo documental de las operaciones alcanzadas se utilizará los siguientes comprobantes: i) Facturas, ii) Facturas de exportación, iii) Comprobantes de compra de bienes usados a consumidores finales, iv) Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios, v) Notas de débito y/o crédito, vi) Tiques emitidos mediante máquinas registradoras, vii) Tiques, facturas y demás documentos fiscales emitidos mediante la utilización del "Controlador Fiscal" viii) Comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes ix) Comprobantes que respaldan la operación de pesaje de productos agropecuarios: tiques de balanza o documento equivalente.
- A fin de evitar confusiones la norma señala **comprobantes no considerados válidos** como factura o documento equivalente, entre otros: i) Los documentos no fiscales emitidos por "Controlador Fiscal", ii) Remitos, guías o documentos equivalentes, iii) Notas de pedido, órdenes de trabajo, presupuestos y/o documentos de análogas características, iv) Talones de factura en restaurantes o bares v) Tiras de máquina de sumar o calcular vi) Cupones o similares que se emitan en virtud de sistemas de tarjetas de crédito, de compra, de pago y/o de débito.
- La emisión de los comprobantes puede hacerse: a) En forma manual (manuscrita) o mediante computadoras como procesador de texto, b) Sistemas computarizados (autoimpresores), electromecánicos o mecánicos, c) Equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal".
- Se regulan también los aspectos del número de ejemplares de comprobantes que deben emitirse y el momento en que corresponde hacerlo.
- Se especifican las medidas que deben poseer los comprobantes, lo que debe constar en ellos y un sistema de identificación mediante letras según quien los emite y recibe.

Las normas complementarias de la analizada disponen el procedimiento a seguir por quienes no utilicen comprobantes preimpresos y los confeccionen ellos mismos, a quien denomina autoimpresores, quienes deben poseer un equipamiento informático especial.

También se implementa un mecanismo de **solicitud de comprobantes** a las imprentas, que debe canalizarse por Internet y la AFIP interviene realizando comprobaciones de la conducta fiscal del requirente, resultado en base al cual autoriza la cantidad de comprobantes a emitir.

Con respecto a la registración se establece que los comprobantes que se emitan o se reciban, como respaldo documental de las operaciones realizadas, serán registrados en libros o registros, en forma manual o mediante la utilización de sistemas computarizados.

Los libros o registros se encontrarán en el domicilio fiscal del contribuyente y/o responsable, a disposición del personal fiscalizador de esta Administración Federal.

Los sujetos que confeccionan balances a partir de su sistema de registración, utilizarán los libros o medios autorizados por la Ley de Sociedades Comerciales, en tanto que quienes no lo hagan registrarán con las formalidades exigidas por el Código de Comercio (interlineados, enmiendas, raspaduras etc.)

Cuando las registraciones se efectúen mediante métodos manuales, los libros o registros deberán estar encuadernados y foliados. Se considera, también, método manual, la modalidad de transcribir a libros copiadore la registración previamente efectuada en hojas móviles copiativas.

Registración mediante la utilización de **sistemas computarizados**: las hojas contendrán DOS (2) numeraciones: a) Una preimpresión al momento de su adquisición, que debe ser progresiva no necesariamente consecutiva b) otra asignada por el sistema utilizado, que debe ser consecutiva y progresiva.

Las hojas serán conservadas, ordenadas correlativamente, y encuadernadas por lote de hasta CIEN (100) hojas o por semestre calendario, cuando en dicho lapso no se alcance la citada cantidad.

Las encuadernaciones se encontrarán a disposición del personal fiscalizador de este organismo, a partir de los QUINCE (15) días corridos posteriores a aquél en que se haya alcanzado el límite o cumplido el plazo, según corresponda, fijados en el párrafo anterior.

Almacenamiento y factura digital

Durante 2006 se dictaron en Argentina normas que impulsan la utilización del almacenamiento electrónico de duplicados y la emisión de factura digital. Se trata de un régimen optativo en general pero obligatorio para las empresas que prestan servicios de i) planes de salud con abono mensual de cuotas a personas de existencia ideal, ii) transmisión de TV por cable y/o vía satelital; iii) acceso a internet con abono mensual; iv) telefonía móvil.

Su aplicación está pensada para aquellas empresas que emitan gran cantidad de comprobantes en papel, de modo que se reduzcan los costos derivados de ese insumo como de su administración.

El fisco conserva todas las facultades de fiscalización respecto de tales transacciones ya que el código de autorización electrónico que se otorga se refiere a aspectos formales y no implica que se la reconozca como legítima.

A pesar de los diversos esfuerzos realizados por la AFIP el sistema no tiene aún la aceptación prevista entre los contribuyentes, quienes aducen que el sistema resulta complejo.

5. La Tributación regional

Como fuera expresado en el punto 1 referido a la “Base jurídica de la potestad Tributaria”, la CN

habilita a las provincias a través de la Ley de coparticipación a establecer sólo cuatro impuestos i) de sellos, ii) inmobiliario, iii) sobre los ingresos brutos y iv) patente automotor.

Atento a la importancia recaudatoria y complejidad se trata seguidamente el gravamen sobre los ingresos brutos (ISIB).

Es un impuesto que **grava el ejercicio habitual de toda actividad realizada a título oneroso**, dentro del ámbito espacial de las 23 provincias de Argentina más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con las particularidades que cada ordenamiento legal establece a nivel local.

La doctrina suele decir que el nombre de la gabela puede llevar a confusión, dado que el hecho objetivo es simplemente el desarrollo de cualquier actividad como pueden ser las comerciales, industriales, las locaciones de servicios y obras, oficios y profesiones.

La determinación del ISIB es la resultante del producto de la alícuota respectiva por la base imponible, teniendo en cuenta las exenciones que pueden ser de aplicación tal el caso de ciertas locaciones de inmuebles para vivienda, actividad de cooperativas o entidades exentas del IG y el ejercicio profesional de manera individual.

En algunas jurisdicciones como ocurre en la Ciudad de Buenos Aires, se ha establecido un **sistema simplificado** para pequeños contribuyentes que prevé el ingreso del gravamen a través de montos fijos determinados sobre la base de parámetros tales como la superficie afectada a la actividad, sus ingresos, el consumo de electricidad etc.

Tratándose de los casos generales la **base imponible** se integra con los ingresos brutos devengados, en dinero o no y cualquiera fuera el resultado que se obtenga. Es decir que se toma sólo los ingresos prescindiéndose de los gastos incurridos para su obtención.

No integran su base imponible los impuestos internos, el IVA, los reintegros de capital de depósitos y préstamos y la venta de bienes de uso. Se admite la deducción de bonificaciones, descuentos y créditos incobrables.

Para algunas actividades muy particulares se fijan bases imponibles especiales como es el caso de las comisiones en transacciones de intermediación, actividad financiera, seguros etc. donde se considera la diferencia entre los precios de compra y venta.

Respecto de las alícuotas, la tasa general p.e. en Ciudad de Buenos Aires, es del 3% pero existen algunas diferenciales como 0% para la construcción de inmuebles y la actividad minera, al 1% en ciertas actividades industriales, 4.8% para la venta de autos usados, 6% empresas de publicidad y alcanzan el 25% cuando se trata clubes nocturnos y cabarets.

Sujetos

Al respecto se utiliza el concepto de que si existe una actividad desarrollada a título oneroso se concluye que hay un sujeto responsable de su desarrollo, es decir que no se circunscribe el elemento personal a los contribuyentes sino que se extiende a otros **responsables sustitutos o solidarios** a efectos de facilitar la recaudación del tributo. Existen también **agentes de retención y percepción** así como de información.

Se entiende de interés mencionar la situación que se genera a partir de considerar el concepto de sustento territorial. La actividad desarrollada proviene de una fuente económica la cual se manifiesta a través de los gastos incurridos, en tanto los ingresos brutos que son la base del tributo resultan la consecuencia, pero no la causa del desarrollo de la actividad.

Entonces la existencia de ingresos y gastos efectuados en distintas jurisdicciones produciría el fenómeno de imposición múltiple del impuesto, situación que si bien no es de tipo inconstitucional, generaría efectos económicos nocivos.

Para evitar tal consecuencia se ha celebrado el Convenio Multilateral al cual actualmente han adherido la totalidad de las jurisdicciones del país, con el objeto de “redistribuir las potestades tributarias locales”. A través de dicho acuerdo se distribuye base imponible y no el impuesto recaudado.

Comprende los casos de desarrollo de una actividad en dos o más jurisdicciones, mediante un proceso económicamente inseparable, de manera tal que corresponda distribuir el total de los ingresos al conjunto de los fiscos comprendidos.

La denominada Comisión Arbitral es el organismo encargado de interpretar las disposiciones del convenio mediante resoluciones generales obligatorias para todas las jurisdicciones adheridas. En forma particular interviene también en casos concretos planteados por los contribuyentes a su consideración.

La metodología utilizada por el Convenio para la citada distribución de base imponible es la confección de un coeficiente para cada jurisdicción que se determina anualmente. Para establecer dicho coeficiente se considera un 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados y el otro 50% se determina en función de los ingresos de cada jurisdicción.

6 - La financiación de los municipios

A través del ejercicio de las facultades constitucionales tanto nacionales como provinciales, las jurisdicciones acordaron mediante el Convenio Multilateral ya reseñado, **imponer ciertos límites a las facultades tributarias de los municipios.**

La estructura general de los tributos municipales gravan con una alícuota los ingresos brutos del contribuyente.

Sus denominaciones y fines resultan muy variados ya que existen i) Tasas o despachos de inspección, ii) tasas de seguridad e higiene, iii) tasas viales, iv) tasas de abasto y contribuciones varias.

Se evita siempre la denominación “impuesto” ya que de ese modo se asimilaría al ISIB descrito y se caería en una infracción dado que sólo las jurisdicciones provinciales y la Ciudad de Buenos Aires se encuentran facultados para disponerlos.

No obstante su nombre por su estructura y técnica liquidatoria estos tributos municipales, son de hecho un adicional del ISIB.

Esta situación se ha generado principalmente a partir de la descentralización ocurrida desde la década de los '90, que no ha tenido como contrapartida una similar asignación de recursos, y los estados municipales se vieron forzados a buscar nuevas formas tributarias.

Por tal motivo se hizo necesaria la existencia de legislación en tal sentido para evitar el fenómeno de la imposición múltiple. Así se fijó como tope para determinar la base imponible de esos gravámenes, el total provincial que corresponde para el ISIB.

A su vez se establecieron mecanismos de distribución de base imponible entre distintas municipalidades de una misma provincia. Para ello existen dos alternativas i) considerar la aplicación de las normas que regulan el Convenio Multilateral o ii) celebrar acuerdos intermunicipales, modalidad que no ha sido utilizada hasta el presente.

Se dispone también que para participar de la distribución, los municipios deben contar con establecimientos, locales o bien oficinas habilitadas.

7. Organización y funciones de la Administración Tributaria Central

7.1 Ministerio responsable – Organigrama

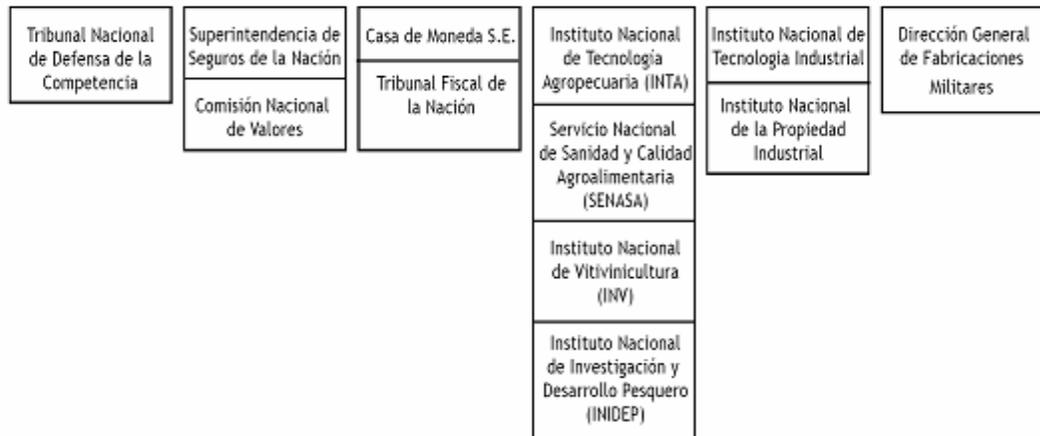


ADMINISTRACION DESCONCENTRADA

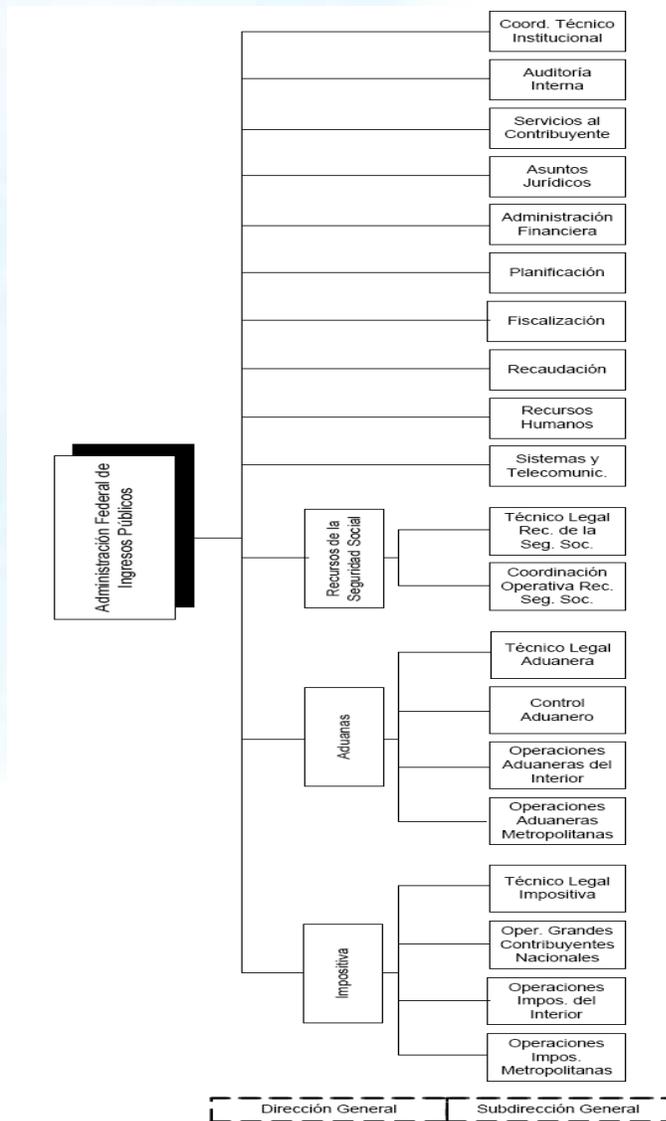
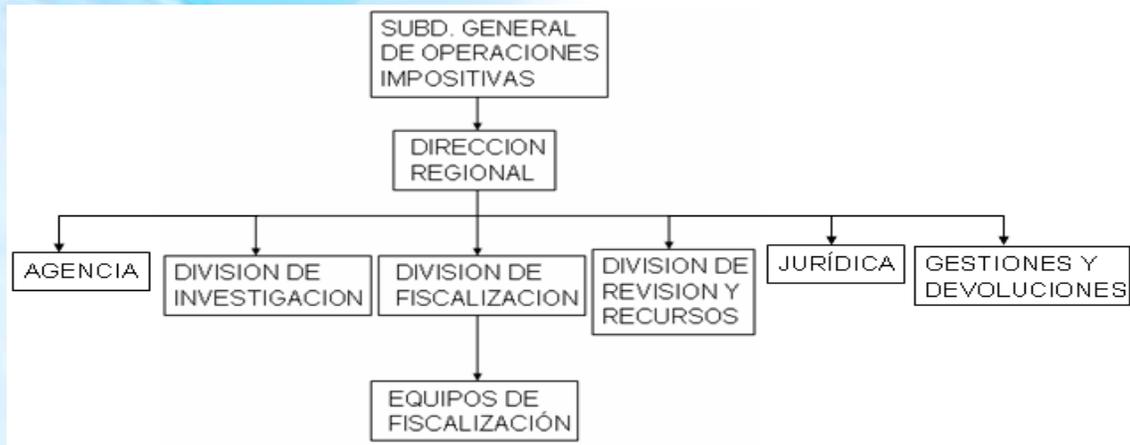


ADMINISTRACION DESCENTRALIZADA

Banco de la Nación Argentina - Banco Hipotecario S.A. - Banco de Inversión y Comercio Exterior S.A. - **Administración Federal de Ingresos Públicos**



7.2 Centros Directivos: Sus competencias- Organigrama



7.3 Criterios de organización de la administración tributaria

La AT argentina se encuentra organizada de acuerdo con un esquema de funciones:

- ✓ Sistema de Dirección, Coordinación y Supervisión: que determina las políticas de acción de la organización, evaluando el desarrollo de las distintas funciones. Propende al funcionamiento óptimo de la Administración en su conjunto.
- ✓ Sistema Normativo: conformado por la complementación legal que instruye al sistema operativo para que pueda aplicar las leyes en forma precisa y uniforme
- ✓ Sistema de Apoyo: incluye las funciones de i) registro de contribuyentes, que supone conocer a quien se va a controlar, ii) procesamiento y análisis de datos iii) estadísticas, iv) servicios al contribuyente.
- ✓ Sistema Operativo: integrado por las funciones de recaudación, fiscalización y cobranza coactiva

7.4 Criterios territoriales de organización

La AFIP se encuentra organizada territorialmente en **regiones** que se agrupan a su vez en Metropolitanas (6), Devolución a Exportadores (1) y del Interior (19).

Sus Acciones son:

- Coordinar y supervisar las tareas de percepción y fiscalización de los tributos y accesorios impositivos, de los recursos de la seguridad social, y la aplicación de las normas técnico-tributarias, con el fin de comprobar y mejorar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes de su jurisdicción.
- Evaluar el funcionamiento de las distintas áreas de la Dirección Regional, respecto del cumplimiento de las normas y procedimientos vigentes.
- Entender en todos los asuntos de la Dirección Regional vinculados con los recursos humanos y su capacitación; en el adecuado suministro, equipamiento, mantenimiento y conservación de los bienes materiales, en la asignación de espacios y en la locación de inmuebles, de corresponder y en la administración de las erogaciones que deben efectuarse.

Las **Tareas** más relevantes específicamente asignadas son:

- Verificación del cumplimiento dado por los contribuyentes de su jurisdicción a los tributos y a las obligaciones emergentes de los recursos de la seguridad social.
- Investigación y selección de los contribuyentes de acuerdo a los planes y establecidos, para proceder a su posterior fiscalización.
- Fiscalización de los contribuyentes y responsables de su jurisdicción de acuerdo con los programas, normas y procedimientos dictados al efecto.
- Tramitar determinaciones de tributos y de recursos de la seguridad social, accesorios, multas, sumarios y recursos vinculados, reconocimiento de exenciones impositivas y otras de su competencia, e impugnaciones de deudas por recursos de la seguridad social.
- Interponer denuncias, promover y tramitar querellas por los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria o comunes.
- Coordinar la representación y patrocinio del Fisco Nacional en los juicios de ejecución fiscal y juicios contenciosos en que el Estado sea parte.
- Elaborar normas de control interno y rutinas de seguimiento de tareas.
- Promover y planificar de las acciones de capacitación.
- Obtención de suministro, equipamiento, mantenimiento y conservación de los recursos humanos, materiales y financieros de la Dirección Regional.
- Recopilar, producir y evaluar la información de gestión.

Atento a resultar el área nexo con los contribuyentes por excelencia, se citan las tareas más relevantes desarrolladas por las **Agencias**:

- Controlar la presentación de DDJJ de contribuyentes correspondientes a su jurisdicción, así como revisar los cálculos aritméticos de las mismas.
- Verificar DDJJ a partir de investigaciones rápidas
- Controlar los ingresos de los gravámenes a cargo del Organismo.

- Mantener un adecuado servicio de atención de los contribuyentes.
- Analizar reportes de obligaciones y gestionar el cobro de incumplidas, librando las correspondientes boletas de deuda.
- Instruir sumarios por infracciones formales.
- Tramitar solicitudes de los contribuyentes y extender certificaciones.
- Evacuar consultas sobre cuestiones relativas a su competencia y solicitudes de información que formulen los contribuyentes.
- Mantener permanentemente actualizado el Padrón General de Contribuyentes (altas, modificaciones y/o bajas provisorias) s/ las presentaciones que efectúen los contribuyentes.
- Distribuir la correspondencia y notificar las intimaciones, que no se efectúen por permisionarios, según las pautas establecidas.
- Ordenar, archivar y custodiar la documentación y antecedentes relativos a todos los contribuyentes de la jurisdicción.
- Intervenir en el control, distribución y mantenimiento de los bienes y recursos materiales

7.5 La información y asistencia al contribuyente

La AFIP le ha otorgado este aspecto de la relación con los administrados y la sociedad en su conjunto, una significativa importancia. Actualmente estas funciones son llevadas a cabo por la Suddirección General de Servicios al Contribuyente que depende de manera directa del Administrador Federal.

Se han desarrollado una variada gama de servicios orientados a promover al cumplimiento voluntario de las obligaciones de contribuyentes y usuarios aduaneros.

Se citan a continuación algunos de los más relevantes:

- Ventanilla Única: se posibilita a contribuyentes del ISIB de la Ciudad de Buenos Aires acceder a un sistema que asigna la CUIT.
- Mi Simplificación: permite a empleadores con sólo ingresar a la web AFIP, informar todas las novedades relacionadas con movimientos que debían comunicarse a diversas entidades (jubilaciones, riesgos del trabajo, administradoras de fondos etc.)
- Rectificación de DDJJ: se ofrece a los empleadores con grandes nóminas de empleados la posibilidad de rectificar sus DDJJ vía web y por ese medio comunicar altas bajas y correcciones.
- Mejoras de atención: se alcanzó la cifra de 85% de reclamos atendidos y resueltos respecto del total de recibidos.
- Distribución de CD y folletos informativos: se distribuyó entre los ciudadanos material con información institucional
- Se citan a título de ejemplo algunas cifras sobre servicios brindados en 2006:
 - Consultas telefónicas atendidas: 950.000
 - Llamadas salientes: 3.500.000
 - Correos informativos e inductivos: 2.000.000
 - Correos electrónicos contestados : 200.000
 - Correos electrónicos remitidos: 4.000.000

Cultura Tributaria: Se mencionan a continuación las acciones más importantes:

- Capacitación de 7.300 docentes
- Participación de 220.000 chicos de todo el país en ferias, talleres, obras de teatro, espacios de juego y actividades pre-deportivas
- Concurso para escuelas secundarias “Mi factura por favor”
- Establecimiento de 43 stands de juegos y aprendizaje en todo el país.

7.6 Presentación de declaraciones y cobranza

Ver punto 9.1

7.7 Auditoría y Control

7.7.1 Censos de contribuyentes

Ejemplo del registro de un contribuyente en el PUC (padrón único de contribuyentes):

1 - AFIP - PADRON UNICO DE CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES							
2 - REFLEJO DE DATOS REGISTRADOS							
Usuario : u36789 - Fecha : 19-05-2007 15:45:21 CUIT : 30515488479 - REPSOL YPF GAS SOCIEDAD ANONIMA Opciones							
Sistema de control : Dosmil desde : No registra Fecha de inscripción : Dependencia : 20 - DIV. REC. GRANDES CONTRIB. NACIONALES Última actualización : 28-03-2007 15:20:06 Registra imp. activos : Si				Tipo de inscripción : Alta por presentacion espontanea Mes de cierre : 12 Región : 1 - DIR. OPERAC.GDES.CONTRIB.NAC. Tipo CVDI : No registra Pasivo dto. 1299 : No			
Datos de persona jurídica - 30515488479							
Denominación			Fecha contrato social		Forma jurídica		
REPSOL YPF GAS SOCIEDAD ANONIMA			08-08-1961		SOC. ANONIMA		
Datos de domicilio - 30515488479							Opciones
Tipo	Estado	Dirección	Localidad	Código postal	Provincia	¿Es nomencado?	Fecha actualización (PUC)
FISCAL	DECLARADO	SAENZ PEÑA R. PTE. AV. 777 Piso:01	CAPITAL FEDERAL	1364	CAPITAL FEDERAL	SI	27-04-2004 10:56:18
LEGAL/REAL	CONFIRMADO	TUCUMAN 744 P10	CAPITAL FEDERAL	1049	CAPITAL FEDERAL	SI	12-06-2003 23:27:51
Teléfonos - 30515488479							
País	Area	Número	Tipo		Fecha actualización (PUC)		
54	11	43292000	CAMPANA TELEFÓNICA		11-01-2006 03:57:25		
Caracterizaciones - 30515488479							Opciones
Descripción	Período desde	Día del período	Código impuesto	Descripción	Fecha actualización (PUC)		
CITI - Compras	01-2005	01	103	REGIMENES DE INFORMACIÓN	14-12-2005 22:58:33		
Impuestos inscriptos - 30515488479							Opciones
Código	Descripción	Período desde	Día del período	Estado	Motivo	Fecha inscripción	Fecha actualización (PUC)
10	GANANCIAS SOCIEDADES	No registra		ACTIVO	Inscripcion tramitada en agencia	No registra	12-06-2003 23:27:51
25	GANANCIA MINIMA PRESUNTA	02-1999	1	ACTIVO	Inscripcion tramitada en agencia	01-02-1999	12-06-2003 23:27:51
30	IVA	03-1989	1	ACTIVO	Inscripcion tramitada en agencia	01-03-1989	12-06-2003 23:27:51
Regímenes - 30515488479							Opciones
Cód. Impuesto	Descripción	Cód. Regimen	Descripción	Período desde	Estado	Motivo	Fecha actualización (PUC)
217	SICORE-IMP.TO.A LAS GANANCIAS	27	ALQUILERES O ARRENDAMIENTOS DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES	01-2000	ACTIVO	Inscripcion no tramitada en agencia	12-06-2003 23:27:51
217	SICORE-IMP.TO.A LAS GANANCIAS	78	ENAJENACION DE BIENES MUEBLES Y BIENES DE CAMBIO	01-2000	ACTIVO	Inscripcion no tramitada en agencia	12-06-2003 23:27:51
Datos de actividad económica - 30515488479							Opciones
Nomenclador	Código	Descripción	Condición	Orden	Período desde	Fecha actualización (PUC)	
F-150	514191	FRACCIONAMIENTO Y DISTRIBUCION DE GAS LICUADO	NO EXENTA	1	02-1961	30-08-2004 17:33:57	
F-150	503100	VENTA AL POR MAYOR DE PARTES,PIEZAS Y ACCESORIOS DE VEHICULOS AUTOMOTORES	NO EXENTA	2	01-2001	30-08-2004 17:33:57	

7.7.2 Código de identificación fiscal

Desde 1988 existe en Argentina la Clave Única de Identificación Tributaria CUIT. Esa identificación se asigna a los contribuyentes de los diferentes tributos y se conforma a partir del número de documento de identidad cuando son personas físicas o bien un número “ad hoc” otorgado por la Administración. La CUIT posee un prefijo de dos dígitos según el sujeto sea varón, mujer o persona jurídica y un dígito verificador que se determina a través de un algoritmo.

Por su parte la Clave Única de Identificación Laboral CUIL se asigna a los trabajadores en relación de dependencia.

Finalmente la Clave de Identificación CDI se asigna a personas que deban realizar ciertos trámites que pueden denotar capacidad contributiva tales como la apertura de cuentas bancarias o la registración a su nombre de bienes tales como inmuebles o autos .

Tanto la CUIL como la CDI poseen la misma lógica matemática que la descrita CUIT.

7.7.3 Comprobación de errores aritméticos

Ver punto 9.1

7.7.4 Otras comprobaciones

Ver punto 9.1

7.7.5 Criterios de selección de contribuyentes a comprobar

Se utilizan diversas herramientas para la selección de contribuyentes a fiscalizar: i) Indicadores de comportamiento fiscal; ii) Índices monetarios; iii) Ranking de acreditaciones bancarias; iv) Cruce de montos retenidos versus computados; v) Cruce de compras informadas versus ventas declaradas; vi) Control de cómputo de facturas apócrifas; vii) Ranking de moratorias y planes de pagos; viii) Datos de autorización de impresión de facturas; ix) Cruce de datos exógenos.

Asimismo se cuenta con la Base de datos para fiscalización “E-FISCO”

- Puerta de entrada por contribuyente, que permite el acceso a todos los datos disponibles hoy por contribuyente específico.
- Motor de búsqueda en función de todos los atributos del contribuyente (nombre, domicilios, etc.)
- Búsqueda en la información de los contribuyentes *no apropiados* por cualquier dato asociado que posibilite la localización de casos sensibles de ser evaluados.
- Grupos de interés, permite navegar a través de las relaciones entre contribuyentes: titulares en cuentas bancarias, trabaja en..., socios en empresas, copropietarios de inmuebles o autos
- Herramienta “E-BAFIS” orientada a cruzar información de TODOS los contribuyentes y períodos disponibles, realizando operaciones lógicas entre indicadores.

La herramienta más importante en materia de planeamiento de fiscalización, es el **Plan anual de Fiscalización** (PAF), cuyas características son:

- Conformar el Plan de Gestión AFIP y posee una vigencia anual y evaluación mensual
- Su ámbito de aplicación es la totalidad de las acciones operativas de índole impositivo, aduanero y de la seguridad social
- Incluye políticas básicas dispuestas centralmente
- Considera las realidades geo-económicas regionales, la evolución de la economía por jurisdicción y la segmentación de contribuyentes.

8. Recursos Humanos de la Administración Tributaria

8.1 Número de efectivos y composición

Dotación de la AFIP al 20/03/2007		
Dependencia	Cantidad	Porcentaje
TOTAL AFIP (*)	20.618	100%
AFIP Central	2.970	14,40%
DGI	12.714	61,70%
DGA	4.794	23,30%
DGRSS	135	0,70%
Inst Est Trib, Ad y d/los RRSS	5	0,00%
Distribución de personal AREAS		
Dependencia	Cantidad	Porcentaje
Total Areas Operativas	16.624	100%
DGI Metropolitana	4.916	29,57%
DGA Metropolitana	1.788	10,76%
DGI Interior	7.457	44,86%
DGA Interior	2.389	14,37%
DGRSS	74	0,45%
Nivel de Estudio.		
Títulos	Cantidad	Porcentaje
Universitario **	10.479	50,82%
Técnico Superior Aduanero	305	1,48%
Administrador Tributario	588	2,85%
Otros	9.246	44,84%

** carreras de 4 años de duración o más

Distribución por edad		
Tramos	AFIP	
Total gral AFIP (*)	20.618	
Hasta 29 años	1.964	
Entre 30 y 39 años	6.117	
Entre 40 y 49 años	6.672	
Entre 50 y 59 años	4.613	
Más de 60 años	1.252	
Distribución por convenio		
Convenio	Cantidad	Porcentaje
total AFIP	20.618	100%
Laudo 15/91 (DGI)	14.917	72,35%
CCT 56/92 (ex ANA)	4.913	23,83%
Transitorio (Temporario)	279	1,35%
Transitorio (Temporario)	269	1,30%
Contratos c/relac.	209	1,01%
Autoridad Superior	25	0,12%
Adscripto d/otro en DGI	3	0,01%
Comisión serv d/otro	2	0,01%

Profesionales AFIP		
Carrera	Cantidad	Porcentaje
Total AFIP	10.479	100%
Contadores	6.307	60,19%
Abogados	2.027	19,34%
Ingenieros	560	5,34%
Lic en Comercio	132	1,26%
Otros	1.453	13,87%

8.2 Acceso y capacitación

El acceso de personal a la AFIP se inicia con la presentación de currículum a través de internet. Los aspirantes deben aprobar un examen de ingreso que incluye aspectos técnicos, psicotécnicos y conocimientos básicos de informática. Los postulantes aprobados reciben luego un curso específico de acuerdo con el perfil del área en la cual se desempeñarán.

Respecto de la dependencia funcional de área de Capacitación, es una Dirección que forma parte junto a las Dirección de Personal y la de Evaluación y Desarrollo de los Recursos Humanos de la Suddirección General de Recursos Humanos.

9. Informática tributaria

9.1 Tareas del proceso tributario que están informatizadas

Con relación a la situación de la informática tributaria en AFIP, se entiende de interés mencionar que ha habido un permanente evolución particularmente a partir de 1994, alcanzando un ritmo exponencial en los últimos años.

Por ejemplo respecto de la evolución de los sistemas de presentación, procesamiento y explotación de las declaraciones juradas, en 1994 la situación era:

- Circuito de administración de impresión y de stock de formularios.
- Deficiencia en el control de las presentaciones.
- Datos faltantes y pérdida de información
- Demora en el procesamiento de los datos
- Baja calidad de la información

Desde entonces sucesivas transformaciones que abarcaron, entre otros avances, desde la confección de DDJJ mediante aplicativos provistos por AFIP, la incorporación de soportes magnéticos la captura de fondos recaudados y transmisión automática y el canal de internet, tenemos hoy:

- Confección de DDJJ mediante aplicativo entregado por la AFIP
- Remisión de las DDJJ vía Internet.
- Pago de las obligaciones vía Internet
- Máxima facilidad para los contribuyentes y reducción de costos para todos los intervinientes
- Inmediatez en el control de la presentación y pago
- Inmediatez y confiabilidad en la disponibilidad de la información con fines de fiscalización

Merece un párrafo aparte la cuestión vinculada a logros alcanzados respecto del uso de Internet:

- 23.3 millones de declaraciones jurada presentadas en 2006
- 90% de las declaraciones juradas presentadas por este medio
- 85% de la recaudación cobrada vía Internet (2.8 millones de pagos)
- 4 millones de claves fiscales otorgadas a los contribuyentes.

Esta situación implica que los aplicativos ejecutan la validación automática de los datos ingresados por los contribuyentes, la seguridad en su transmisión y consecuentemente devienen innecesarias las tareas de grabación de DDJJ y los controles aritméticos y formales que se hacían sobre ellas.

Con relación a la cobranza cabe citar que los Grandes Contribuyentes Nacionales sólo pueden hacerlo a través de Internet, en tanto el resto de los responsables, además de esa opción cuentan con una extensa red de sucursales de entidades bancarias, el Correo Argentino y empresas del tipo "Pago Fácil".

- Localización de no declarantes

Ejemplo: Inducción a la presentación de DDJJ Imp. Ganancias y Bienes Personales 2006

INDUCCION PRESENTACION BIENES PERSONALES Y GANANCIAS 2006

PAUTAS DE SELECCIÓN

	Totales
Ganancias - Retenciones >= 25.000 - Fisc.	8.843
BP - Automotores > 100.000	10.643
BP - Propiedades >100.000	253.640
BP - Propiedades > 80000 y AUTOS > 40000	2.807
BP - Embarcaciones - por lo menos 1	1.022
BP - Aeronaves - por lo menos 1	542
BP - Cuentas Bancarias > 200.000 de un solo titular	45.709
BP - Compradores informados por escribanos	27.918
BP - Tarjetas de credito titulares > 60.000	625
BP - Informado por Caja de valores por + 150.000	3.488
Total Casos Seleccionados	441.950
Total CUITs unicos	410.598
Muertos famosos	15
Fallecidos antes del 01/01/2007 (s/PUC)	21.417
Borrados por ser presentado BP por otro cuit (sustituto)	37
Con DDjj 711/713 e inducido por ganancias	11
Con DDjj 762 e inducido por ganancias	56
Sin domicilio	32.248
Domicilios sacados manualmente	157
Total de cartas del universo	356.657

Devoluciones IVA \$3.000 millones correspondientes al impuesto de exportadores y retenciones agropecuarias.

10. Anexos estadísticos: Recaudación total desagregada por impuesto

Concepto	Acumulado en el año en miles de pesos		
	Año 2006	Año anterior	Diferencia
TOTAL GENERAL	167.317.307	132.024.713	26,73%
IMPUESTOS 1/	106.121.458	86.704.064	22,40%
IVA Bruto 2/	50.367.489	39.654.945	27,01%
Pagos directos y retenciones DGI	3.075.099	23.542.605	-86,94%
Pagos directos y retenciones DGA	20.292.390	16.112.341	25,94%
IVA Neto de Devoluciones	47.104.309	36.753.129	28,16%
Combustibles líquidos y GNC	6.572.626	6.017.379	9,23%
Combustibles líquidos (excepto gas oil, diesel oil y kerosene)	2.051.793	1.769.036	15,98%
GNC y otros combustibles (gas oil, diesel oil y kerosene)	2.007.047	1.911.649	4,99%
Impuesto al Gas oil	1.980.466	1.834.552	7,95%
Tasa de Infraestructura Hídrica Dto 1381	368.011	341.369	7,80%
Recargo consumo de gas	165.307	160.773	2,82%
Internos	4.100.374	3.665.597	11,86%
Tabaco	2.717.336	2.699.861	0,65%
Resto	1.383.039	965.736	43,21%
Adicional de emergencia sobre cigarrillos	398	392	1,57%
Resto	581	509	14,00%
Impuesto a los premios de juegos de azar	55	41	33,49%
Impuesto s/las entradas cinematográficas y s/los videos	31	29	7,84%
Otros	106	128	-17,33%
Devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos (-)	5.228.180	4.686.817	11,55%
Devoluciones	3.263.180	2.801.817	16,47%
Reintegros fiscales	1.965.000	1.885.000	4,24%
Impuesto por radiodifusión por TV y AM/FM	162	140	15,89%
Ganancias	33.615.092	28.045.399	19,86%
Pagos directos y retenciones DGI	32.126.889	26.902.307	19,42%
Retenciones DGA	1.488.203	1.143.092	30,19%
Cuentas Corrientes Ley 25431	11.685.685	9.434.291	23,86%
Bienes personales	2.076.697	1.812.717	14,56%
Imp. A la Ganancia Mínima Presunta	1.084.025	1.102.188	-1,65%
Monotributo - Recursos Impositivos	869	757	14,77%
Impuesto a la transferencia de inmuebles	167	116	43,94%
Fdo. p/ Educación y Prom. Cooperativa	59	55	7,56%
SEGURIDAD SOCIAL	39.999.644	28.460.349	40,55%
Contribuciones 3/	19.646.073	13.348.505	47,18%
Aportes	10.730.813	8.003.726	34,07%
Obras sociales	6.314.141	4.792.309	31,76%
Riesgos del trabajo	2.647.116	1.724.237	53,52%
Monotributo - Recursos de la Seguridad Social	662	592	11,82%
Facilidades de Pago pendientes de distribución 4/	529	111	374,89%
RECURSOS ADUANEROS 5/	20.667.104	16.748.885	23,39%
Comercio Exterior	19.840.852	16.190.192	22,55%
Derechos a la Importación	5.018.565	3.780.338	32,75%
Derechos a la Exportación	14.711.660	12.322.523	19,39%
Estadística de Importación	120	96	25,16%
Varios	-10	-9	10,23%
Tasas Aduaneras	5	4	14,83%
Resto	822	555	48,13%

1/ Recaudación neta de devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos

2/ Recaudación bruta, sin restar devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos

3/ Incluye facilidades de pago y agentes de retención

4/ Pendiente de distribución

5/ No incluye recaudación por Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, Internos y Combustibles

Presentación de DDJJ – Contribuyentes activos – Evolución de la recaudación

Presentaciones	872.493	
Ganancia neta sujeta	476.102	18.580.553
Impuesto determinado	476.102	4.276.305

Presentaciones	762.764	
Ganancia neta sujeta a i	466.085	21.776.777
Impuesto determinado	466.085	5.149.932

Ganancias sociedades

Presentaciones	176.769	
Ventas bienes y servicios	132.032	563.950.251
Costos	101.074	393.843.891
Ganancia neta imponible	72.331	45.191.804
Impuesto determinado	72.331	15.757.765

Presentaciones	178.068	
Ventas bienes y servicios	130.625	658.766.804
Costos	125.136	458.715.674
Ganancia neta imponible	78.098	53.798.226
Impuesto determinado	78.098	19.510.655

Ganancia Mínima Presunta

Presentaciones	124.572	
Total de bienes	119.716	564.025.719
Base imponible	94.858	414.192.677
Impuesto determinado	94.858	4.112.635

Presentaciones	127.424	
Total de bienes	120.884	586.830.048
Base imponible	97.483	454.082.086
Impuesto determinado	97.483	4.486.319

Bienes Personales

Presentaciones	566.305	
Total de bienes	549.429	170.041.074
Importe sujeto a impuesto	392.594	120.553.349
Impuesto determinado	392.594	851.992

Presentaciones	641.336	
Total de bienes	621.747	193.423.064
Importe sujeto a impuesto	435.672	138.141.467
Impuesto determinado	435.672	978.183

Contribuyentes activos

(Año 2006)

IVA Responsables inscriptos		893.596
Ganancias Personas Físicas	915.772	
Ganancias Sociedades	270.571	
Total Ganancias		1.186.343
Bienes Personales		574.933
Empleadores		871.288
Autónomos		2.032.461
Monotributo		2.081.418

Total del país		5.219.212
----------------	--	-----------

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN:

en millones de \$

2004	98.285
2005	119.252
2006	150.008

Recaudación entes regionales: considerando la presión tributaria total del país durante 2004 y 2005, la recaudación de provincias y municipios representó un 5,7% y 5,6% respectivamente.