

PRESION TRIBUTARIA

MARIA G. BARONE

DOCENTES A CARGO
DRA. LAURA CIPRIANO
LIC. AMELIA RAMIREZ

TUTOR
CPN HECTOR DANIEL BALDINI

SEMINARIO DE GRADUACION
CONTADOR PUBLICO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD F.A.S.T.A.

1998



BIBLIOTECA

ABSTRACT

The aim of this project is investigate Mar del Plata's companies situation related with tributary laws fulfillment. The general objective is to inquire if national, provincial and local tributes gathering produce a tributary pressure that affect the property right of Mar del Plata's companies.

The tributary pressure has been chosen as the investigation theme due to the fact that tributes payment is now one of the major problems of the companies located at Mar del Plata and that one of the constitutional guarantees, the property right, could be affected.

SINTESIS

Este proyecto pretende investigar la situación de las empresas marplatenses con relación al cumplimiento de las normas tributarias vigentes. El objetivo general es indagar si la concurrencia de tributos nacionales, provinciales y municipales produce una presión tributaria que afecta el derecho de propiedad de las empresas de Mar del Plata.

La presión tributaria ha sido elegida como tema de investigación debido a que el pago de impuestos es uno de los principales problemas de las empresas en la actualidad y a que una de las garantías constitucionales podría encontrarse afectada: el derecho de propiedad.

TEMA: PRESIÓN TRIBUTARIA

El problema que se plantea en este trabajo es la medida en que afecta la presión tributaria al derecho de propiedad de las empresas. El objetivo general del trabajo es indagar si la concurrencia de tributos nacionales, provinciales y municipales produce una presión tributaria que afecta el derecho de propiedad de las empresas de Mar del Plata.

Los objetivos específicos son los siguientes:

1. Conceptualizar el derecho de propiedad conforme a la Constitución Nacional.
2. Determinar qué impuestos nacionales y provinciales y qué tasas municipales deben pagar las empresas de Mar del Plata.
3. Analizar jurisprudencia con relación a la carga impositiva y el derecho de propiedad.
4. Analizar un caso: determinar la presión tributaria que soporta una empresa de Mar del Plata.

Hipótesis:

La presión tributaria que deben soportar las empresas, derivada de los impuestos y tasas que deben pagar en relación con su actividad, provoca que éstas no puedan absorberla sin deteriorar su capital.

Para analizar la hipótesis se trabaja con las siguientes variables:

- actividad de las empresas:
 - comercial:
 - minorista
 - mayorista
 - de producción de bienes
 - de prestación de servicios
- ramo
- tipo societario
- capital
- bienes que poseen las empresas

- nivel de venta
- resultado económico de las empresas
- cantidad de empleados
- impuestos y tasas que deben pagar las empresas:
 - impuestos nacionales
 - impuestos provinciales
 - tasas municipales
- ubicación del establecimiento

Se trata de una investigación explorativa y de tipo descriptiva, haciendo un análisis primario y de fallos jurisprudenciales y de un caso para determinar la presión tributaria que soporta una empresa de Mar del Plata.

Se hace un estudio longitudinal de los fallos jurisprudenciales respecto de casos planteados ante la justicia relacionados con la confiscatoriedad de los tributos, y un estudio sincrónico de los Estados Contables de un ejercicio de una empresa de Mar del Plata

Según el enfoque se trata de una investigación macro, ya que se atienden variables globales, y según el objetivo de una investigación básica, pero aplicada en cuanto al análisis de un caso particular.

MARCO TEORICO

El tema está enmarcado por el Derecho Tributario Constitucional, el cual se forma con los principios y normas constitucionales que rigen la tributación, comprende el poder tributario, la distribución de las facultades impositivas entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales y especialmente las garantías constitucionales que limitan el ejercicio del poder estatal.

El Derecho Tributario Constitucional tiene como única fuente preceptos y normas constitucionales. Es tributario por el objeto al que se refiere.¹

El Derecho Tributario es la parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos. Se distingue del resto de las manifestaciones de la actividad financiera por tener objetos o institutos exclusivos, no regulados por otra rama del derecho.²

En lo que respecta a la ubicación del derecho tributario, por su objeto, pertenece al derecho público. Se trata de normas e instituciones inspiradas en principios de orden público, que son la salvaguardia de los fundamentos de la sociedad y del Estado.³

El objeto del Derecho Financiero es el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, comprendiendo los aspectos político, económico, social, administrativo y jurídico.⁴

La actividad financiera pública incluye dos tipos de acciones: la obtención de recursos y la realización de gastos, con la finalidad de darle efectividad y vigencia a las instituciones constitucionales. En este sentido la actividad financiera se caracteriza como medial o instrumental.⁵

"El Derecho Tributario es definible como el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, la recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean éstos impuestos, tasas o contribuciones especiales."⁶

¹ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Pág. 16.

² Martín, José María. Derecho Tributario Argentino. Pág. 127.

³ Martín, José María. ob. cit. Pág. 130.

⁴ Martín, José María. ob. cit. Pág. 125.

⁵ Corti, Horacio. Derecho Financiero. Pág. 185.

⁶ Martín, José María. ob. cit. Pág. 129.

Impuesto es el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza:

- objetiva: independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere, o
- subjetiva: teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos (estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortuna).⁷

Los impuestos consisten en detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coactiva y que satisfacen necesidades públicas.⁸

Las tasas son prestaciones obligatorias, no facultativas, establecidas por la ley, de naturaleza tributaria.⁹ Son tributos exigidos por el Estado como contraprestación por la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible.

Las contribuciones especiales son tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado.¹⁰

La relación existente entre la cantidad de riqueza de los particulares detráida a favor del Estado y la cantidad total de esa riqueza obtenida durante el mismo período de tiempo es la presión tributaria. La misma puede medirse en forma nacional, sectorial (industria, comercio, etc.) o individual.

La presión tributaria nacional está dada por la cantidad de recursos tributarios percibidos por el Estado, en un período determinado, en relación a la cantidad de bienes y servicios producidos en ese mismo Estado, durante el mismo lapso de tiempo. Sirve como índice de sacrificio: proporción que el contribuyente debe aportar para el mantenimiento del Estado.

Uno de los principios del Derecho Tributario Constitucional es la proporcionalidad que deben respetar los impuestos. La proporcionalidad como garantía de los derechos de los contribuyentes está implícitamente comprendida en el art. 17 de la Constitución Nacional, que trata de la garantía del derecho de propiedad.

⁷ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 255.

⁸ Martín, José María. ob. cit. Pág. 43.

⁹ Martín, José María. ob. cit. Pág. 84.

¹⁰ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 241.

Proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.¹¹ La proporcionalidad representa una de las bases más firmes para lograr la equidad que es otra garantía constitucional.

La tributación no debe expropiar el patrimonio, entendido como la universalidad de los derechos de cada uno de los habitantes. Los derechos constitucionales son el núcleo decisivo del patrimonio. De ahí que habrá confiscación cuando se impida de manera arbitraria el ejercicio de los derechos constitucionales al afectar la suma de bienes y recursos que se requieren como condición para ejercer aquellos derechos.¹²

Un tributo que insuma la riqueza, el capital o la renta, tornaría ilusorio el derecho de propiedad sobre la cosa u objeto afectado por dicho tributo, ya que su titular no gozaría de su propiedad.

El impuesto sería una especie de instrumento utilizado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes. Los impuestos no pueden ser confiscatorios, no ya en el sentido que se respete la garantía formal de legalidad, sino que no se quite al derecho de propiedad su contenido.¹³

La confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva del obligado.¹⁴

La proporcionalidad podría equipararse al grado o medida con que se determina la presión tributaria. Es un concepto de difícil concreción en términos absolutos ya que la capacidad contributiva está sujeta a la influencia de factores políticos, económicos y sociales.

La riqueza requiere un cierto margen de libertad para que sus fuerzas naturales puedan conservarse, reproducirse y progresar, por eso, la carga tributaria, en principio, solo puede tomar, para ser lícita, una porción, la menor posible, de la riqueza. La medida de esa porción

¹¹ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 52.

¹² Corti, Horacio. ob. cit. Pág. 192.

¹³ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 328.

¹⁴ Casás, José Osvaldo. Presión Fiscal e Inconstitucionalidad. Pág. 108.

la dará, aparte de las circunstancias de tiempo, lugar y país, la propia naturaleza de la riqueza y la función que el Estado atribuya al tributo de que se trata.¹⁵

Desde el punto de vista constitucional, la porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), jamás podrá llegar a despojar la propiedad del contribuyente, que se produciría si esa porción no guardara esa razonable prudencia. Siendo lícita la actividad, el contribuyente goza de la garantía del derecho de propiedad, que representa una verdadera autolimitación del poder del Estado.

La proporcionalidad tributaria puede ser contemplada desde distintos puntos de vista:¹⁶

- atendiendo a la presión que un solo tributo produce sobre una sola riqueza y por razón de un solo hecho imponible
- presión tributaria que producen dos o más tributos sobre la misma riqueza y por el mismo hecho imponible, lo que da lugar a la doble imposición
- cuando más de un tributo afecta una misma riqueza pero por distintos hechos imponibles y, a su vez, cuando más de un tributo afecta a un mismo sujeto por el conjunto de riquezas y en virtud de distintos hechos imponibles.

Hay que considerar en el problema de la proporcionalidad no sólo a los tributos impositivos, existen otros tributos, como las contribuciones especiales de mejoras y las tasas que están afectando, junto con los impuestos, las mismas riquezas.

La Constitución ha previsto el ejercicio concurrente de los poderes tributarios reservados para sí por las provincias y de los que éstas han delegado a la Nación (con excepción de los impuestos aduaneros). La superposición de impuestos en sí no es inconstitucional, ya que la misma está establecida en la Constitución, pero sí lo es cuando, merced a la superposición de impuestos se violan otras cláusulas constitucionales como la del desarrollo comercial y el derecho de propiedad.

¹⁵ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 54.

¹⁶ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 55.

CONCEPTO DEL DERECHO DE PROPIEDAD CONFORME A LA CONSTITUCION NACIONAL

"La propiedad implica el dominio sobre toda cosa mueble o inmueble. Este es el concepto de propiedad como derecho real del Derecho Civil, pero en el Derecho Constitucional, el concepto de propiedad no coincide con el que prevalece en el Derecho Civil. La propiedad constitucional, ha dicho la Corte, abarca todo lo que es susceptible de valor económico"¹⁷

"Dentro del concepto de propiedad están todos los intereses apreciables que el hombre puede poseer fuera de sí mismo, de su vida y de su libertad"¹⁸

Se refiere a todo aquello que forma el patrimonio del habitante de la Nación. Los derechos patrimoniales son aquellos que sirven para la satisfacción de las necesidades económicas del titular y que son apreciables directamente en dinero.¹⁹

Derechos concretos que integran el concepto de propiedad:²⁰

- a. derechos reales: aquellos ejercidos sobre una cosa
- b. derechos creditorios o personales: aquellos ejercidos contra una o más personas determinadas (deudores) como contrapartida de una obligación a cargo de éstas
- c. derechos patrimoniales regulados por el derecho administrativo, ya sea sobre cosas o contra el Estado y los administrados, por ejemplo: concesiones, permisos, derechos de uso.
- d. el derecho a transmitir y recibir bienes por causa de muerte
- e. los derechos de propiedad intelectual, industrial y comercial
- f. la propiedad de la tierra

El derecho de propiedad ha existido y existirá siempre, porque está en la naturaleza humana y lo defiende un eterno sentimiento de justicia social. El fin inmediato consiste en ofrecer a

¹⁷ Quiroga Lavié, Humberto. Lecciones de Derecho Constitucional. Pág. 225.

¹⁸ Ekmedjian, Miguel Angel. Manual de la Constitución Argentina. Pág. 129.

¹⁹ Ekmedjian, Miguel Angel. ob. cit. Pág. 129.

²⁰ Ekmedjian, Miguel Angel. ob. cit. Pág. 130.

la personalidad los medios de satisfacer sus necesidades, de completar la vida del lado de las cosas materiales o de perfeccionar al hombre en su existencia física.²¹

Es uno de los elementos principales que capacita a las personas para ejercer los demás derechos constitucionales. La posibilidad de comerciar, de expresar, de ejercer industria, de educar, de ser educado, de gozar de salud, de levantar templos y de viajar, aumenta o disminuye según que el titular cuente con mayores o menores atributos materiales o culturales. Esta especial función de la propiedad le ha dado un tratamiento constitucional distinto del de otros derechos.²²

La Constitución Nacional reconoce y declara el derecho de propiedad privada en el art. 17, diciendo que ella es inviolable y que ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley.²³ Protege la propiedad contra la acción de los particulares y contra la acción de los poderes públicos.²⁴

La inviolabilidad que expresa el texto constitucional no significa que el derecho de propiedad tenga un rango superior al de los demás derechos individuales, o que no pueda ser reglamentado, significa que ni el Estado ni los particulares pueden privar a una persona de ellos arbitrariamente, o restringírselos más allá de lo razonable, de forma tal que en los hechos signifique una anulación o alteración del derecho, prohibida por el art. 28 de la Constitución.²⁵

Que la propiedad sea inviolable no significa que ella no pueda ser restringida por razones de interés público.²⁶ La función social de la propiedad es una limitación genérica sobre el derecho de propiedad que impide que el titular de éste pueda usarlo en forma disfuncional o contraria a los principios de la moral social media. Se traduce en limitaciones específicas al ejercicio del derecho e, incluso, en la imposición de cargas al propietario en función del bien común.²⁷

La Constitución establece que para que una persona pueda ser privada de sus derechos se requieren dos recaudos:

²¹ Gonzalez Calderón. Derecho Constitucional Argentino. Pág. 197.

²² Grondona, Mariano. La reglamentación de los Derechos Constitucionales. Pág. 121.

²³ Gonzalez Calderón. ob. cit. Pág. 197.

²⁴ Lozada, Salvador. La Constitución Nacional anotada. Pág. 55.

²⁵ Ekmedjian, Miguel Angel. ob. cit. Pág. 132.

²⁶ Quiroga Lavié. ob. cit. Pág. 225.

²⁷ Ekmedjian, Miguel Angel. ob. cit. Pág. 128.

a. la existencia de una causa legal en sentido amplio:

- que haya una disputa sobre la titularidad de un derecho
- que un derecho o la cosa sobre la cual éste recae sean afectados en garantía del cumplimiento de alguna prestación a cargo del titular
- que el estado disponga el traspaso de la titularidad del derecho

b. la substanciación de un proceso judicial previo, que verifique la existencia de la causa legal

Ambos requisitos deben darse necesariamente, ya que la sola existencia de causa legal no justifica el desapoderamiento, ya que el reconocimiento definitivo sólo lo da la sentencia.²⁸

El hecho de que ella está indicada de una manera expresa, demuestra que los constituyentes se preocuparon de rodear de garantías los derechos que consideraron debían, ante todo, ser protegidos. Cuando se dictó la Constitución Nacional, la propiedad necesitaba ser protegida, porque se salía de una época en la cual el Poder Público no estaba todavía habituado a refrenar su acción en presencia de los intereses legítimos de los ciudadanos. Este mismo principio existe en otros países sin estar elevado a la categoría de derecho constitucional, sino contenido en los Códigos Civiles.²⁹

La Constitución menciona dos facultades gubernamentales extraordinarias: la facultad impositiva y la facultad de expropiar mediante ley formal. Estas excepciones no afectan los demás derechos constitucionales, permiten al gobierno financiar la administración pública, llevar adelante obras y proyectos públicos, proveer a la defensa común y a la administración de justicia y realizar una limitada e indirecta redistribución de los ingresos.³⁰

Estas facultades son limitadas por la jurisprudencia y por la propia Constitución. Si la limitación o reducción de los derechos de propiedad no tuviera fronteras, el derecho constitucional de propiedad no sería supremo, sino subordinado a la voluntad legislativa del momento.³¹

El art. 17 de la Constitución dice: "... La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. ..." La confiscación de bienes puede ser definida como cualquier

²⁸ Ekmedjian, Miguel Angel. ob. cit. Pág. 133.

²⁹ Lozada, Salvador. ob. cit. Pág. 55.

³⁰ Grondona, Mariano. ob. cit. Pág. 122.

³¹ Grondona, Mariano. ob. cit. Pág. 123.

restricción de los derechos patrimoniales mas allá de las pautas de razonabilidad previstas por la jurisprudencia. Un acto es confiscatorio cuando altera un derecho patrimonial.

La confiscación era conocida como una sanción penal por un delito, que se refería a todos los bienes del individuo. Este concepto histórico fue ampliado por la jurisprudencia a supuestos no previstos originariamente. El concepto se extiende a ámbitos no penales y no se limita a los casos de desapoderamiento de la totalidad o de una parte sustancial de los bienes de una persona, se ha aplicado el concepto de confiscación, por ejemplo, en materia impositiva, para establecer límites máximos a las alícuotas de ciertos impuestos; para corregir las regulaciones judiciales de honorarios, cuando éstas se apartan de los límites mínimos o máximos previstos en las leyes respectivas; para establecer topes máximos a las reducciones de haberes jubilatorios; etc.³²

³² Ekmedjian, Miguel Angel. ob. cit. Pág. 143.

TRIBUTOS QUE ALCANZAN A LAS EMPRESAS DE MAR DEL PLATA

Antes de definir el límite máximo de presión tributaria a que puede ser sometido el contribuyente sin violentar garantías constitucionales, con particular referencia al régimen jurídico de nuestro país, y tomando como punto de partida la doctrina judicial, resulta indispensable precisar qué gravámenes deberán ser computados para finalmente confrontarlos con tal tope.

No deben computarse aquellos tributos extraordinarios que no gravitan en forma regular sobre el contribuyente, como el impuesto sucesorio o la contribución de mejoras.

LEYES NACIONALES

- IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LEY 20.628

Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal están sujetas al gravamen. Los residentes en el país tributan sobre la totalidad de las ganancias obtenidas en el país o en el exterior. (art. 1)

La ley supone que el sujeto empresa o sociedad es potencialmente capaz de obtener y reproducir cualquier tipo de renta bajo la idea de fuente generadora de renta permanente y, por ende, considera gravados todos sus resultados, aunque no se realicen habitualmente, se relacionen o no con su objeto o su actividad principal y hagan o no a la profesión habitual, salvo que sea aplicable alguna exención del impuesto.³³

- CARGAS SOCIALES POR EMPLEADOS

El empleador está obligado a ingresar en total el 35% del monto de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia:

- Jubilación:	16%
- INSSJyP:	2%
- Obra Social	5%

³³ Martín, Julián Alberto. Impuesto a las Ganancias. Pág. 5.

- Asignaciones Familiares 9%
- Fondo Nacional de Empleo 3%

LEYES PROVINCIALES

- IMPUESTO INMOBILIARIO.

CODIGO FISCAL. LIBRO SEGUNDO. TITULO I.

Los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño, deben pagar anualmente este impuesto por cada inmueble situado en la Provincia. (art. 129)

El monto imponible del impuesto está constituido por la valuación fiscal de cada inmueble (art. 130). La alícuota es fijada por la Ley Impositiva en su art. 2.

El impuesto debe ser pagado anualmente, en una o varias cuotas. (art. 134)

- IMPUESTO SOBRE INGRESOS BRUTOS.

CODIGO FISCAL. LIBRO SEGUNDO. TITULO II.

El hecho imponible es el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, de cualquier actividad a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto y el lugar donde se realice. (art. 143)

El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. (art. 148)

Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas. (art. 162)

El período fiscal es el año calendario. El gravamen se liquida e ingresa mediante anticipos bimestrales. (art. 167)

La Ley Impositiva fija la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de la actividad, como asimismo los importes mínimos correspondientes a los anticipos. (art. 185)

- IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES.

CODIGO FISCAL. LIBRO SEGUNDO. TITULO III.

Los propietarios de vehículos automotores radicados en la Provincia, pagarán anualmente el impuesto, según los diferentes modelo-año, modelo de fabricación, tipos, categorías y/o valuaciones, que se establezca en la Ley Impositiva. (art.191)

ORDENANZAS MUNICIPALES

- TASA POR ALUMBRADO, LIMPIEZA Y CONSERVACION DE LA VIA PUBLICA.

ORDENANZA FISCAL. LIBRO SEGUNDO. TITULO I.

Corresponde abonar la contribución por cada inmueble beneficiado con los servicios de alumbrado, limpieza y conservación de la vía pública - o algunos de ellos -, situado en la jurisdicción municipal del Partido de General Pueyrredón. (art. 62)

Son contribuyentes: (art. 73)

- los titulares del dominio de los inmuebles, con exclusión de los nudos propietarios.
- los usufructuarios.
- los poseedores a título de dueño.

La base imponible está constituida por la valuación provincial de los inmuebles efectuada de acuerdo a lo establecido por la Ley de Catastro Territorial de la Provincia N° 10.707 (art. 74).

- TASA POR INSPECCION DE SEGURIDAD E HIGIENE.

ORDENANZA FISCAL. LIBRO SEGUNDO. TITULO IV.

Corresponde abonar la tasa por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias y actividades asimilables, y aún cuando se trate de servicios públicos que se desarrollen en locales, establecimientos u oficinas. (art. 85)

La tasa es proporcional a la suma de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. (art. 86)

Es contribuyente del gravamen toda persona natural o jurídica titular de los comercios, industrias y servicios alcanzados por la tasa. (art. 98)

El período fiscal es el año calendario. El gravamen se liquida e ingresa mediante anticipos bimestrales. (art. 105)

La alícuota general está fijada en el art. 8 de la Ordenanza Impositiva, en el 0.6%.

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

La justicia se ha referido a la confiscatoriedad de los tributos en numerosas oportunidades y respecto de casos de distinta naturaleza. Las causas planteadas por los contribuyentes se refieren a la presión tributaria de un impuesto en particular y no respecto de todos los impuestos que deben pagar.

"Los gravámenes pueden ser más o menos elevados a discreción del Poder Legislativo, con tal que no importen el desconocimiento del Derecho fundamental consagrado por el art. 17 de la Constitución Nacional, sobre el que descansa la organización de las sociedades civilizadas, pues no sería admisible que a la sombra de la facultad impositiva del poder nacional, provincial o municipal, quede suprimida la garantía de la inviolabilidad de la propiedad por imposiciones que constituyan una exacción sobre el referido derecho, por restricciones excesivas o prohibiciones injustas impuestas al ejercicio de la misma." (Fallos: 155-78, 138-187, 136-316, 140-198, 150-430)³⁴

Existen dentro de nuestro ordenamiento institucional determinadas materias que quedan fuera del control del Poder Judicial, como una forma de asegurar el republicano equilibrio entre las tres ramas de la administración. Los jueces carecen de atribuciones para evaluar el acierto o eficacia de los instrumentos legales, razón por la cual les está vedado emitir "juicios de conveniencia", para desde ese punto de partida concluir declarando la inconstitucionalidad de las leyes.³⁵ Pero no hay potestades absolutas para la autoridad, el Poder Judicial, al ejercer el elevado control de la constitucionalidad de las leyes, debe mostrarse celoso en el uso de las facultades que le son propias. Manteniendo la restricción a las causas de contenido político, nada obsta a que en situaciones de desborde de la presión fiscal por la acción concurrente del obligado, del poder impositivo de distintos niveles de gobierno, se admita la judiciabilidad plena, como instrumento eficaz para decretar la interdicción de la arbitrariedad a que conducen tributos descoordinados, cumpliendo la superior tarea de tutelar las garantías constitucionales.³⁶

³⁴ Gonzalez Calderón. ob. cit. Pág. 223.

³⁵ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pag. 151.

³⁶ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pag. 152.

Por ello, las funciones del Congreso de imponer contribuciones y del Poder Ejecutivo de recaudar las rentas, únicamente quedan sujetas al control judicial cuando mediante los respectivos actos se lesione algún derecho de los contribuyentes protegido por la Constitución o consagrado en las leyes.

En el fallo López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, la Corte Suprema consideró que "escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas Provinciales (Fallos: 242-73; 249-99; 286-301). Es que, en este aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7-333; 51-350; 114-262; 137-212; 174-353; 243-98; 286-301). De tal manera, tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales."³⁷

La Corte Suprema ha reconocido que constituye confiscación la aplicación de impuestos y contribuciones de mejoras que insuman una parte sustancial del valor de la propiedad o de su renta (Fallos: 201-165, 205-131, 205-532, 209-114 y 209-200).³⁸ En el caso del impuesto inmobiliario a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valoración fiscal, y considerar la productividad posible del bien. Se ha requerido en distintos fallos, una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos: 220-1082, 1300; 239-157).³⁹

El carácter confiscatorio estará dado por la prueba de la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o el capital gravado (Fallos: 188-401, 177-373, 181-418, 181-423, 209-200).⁴⁰

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires estableció que "no se configura el supuesto de confiscatoriedad si la proporción del tributo no adquiere una magnitud que

³⁷ Revista Jurídica Argentina La Ley. Tomo 1992B. Pág. 332.

³⁸ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 66.

³⁹ Revista Jurídica Argentina La Ley, Director Carlos J. Colombo. Tomo 1992B. Pág. 332.

⁴⁰ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 68.

absorba una parte sustancial de la renta, ni aniquila la propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos." ⁴¹

En distintos casos⁴² se ha pronunciado diciendo que "las impugnaciones basadas en la cuantía del tributo solo deben acogerse en caso de que se demuestre que el mismo, en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente, resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio."

Según la Corte debe considerársele confiscatorio al impuesto cuando éste causa el aniquilamiento de la propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos (Fallo: 210-1208), o cuando importe el desapoderamiento de más del 33% de la utilidad resultan de una correcta explotación de inmuebles rurales, tratándose de una explotación razonable y en tiempos normales (Fallos: 196-511, 201-165, 202-242, 204-376, 205-364, 206-214, 247-207, 247-238, 209-114, 209-200, 210-33, 210-173, 210-310, 210-1204, 211-1781, 214-376, 220-1229, 220-1300, 220-1535, 222-208, 236-22).⁴³ Pero "si bien la inconstitucionalidad de los impuestos por su monto procedería cuando aniquilasen la propiedad o su renta en su sustancia, el control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho –cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo. El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y solo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado" (Fallos: 196-122; 220- 322; 236-22).⁴⁴

Es necesario tener en cuenta que el carácter de confiscatoriedad no puede ser establecido sino como consecuencia de un análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación (Fallos: 185-12, 184-542, 205-131).⁴⁵

⁴¹ SCBA, I 1180 S 7-8-90, Juez Laborde (MA). Carátula: Locourseio, José A s/ Demanda de inconstitucionalidad

⁴² SCBA, I 1183 S 31-5-88, Juez Laborde (SD). Carátula: Nida S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/Inconstitucionalidad del Decreto 2111/83. SCBA, I 1181 S 16-8-88, Juez Laborde (SD). Carátula: Licalde S.A. s/ Demanda de Inconstitucionalidad. SCBA B 51937 S 28-11-95, Juez Rodríguez Villar (SD). Carátula: Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. c/ Municipalidad de General San Martín s/ Demanda Contencioso Administrativo. SCBA I 1270 S 18-4-89, Juez Carragna Martínez (SD). Carátula: Casa Blanco S.C.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón s/ Demanda de Inconstitucionalidad. SCBA B 50259 S 28-3-95, Juez Rodríguez Villar (SD). Carátula: Consorcio de Propietarios Mayling Club de Campo c/ Municipalidad de Pilar s/ Demanda contencioso administrativa.

⁴³ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 66.

⁴⁴ Revista Jurídica Argentina La Ley, Director Carlos J. Colombo. Tomo 1992B. Pág. 332.

⁴⁵ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 68.

Luqui citando a Bielsa señala que "en la jurisprudencia de la Corte Suprema se encuentran algunas fórmulas que si bien se inspiran en principios de equidad, no siempre tienen la precisión y certeza necesaria para servir de base a un límite entre lo que es confiscatorio y lo que no lo es."⁴⁶

Casás citando a Carlos M. Giuliani Fonrouge consigna que "la fijación del porcentaje admisible depende de la apreciación subjetiva de diversos elementos y, por supuesto, en su determinación va implícito cierto margen de arbitrariedad. ¿Cuál es el criterio exacto para establecer la parte sustancial de la propiedad o de la renta? ¿Por qué el 33% o el 35 o el 40? Es una cuestión de apreciación personal. Parece fuera de razonable duda la inconveniencia de establecer un tope invariable, como límite de validez constitucional del impuesto, resultando preferible dejar librado al prudente arbitrio legislativo (y judicial en su defecto) la apreciación de las circunstancias de tiempo y espacio que determinan la elección de la cifra adecuada".⁴⁷

En el caso *Czarnecki, Marcos Edmendo c/ Municipalidad de Quilmes* la Suprema Corte ha establecido "que a fin de determinar si un gravamen resulta o no confiscatorio, debe evaluarse si la correspondencia entre el perjuicio irrogado a consecuencia de la tributación y el beneficio que se obtiene por el mismo concepto permite concluir que las pautas fijadas para determinar el gravamen (en el caso de una Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene) determinan la absorción de una parte sustancial de las ganancias razonablemente previstas."⁴⁸. En el caso *Tapera Arteché S.C.A. c/ Municipalidad de Magdalena* falló diciendo que "afecta el Derecho de Propiedad y la libertad de trabajar y comerciar la tasa municipal cuyo monto no guarda proporción con el costo del servicio y determina la absorción de una parte sustancial de las ganancias razonablemente previstas, resultando así confiscatorio en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente."⁴⁹

⁴⁶ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 65.

⁴⁷ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 80.

⁴⁸ SCBA, I 1297 S 8-5-90, Juez Rodríguez Villar (SD). Carátula: *Czarnecki, Marcos Edmendo c/ Municipalidad de Quilmes s/ Inconstitucionalidad art. 8, Ordenanza 5746 y Ordenanza 5511*

Respecto de determinados impuestos en particular, se han establecido parámetros para considerar la confiscatoriedad individual:

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes:

Se trata de un gravamen, derogado en 1973 sobre la sustancia patrimonial de los herederos que afecta directamente a la propiedad, ya que recae sobre el heredero desde el momento de la muerte del causante. Era un impuesto progresivo cuanto más grande era el monto de la sucesión y alejado el grado de parentesco del heredero respecto del causante.

En un principio se consideraba confiscatorio un impuesto del 15%, y luego del 20%. Posteriormente la Corte estableció el 33%, cualquiera fuera el grado de parentesco de los herederos con el causante y el monto hereditario (Fallos 190-159 y 234-129).⁵⁰ La progresión jugaba solo hasta ese límite, dando un tratamiento desfavorable a los pequeños contribuyentes, para ellos el impuesto era plenamente progresivo, en cambio para los grandes contribuyentes el impuesto era proporcional.⁵¹

La fijación del quantum de imposición admitido como constitucional no tenía fundamentación en las decisiones del tribunal, el cual no dio razones que expliquen adecuadamente el porqué de su adopción en lugar de cualquier otro.⁵²

Impuesto Inmobiliario:

La Corte ha establecido que dicho gravamen es confiscatorio cuando llega a absorber reiteradamente (por un cierto número de años) más del 33% de la renta anual del inmueble, siempre que el propietario lo explote en forma racional. No se pretende la mejor explotación posible, sino una explotación normal, según criterios razonables. No se computa la disminución o supresión de las utilidades por circunstancias eventuales, ni la que pudiera provenir de la inapropiada administración del contribuyente.⁵³ Por consiguiente el impuesto no se considera confiscatorio en los casos de inmuebles no explotados. (Fallo "Uriburu c/ Provincia de Córdoba" F: 201-165).⁵⁴

En este caso el criterio de la confiscatoriedad es relativo y se transforma en una mera cuestión de hecho: saber si existe o no una explotación racional, en lugar de ver si la finalidad del legislador era violar el derecho de propiedad.⁵⁵ Una explotación eficiente significa el debido

⁴⁹ SCBA I 1595 S 5-7-96, Juez Negri (SD). Carátula: Tapera Arteché S.C.A. c/ Municipalidad de Magdalena s/ Inconstitucionalidad Ordenanza 1057/92 Decreto 486/92

⁵⁰ Nino, Carlos Santiago. Fundamentos del Derecho Constitucional. Pág. 395.

⁵¹ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 329.

⁵² Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 79.

⁵³ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 112.

⁵⁴ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 330.

⁵⁵ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 331.

aprovechamiento de todas las posibilidades al alcance del común de las gentes dedicadas a esa especie de trabajo, lo que supone la incorporación de los capitales necesarios para tal fin.⁵⁶

Se trata de un impuesto creado sobre el capital y no sobre la renta, porque a pesar de que técnicamente el impuesto se mide sobre el valor del capital del inmueble, es un impuesto que debe pagarse con la renta, y únicamente afecta al capital cuando se trata de bienes inexplorados, en los cuales no rige la doctrina de la confiscatoriedad.⁵⁷

La Corte enerva la pretensión fiscal del Estado únicamente hasta el límite en que ésta excede de lo compatible con el principio de amparo del derecho de propiedad. No es inconstitucional la ley en sí, solamente es inconstitucional la pretensión que se funda en esta ley cuando viola el derecho de propiedad. Se trata de un conflicto que debe ser subsanado en el caso concreto, sin declarar inconstitucional la ley. (Fallo "Vázquez de Filipini c/ S.A. Weyss y Freitag" F: 206-21).⁵⁸

Impuestos a los Consumos:

La Corte ha afirmado que los impuestos que gravan las mercaderías, aunque en cantidad desmedida y excesiva con respecto al valor de ellas, si se trata de bienes de consumo, no son impuestos confiscatorios, porque la confiscatoriedad solo se aplica cuando se afecta el capital o la renta. (Fallo "Scaramella Hnos. c/ Provincia de Mendoza" F: 15-78).⁵⁹

Para que un impuesto al consumo sea considerado confiscatorio se requiere que estando incluidos en el precio de los artículos o mercaderías, el monto del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor (Fallos: 15-78, 98-20, 115-111, 171-18, 205-562).⁶⁰ El impuesto es uniforme para todos los consumidores y representa un insensible aumento en los gastos cotidianos y personales del contribuyente, ya que si bien se coloca el hecho imponible en la etapa manufacturera, se deposita su incidencia en los consumidores, mediante la traslación.

En algunos casos, se procura desalentar contemporáneamente con estos impuestos, consumos socialmente disvaliosos, generalmente se trata de bienes que no responden a la satisfacción de necesidades imprescindibles de la vida, sino considerados como de consumo superfluo o suntuario.⁶¹

⁵⁶ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 87.

⁵⁷ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 331.

⁵⁸ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 332.

⁵⁹ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 332.

⁶⁰ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 67.

⁶¹ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 118.

Impuesto a los réditos, a los beneficios extraordinarios o a las ganancias eventuales:

El Tribunal sostuvo que no se infringe el derecho de propiedad con el impuesto a los réditos sobre el capital y el trabajo (Fallo: 249-657).⁶²

A pesar de la escala progresiva y de las altas tasas, la Corte no ha extendido a este impuesto la doctrina de la confiscatoriedad. Tal vez ha considerado que estos impuestos afectan a la renta, sin afectar directamente el derecho de propiedad.⁶³

Tasas:

La Corte exige que tengan una aproximación equitativa, aunque no exacta, con el servicio que se presta (Fallo: 248-285).⁶⁴

Contribuciones de Mejoras:

Las contribuciones de mejoras pueden ser confiscatorias si son excesivas con relación al mayor valor de la propiedad beneficiada, es decir, que el tributo no podía superar en ningún caso la efectiva valorización del inmueble como consecuencia de la realización de la obra pública justificante del gravamen.⁶⁵ (Fallos: 181-418, 130-161, 140-175, 142-120, 142-165, 142-266, 143-81, 143-247, 145-143, 146-36, 146-42, 146-127, 146-142, 146-204, 148-65, 149-322, 151-359, 156-425, 167-75, 167-367, 168-250, 170-185, 171-379, 172-367, 179-188, 180-96, 180-405, 181-261).^{66 67}

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al decidir en la causa "Pedro Rouspil c/ Provincia de Buenos Aires" consideró en su pronunciamiento que dependiendo la confiscatoriedad del impuesto de una cuestión de hecho, no puede fijarse un porcentaje fijo sobre el valor de la finca, desde que en algunos casos, ese porcentaje podría exceder el mayor valor o beneficio causado a la finca frontera y, por lo tanto, sería inconstitucional; y, en otros, la construcción de la obra pública o pavimento podría ocasionar un beneficio superior a dicho porcentaje, lo que pondría de manifiesto su constitucionalidad. Es, pues, la autoridad administrativa la que debe examinar cuidadosamente, en cada caso, el porcentaje del costo de la obra pública que pueden soportar las fincas fronteras, en atención al beneficio especial que reciben, que es lo único que puede cobrarse a los propietarios; puesto que lo que exceda, su costo, debe soportarlo la comunidad, que también es beneficiada."⁶⁸

⁶² Nino, Carlos Santiago. ob. cit. Pág. 395.

⁶³ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 333.

⁶⁴ Nino, Carlos Santiago. ob. cit. Pág. 395.

⁶⁵ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 113.

⁶⁶ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 66.

⁶⁷ Nino, Carlos Santiago. ob. cit. Pág. 395.

Derechos de importación:

La jurisprudencia de la Corte que declara que determinados impuestos en la medida que excedan el 33% de su base imponible afectan la garantía de propiedad, por confiscación, no es aplicable cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías, ya que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros, con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de la importación (Fallos: 289-443)⁶⁹

La proporcionalidad, como garantía de los derechos de los contribuyentes, puede estar alterada por la concurrencia de tributos creados por el gobierno nacional, los gobiernos de provincia y las municipalidades, lo que trae consigo una presión tributaria que, separadamente considerada, no llegaría a ser confiscatoria, pero, unidos, exceden los límites que la propia jurisprudencia ha establecido como constitucionales.⁷⁰

Según lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Doña Raquel Abella de Colombres c/ la Dirección de Escuelas de la Provincia de Buenos Aires, s. pago de impuesto a la transmisión gratuita de bienes y protocolización”, no surgiendo el monto de lo cobrado de la tasa del tributo, sino de la acumulación de impuestos, no se podía considerar confiscatorio lo percibido, si ninguno de los gravámenes, tratado aisladamente, excedía los porcentajes admitidos como constitucionales por la Corte.⁷¹

La concurrencia de más de un impuesto sobre la misma riqueza y por igual hecho imponible es posible. En nuestro sistema la superposición o concurrencia de impuestos tanto el orden interno como internacional no es inconstitucional por sí misma, salvo en el caso de que, en el orden interno, algunos de los poderes políticos hayan creado el tributo fuera de su competencia constitucional. La doble imposición por sí sola no causa la invalidez de dichos tributos (Fallos: 153-277, 181-184, 185-209, 188-464, 191-502, 193-397)⁷². De tal modo

⁶⁸ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 91.

⁶⁹ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 120.

⁷⁰ Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 26.

⁷¹ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 121.

⁷² Luqui, Juan Carlos. ob. cit. Pág. 69.

quedó convalidada por la Corte Suprema la admisión del ejercicio concurrente de los poderes impositivos de Nación y provincias en materia de gravámenes indirectos.⁷³

La Corte Suprema ha admitido específicamente la constitucionalidad de la doble imposición nacional y provincial sobre un mismo hecho (Fallo: 249-657).⁷⁴

En el caso "Compañía Ltda. de Tranvías Anglo Argentina" (Fallo: 191-502), la Corte afirmó que la acumulación de varios gravámenes a cargo de un mismo contribuyente no da lugar a confiscación y, por lo tanto, no existe inconstitucionalidad.⁷⁵

En la causa "Frederking y otros c/ Nación" (F: 193-397), afirmó que la superposición de gravámenes y aun las dobles imposiciones son constitucionales, mientras no se llega a la confiscatoriedad, pero que es inconstitucional la acumulación de impuestos que excede el límite admitido por la jurisprudencia.⁷⁶

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires también se ha expedido sobre el tema en el caso E. Hípica Argentina S.A. c/ Municipalidad de La Plata diciendo que "la superposición de tributos no comporta, por sí sola, violación constitucional, la que existiría si uno de los gravámenes estuviera fuera de los límites de la potestad fiscal de la autoridad que lo estableció."⁷⁷

Por otro lado, en el caso "Cía. de Tranvías Anglo Argentina Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires" la Corte consideró "que a efectos de probar la confiscatoriedad de un impuesto, es inocua la demostración indirecta que deriva del conjunto de gravámenes que pesan sobre el patrimonio del reclamante."⁷⁸

En caso de aplicación conjunta con el tributo de multas, accesorios y otros adicionales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación descartó que fuera procedente invocar por los contribuyentes la doctrina de la confiscatoriedad o su limitación cuantitativa establecida en el 33%, ya que se trata de sanciones intimidatorias indispensables para lograr el acatamiento de las leyes, causadas como consecuencia de actitudes voluntariamente asumidas por los

⁷³ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 121

⁷⁴ Nino, Carlos Santiago. ob. cit. Pág. 395.

⁷⁵ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 333.

⁷⁶ Jarach, Dino. ob. cit. Pág. 333.

⁷⁷ SCBA I 1243, Juez Vivanco (SD). Carátula: E. Hípica Argentina S.A. c/ Municipalidad de La Plata s/ Demanda de Inconstitucionalidad

⁷⁸ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pag. 126.

sujetos obligados. Más allá de esta jurisprudencia, la obligación tributaria y los castigos por su falta de cumplimiento, para ser constitucionales deben ser razonables.⁷⁹

Máximo constitucional admisible como presión tributaria total sobre el sujeto contribuyente:

En el caso de ser cuestionada la constitucionalidad de un único gravamen, el tribunal precisó que la absorción sustancial de la renta del contribuyente que habilitaba la invalidación del tributo, se operaba en aquellos casos en que el impuesto superaba el 33% de las ganancias obtenidas o que resultaba dable generar en una explotación racional del inmueble.

Pero cuando la obligación fiscal resultante era consecuencia de la aplicación de más de un tributo, esta doctrina fue descartada en el porcentual. En la causa "S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea c/ Provincia de Córdoba", la Corte Suprema dejó expresado que "ese máximo habría de ser por necesidad considerablemente mayor que el establecido para un solo impuesto". Queda por establecer el quantum de ese tope.

Cualquier porcentaje que se establezca tendría algún margen de arbitrariedad, su magnitud estará siempre supeditada a la apreciación de las circunstancias de tiempo y espacio que determinan la elección de la cifra adecuada. La evolución actual en la mayoría de las legislaciones, se traduce en una notoria reducción de la imposición progresiva a la renta, en el entendimiento que la conciencia social y jurídica de los pueblos advierte hoy como un imperativo atemperar los altos niveles de las escalas, acompañando tal medida con la generalización de los tributos.

Desde esta perspectiva, la fijación del quantum se verá poderosamente influida por la contemporánea reformulación de los roles del Estado.

Casás afirma con convicción categórica en su libro "Presión Fiscal e Inconstitucionalidad", que "el conjunto de tributos que recaigan sobre el sujeto contribuyente, deberán dar satisfacción en todos los casos al requisito de razonabilidad, respetando adecuadamente la efectiva capacidad contributiva del obligado, y que cualquier desborde que se produzca, en cuanto que las demandas fiscales la sobrepasen, invalidará por vicio constitucional los

⁷⁹ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pag. 131.

gravámenes que se intente recaudar en el caso, al mediar arbitrariedad e inequidad manifiesta.»⁸⁰

Cuando por vía de la tributación se concluye absorbiendo sustancial o totalmente las rentas obtenidas, cuando también se expropián los beneficios alcanzados por el trabajo personal, mediante la utilización de la herramienta impositiva, ya poco queda del derecho de dominio. El propietario de los bienes aplicados al proceso productivo pasa a ser en cierta forma un arrendatario obligado del Estado. Se da lugar a una verdadera transformación totalitaria, en frontal colisión con los principios fundamentales que estructuran e inspiran el sistema y proyecto de la Constitución.

Por ello, la tutela del derecho de propiedad tiene una indiscutible función social, se exhibe hoy como un permanente valladar infranqueable para el desborde fiscal, aunque a él se llegue a través de la aplicación de diversos gravámenes, en tanto la presión tributaria que representen, por su intensidad, suprima o desvanezca el legítimo y justo derecho al beneficio de quien produce riqueza.⁸¹

⁸⁰ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 179.

⁸¹ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 181.

ANALISIS DE UN CASO

Se analiza el caso de una empresa de Mar del Plata dedicada a la distribución mayorista de productos alimenticios, con aproximadamente 15 años de experiencia en el ramo.

Esta empresa fue elegida para realizar el análisis debido a que presenta todas las características necesarias para ser alcanzada por los impuestos que recaen sobre la mayoría de las empresas de nuestra ciudad: tiene rodados por lo que debe pagar la patente de los mismos, tiene inmuebles alcanzados por el impuesto inmobiliario, tiene empleados por los que debe atender las cargas sociales, y tiene ganancias por lo que debe pagar el impuesto a las ganancias, también debe pagar tasas municipales y el impuesto a los ingresos brutos. Además no realiza una actividad gravada por impuestos específicos, como podrían ser los impuestos internos que recaen sobre ciertos productos como por ejemplo el tabaco o las bebidas alcohólicas, que afectarían la presión tributaria que soporta.

Jurídicamente es una Sociedad Anónima, su estructura organizativa está formada por la Asamblea de Accionistas, un directorio formado por cinco Directores y un Gerente General a cargo de tres Areas: el Area Comercial, el Area de Expedición y el Area Administrativo-Financiera.

El Directorio cuenta con Asesores Externos, un Asesor Legal encargado de temas laborales y de las incobrabilidades en los créditos por ventas, y un Asesor Contable-Impositivo.

Dentro del Area Comercial se encuentran los sectores de compras y de ventas. El sector de ventas está a cargo de la sección facturación y de 20 fleteros independientes encargados de hacer los repartos de los productos vendidos.

A cargo del Area Expedición están los depósitos y cámaras frigoríficas para mantener los productos a vender, los controles de carga y descarga y el transporte de las mercaderías.

Del Area Administrativo-Financiera dependen los sectores encargados del presupuesto, de recursos humanos y el sector contable.

Se trata de una empresa con una importante cantidad de bienes propios, tales como rodados, inmuebles e instalaciones:

- Rodados: dos camiones de ruta con semi-acoplados térmicos, ocho camiones de reparto con cajas térmicas y tres automotores
- Inmuebles: edificio de oficinas, depósitos de mercaderías y playas de carga y descarga de camiones
- Instalaciones: cámaras frigoríficas

Cuenta con 33 empleados asignados a las siguientes tareas:

- | | |
|--------------------------|----|
| - Administración | 5 |
| - Comercial | 7 |
| - Choferes | 10 |
| - Expedición y Depósitos | 8 |
| - Varios | 3 |

La empresa al 31 de Mayo de 1997 presentó el siguiente Estado de Resultados:

Estado de Resultados al 31/05/97

Ventas Netas	12.096.567,54
Costo de las Mercaderías Vendidas	<u>(9.617.657,89)</u>
Ganancia Bruta	2.478.909,65
Gastos de Administración	(457.428,73)
Gastos de Comercialización	(2.199.771,22)
Gastos Financieros	<u>(79.225,71)</u>
Subtotal	(257.516,01)
Otros ingresos y egresos:	
Fletes	207.186,78
Recupero de Gastos	354,52
Venta de Servicios	366.666,10
Intereses cobrados	110,00
Resultado financiero y por tenencia	138.953,55
Resultado ordinario	<u>455.754,94</u>
Resultado extraordinario:	
Utilidad venta de bienes de uso	53.761,99
Ganancia del Ejercicio	<u>509.516,93</u>

El Anexo VII de sus Estados Contables muestra un detalle de los Gastos de la Empresa durante el ejercicio y su clasificación en Gastos de Administración, de Comercialización y Financieros. De este Anexo se segregaron los conceptos correspondientes al pago de impuestos nacionales y provinciales y tasas municipales pagados durante el ejercicio, los cuales son los siguientes:

Impuestos pagados durante el ejercicio *

Cargas Sociales	86.108,97
Ingresos Brutos	348.481,50
Tasa de Seguridad e Higiene	69.624,44
Patente rodados	14.745,45
Peaje	11.585,22
Impuestos y tasas varias	19.930,02
Impuesto Inmobiliario	6.028,76
Tasa alumbrado, barrido y limpieza	2.435,01
Impuesto a las Ganancias	<u>118.258,10</u>
Total de impuestos pagados	677.197,47

* ver gráfico página siguiente

La presión tributaria nacional está dada por la cantidad de recursos tributarios percibidos por el Estado, en un período determinado, en relación a la cantidad de bienes y servicios producidos en ese mismo Estado, durante el mismo lapso de tiempo.

Para calcular la presión tributaria de una empresa se comparan los impuestos y tasas pagados durante el ejercicio con el resultado obtenido en el mismo período de tiempo. En este caso, la relación es la siguiente:

Total de impuestos y tasas pagadas	$\frac{677.197,47}{1.186.714,40} = 0,5706 = 57,06\%$
Resultado del período antes de impuestos	

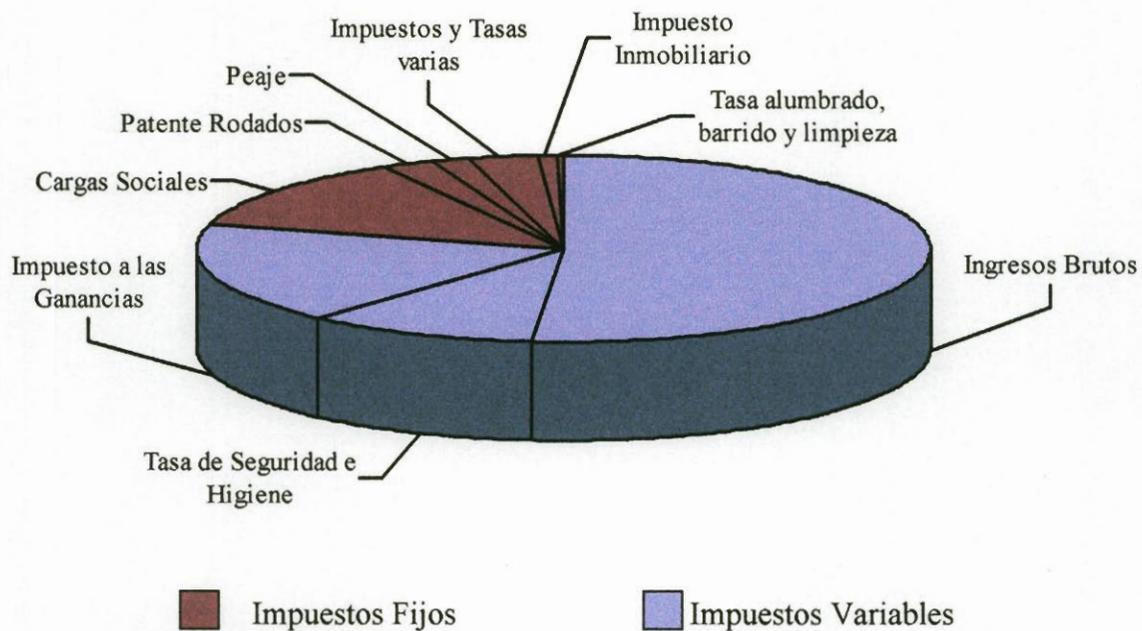


La presión tributaria que soporta esta empresa es del 57%. Este porcentaje significa que por cada peso de utilidad que produce la empresa 57 ctvs. corresponden al fisco y 43 ctvs. pertenecen a la empresa.

En consecuencia, el fisco recauda más de lo que gana la empresa por su actividad.

Podría suponerse que la empresa vería disminuida la presión tributaria si aumentara sus ventas para aumentar así su utilidad, pero debe considerarse que la mayor parte de los impuestos que paga esta empresa son impuestos que varían de acuerdo al nivel de actividad que tenga la misma:

- Ingresos Brutos	348.481,50
- Tasa de Seguridad e Higiene	69.624,44
- Impuesto a las Ganancias	<u>118.258,10</u>
Total	536.364,04



Este total representa el 79.20% del total de impuestos pagados por la empresa durante el ejercicio. Esto quiere decir que aunque la empresa aumente el nivel de sus ventas y su resultado, los impuestos que deba pagar también aumentarán, y lo harán en igual proporción, ya que la mayoría de ellos (casi el 80%) dependen de las ventas, por lo que la presión tributaria se mantendrá aproximadamente en el mismo porcentaje.

A continuación se estudian una serie de índices que miden la rentabilidad de la empresa para obtener resultados, a fin de analizar si es lo suficientemente eficiente en el desarrollo de su actividad:

Rentabilidad con relación a las Ventas: la capacidad del ente para autofinanciar sus actividades depende principalmente de su rentabilidad.

Margen de Utilidad Bruta 20,49%
(ventas - costo de mercaderías vendidas) / ventas

Esta razón expresa la utilidad de la empresa con relación a las ventas después de deducir el costo de producir las mercaderías vendidas. Señala la eficiencia de las operaciones.⁸²

En el caso analizado, la eficiencia es del 20,49%. Esto significa que por cada peso de venta aproximadamente 20 ctvs. son utilizados para atender los gastos administrativos, de comercialización y financieros, incluidos los impuestos y la utilidad de la empresa.

Cabe señalar que no hay un porcentaje estándar de ganancia bruta satisfactoria. Una empresa puede obtener mayores ganancias con un margen reducido de ganancia bruta, si es que este margen le permite obtener un volumen de ventas y una rotación de existencia importantes. Por el contrario, el Estado de Resultados de una empresa comercial podría mostrar un porcentaje de ganancia bruta muy alto, pero haber tenido un volumen de ventas tan pequeño que la cifra total de la ganancia bruta no le permita absorber sus gastos operativos.

En el caso analizado la rotación del activo es 2,86, lo que significa una rotación razonable, ya que la empresa logra realizar ventas por casi tres veces el valor de su activo.

⁸² Van Horne. Administración Financiera. Pág. 790.

Cuando la rotación de activos de la empresa se multiplica por el margen de utilidad neta, se obtiene la razón del rendimiento sobre activos, o capacidad de utilidades sobre activos totales, que en este caso es de 34,41%.

Margen de Utilidad Neta

utilidad neta antes de impuestos / ventas	9,81%
utilidad neta después de impuestos / ventas	4,21%



El margen de utilidad neta indica la eficiencia relativa de la empresa después de tomar en cuenta todos los gastos y los impuestos⁸³. El índice varía sensiblemente al considerar la utilidad neta antes del pago de los impuestos, la variación es del 42,91% entre un índice y otro. La diferencia entre ambos muestra que el 5,60% de las ventas es destinado al pago de impuestos.

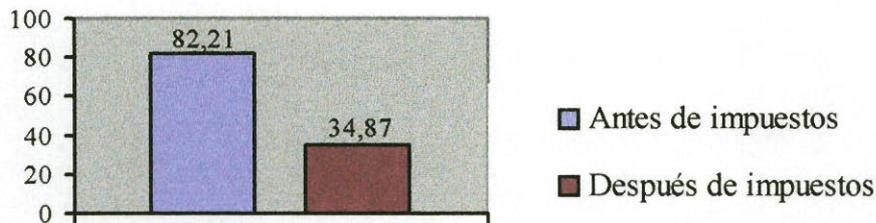
No existen en nuestra ciudad registros respecto de la rentabilidad del sector que puedan ser utilizados para medir la eficiencia relativa de esta empresa. El índice de rentabilidad con relación a las ventas es del 4,21%, por el tipo de actividad, el mismo puede considerarse aceptable, ya que la empresa se dedica a la comercialización de productos alimenticios ya elaborados, cuyos precios son establecidos por la alta competencia existente en el mercado, quedando un margen muy reducido de ganancia para la empresa.

Rentabilidad con relación a la Inversión: se relacionan las utilidades con las inversiones.

Rentabilidad Total:

utilidad neta antes de impuestos / patrimonio neto 81,21%

utilidad neta después de impuestos / patrimonio neto 34,87%



Esta razón indica la capacidad de obtener utilidades sobre la inversión realizada por los propietarios, muestra que por cada peso invertido los propietarios obtienen 81 ctvs. de ganancia durante el período. Al considerar el efecto del pago de impuestos, no llegan a obtener 35 ctvs. La rentabilidad del fisco es de 46,34% por su recaudación respecto del patrimonio del ente.

Rentabilidad Ordinaria: analiza la rentabilidad de la inversión de la empresa considerando únicamente los resultados obtenidos por la empresa por la realización de su objeto principal, es decir, sin considerar los resultados extraordinarios.

Rentabilidad Ordinaria 31,19%
resultados ordinarios / patrimonio neto

En el caso analizado hubo una utilidad extraordinaria de \$ 53.761,99 por la venta de rodados.

El retorno de la inversión también puede considerarse aceptable para los inversores, al compararlo con colocaciones de fondos en bancos, que generalmente tienen un rendimiento anual menor.

⁸³ Van Home. ob. cit.. Pág. 790.

Considerando que la rentabilidad de la empresa es razonable, se invalida la suposición de que la presión tributaria que soporta esta empresa podría ser inferior si la misma fuera más eficiente obteniendo mayores utilidades.

CONCLUSION

El pago de impuestos es uno de los principales problemas que tienen hoy las empresas, pero ésta es una obligación que las mismas deben considerar en la planificación de sus objetivos comerciales.

El sistema tributario es un instrumento para la consecución de la redistribución del gasto total sobre la economía en general, y debe lograr la suficiente recaudación para cubrir los gastos presupuestarios. Al establecer el hecho imponible y determinar la base del impuesto, se busca lograr la mayor recaudación posible, pero también se debe considerar que cuanto mayor sea la presión tributaria, menor será la cantidad de contribuyentes que puedan hacer frente al pago de todos los impuestos, lo que lleva a una mayor evasión, haciendo contraproducente el objetivo del Estado de aumentar la recaudación.

El objetivo general del trabajo fue indagar si la concurrencia de tributos nacionales, provinciales y municipales produce una presión tributaria que afecta el derecho de propiedad de las empresas de Mar del Plata. Para ello se analizaron fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

La mayor cantidad de fallos que han abordado la cuestión lo han hecho desde una perspectiva de las garantías constitucionales comprometidas, computando un solo tributo sobre una única manifestación de riqueza. Existen fallos de fechas bastante antiguas (1865), lo que demuestra que este problema se ha manifestado desde ya hace mucho tiempo y que el mismo no se ha agotado ya que aun no se ha logrado su solución.

En el caso de ser cuestionada la constitucionalidad de un único gravamen, el tribunal precisó que la absorción sustancial de la renta del contribuyente que habilitaba la invalidación del tributo, se operaba en aquellos casos en que el impuesto superaba el 33% de las ganancias obtenidas o que resultaba dable generar en una explotación racional del inmueble.

Pero cuando la obligación fiscal resultante era consecuencia de la aplicación de más de un tributo, la Corte Suprema dejó expresado que “ese máximo habría de ser por necesidad considerablemente mayor que el establecido para un solo impuesto”. Queda por establecer el quantum de ese tope, ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se ha expedido en

casos en que se plantee la inconstitucionalidad de la presión tributaria que recaiga sobre un mismo sujeto por acumulación de gravámenes.

Por este motivo, respecto del caso analizado, no se puede concluir si la presión tributaria es confiscatoria o no de la propiedad de la empresa, porque no se cuenta con el respaldo de la jurisprudencia de la Corte. La solución podría plantearse por analogía con el límite máximo de confiscatoriedad admitido para cada tributo en particular (33%), en el caso analizado la presión tributaria estimada alcanza al 57,06%. Este porcentaje es mayor que el considerado para un solo impuesto en un 72,90%.

Cualquier porcentaje que se establezca tendría algún margen de arbitrariedad, su magnitud estará siempre supeditada a la apreciación de las circunstancias de tiempo y espacio que determinan la elección de la cifra adecuada.

El máximo constitucional admisible para el nivel de presión fiscal, a que se puede someter al sujeto contribuyente por todo concepto y en relación a su renta, deberá ser fijado con gran prudencia por el tribunal, tomando en cuenta que las concepciones favorables a acentuar la progresividad impositiva están hoy en retroceso decidido en todo el mundo.⁸⁴

La acción concurrente de múltiples gravámenes sobre la actividad de producción lleva a la degradación del republicano deber de contribuir al sostenimiento de la Provincia y la Nación, en la obligación de soportar exacciones que por vía de acumulación conducen a confiscar el beneficio o producir el quebranto, haciendo imposible, o poco menos, el desarrollo de una actividad económica lícita.⁸⁵

En un mayor grado de análisis resultaría razonable computar, junto con los impuestos directos que debe atender el contribuyente, aquellos otros indirectos que vienen incorporados en sus insumos, a la vez que ciertas manifestaciones económicas del Estado que operan finalmente como cargas efectivas sobre el potencial beneficio de los negocios. Igualmente se deberán ponderar los efectos de las medidas económicas del Estado, que si bien en sentido estricto no son tributos, operan como si lo fueran.⁸⁶

⁸⁴ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 185.

⁸⁵ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 125.

⁸⁶ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 185.

Para defender su derecho de propiedad las empresas cuentan con distintas vías procesales:

El reclamo que se formule ante la presión de un conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente reviste el carácter justiciable en el ordenamiento constitucional y legal de nuestro país.

La vía procesal más segura está constituida por la demanda de repetición de los tributos pagados con relación a la acción meramente declarativa o de certeza, como en la admisión de la excepción de inconstitucionalidad planteada en la ejecución fiscal.⁸⁷

La posibilidad de impugnar legal o constitucionalmente un gravamen, y en caso de haberlo ingresado, demandar su repetición, ha sido reservada en el derecho judicial argentino en forma exclusiva a los destinatarios legales del tributo o contribuyentes, si bien en algunos supuestos se ha admitido tal prerrogativa a los responsables por deuda ajena, cuando han atendido la prestación con fondos propios careciendo de acción de resarcimiento contra el contribuyente.⁸⁸

Este tipo de demandas se abren paso en el derecho judicial argentino, en cuanto su planteo contenga una articulación de inconstitucionalidad de una disposición legislativa. Su interposición en materia tributaria no obsta a la subsistencia, en nuestro derecho, de la regla del “solve et repete”, por lo cual su efectividad, quedará supeditada al dictado de una eventual medida cautelar que prohíba innovar a los fiscos comprometidos en la litis.

Además, la Corte al tratar la invalidez de los impuestos inmobiliarios confiscatorios, requirió que la absorción de una parte sustancial de la renta se operara en varios períodos fiscales, en cuanto un solo ejercicio podía no ser representativo, más si la explotación arrojaba un quebranto, ya que en tal situación cualquier gravamen, por módico que fuera, resultaría confiscatorio.

En cuanto a las vías defensivas, en la ejecución fiscal las excepciones están expresamente acotadas en los ordenamientos procesales respectivos, en la doctrina de la Corte Suprema, en casos muy extremos se ha admitido la impugnación del gravamen que se ejecuta con base en su inconstitucionalidad, como también la apertura del recurso extraordinario, a pesar de no constituir los fallos recurridos una sentencia definitiva.

⁸⁷ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 184.

⁸⁸ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 132.

La vía normalmente utilizada para cuestionar tributos considerados inconstitucionales es la de la repetición.

La acción que se intente, dirigida a obtener la declaración de inconstitucionalidad total o parcial de los gravámenes, se orientará contra un litisconsorcio pasivo necesario, que estará integrado, según el caso, por la Nación, las provincias y municipios. Siempre que la litis se integre con una provincia, quedará abierta la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Se trata de procesos que consumen mucho tiempo y dinero, y que las empresas tratan de evitar analizando la relación costo-beneficio, ya que el perjuicio sufrido debe ser lo suficientemente grande como para que se justifique iniciarlos. Es necesario el asesoramiento de profesionales que formulen las presentaciones y la estrategia de los reclamos.

BIBLIOGRAFIA

- CASAS, José Osvaldo
Presión Fiscal e Inconstitucionalidad
Ediciones Depalma
1992, Buenos Aires
- CORTI, Horacio Guillermo
Derecho Financiero
Abeledo Perrot
Buenos Aires
- DUE, John F.
Análisis Económico de los Impuestos
El Ateneo
1968, Buenos Aires
- EKMEKDJIAN, Miguel Angel
Manual de la Constitución Argentina
Ediciones Depalma
1991, Buenos Aires
- GONZALEZ CALDERON, Juan A.
Derecho Constitucional Argentino:
Historia, teoría y jurisprudencia de la Constitución. Tomo II
J. Lajouane y Cía. Editores
1931, Buenos Aires
- GRONDONA, Mariano F.
La reglamentación de los Derechos Constitucionales:
Teoría del orden de los Derechos
Ediciones Depalma
1986, Buenos Aires
- JARACH, Dino
Finanzas Públicas y Derecho Tributario
Editorial Cangallo
1985, Buenos Aires
- LOZADA, Salvador María
La Constitución Nacional anotada
A. Peña Lillo Editor
1961, Buenos Aires

LUQUI, Juan Carlos
Derecho Constitucional Tributario
Editorial Depalma
1993, Buenos Aires

MARTIN, José María
Derecho Tributario Argentino
Editorial Cima
1980, Buenos Aires

MARTIN, Julián Alberto
Impuesto a las Ganancias
Editorial Tributaria
1995, Buenos Aires

NINO, Carlos Santiago
Fundamentos del Derecho Constitucional
Editorial Astrea
1992, Buenos Aires

QUIROGA LAVIE, Humberto
Lecciones de Derecho Constitucional
Ediciones Depalma
1995, Buenos Aires

VAN HORNE
Administración Financiera
Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S.A.
1993, Méjico

Leyes Nacionales:

- Ley 20.628. Impuesto a las Ganancias
Texto ordenado año 1986

Leyes Provinciales:

- Ley 10.397. Código Fiscal
Sancionada el 08/05/96
Promulgada por Decreto 3027/86 el 12/05/96
Publicada en el Boletín Oficial el 03/07/86
- Ley 11.904. Ley Impositiva 1997
Sancionada el 18/12/96

Promulgada el 30/12/96
Publicada en el Boletín Oficial el 6-10/1/97

Ordenanzas Municipales:

- Ordenanza Fiscal
Año Fiscal 1997
Texto ordenado año 1997. Decreto N° 1977/97
Publicada en el Boletín Municipal el 22/10/97

- Ordenanza Municipal
Año Fiscal 1997
Texto ordenado año 1997. Decreto N° 1978/97
Publicada en el Boletín Municipal el 24/10/97

Revista Jurídica Argentina La Ley
Director Carlos J. Colombo
Tomos: 46, 1992B y 1997C
Buenos Aires

Fallos de la Corte Suprema de la Nación
Directores: Imaz, Esteban
Rey, Ricardo E.
Peró, Jorge A.
Volúmenes 196, 220 y 236
Imprenta López
Buenos Aires

INDICE

Abstract	1
Síntesis	2
Tema: Presión Tributaria	3
Marco Teórico	5
Tributos que alcanzan a las empresas de Mar del Plata	13
Leyes Nacionales.....	13
- Impuesto a las Ganancias.....	13
- Cargas Sociales por empleados.....	13
Leyes Provinciales	14
- Impuesto Inmobiliario	14
- Impuesto sobre Ingresos Brutos	14
- Impuesto a los Automotores.....	15
Ordenanzas Municipales.....	15
- Tasa por Alumbrado, Limpieza y Conservación de la Vía pública.....	15
- Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene	15
Análisis de Jurisprudencia.....	17
Análisis de un caso	28
Conclusión	36
Bibliografía	40