

MODULO 2 Y 3

TEORIA Y PRACTICAC LABORAL CONTABLE IMPOSITIVA

CENS

La Actividad Financiera del estado

Las finanzas públicas estudian el proceso de Ingreso-Gasto del Estado, los Ingresos están representados por los recursos públicos, estos son toda riqueza devengada a favor del Estado y acreditada como tal por su Tesorería; y los Gastos son las erogaciones con la finalidad última de garantizar el bienestar de la población.

Clasificación de los Recursos Públicos

Desde el punto de vista jurídico se clasifican en Recursos de derecho privado y de derecho público. Desde el punto de vista económico se clasifican en ingresos corrientes, que son percibidos por el estado como resultado de la aplicación de su poder de imperio y deben destinarse a la financiación de las actividades del mismo; y en ingresos de capital que son los provenientes del uso del crédito publico, de la venta de bienes en poder del estado y en general todos los recursos que signifiquen una modificación patrimonial; estos ingresos deberán usarse para financiar los gastos o inversiones de capital. También se los suele clasificar en recursos ordinarios y extraordinarios, según sean percibidos en forma regular y continua o no; y en recursos racionales e irracionales, según estén originados en un estado de derecho o en un gobierno de facto. Dentro de los irracionales podemos nombrar las tallas, las presas, la vejación y la bancarrota. De acuerdo con su finalidad podemos distinguir entre recursos con finalidad financiera, dentro de los cuales encontramos recursos tributarios y no tributarios, y los de finalidad extra financiera, dentro de los cuales caben los impuestos de ordenamiento y las multas.

Categorización de los Recursos según su origen

Recursos provenientes de liberalidades: son aquellos que el estado percibe gratuitamente y sin hacer uso de su poder de imperio, ya sea de las economías de los particulares (donaciones, legados, etc.) o de las economías de los entes públicos (subvenciones, ayudas, etc.).

Recursos Originarios: son los que provienen de los bienes patrimoniales del estado o de actividades productivas del mismo, tienen su origen en las relaciones del estado con los particulares, pero con la característica de que no surgen de la aplicación del poder de imperio del mismo. Los podemos diferenciar en rentas o resultados de la explotación o venta de bienes patrimoniales, tarifas cobradas por servicios públicos y contribuciones o aportes de utilidades que deben realizar las empresas por disposición legal.

Recursos Derivados: son aquellos que el estado percibe mediante reclamos a las economías de los particulares. Dentro de ellos encontramos a los Tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales.

Empréstitos Forzosos: son aquellas sumas de dinero que los particulares deben suscribir obligatoriamente, generalmente representadas por un porcentaje de sus rentas y que se presupone serán reembolsadas en el futuro.

Recursos provenientes del Crédito Público: se dividen en dos clases, deuda pública y empréstito público.

Recursos provenientes de Gestiones de la Tesorería: son ingresos destinados a cubrir el monto de los gastos públicos que excede o supera al presupuesto planificado, se originan en los Adelantos Transitorios, la Emisión de Letra de Tesorería y la Emisión de Títulos Públicos.

Sistema Tributario

Es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un momento determinado, sus limitaciones básicas son de tipo espacial y temporal, ya que debe estudiarse el sistema de un país determinado y en una época específica porque la situación política, social y cultural, así como también la historia de una nación, hacen a la evolución y definición de los tributos.

Podemos clasificar a los sistemas en racionales o históricos, según si la armonía entre los tributos fue deliberadamente creada o surgió por evolución histórica; y de impuesto único o múltiple, según la cantidad de tributos en aplicación.

Requisitos de un Sistema Tributario

Aspecto fiscal: debe cumplir con el requisito de suficiencia, las formas de fiscalización, facturación y registrarlos deben ser eficientes y garantizar la recaudación necesaria para el funcionamiento del sistema, combatiendo la evasión.

Aspecto Económico: el sistema debe ser funcional y flexible, debe estar orientado a la promoción económica y adaptarse a los ciclos económicos.

Aspecto Social: debe ocasionar el menor sacrificio posible a la población y estar distribuido equitativamente según las capacidades contributivas de los habitantes. Para esto es que debe ser progresivo y acorde con la justicia social.

Aspecto Administrativo: debe ser simple y producir certeza en el contribuyente acerca del modo de pago, lugar, fecha, etc.

Sistema Tributario Argentino

En nuestro país encontramos una predominancia de elementos históricos sobre los racionales, muchos impuestos fueron creados en razón de situaciones de emergencia y transitoriedad. En cuanto al ámbito de aplicación de los impuestos, podemos distinguir tres niveles, el Nacional, el Provincial y el Municipal

Clasificación de los Tributos

Impuestos: son el medio de financiación de los servicios públicos indivisibles, son de demanda coactiva y su destino es la financiación de las necesidades públicas primarias y secundarias, por ejemplo la defensa nacional, la salud pública, etc.

Tasas: son el medio de financiación de los servicios públicos divisibles, son de demanda presunta o coactiva, son exigidas como contraprestación por un servicio público otorgado individualmente a todos los usuarios efectivos y/o potenciales. El importe debe ser proporcional al beneficio recibido y al costo del servicio y se debe tener en cuenta la capacidad contributiva del individuo. Ejemplos: tasa de migraciones, tasa de escribanía de gobierno, tasa por servicios sanitarios, etc.

Contribuciones Especiales: es una prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o colectivos derivados de obras públicas o actividades especiales del estado. Ejemplos: Peajes, Mejoras, Contribuciones Parafiscales.

Criterios de Distribución de la Carga Impositiva

Teoría de la equivalencia, contraprestación o beneficio: implica la distribución en proporción al beneficio recibido, tiene en contra en hecho de que sería inequitativa y difícil de implementar.

Teoría del Sacrificio: implica la distribución en forma tal que el sacrificio sea equitativo para todos los contribuyentes, se toma en cuenta la capacidad contributiva de los individuos, esta basado en el principio de la utilidad decreciente. Puede adquirir tres formas, Sacrificio igual, Sacrificio mínimo y Sacrificio Proporcional.

Teoría de la Capacidad Contributiva: implica la distribución de acuerdo a la capacidad de cada uno, esto se determina a través de las rentas, el patrimonio o los consumos.

Clasificación de los impuestos según la tasa

Impuestos fijos: se gravan con un monto fijo y uniforme a todos los contribuyentes.

Impuestos de tasa proporcional: se gravan mediante una alícuota constante y el monto es proporcional al crecimiento de la base imponible, ej. IVA, Ganancias, Transferencia de Inmuebles.

Impuestos de Tasa Progresiva: Continuos: a cada aumento de la base imponible le corresponde un aumento de la alícuota. Por escalas: a cada escala le corresponde un importe fijo más una alícuota sobre el excedente. Por categorías: a cada categoría le corresponde una alícuota.

Impuestos de Tasa Regresiva: los importes decrecen a medida que aumenta la base imponible.

Elementos de la definición de tributo.

De la anterior definición se desprenden cuatro elementos que se analizan a continuación.

Sujeto pasivo: el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la Ley, resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria principal, así como las formales inherentes a la misma. Sin embargo, por razones de técnica o eficacia recaudatoria o por razones de seguridad para el cobro, es frecuente que en determinados casos se extienda el deber de pagar el tributo a personas que no son titulares de la capacidad contributiva, ni tampoco del hecho imponible en el sentido que acabamos de expresar. Es decir, que no son titulares de la capacidad contributiva manifestada por el objeto económico del tributo que se trata de recibir en el concepto legal del hecho imponible y de gravar con la realización del mismo en concreto. Cuando esto sucede, se establece, junto al contribuyente, la figura del sustituto, sustituto que será aquel sujeto pasivo que, por imposición de ley, y en lugar de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria de las que es titular el contribuyente.

Sujeto Activo: En este caso el Estado y las obligaciones son de dos: clases principales y secundarias.

Las principales consisten en la percepción del cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, por que no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, por que la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar.

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

Objeto: cuando se habla del objeto del tributo se esta haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto quedara precisado a través del hecho imponible.

El hecho imponible es un concepto que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo. Se trata de un hecho jurídico establecido por una norma de rango legal, cuyos efectos

también habrán de estar contemplados y determinados por la ley. Además, el acreedor y el deudor de la obligación tributaria tienen nula capacidad de disposición o negociación sobre los efectos del hecho jurídico cuya realización genere, por ley, una obligación tributaria. El núcleo estructural del hecho imponible supone la existencia de una manifestación concreta de capacidad contributiva, determinada territorial y temporalmente con precisión.

Por otro lado, la ley tiene una gran libertad de maniobra para determinar la estructura del hecho imponible, pudiendo contemplar la tipificación de cualquiera de las manifestaciones de capacidad contributiva existentes, ya sean generales o parciales; hechos instantáneos o hechos dados durante un plazo de tiempo determinado; o bien, hechos producidos dentro del territorio del Estado o fuera de él, en el supuesto de que el poder tributario tenga legitimación para tal gravamen extraterritorial.

Base imponible: es la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible. Es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto.

Los Impuestos

El impuesto a las superrentas: es un impuesto a los beneficios extraordinarios. Se pueden dilucidar dos modalidades:

Resultado de la comparación de los beneficios reales de cada año con los de un período - base anterior.

Beneficios que exceden la tasa normal del beneficio respecto al patrimonio neto de cada empresa. Responde al concepto de superrenta

Efectos económicos: en la medida en que el legislador haya acertado en el Definición de la renta normal, el impuesto no será trasladable. Los beneficios excedentes son característicos de los monopolios.

Los impuestos a las superrentas y a la renta normal:

Impuesto a la renta normal: 1) premia a quienes supieron obtener de sus empresas rendimientos superiores a los normales, favoreciendo el desarrollo de las actividades productivas; 2) exige una porción exorbitante de la renta efectiva y niega importancia al impuesto como elemento decisivo para alentar mejores explotaciones que dependen de la tecnología y del acceso a la provisión de capital y crédito; 3) es utilizable con fines de estímulo en las explotaciones agropecuarias.

impuesto a las superrentas: 1) presupone una determinación fácilmente calculable de la renta excedente, mientras que es sumamente difícil; 2) incide directamente a las empresas que las producen sin posibilidad de traslación por lo que permite al Estado cobrar el impuesto del contribuyente indicado por la ley (equidad); 3) adecuado para gravar a las empresas industriales y comerciales.

El Impuesto al Gasto: sustituirá al impuesto a la renta y se funda en la innegable manifestación de capacidad contributiva que el gasto total de las personas físicas pone en evidencia. Excluye de la materia gravada el ahorro

Críticas:

Difícil administración

Problemas propios del impuesto a la renta

Dificultad en la determinación de los ahorros netos del período

Inconvenientes y tentativas de evasión fiscal en la delimitación de los gastos de consumo individual o de la familia y las inversiones y los gastos de explotación de las empresas de propiedad del contribuyente

Tendencia a ser regresivo

El impuesto a la renta:

Concepto de renta:

Teoría de las fuentes: la renta es el producto neto periódico de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. Excluye las ganancias ocasionales

A favor: la aplicación de alícuotas progresivas sobre las ganancias ocasionales ocasionaría desigualdad.

Teoría del incremento patrimonial neto más consumo: renta comprende además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales y las provenientes del juego, herencias, legados y donaciones

Teoría de Irving Fisher: la renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Surgen dos consecuencias:

No sólo los ingresos monetarios, también el goce de los bienes en poder del contribuyente.

No se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo, sino al ahorro, ya sea para consumo futuro o para inversión.

Sistemas de imposición a la renta:

Cedulares:

Cada clase de rentas está sujeta a un impuesto por separado; no hay compensación entre ganancias y pérdidas de diferentes categorías.

No cabe la aplicación de alícuotas progresivas

No caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.

Se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.

Pueden quedar fuera de cualquier gravamen, rentas no clasificadas en ninguna de las categorías definidas por la ley, como también pueden existir intereses y gastos no atribuibles a ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente, quien deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente.

Se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas: rentas ganadas (derivan del trabajo) y rentas no ganadas (derivan del capital).

Global:

Hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas físicas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes.

Pueden practicarse las deducciones por mínimo de sustento, por cargas de familia y por gastos de salud y de educación.

Puede aplicarse la progresión de alícuotas en forma racional.

La discriminación de rentas puede lograrse mediante la disminución del monto de la renta gravada en un porcentual o en sumas determinadas, cuando ella provenga del trabajo personal.

Se gravan tanto las rentas obtenidas en el país donde se domicilia el contribuyente, como las de fuente extranjera. A los no domiciliados en el país, sólo se los grava por sus rentas de fuente nacional.

Sistemas mixtos: se pueden dar:

A través de la adopción de un sistema de impuestos cedulares sobre las rentas de diferentes fuentes, e integrarlo con un impuesto complementario personal sobre el conjunto global de las rentas.

A través de la coexistencia de impuestos reales con el impuesto personal a la renta de las personas físicas.

A pesar de la adopción de un sistema de impuesto unitario, personal y progresivo sobre la renta neta global, las necesidades recaudatorias aconsejaron al legislador a adoptar medidas tendientes a asegurar la retención del impuesto en la fuente de las rentas. Las razones de la retención mencionada son:

La administración pone a cargo de un solo sujeto el cobro de los impuestos correspondientes a muchos contribuyentes.

Se crea una responsabilidad de otros sujetos que garantizan el pago del impuesto tanto en el caso de haber efectuado la retención como en el caso de haberla omitido.

Asegura el cobro de los impuestos en aquellos casos en que los contribuyentes, por domiciliarse en el exterior o por no ser fácilmente detectables, podrían eludir el pago.

Logra el pago del impuesto a la renta a medida que ésta se produce.

Impuestos Reales:

Impuestos sobre las rentas de inmuebles

Impuestos sobre la renta de capitales mobiliarios y rentas de títulos

Impuesto a los sueldos y salarios

Impuesto real sobre los beneficios netos de empresas

Impuesto a los beneficios de profesiones, artes y oficios u otras actividades con fines de lucro ejercidas por personas sin relación de dependencia

El impuesto personal a la renta: por su carácter unitario, este impuesto debería comprender todas las rentas de las personas físicas.

El impuesto debería abarcar todas las rentas incluyendo las de fuente extranjera. Cuando mayores sean las exenciones, el impuesto personal pierde significado y tiende a ser inequitativo. Al eximirse las rentas de algunas

actividades puede provocarse un abandono de las actividades más gravadas. Otra consecuencia de la personalidad del impuesto es la adopción de la progresividad de las alícuotas. Otros elementos que derivan del carácter personal: deducciones de los intereses pasivos, de la renta no imponible, de las cargas de familia, de los gastos para la salud, etc.

La estructura del impuesto plantea una serie de problemas:

Sujeto pasivo del impuesto: se plantea el problema de la atribución de la renta en el caso de contribuyentes casados y con hijos u otros parientes a cargo, pero con ingresos del cónyuge y dichas personas a cargo. Hay 3 métodos de atribución:

Sumar réditos de ambos cónyuges y dividir el resultado por dos y atribuir la mitad a cada uno, aplicándoles la alícuota correspondiente a cada uno de ellos individualmente.

Atribuir a cada cónyuge por separado el rédito obtenido por él.

Sumar los réditos de ambos cónyuges y aplicar sobre dicha suma una alícuota reducida respecto de la que rige para los contribuyentes individuales.

En cuanto a los réditos de los hijos menores, incapacitados u otros parientes a cargo, se suelen atribuir a la persona o a las personas a cuyo cargo ellos estén, especialmente si estos sujetos gozan del usufructo legal de los bienes de los hijos y otros.

Concepto de rédito imponible: se ha llevado a cabo la inclusión de las llamadas ganancias de capital en el ámbito del concepto de renta y su sometimiento al impuesto personal. Dicha inclusión permite alcanzar el objetivo de la imposición de todos los ingresos y de la compensación, a fin de que se evidencie la verdadera capacidad contributiva del sujeto. Además, mediante esa inclusión, es posible evitar problemas de equidad y de evasión fiscal que se originan por la transformación de ganancias periódicas en ganancias de capital.

Problemas de la progresividad:

Adoptar como base del impuesto, un promedio de tres o más ejercicios. Otra consiste en aplicar a la ganancia exorbitante ocasional o de capital la alícuota que según la ley corresponde al nivel de renta del contribuyente, excluyendo dicha ganancia. En realidad el problema no se origina por la aplicación de un impuesto progresivo sino por el principio de gravar esta clase de ingreso en el momento de su realización.

Afecta la equidad vertical del impuesto.

Favorece el incremento desaprensivo de los gastos y costos que, al ser deducible, serán soportados por el Estado.

Favorece la elección del ocio en lugar del trabajo, cuando el incremento marginal del ingreso después del impuesto es menor que el costo marginal del esfuerzo necesario para obtenerlo.

Sustitución del ahorro por el consumo

Concepto de ganancia en términos reales o en términos monetarios: el ingreso se computa en dinero. En épocas de inflación la adopción de los valores nominales sin ajustes para tener en cuenta la depreciación de la moneda requiere la adopción de medidas conducentes a reajustar los balances de

modo de excluir del impuesto la ganancia ficticia que aparece como consecuencia de la inflación. La imposición no puede sistemáticamente asumir como base imponible una renta ficticia pero puede admitirse su aplicación transitoria como imposición reguladora.

Realización de la renta: la doctrina y la jurisprudencia tributaria han introducido como requisito para la imposición a de la renta, su realización ya que el fisco no puede pretender que esté sometido al impuesto el rédito - producto que aún no se haya separado de su fuente productora ni los aumentos patrimoniales que no son definitivos por ser simplemente estimados, al carecer del carácter irreversible que le otorga la venta. Además, el requisito de realización responde a un recaudo equitativo para la exigibilidad del impuesto: lo que no está disponible para el contribuyente, tampoco ha de estarlo para el Fisco y lo que no es definitivo para el contribuyente y está aún ligado al riesgo empresario, no puede ser sometido al impuesto.

Por su parte, la doctrina económica - financiera no comparte la opinión pero admite su aplicación. Sostienen que la adopción del concepto de renta como incremento patrimonial neto más consumo, exige que los aumentos patrimoniales se graven en el período fiscal en que se producen, sin que tenga relevancia su conversión en dinero.

Imposición de rentas subjetivas o presuntas: el concepto de renta, frente al principio, rector de la capacidad contributiva, no puede dejar fuera de su ámbito el goce directo por su propietario de la utilidad o de los servicios que prestan los bienes de uso que obran en su patrimonio. Sin embargo, la imposición de la renta de goce está expuesta a serios inconvenientes:

Implica la deducción de las pérdidas que pueden ocasionar los bienes de uso a sus propietarios pudiendo, éstas, ser reales o resultar abultadas frente a un rédito bruto que consiste en el valor locativo y puede ser subestimado.

Inequidad en la estimación del valor de las rentas de goce. Una solución podría consistir en no gravar las rentas de goce dentro del impuesto a la renta e incluir los valores capitales de los bienes en cuestión en el monto imponible de un impuesto al patrimonio.

Imposición del ahorro: hay dos posturas:

Si el impuesto a la renta grava la parte ahorrada, ésta queda sujeta a una doble imposición: la 1º en ocasión de producirse el rédito y la 2º al gravarse la serie de rentas futuras procedentes de la inversión de la parte ahorrada.

No se puede hablar de una doble imposición puesto que no se grava dos veces la misma cosa: la parte ahorrada de la renta produce sus frutos, pero éstos son rentas de otros ejercicios y derivan de procesos productivos diferentes.

Hay quienes propugnan la exención del ahorro para favorecer la formación del Capital y el desarrollo económico.

Traslación e incidencia del impuesto personal a la renta global: la doctrina sostiene la tesis de la no trasladabilidad de este impuesto, fundándose en su naturaleza personal y progresiva, que lo sustrae del mecanismo del mercado y de la formación de los precios. Sin embargo, no hay motivo alguno para excluir

este impuesto del cálculo económico que los contribuyentes efectúan como base de su conducta en los mercados en que actúan con sus ofertas de productos o su demanda de factores e insumos.

Efectos sobre las inversiones y la asunción de riesgos empresariales: la decisión sobre inversiones depende, principalmente, del cotejo entre perspectivas de ganancias mediante las nuevas inversiones y el costo de éstas. La existencia de un impuesto personal y progresivo hace disminuir las ganancias en perspectiva, tanto más cuanto más elevadas sean las alícuotas marginales del impuesto.