

CAPITULO III
FUNDAMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

| | |
|--|----|
| 1. El porqué de la tributación | 49 |
| 1.1. El nacimiento del Estado | 50 |
| 1.2. Poder tributario | 51 |
| 1.3. Capacidad contributiva y presión tributaria | 51 |
| 2. Constitucionalidad de los tributos | 53 |
| 2.1. Retroactividad | 56 |
| 2.2. Doble imposición | 57 |
| 3. Clasificaciones de los tributos | 58 |
| 3.1. Impuestos, tasas y contribuciones | 58 |
| 3.2. Impuestos internos y externos | 58 |
| 3.3. Directos e indirectos | 59 |
| 3.4. Tributos coparticipables | 60 |
| 4. Sujetos del Derecho Tributario | 61 |
| 4.1. El Estado y sus facultades tributarias, originarias o delegadas | 61 |
| 5. Organos de recaudación | 63 |
| 5.1. Administración Nacional de Aduanas | 63 |
| 5.2. Dirección General Impositiva | 63 |

CAPITULO III

FUNDAMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

SUMARIO:

1. EL PORQUE DE LA TRIBUTACION
 - 1.1. El nacimiento del Estado
 - 1.2. El poder Tributario
 - 1.3. Capacidad contributiva, y presión tributaria
2. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS
 - 2.1. Retroactividad
 - 2.2. Doble imposición
3. CLASIFICACIONES DE LOS TRIBUTOS
 - 3.1. Impuestos, tasas, contribuciones
 - 3.2. Internos y externos
 - 3.3. Directos e indirectos
 - 3.4. Tributos coparticipables
4. SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO
 - 4.1. El Estado y sus facultades tributarias, originarias o delegadas
5. ORGANOS RECAUDADORES
 - 5.1. Administración Nacional de Aduanas
 - 5.2. Dirección General Impositiva

1. EL PORQUE DE LA TRIBUTACION

El ser humano, organizado desde sus orígenes en forma de sociedades, tribus, clanes, familias, ha necesitado de una estructura social o grupo, que lo ampare contra el medio hostil en el que le ha tocado vivir. Esta necesidad básica para su sobrevivencia le implica una restricción a su libertad, restricción que otorga bene-

ficios de muy difícil cuantificación, en el supuesto que fuesen medibles.

Esta asociación, o formación de grupos humanos, además de restringir la libertad, originaron desde sus inicios aportes personales, como ser: trabajo, función de guerra y defensa, obtención de elementos necesarios para la sobrevivencia elemental, agua, alimentos, etcétera.

Este ser humano, por propia voluntad se convirtió en el ancestro del actual *contribuyente*, y aquello que originariamente fue voluntario, con el devenir del tiempo y ante una mayor complejidad de las sociedades humanas, se fue tornando en obligatorio.

Estas sociedades, lograron su evolución conforme a diversas formas y estructuras económico sociales, hasta llegar a los *Estados* modernos con sus distintas tipificaciones jurídicas.

1.1. El nacimiento del Estado

Considerando conocida la historia de las sociedades modernas, en sus aspectos políticos y económicos, en particular de las sociedades occidentales, conformadas con un sistema republicano y democrático para su gobierno; es que aparece con posterioridad a la independencia de los Estados Unidos de Norteamérica y la Revolución Francesa la concepción del Estado, tal cual funciona en el mundo moderno¹; estas naciones se presentan en un estudio comparativo por períodos de

¹ GONZALEZ, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, p. 87, dice: "Nación como Estado. Sigue al anterior concepto otro más positivo, más externo: el de la Nación ya organizada bajo la forma o sistema que ella ha resuelto adoptar. A la Nación así transformada de su primitivo sentido histórico y filosófico suele dársele el nombre de Estado, confundiéndose en la práctica por la dificultad de marcar la línea que los separa y porque hoy es difícil que exista una Nación que no se halle regida por un sistema de leyes, ya sean sucesivas o dispersas, ya reunidas en un solo cuerpo, llamado Constitución. Cuando las naciones así organizadas, o sean Estados, ejercen actos de gobierno y sus actos se reflejan en las relaciones con las otras, entonces nace una distinción del derecho que las rige, en derecho *constitucional*, en cuanto se refiere a lo interno, y de derecho *internacional* para lo que respecta a las demás naciones que tienen relación con ellas. Pero este último concepto, que viene a completar la noción antes expuesta, es el que en el derecho moderno se llama Estado, confundido con el de Nación. Para nosotros, que debemos acercarnos al lenguaje de nuestra Constitución, conviene dejar establecidas las diferencias fundamentales y el verdadero significado de los términos que ella emplea.

tiempo con una complejidad creciente. Es así que son múltiples las teorías políticas y económicas que han nacido en estos doscientos actuales años sobre la función y el porqué del Estado. Concretamente este sistema político moderno se financia en su gran complejidad para prestar los servicios a sus contribuyentes en distintas fuentes de recursos, no solamente los tributos ya son fundamentales para su funcionamiento; en algunos países de Europa y América el Estado inició actividades económicas como empresarios; fundamentalmente en servicios, dando origen en consecuencia a un nuevo tipo de sistema económico diferente al inicial de las democracias liberales.

1.2. Poder tributario

Aquellas primitivas sociedades de la antigüedad, en que el hombre necesitaba en forma imperiosa del apoyo y la solidaridad de su grupo social, lograban la contribución del hombre en forma espontánea y voluntaria.

No se discutía el principio ético y moral de la contribución; al variar los sistemas políticos, y no percibir con claridad el ciudadano el destino de sus aportes o contribuciones, se da origen a la tributación con un fuerte contenido de obligatoriedad y severísimas penas por abstenerse de participar en los aportes del *tesoro*, originalmente del rey y con posterioridad de la República.

Por lo expresado es que consideramos, que el poder tributario nace de la idea misma de nación o patria, es la obligación ética y moral esencial para el bien común; este poder no es objeto de discusión en sí mismo, es un atributo del Estado².

1.3. Capacidad contributiva y presión tributaria

La tributación encuentra a pesar de la facultad punitiva del Estado, una limitación económica natural que es la capacidad de

Aunque se confundan los de Nación y Estado y se empleen frecuentemente en el mismo sentido, se debe reconocer, como dice Cooley, que «el primero es más semejante al de pueblo, y mientras que un solo Estado puede comprender varias naciones o pueblos, una sola nación puede hallarse dividida políticamente de tal modo que constituya varios Estados».

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1965, Título III, *Doctrina de la Tributación*.

contribuir del habitante³, así como en la Edad Media o en la antigüedad el agricultor debía entregar al señor feudal sus cosechas, a costa del hambre de su familia, en el mundo moderno el Estado encuentra un techo a sus gastos en la capacidad de aportar de sus contribuyentes.

Las filosofías políticas, que originaron los estados empresarios, de Europa y América Latina, no percibieron las desviaciones que produciría en las conductas de sus empresas y contribuyentes, la deformación de los objetivos básicos del Estado.

Los objetivos básicos fueron: la seguridad, la justicia, la defensa común, luego se agregaron la educación del pueblo, la asistencia en caso de crisis, etcétera; ello demandó una mayor *presión tributaria*, para lograr financiar los gastos de este nuevo Estado. Luego fueron necesarias actividades básicas como el acero, las comunicaciones, y por una falta de capital del país se originaron las empresas del Estado. En la historia de Argentina se puede apreciar perfectamente esta evolución de las ideas.

La presión impositiva, alta o baja, tendrá una relación directa con los gastos del Estado, pero esta presión se verá limitada ante la capacidad contributiva de una Nación.

En Argentina, podemos apreciar cómo a pesar de que se aumentan los impuestos, las tasas y tarifas de los servicios que presta el Estado, no aumenta la recaudación.

Ante el aumento de la presión tributaria, se mantiene o cae la recaudación, lo que demuestra el límite de la capacidad contributiva de la economía de Argentina en su conjunto, lo que origina una presunta evasión.

Creemos que llegó el momento de que el gasto público se debe ajustar a la capacidad de contribuir, para que en el mediano y largo plazo la economía del país se pueda recuperar de la crisis.

Decimos en conclusión que el poder tributario se limita ante la capacidad de contribuir³⁻¹.

³ CELDEIRO, Ernesto Carlos, *Ensayos sobre sistemas y poder tributarios*, La Ley, Buenos Aires, 1987, ps. 57 y ss.

³⁻¹ Para un mayor estudio ver: VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1987.

2. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS

La Constitución de la Nación Argentina es la resultante de una larga historia que consideramos no tiene fecha inicial, pues cada ser humano es, en nuestra opinión, la sumatoria de la historia humana; las sociedades en sus diversas formas de organización son a su vez consecuencia de cada individuo, que haya existido y que existe. Dando fecha orgánica al estudio, y a partir de la conquista de España de los territorios del centro y sur de América, vemos que la colonización se efectuó por fundación de *ciudades*, que funcionaron con gran independencia del poder central, administradas por sus propios cabildos. Desde estas ciudades se organizó el funcionamiento de sus territorios, que luego fueron las provincias; España creó los virreynatos con sus divisiones administrativas; que darían con posterioridad nacimiento al Virreynato del Río de la Plata⁴.

⁴ GONZALEZ, J. V., ob. cit., da cuenta de estos orígenes: ps. 70 y ss., en las que relata: "*Formación de las Provincias*. Desde 1813 a 1820 la geografía política se modifica por tres causas principales, creándose nuevas entidades orgánicas dentro de las anteriores divisiones, de donde salieron las actuales Provincias: 1ª Resoluciones de la Asamblea Nacional del 29 de noviembre de 1813, dividiendo la Intendencia de Córdoba en dos, y dando ese título a las tres Provincias de Cuyo, con la capital en Mendoza. La Subintendencia de La Rioja erigióse en Provincia aparte en 1816 por iniciativa de su Cabildo, pero el Congreso Constituyente resolvió en 1817 «declarar restituida al antiguo orden de dependencia la ciudad de La Rioja». 2ª Decretos del Director Supremo del Estado, en 1814; del 7 de marzo que crea la Provincia Oriental del Río de la Plata; 10 de septiembre en que funda las Provincias de Entre Ríos, Corrientes y Misiones; 8 de octubre por el cual la antigua Intendencia de Salta se divide en dos, formándose la Provincia de Tucumán con las jurisdicciones de las ciudades de Tucumán, Santiago del Estero y Catamarca, y quedando subsistente en la Provincia de Salta con las ciudades de Salta, Jujuy, Orán, Tarija y Santa María. 3ª Resolución de los Cabildos de cada ciudad, erigiéndose en Provincias separadas de las anteriores dependencias. Este modo de formación se produce desde 1817 a 1820, en que quedan definitivamente separadas, con sus autoridades y leyes propias, Santa Fe, Santiago, San Luis, San Juan, Catamarca y La Rioja. La de Jujuy se separa en 1834. Pero debe tenerse presente que en los actos de separación de cada una de estas Provincias se expresaba el propósito y el hecho de seguir formando parte de la Nación Argentina, libre, independiente y regida por una Constitución que fuese obra de la voluntad y del sentimiento de todos los pueblos que la formaban.

"*Extinción de los Cabildos*. Corresponde aquí hablar de la supresión de los Mu-

Estos antecedentes conformaron los elementos fundamentales que dieron origen a nuestra Nación, con todas sus características políticas, económicas, religiosas, filosóficas, etcétera, condicionadas por la raza española, más el fundamental aporte indio y negro en sus comienzos.

Desde 1810 a 1816, en que se declara la independencia, existieron intentos de dictar normas jurídicas que dieran organicidad a la que sería la República Argentina; la discusión posterior sobre el sistema federal o unitario, las luchas entre los Estados provinciales, los pactos preexistentes, la batalla de Caseros, son el fundamento inmediato de nuestra Constitución Nacional.

Toda esta discusión previa, fue definiendo el sistema político (República Federal), las relaciones entre los individuos, sus derechos y sus garantías, el sistema económico y la fuente de los recursos para el funcionamiento del Estado de la Nación, las provincias y los municipios.

Estudiamos en el Capítulo II, al tratar el tema de un modelo argentino para el comercio exterior, que la Constitución Nacional define perfectamente, cuál es el sistema Tributario para la República, que lo graficamos de la siguiente manera:

RECURSOS

Provincias otorgan a la Nación determinados ingresos (art. 4º, C. N.)

nicipios, la antigua institución que había conservado durante el régimen absoluto de la colonia las libertades originarias de todo pueblo, tal como fue reconocido por el Cabildo de Buenos Aires en 1810, al asumir el gobierno político por caducidad de los poderes reales. Permanente y activa fue la misión de los Cabildos argentinos desde 1810. En las varias alternativas de los poderes políticos, que se modificaban o desaparecían por intervalos, quedaba siempre de pie la secular asamblea de las ciudades, para recibir el depósito del gobierno y para impulsarlo nuevamente con la fecunda fuerza de la energía popular. Al suprimirlos, se cometió, sin duda, un grave error político. «De ese antiguo Cabildo español había salido a luz, el 25 de mayo de 1810, el gobierno republicano de los argentinos; pero a los pocos años este gobierno devoró al autor de su existencia. El *parricidio* fue castigado con la pena del talión, pues la libertad republicana pereció a manos del despotismo político, restaurado sin el contrapeso que antes le oponía la libertad municipal». El ejemplo de Buenos Aires, que fue la primera en suprimirlos, fue seguido por las otras Provincias durante la época de desorganización interior que empezara en el año 1820”.

Es decir, que los Estados provinciales, otorgaron (delegaron) al Gobierno Federal determinados recursos para su funcionamiento que son:

- a) Derechos de importación y exportación.
- b) Venta o locación de tierras.
- c) Renta de correos.
- d) Contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso a la población.
- e) Empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso de la Nación.

Estos recursos perfectamente detallados en el artículo 4º de nuestra Constitución, deben ser estudiados en concordancia con los siguientes artículos de la misma Constitución Nacional.

Artículo 9º: Aduanas Nacionales.

Artículo 67: Corresponde al Congreso: inciso 1º: Tributos a la importación y exportación; inciso 2º: Imponer contribuciones directas por tiempo determinado; inciso 9º: Navegación y aduanas.

Artículos 104 y 108: Poder provincial.

Es ampliamente conocida la discusión generada en torno a los tributos de jurisdicción Nacional y Provincial, la que cumple ya cien años, desde la imposición transitoria de los impuestos internos. A pesar de ello no deja de sorprendernos al estudiar la Constitución, el porqué de la reiterada y permanente renuncia de los *federales*, a sus propios recursos.

Existen en la República Argentina, originalmente *federal*, provincias paupérrimas, meros aprendices del poder de Buenos Aires, que en contraste con el Gobierno Nacional (ex federal) que todo lo puede y todo lo tiene (pues todo lo recauda), nos hacen pensar en la historia del siglo pasado que da origen a la Nación Argentina, donde las fuerzas de la federación lograron vencer en el campo de batalla y en el terreno de las ideas a los unitarios del puerto de Buenos Aires, y consagraron una Constitución que en su artículo 1º define: "La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal, según lo establece la presente Constitución", nos hacen pensar, como decíamos, que

las provincias perdieron en la actividad económica⁵, lo que lograron con gran esfuerzo. Así como España perdió el monopolio del comercio con las colonias ante el contrabando anglo-porteño.

Son únicos responsables de esta pérdida los hombres de las provincias, que capitularon ante las luces de Buenos Aires y siguen siendo derrotados, por el resplandor del oro y el neón.

Todas las provincias se encuentran hoy con serias "dificultades" y sus representantes, divididos por la pertenencia a determinado partido, privilegian lo partidario ante los intereses de sus representados. Además los gobiernos de provincia no tienen, en la mayoría de los casos, una idea concreta de lo que significa administrar eficientemente, y recurren a Buenos Aires cual mendigos para solicitar la ayuda económica.

El Gobierno Federal no puede, por la Constitución, ser el recaudador de los impuestos provinciales por una sociedad anticonstitucional denominada Ley de Coparticipación (que las provincias aceptan); todo ello ha desvirtuado "nuestro federalismo".

2.1. Retroactividad

La doctrina tributaria en su totalidad sostiene que los impuestos no pueden ser retroactivos, es decir ser aplicados sobre hechos anteriores a su sanción.

En materia de tributos al Comercio Exterior, en igual sentido en internos, en que lo gravado es la actividad de comprar o vender, el tributo conforma un costo y determina la posibilidad o no de concretar una operación.

Aceptar que fuesen aplicados tributos retroactivos al Comercio Exterior, sería confiscatorio y violatorio del derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional.

⁵ ROCK, David, *Argentina 1516-1987: desde la colonización española hasta Raúl Alfonsín*, ensayo de tesis sobre Historia de Argentina, describe en su página 172 este hecho: "Inmediatamente después de Pavón, Urquiza se enterró en sus asuntos personales en Entre Ríos. Sin su respaldo, la Confederación, ahora bajo su segundo presidente, Santiago Derqui, se derrumbó rápidamente. Cuando finalmente Mitre marchó sin hallar oposición sobre Santa Fe, el avance fue saludado como un tácito reconocimiento de sumisión a Buenos Aires por Urquiza y las provincias. En 1861 Buenos Aires y las otras provincias, pues, reconocieron sus necesidades mutuas, una complementariedad de intereses que alimentó la conciliación y el consenso".

En la Argentina, antijurídica, de los últimos 60 años todo es posible pues han existido leyes retroactivas y se han modificado tasas fijadas por ley por vía de decreto.

2.2. Doble imposición

Doble imposición, significa aplicar dos veces un mismo tipo de tributo a un hecho gravable.

El ejemplo práctico de la doble imposición lo podemos dar en el siguiente caso:

| | | | | |
|--|---|-------------------------|---|-----------------|
| Impuestos sobre la venta de bienes y servicios | { | Jurisdicción nacional | { | Internos |
| | | | | Valor Agregado |
| | | Jurisdicción provincial | { | Ingresos Brutos |

Los tributos a la exportación (derechos) que se denominan retenciones, no son objeto de doble imposición pues la exportación se encuentra exenta en los impuestos internos, al Valor Agregado y a los Ingresos Brutos. Pero las dificultades para la obtención de los créditos IVA en las exportaciones, en algunos casos éstas quedan virtualmente con doble impuesto.

El régimen constitucional, determinó con claridad el sistema de tributación aduanera; no es posible la doble imposición (jurídica) de tributos aduaneros, pues son la porción fundamental del Tesoro Nacional; y las provincias renunciaron expresamente a ellos (Const. Nac., arts. 4º, 67, incs. 1º y 9º, 104 y 108).

No es así en el resto de los tributos, pues el artículo 4º faculta a la Nación a imponer contribuciones (equitativas y proporcionales) y el artículo 67, inciso 2º, autoriza al Congreso a imponer contribuciones directas por tiempo determinado.

Reiteramos que la responsabilidad por el sistema tributario es de los legisladores de provincias que votaron en el Congreso de la Nación este sistema; que es una de las tantas causas del funcionamiento anticonstitucional de la Argentina.

3. CLASIFICACIONES DE LOS TRIBUTOS

La clasificación, o estudio de los distintos tipos de tributos, nos lleva a la primera, conocida como Jurídica que intenta tipificar las contribuciones por el fin de las mismas.

Así nace la más tradicional clasificación que denominan los maestros del derecho tributario conforme a:

IMPUESTOS TASAS CONTRIBUCIONES

3.1. Impuestos, tasas y contribuciones

¿Qué son los impuestos?, son aquellas contribuciones que conforme a una ley emanada del Poder del Estado, se imponen a determinados hechos que originan la gravabilidad.

Las tasas, son percibidas normalmente por los municipios por la prestación de un servicio. No es ni puede serlo optativo su pago, es obligatorio, pero sugieren la prestación de un servicio a cargo del Estado⁶.

Las contribuciones, son aquéllas que se imponen por ley del Congreso, y no requieren una actividad o una prestación de un servicio.

La Constitución Nacional, en nuestra opinión, clasifica en forma más acertada a los tributos, pues habla de derechos a la importación y exportación, y contribuciones.

Giuliani Fonrouge, clasifica a las contribuciones como "contribuciones especiales" para no confundir justamente con la Constitución Nacional que habla de "contribuciones".

3.2. Impuestos internos y externos

Esta clasificación, la consideramos procedente para determinar en forma clara el origen del impuesto, si es a una actividad desarrollada dentro (interno) del territorio aduanero o externo a dicho territorio. La exportación es una venta al mercado externo gravada por "derechos" de exportación; las ventas en el mercado interno

⁶ La Administración Nacional de Aduanas percibe tasas por servicios conforme arts. 762 y siguientes del Código Aduanero.

son gravadas con impuestos internos (internos a los consumos, Valor Agregado y provinciales a los Ingreso Brutos).

Los Constituyentes de 1853, hablaron de Derechos al Comercio Exterior; creemos que fundamentaron esta expresión en el antiguo concepto español del monopolio del Estado al Comercio Exterior (importación y exportación) por lo cual se debía tributar un impuesto para tener "derecho" a la actividad. Esta concepción de nacionalización del Comercio Exterior, se contrapone totalmente con los derechos de comerciar libremente y de propiedad. Hoy en la Argentina moderna, siguen contrapuestas estas concepciones económicas, que dan origen a los distintos sistemas tributarios; quienes sostienen la postura del Comercio Exterior en manos del Estado, también sostienen que se debe crecer desde un incremento del consumo interno, los que sostienen lo contrario opinan que el Comercio Exterior da competitividad y los beneficios reinvertidos harán crecer el mercado interno.

Nosotros opinamos que el Comercio Exterior es determinante del nivel de competitividad, pero ese nivel estará siempre condicionado a la política fiscal, monetaria y arancelaria.

Los impuestos, ya sean internos o externos, no son únicamente una herramienta para la recaudación, son un elemento fundamental de una política de crecimiento.

3.3. Directos e indirectos

Es importante distinguir qué se entiende por impuestos directos e indirectos, primero por una cuestión de tipo de tributos o contribuciones a aplicar en un sistema tributario global para un país, y en particular la República Argentina que en su Constitución Nacional determina que el Congreso podrá imponer contribuciones directas por tiempo determinado.

Puede la Nación percibir contribuciones (art. 4º), pero dichas contribuciones son limitadas por el inciso 2º, del artículo 67, en el caso de ser directas, a un tiempo determinado.

Consecuentemente, ¿qué se entiende por contribuciones directas e indirectas (impuestos directos e indirectos)? Siguiendo a Giuliani Fonrouge, en su obra *Derecho Financiero*, la doctrina tributaria

evolució en esta concepción que parte de un análisis de traslatividad o no del tributo.

Creemos que en la Argentina, con la solución del régimen de coparticipación de tributos vigentes entre la Nación y las provincias, pierde sentido práctico la discusión teórica sobre esta distinción. Nos oponemos a la renuncia de los derechos provinciales, creemos que este sistema de coparticipación quitó sus fuentes de financiamiento y de política de promoción regional a las provincias. No serían necesarias "leyes" de radicación industrial pues las provincias lograrían promover su región con la no sanción de impuestos.

Nos preguntamos, ¿por qué motivo los legisladores provinciales no sancionaron un régimen de coparticipación de tributos aduaneros?

3.4. Tributos coparticipables

El gobierno federal, alegará *con razón* y vetará a cualquier Ley de Coparticipación de Tributos Aduaneros, pues los mismos son de jurisdicción Nacional (art. 4º, Const. Nac. y concs.). ¿Por qué es legal una ley que coparticipe los tributos directos e indirectos, con una fuerte doble imposición interna, y no lo es en aduaneros? Dejamos la duda a los señores administradores de las provincias y sus legisladores. Creemos que si se puede lo uno se puede lo otro.

El monto del Comercio Exterior de Argentina en el año 1990, fue según cifras publicadas en forma provisoria de un total de U\$S 16.000.000.000,00, calculado sobre dicho monto en concepto de: Estadísticas 3%; Derechos (unificados o no) 22%; retenciones del orden del 15%; un promedio del 20% *total* daría una recaudación para el Estado Nacional del orden de U\$S 3.200.000.000,00

La gran pregunta es, ¿en base a qué se gasta esta cantidad anual?, ¿quién presupuesta los ingresos y los egresos?, ¿por qué el Congreso de la Nación no dicta la ley de *presupuesto*, ante la no presentación por el Poder Ejecutivo?, ¿cuánto es el total de lo recaudado por el Estado Nacional?, ¿a quién se informa y rinde cuentas?, ¿dónde se publica?

Todas preguntas sin respuestas concretas, respuestas que son base de la publicidad, de los actos de gobierno y que garantizan el libre ejercicio del sistema republicano.

La tributación, no es en sí misma fuente de los recursos del Estado, de ninguna manera, el Estado debe presupuestar e informar a los contribuyentes, en qué gastará y qué pretende recaudar. Es además la más poderosa herramienta de gobierno. Puede con un tributo promocionarse determinada región o actividad. Decíamos que para un modelo de Comercio Exterior es fundamental una política fiscal permanente.

4. SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

La doctrina reconoce al Estado como el sujeto activo, que es quien percibe los tributos, y al contribuyente como el sujeto pasivo.

Las leyes impositivas, y el Código Aduanero, otorgan a los órganos de recaudación del Estado, todas las facultades necesarias, por el poder de imperio, para recaudar.

El Código Aduanero, así como las leyes de impuestos definen quién es el responsable de la obligación o sujeto pasivo; el Código Aduanero en su artículo 777, define a la persona que realice un hecho gravado como el deudor de la obligación.

4.1. El Estado y sus facultades tributarias, originarias o delegadas

Creemos que la facultad de percibir tributos por parte del Estado es originaria a todos los niveles del Estado, Nación, provincias y municipios (conforme Giuliani Fonrouge), en contra con el resto de la doctrina⁷.

⁷ BULIT GOÑI, Enrique, en un comentario a fallo de la CSJN, sobre autonomía municipal, *Autonomía o autarquía de los municipios*, sostiene: "Tanto el dictamen como la sentencia dan cuenta cierta de la tendencia hacia la jerarquización de las municipalidades que se advierte en las nuevas Constituciones provinciales: se les reconoce autonomía, y hasta se habilitan convenciones constituyentes para que dicten sus Constituciones municipales.

"En el plano tributario, podemos agregar, esa tendencia también se manifiesta, y de la sola permisión de las tasas retributivas de servicios en los tiempos en que sus autoridades eran *ad-honorem*, se avanza hacia la autorización de verdaderos impuestos —se llamen como se llamen— conque solventar los gastos crecientes que demanda la cada vez más compleja —o por lo menos más numerosa— administración nacional.

"Pero nada de esto cambia la sustancia del problema: los municipios tienen más

Como argumento adicional a la doctrina en este sentido, sostenemos que la Nación Argentina se origina en los municipios que dieron origen a las provincias; es decir que la Nación Argentina "nace" en las ciudades, las que dieron origen a las provincias y éstas acordaron con la Nación un régimen tributario que se origina en igualdad de condiciones para todos los niveles del Estado, municipios, provincias y Nación en el acto original de constituir la Nación⁸.

potestades que antes, y posiblemente tengan más aún en el futuro, pero siempre —antes, ahora y después— no más que las potestades que hayan recibido de los ordenamientos provinciales, que son la fuente jurídica de aquéllas.

"Y sentado esto, a propósito de las tendencias que se consignan, una reflexión en más de un plano.

"Es común en los argentinos preferir el cambio de las formas mientras permanecen las sustancias; y no sólo nosotros —ya lo decía Alberdi—: «Dar leyes y decretos es manía sudamericana; viene del error de creer que una ley escrita cambia las cosas». «Promulgad hoy el código más perfecto, y mañana veréis siempre en pie el mal que deseáis remediar; es que el mal no está en lo escrito, está en lo práctico, en lo real, en los hechos, en las cosas y personas, tal como son en nuestra América de hoy; yo ensayaría un programa de gobierno sin dar una sola ley, un solo decreto nuevo, y nada más que con poner en vigencia lo que ya existe»".

⁸ GONZALEZ, J. V., ob. cit. El origen de los Estados argentinos se basa en los municipios, "Es el poder original", cita como antecedentes en sus páginas 46 y 47 a los mismos y dice: "*Su institución. Reconoció Felipe II en 1596, a las ciudades, villas y lugares de las Indias Occidentales, los privilegios y títulos que les hubiesen otorgado sus antecesores, y el uso de sus escudos, estandartes, títulos y demás preeminencias tradicionales, en recompensa de los servicios que sus vecindarios prestaron a la conquista de la tierra; y en diversas épocas los monarcas concedieron por varias cédulas y leyes —que pueden llamarse el derecho municipal americano—, «que se creasen Cabildos, regidores, y los demás oficiales necesarios en tales repúblicas, o poblaciones, los cuales todos los años sacasen y eligiesen de entre los mismos vecinos y ciudadanos sus jueces o alcaldes ordinarios, que dentro de sus términos o territorios tuviesen y ejerciesen la jurisdicción civil y criminal ordinaria, no de otra suerte que si por el mismo Rey hubieran sido nombrados, que es el que dio a los Cabildos el derecho de estas elecciones, y el modo y forma que se solía hacer y practicar en los reinos de España».*

"*Constitución.* Los cargos concejiles eran, pues, electivos, duraban un año, debían proveerse en personas honestas, residentes y propietarios de la misma ciudad o pueblo, y no solían ser reelectos sino pasados tres años de su último período, «porque este honor se reparta en más ciudadanos y los nombrados sean menos dañosos, si en caso no acertasen a salir buenos». Los alcaldes ordinarios, gozaban de cierto grado de inmunidad personal: la de no ser arrestados por los oidores ni alcaldes

5. ORGANOS DE RECAUDACION

5.1. Administración Nacional de Aduanas

La ley de facto 22.091 en su artículo 1º, otorga autarquía a la Administración Nacional de Aduanas; y concordantemente le asigna recursos para su funcionamiento en su artículo 12 y siguientes. Esta asignación de recursos es necesaria para hacer efectiva esta autarquía.

El mismo artículo 1º, determina que será esta entidad autárquica la encargada de llevar adelante la política establecida por el Poder Ejecutivo en materia de Legislación Aduanera. Consideramos por todo lo anteriormente expresado que no es facultad del Poder Ejecutivo dictar la política, ni legislación aduanera; es atribución del Congreso de la Nación.

Las funciones de la Administración de Aduanas las enuncia el artículo 5º de la ley y son:

- a) Fiscalizar el tráfico internacional de mercaderías.
- b) Percibir los tributos aduaneros a la importación y exportación. Multas, recargos, supervisar liquidaciones, etcétera.
- c) Otras funciones, concordantes con el Código Aduanero.

5.2. Dirección General Impositiva

La Dirección General Impositiva es el ente que conforme a la ley 11.683 y sus modificaciones, tiene a su cargo la percepción de los tributos (art. 2º) que determine el Poder Ejecutivo y las pertinentes leyes.

Recauda todos los impuestos sancionados por leyes nacionales dentro del territorio nacional.

del crimen de las Reales Audiencias, sin consulta al virrey y consentimiento de éste. En caso de ausencia o vacante de los gobernadores, o tardanza en llegar a sus oficios, podían ser reemplazados por los alcaldes ordinarios”.

El parricidio nos hace olvidar los orígenes y confundir las instituciones; las provincias son posteriores a 1810. Ver nota 4.