



**UNIVERSIDAD DEL MUSEO SOCIAL ARGENTINO**

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POSTGRADO DE INVESTIGACIÓN

DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Doctorando: **FRANCISCO RODRIGUES DE SOUSA**

TÍTULO DE TESIS: “LA DISCREPANCIA ENTRE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO Y LA MANUTENCIÓN DE LA RENTA INDIRECTA”

DIRECTOR DE TESIS: DR. JORGE H. SCHIJMAN

A R G E N T I N A

BUENOS AIRES

2 0 1 7



**FRANCISCO RODRIGUES DE SOUSA**

**“LA DISCREPANCIA ENTRE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS  
SOBRE EL CONSUMO Y LA MANUTENCIÓN DE LA RENTA  
INDIRECTA”**

Tesis de Conclusión del Curso de Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales, presentada al Departamento de Pos Grado de la Universidad del Museo Social Argentino - UMSA.

**Asesor: Prof Dr. Jorge Horácio Schijman.**

**BUENOS AIRES**

No. de Clasificación

SOUSA, Francisco Rodrigues de.  
La Discrepancia entre la Recaudación de Impuestos sobre el Consumo y la Manutención de la Renta Indirecta / Universidad del Museo Social Argentino / Buenos Aires / Argentina. 128 p.

Cutter/ Pha

Notas:

1. Tesis: Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales. SOUSA, Francisco Rodrigues de.
  2. La Discrepancia entre la Recaudación de Impuestos sobre el Consumo y la Manutención de la Renta Indirecta.
  3. Asesor: Prof. Dr. Jorge Horácio Schijman.
- CDU



## DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Los hechos, ideas y doctrinas expresados en la tesis “La Discrepancia entre la Recaudación de Impuestos sobre el Consumo y la Manutención de la Renta Indirecta.” son de responsabilidad única y exclusiva del autor.

Buenos Aires, 1 de febrero de, 2017

---

Francisco Rodrigues de Sousa



## HOJA DE APROBACIÓN

Autor:  
Francisco Rodrigues de Sousa

Título:  
“La Discrepancia entre la Recaudación de Impuestos sobre el Consumo  
y la Manutención de la Renta Indirecta.”

### Banca de Jurados

---

Prof. Dr. Jorge Horácio Schijman

---

Profa. Dra. Teodora D. Zamudio

---

Prof. Dr. Federico G. Polak

---

Prof. Dr. Emilio Fernández

Universidad del Museo Social Argentino,  
Buenos Aires/Argentina,  
1 de febrero de 2017.



## DEDICATORIA

***Dedico este trabajo a mis padres,  
José Rodrigues de Sousa - "Zé  
Viana" (In Memoriam) y  
Raimunda Regis de Sousa - "D.  
Didi" por mostrarme el camino,  
andando siempre confiando en  
Dios.***



Agradezco la oportunidad de manifestar mi reconocimiento a todos en cuanto contribuyeron directa o indirectamente para la conclusión de ésta relevante obra.

Esfuerzo de gran valor, y gran crecimiento personal y profesional.

Primeramente, agradezco a Dios, el gran arquitecto del universo, por dar la vida, por suplir todas las necesidades y permitir que efectivamente del curso de doctorado resultase el presente trabajo de estudio científico volcado al ámbito social.

Por conceder la sabiduría necesaria para aceptar los contenidos, y modificar aquellos a realizar.

Al ilustradísimo orientador Profesor Dr. Jorge Horacio Schijman, persona de gran estima, admiración y consideración.

Agradezco por el crédito, orientación y oportunidades de estudiar y conocer problemáticas sociales a través del desenvolvimiento del trabajo profundizado. Gracias por potenciar mi estudio.

A la Universidad Del Museo Social Argentino -UMSA-, cálida institución, que posibilitó desenvolver este trabajo, y expreso mi gratitud en especial a la Directora del Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales Profesora Dra. Teodora Zamudio, por su aliento e incentivo constante.

A los profesores que avalaron y contribuyeron en mis estudios, a los funcionarios del Departamento de Postgrado de UMSA que siempre colaboraron y orientaron con gran destreza.

Quiero expresar mi agradecimiento especial a mi esposa Maria Neuda Martins Rodrigues, y a nuestros hijos: Tiago, Ticiane y Thaís que con valentía incentivaron y fortalecieron el desafío.

Finalmente, agradezco a mis familiares y amigos por el aliento y el impulso a seguir con el objetivo de concluir la investigación.

Cordialmente agradezco a todos!!!



## RESUMEN

La presente investigación doctoral tiene como principal objetivo resaltar los principales, importantes y relevantes aspectos significativos desde una mirada histórica y de actualidad, sobre el impacto impositivo en el consumo, la renta indirecta y sus repercusiones sociales.

Los sistemas tributarios y especialmente los impactos impositivos han ido evolucionando, y variando a través de los años para así lograr y controlar de manera exacta, y evitar la evasión del mismo, a través de los diferentes y modernos recursos tecnológicos con el que los Estados tienen a su disposición, dependiendo constantemente de las necesidades económicas de cada país para hacer frente a las diferentes necesidades publicas que surgen en nuestra sociedad inmersa en el Siglo XXI, en busca de los medios para solucionar aspectos tales como la seguridad, la salud, la educación, la justicia, los medios de producción, el terrorismo, el tráfico de drogas, etc., entre otros.

La experiencia impositiva histórica de la diversidad de pueblos y de las naciones evidencian cual importante fueron sus decisiones y repercusiones, ya que son importantes referencias a la hora de plantear como debería ser una estructura impositiva de carácter efectiva y de superación con carácter social.

El fin de la presente pesquisa es transitar en realizar una contribución al debate de la importancia de los avances tecnológicos, los impuestos y sus efectos económicos y sociales en la vida de los pueblos.

El proyecto intenta identificar la relevancia de la contribución impositiva de procesos históricos y de situaciones puntuales actuales, razón por la cual se profundiza en los próximos capítulos aspectos tributarios relevantes del pasado, como asimismo una visión fiscal de los E.E.U.U., de la REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, de la REPÚBLICA ARGENTINA, de la UNIÓN EUROPEA, y del MERCOSUR.

Asimismo, se presenta en la pesquisa apreciaciones de aspectos impositivos, intentando señalar su relevancia e importancia, señalando conclusiones y lineamientos de mejora en el contexto de la sociedad, tanto en la política social como en la administración del Estado.

### PALABRAS CLAVES:

impuestos - tasas - sociedad - Mercosur - Política Fiscal - visión integradora - armonización tributaria - globalización - comercio - contribuyentes - tecnología - equidad - justicia social - evasión - inversión - gestión - fines sistemáticos - reformulación - sustentabilidad - eficiencia - desarrollo - servicios públicos - seguridad social - renta - Unión Europea - Mercosur.





## RESUMO

Esta pesquisa de doutorado tem como principal objetivo destacar as principais, importantes e relevantes aspectos significativos a partir de um histórico e atuais sobre o impacto fiscal sobre o olhar do consumo, renda indireta e repercussões sociais.

Os sistemas fiscais e, especialmente, os impactos fiscais foram evoluindo e mudando ao longo dos anos para alcançar e controlar com precisão, e prevenir a evasão dos mesmos, através de recursos tecnológicos diferentes e modernos com os quais os Estados têm disponíveis, constantemente, dependendo das necessidades econômicas de cada país para atender as diversas necessidades do público que surgem em nossa sociedade imersa no século XXI, em busca dos meios para resolver questões como a segurança, a saúde, a educação, a justiça, os meios de produção, o terrorismo, o tráfico de drogas, etc., entre outros.

A experiência histórica do imposto a diversidade de povos e nações que as provas eram decisões e consequências importantes, pois são referências importantes quando se considera uma tal estrutura fiscal deve ser efetivamente superados com caráter e caráter social.

O objetivo desta pesquisa é mover-se para fazer uma contribuição para a discussão sobre a importância dos avanços tecnológicos, os impostos e seu impacto econômico e social sobre a vida das pessoas.

O projeto visa a identificar a relevância da contribuição fiscal de processos históricos e situações específicas atuais, por que se aprofunda nos próximos capítulos aspectos fiscais relevantes do passado, como também uma vista fiscal de os EUA, a REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, a REPÚBLICA DA ARGENTINA, a UNIAO EUROPEIA EO MERCOSUL.

Achados adicionais apresentados na investigação de questões fiscais, tentando mostrar sua relevância e importância, observando conclusões e orientações para a melhoria no contexto da sociedade, tanto a política social e administração do Estado.



## **ABSTRACT**

This doctoral research has as main objective to highlight the main, important and relevant aspects significant from a historical and current on the tax impact on consumption look, indirect income and social repercussions.

Tax systems and especially the tax impacts have been evolving and changing over the years to achieve and control accurately, and to prevent evasion thereof, through different and modern technological resources with which States have available, constantly depending on the economic needs of each country to meet the various public needs that arise in our society immersed in the XXI century, in search of the means to solve issues such as security, health, education , justice, the means of production, terrorism, drug trafficking, etc., among others.

The historic tax experience the diversity of peoples and nations that evidence were important decisions and consequences, as they are important references when considering such a tax structure should be effectively overcome with character and social character.

The purpose of this research is to move in to make a contribution to the discussion of the importance of technological advances, taxes and their economic and social impact on the lives of the people.

The project aims to identify the relevance of the tax contribution of historical processes and current specific situations, why deepens in the next chapters relevant tax aspects of the past, as also a fiscal view of the US, the FEDERAL REPUBLIC OF BRAZIL , the ARGENTINA REPUBLIC, THE EUROPEAN UNION and MERCOSUR.

Additional findings presented in the investigation of tax matters, trying to point out its relevance and importance, noting conclusions and guidelines for improvement in the context of society, both social policy and state administration.



## SUMARIO

INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO I	16
FUENTES HISTÓRICAS	16
1. Breve Comentario Sobre la Historia del Tributo	16
1.1 La Tributación en grandes imperios	20
1.1.1 Egipto	20
1.1.2 Grecia	20
1.1.3 La Republica Romana	21
CAPÍTULO II	29
USANZAS IMPOSITIVAS EN E.E.U.U	29
1. Período Colonial	29
2. Impuestos a la Renta	32
3. La arrendación del Impuesto por los Estados	35
4. Cuestión Providenciaria	39
CAPITULO III	50
VISIÓN IMPOSITIVA EN BRASILEÑA	50
1. Extensión Territorial Brasileña en el Contexto Brasileño	50
2. Distrito Federal, Estados, y Municipios	51
3. Secretaría de la Receta Federal	60
4. El F.M.I y la Deuda Externa	63
CAPÍTULO IV	66
VISIÓN IMPOSITIVA ARGENTINA	66
1. Gobierno Federal	66
2. Capacidad Contributiva	67
3. Tributación sobre el lucro	73
CAPÍTULO V	80
BLOQUES REGIONALES	80
1. UNIÓN EUROPEA	80
2. MERCOSUR	92



CAPÍTULO VI	99
CONSIDERACIONES FINALES	99
BIBLIOGRAFÍA	122
DICCIONARIOS	128
REVISTAS JURÍDICAS	128



## **INTRODUCCIÓN**

La presente investigación doctoral tiene como principal objetivo resaltar los principales, importantes y relevantes aspectos significativos desde una mirada histórica y de actualidad, sobre el impacto impositivo en el consumo, la renta indirecta y sus repercusiones sociales.

Este trabajo surge de la necesidad de analizar la discrepancia entre la recaudación del impuesto sobre el consumo y el mantenimiento de los ingresos indirectos, sus implicaciones y consecuencias en la sociedad contemporánea.

Los sistemas tributarios y especialmente los impactos impositivos han ido evolucionando, y variando a través de los años para así lograr y controlar de manera exacta, y evitar la evasión del mismo, a través de los diferentes y modernos recursos tecnológicos con el que los Estados tienen a su disposición, dependiendo constantemente de las necesidades económicas de cada país para hacer frente a las diferentes necesidades públicas que surgen en nuestra sociedad inmersa en el Siglo XXI, en busca de los medios para solucionar aspectos tales como la seguridad, la salud, la educación, la justicia, los medios de producción, el terrorismo, el tráfico de drogas, etc., entre otros.

La experiencia impositiva histórica de la diversidad de pueblos y de las naciones evidencian cual importante fueron sus decisiones y repercusiones, ya que son importantes referencias a



la hora de plantear como debería ser una estructura impositiva con carácter efectiva y de superación con carácter social.

En el capítulo I, se centró en un enfoque histórico del tributo, desde los tiempos bíblicos, muestrando las cuestiones fiscales en los procesos de grandes imperios: egipcios, griegos e romanos.

Analizado el sistema de impuestos de los Estados Unidos, en el capítulo II, desde la época colonial, la recaudación de impuestos sobre la renta, los ingresos por los estados y la cuestión de la seguridad social.

En el capítulo III, expuesto la dimensión territorial, justificando la dificultad en la recaudación de impuestos. La función fiscal del Distrito Federal, los Estados y municipios. Presente la principal agencia de recaudación de impuestos en Brasil: Secretaría de la Receta Federal. En Brasil, a diferencia de la mayoría de los países, el ICMS es un impuesto recaudado por el Distrito Federal y los estados, que se centra en impuesto al consumo.

Fue examinado a la visión tributaria Argentina, en el capítulo IV, el análisis sistemático del Gobierno Federal. Con la elevada carga tributaria se hizo un estudio sobre la capacidad contributiva de las empresas y las personas en el sistema tributario. La Ley Argentina de Ganancias, prevé retener el 35% sobre aquella porción de dividendos que exceda las rentas impositivas acumuladas del ejercicio anterior.

Surge en Europa La UNIÓN EUROPEA (U.E.), que es una asociación económica y política, integrada actualmente por 28 países europeos que abarcan juntos gran parte del continente, como se informó en el Capítulo V. Ya en América del Sur surge el Mercosur, con el objetivo de intentar sustentar los principios democráticos, y un desarrollo económico.



El fin, en el Capítulo VI, de la presente pesquisa es transi en realizar una contribución al de justificando la dificultad en la recaudación de impuestos bate de la importancia de los avances tecnológicos, los impuestos y sus efectos económicos y sociales en la vida de los pueblos.

El proyecto intenta identificar la relevancia de la contribución impositiva de procesos históricos y de situaciones puntuales actuales, razón por la cual se profundiza en los próximos capítulos aspectos tributarios relevantes del pasado, como asimismo una visión fiscal de los E.E.U.U., de la REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, de la REPÚBLICA ARGENTINA, de la UNIÓN EUROPEA, y del MERCOSUR

Asimismo, se presenta en la pesquisa apreciaciones de aspectos impositivos, intentando señalar su relevancia e importancia, señalando conclusiones y lineamientos de mejora en el contexto de la sociedad, tanto en la política social como en la administración del Estado.



## CAPÍTULO I

### “FUENTES HISTÓRICAS”

#### **1. Breve Comentario Sobre la Historia del Tributo**

En períodos previos a Cristo, no existían Estados o naciones como hoy las visualizamos, sino Imperios y aproximados al concepto de Estados vasallos.

El Imperio Romano gobernaba los destinos del pueblo judío, y en los tiempos del surgimiento del cristianismo, el reino más o menos amplio que gobernó el Rey Herodes hasta el año cuatro (4) A. C. fue dividido a su muerte en un conjunto de tetrarquías (divisiones de menor categoría que un reino).

Herodes Antipas se hizo cargo de Galilea y Perea; su hermano Arquelao y luego un prefecto romano, se hicieron cargo de Samaría, Judea e Idumea, en este caso formando una Etnarquía;

Existió en medio de estos territorios una zona llamada Decápolis, una liga de ciudades gobernadas de forma independiente.

El poder gobernante final estaba en manos del emperador y de las familias aristocráticas romanas; quienes ejercían el derecho a recaudar impuestos en sus territorios anexionados, y en caso de rebelión, enviaban sus despiadadas tropas.

La recaudación de impuestos que era el centro que determinaba la vida económica de la época, no se realizaba de





forma simple y directa, sino que se extendía a través de toda un mecanismo, y de jerarquías de asentados hasta que se efectuaba sobre el habitante común.

De las jerarquías podemos señalar:

Los Emperadores, que fueron los más pudientes de la época, en razón de los ingresos desproporcionados que obtenían sobre todo de tributos anuales directos que ejercían sobre la tenencia de la tierra y sobre las personas físicas ( Josefo BJ II 403 y 405).

También se enriquecían mediante impuestos indirectos de varias clases, inclusive honorarios de aduana en puertos y caminos (Plinio, Historia Natural 12, 32, 63-65).

Por otro lado eran beneficiarios del testamento de sus Reyes-Cliente, y esta última fuente eran muy importantes.

El historiador Josefo señala que Herodes el Grande, legó a Augusto 1000 talentos (unos 6 millones de denarios), y Julia, esposa de Augusto, 500 talentos (Josefo AJ XVII 146 y 190).

Para el filósofo Suetonio, señaló que en los últimos veinte años de su reinado, Augusto recibió 1400 millones de sestercios de testamentos (“Augustus”101).

El talento de plata, que en realidad era una medida de peso (aproximado a 35 kg), y que se correspondía aproximadamente con 6000 dracmas en época antigua, y con la misma cantidad de denarios; pero esta medida de dinero no era muy precisa y fluctuó en los tiempos de Jesúscristo.



Debajo del Emperador estaban los Reyes-Cliente, como Herodes padre, y después sus hijos Arquelao, Herodes Antipas y Herodes Filipo.

Herodes el Grande, ganó fama de dilapidar los impuestos; así los señalaba el filósofo Josefo: “Como gastaba más de lo que le permitían sus recursos, tenía que mostrarse duro con sus súbditos”. Sus cuantiosos ingresos mediante impuestos le alcanzó no pocas antipatías entre el pueblo. Su hijo Arquelao, como él, tuvieron malos desempeños y gestiones, y que Augusto confiscó todos sus bienes, colocando en su lugar a un Prefecto Romano.

Tanto los Reyes-Cliente como los Prefectos deben ganarse la confianza del Emperador ya que su cargo no es vitalicio, y podrían ser depuestos y sustituidos por otro soberano de mayor confianza, por dicha razón debían satisfacer al Emperador haciéndole todo tipo de cumplido; como ejemplo el mismo Josefo señaló que Antipas construye Tiberias en honor del Emperador Tiberio, y su hermanastro Filipo refuerza Betsaida renombrándola como Julias en honor de una hija del César.

Los Jefes de los Recaudadores de Impuestos eran a quienes los Reyes-Cliente y Prefectos entregaban de forma directa los derechos de recaudación, se llevaban una parte importante del impuesto; el mismo iba aumentando a través de un buen número de intermediarios, de modo que los pagadores finales tenían que sufrir un gravamen mucho mayor que el fijado por los Emperadores.



Los Recaudadores de impuestos y funcionarios de aduanas vendían sus derechos de cobro de impuestos a recaudadores locales, quienes elevaban con un nuevo plus el impuesto para su ganancia personal antes de aplicarla finalmente a los ciudadanos.

Los Recaudadores literalmente perseguían a los morosos e iban casa por casa exigiendo el tributo; para ello contaban con un buen número de funcionarios encargados del cobro de aquellos que no se presentaban voluntariamente para el pago.

Había diversos impuestos de carácter religioso que era obligado a pagar anualmente, entre ellos:

- 1) uno, procedente de la producción de la tierra y del ganado,
- 2) otro, para el mantenimiento del culto, conocido como el “medio siclo” o didracma,
- 3) otros menores, como el destinado a la compra de leña para el altar, y
- 4) los impuestos por causa del nacimiento de hijos primogénitos.

La situación económica y financiera de todo el territorio de Palestina en aquel tiempo era muy precaria debido sobre todo a los agobiantes e importantes impuestos, y a la avariciosa burocracia que se había creado en torno a ellos.



Los trabajadores de la época de Jesús ganaban lo justo para vivir, no existía capacidad de ahorro, y ésta lectura era una mirada similar en casi todo el Imperio Romano.

## **1.1 La Tributación en Grandes Imperios**

### **1.1.1 - Egipto**

En **EGIPTO** durante los varios reinos de los faraones egipcios, los recaudadores de impuestos eran conocidos como escribas.

En un período los escribas impusieron un impuesto en el aceite de cocina.

Para asegurarse de que los ciudadanos no estaban violando el impuesto, los escribas auditaban las cantidades apropiadas de aceite de cocina que eran consumidas, y que los ciudadanos no estaban usando residuos generados por otros procesos de cocina como sustitutos para el aceite gravado.

### **1.1.2 - Grecia**

En **GRECIA** en los tiempos de guerra, los atenienses creaban un impuesto conocido como Eisfora.

Nadie estaba exento del impuesto, que era usado para afrontar gastos especiales de guerra.



Los griegos fueron una de las pocas sociedades capaces de rescindir el impuesto una vez que la emergencia de guerra había pasado.

Cuando por el esfuerzo de guerra se generaban ingresos adicionales, los recursos eran utilizados para devolver el impuesto.

Atenas imponía un impuesto mensual de censo a los extranjeros-gente que no tenían madre y padre ateniense de un dracma para hombres, y medio dracma para mujeres, dicho impuesto era llamado *Metoikion*.

### 1.1.3 - La Republica Romana

En los primeros tiempos de la **Republica Romana**, los impuestos públicos consistían en humildes desembolsos de los patrimonios y posesiones que se tenían.

La tasa de impuesto en general era de 1%, y en oportunidades podían elevarse hasta al 3% en contextos como una guerra. Estos simples impuestos, eran aplicados a la tierra, hogares y otras propiedades, como los esclavos, animales, artículos personales y riqueza monetaria.

Los impuestos se cobraban a las personas y, en oportunidades, el Tesoro podía realizar reembolsos por cobros excesivos.



Con una limitada precisión de los censos, la recaudación tributaria de las personas naturales era una tarea difícil en el mejor de los casos.

Para el año de 167 A.C., la República Romana se había enriquecido considerablemente a través de sus conquistas.

Los frutos tales como las minas de plata y oro en el territorio de la Península Ibérica crearon una importante fuente de ingresos para el Estado Romano, y una base tributaria mucho mayor a través de sus residentes provinciales. Para entonces, Roma ya no requería aplicar impuestos a sus ciudadanos en la península de Italia, y enfocaban la recaudación solamente en las provincias.

Con la conquista y la integración de más territorios, los censores romanos encontraron que la realización de censos precisos en las provincias era una difícil tarea, y para mejorar la situación los impuestos eran aplicados aproximadamente un diezmo sobre todas las comunidades en lugar de hacerlo individualmente.

Las liquidaciones tributarias en estas comunidades estaban bajo la jurisdicción de los gobernadores provinciales y varios magistrados locales, utilizando reglas similares a las del antiguo sistema.

Los agricultores tributarios (Publicani) eran usados para recaudar impuestos en las provincias.

Roma para eliminar su propia carga en este proceso, abrió a licitación la recaudación de impuestos cada cuantos años.



Los Publicani licitaban el derecho a recaudar en regiones particulares y pagaban al Estado antes de que se realizara la recaudación. Estos pagos eran, prestamos al Estado, y Roma debía pagar intereses a los Publicani.

La agricultura tributaria demostró ser una empresa increíblemente rentable y sirvió para aumentar el Tesoro así como para aumentar los fondos de los Publicani. Sin embargo, el proceso estaba plagado de corrupción, como por ejemplo, con las ganancias recaudadas, los agricultores tributarios podían conspirar con los magistrados o agricultores locales para comprar grandes cantidades de granos a tasas bajas y mantenerlas en reserva para épocas de escasez.

A finales del siglo 1 AC, y después de una considerable mayor expansión de Roma, Augusto esencialmente puso fin a la agricultura tributaria.

Los primeros impuestos en Roma fueron derechos de aduana de importación y exportación llamados Portoria.

César Augusto fue considerado por muchos como el más brillante estratega fiscal del Imperio Romano. Durante su gobierno como “Primer Ciudadano”, los publicanos fueron virtualmente eliminados como recaudadores de impuestos por el gobierno central. Durante este período se dio a las ciudades la responsabilidad de recaudar impuestos.

César Augusto instituyó un impuesto sobre la herencia a fin de proveer fondos de retiro para los militares. El impuesto era de 5% para todas las herencias, exceptuando donaciones para hijos y esposas.



Los ingleses y holandeses se referían al impuesto de Augusto sobre la herencia para desarrollar sus propios impuestos sobre herencias.

Durante el tiempo de Julio César se impuso un impuesto de un uno por ciento sobre las ventas. Durante el tiempo de César Augusto el impuesto sobre las ventas era de un 4% y de un 1% para todo lo demás.

San Mateo fue un publicano (recaudador de impuestos) en Cafarnaum durante el reino de César Augusto. Él no era de los viejos publicanos sino un contratado por el gobierno local para recaudar impuestos.

En el año 60 D.C., Boadicea, Reina de la Inglaterra Oriental, dirigió una revuelta que puede ser atribuída a corruptos recaudadores de impuestos en las Islas Británicas.

Se afirma que su revuelta ocasionó la muerte de todos los soldados romanos en cien kilómetros a la redonda, ocupó Londres y ocasionó más de 80.000 muertos. La Reina pudo reclutar un ejército de 230.000 hombres. La revuelta fue aplastada por el Emperador Nerón, y ocasionó el nombramiento de nuevos administradores para las Islas Británicas.

Para PILAR FERNÁNDEZ URIEL los tributos, tasas y demás cargas fiscales romanos han sido medidas económicas y políticas tomadas por las distintas administraciones estatales a lo largo de los tiempos.





Medidas sin duda indispensables para mantener las necesidades de los mismos, pero también impopulares que caían sobre la población con mayor o menor crudeza o acierto y siempre parecían excesivas. Además, la resistencia al impuesto ha sido común en todas las épocas y el ciudadano o habitante de cualquier Estado siempre ha intentado pagar lo menos posible, pues los fraudes fiscales han existido siempre y el enfrentamiento entre los contribuyentes y los recaudadores también.

Ya en la Antigüedad se puede comprobar los esfuerzos de funcionarios y gobernantes para evitar el fraude, la evasión y demás delitos fiscales. Ha sido incesante la búsqueda de bases seguras (censos, registros, leyes, etc.) que garantizaran lo más correctamente posible el cobro de los impuestos.

Roma en modo alguno fue una excepción, es más, tal vez podamos considerar al Estado Romano como el final del camino de esta evolución de asegurar el sistema fiscal de los distintos gobiernos a lo largo del Mundo Antiguo y la base donde se asientan los sistemas tributarios de nuestra cultura occidental.

El Estado Romano supo desde los inicios de su expansión imperialista (como también integradora) dotarse de una estructura administrativa y financiera suficientemente efectiva.

En la sociedad actual esta organización parece muy sencilla; pero en su momento dicha administración y estructura fiscal fue eficaz, y fueron capaces de dirigir y sostener un Imperio de tales dimensiones.



En **Gran Bretania** el primer impuesto comprobado en territorio de Inglaterra tuvo lugar durante la ocupación por el Imperio Romano.

Podemos referirnos al antecedente de Lady Godiva, mujer anglosajona que vivió en Inglaterra durante el Siglo XI; que de acuerdo con la leyenda su esposo Leofric, Barón de Mercia, prometió reducir los altos impuestos que había establecido sobre los residentes de Coventry, cuando ella accedió a cabalgar desnuda por las calles de la ciudad.

Cuando cae Roma, los Reyes Sajones impusieron impuestos, conocidos como Danegeld, sobre tierras y propiedades; además de importantes y sustanciales derechos de aduana.

La Guerra de los Cien años (entre Inglaterra y Francia) comenzó en el año 1337 y terminó en el año 1453.

Uno de los factores claves que renovó la lucha en el año 1369 fue la rebelión de los nobles de Aquitania contra las fuertes políticas fiscales de Edward -el Príncipe Negro-.

Los impuestos durante el Siglo XIV eran de carácter progresista, un estudio sobre el impuesto del año 1377 mostró que el impuesto sobre el Duque de Lancaster era 520 veces mayor que el que gravaba al campesino corriente.

Dentro de los primeros esbozos fiscales se impusieron impuestos a los acaudalados, los que tenían cargos públicos, y el clero.



Se gravó a los comerciantes con un impuesto sobre los bienes muebles; en el caso de los pobres pagaban poco o ningún impuesto.

Carlos I fue acusado de traición, y condenado a decapitación, sin embargo sus diferencias con el Parlamento resultaron a causa de un desacuerdo en el año 1629 sobre los derechos de imponer impuestos otorgados al Rey y los otorgados al Parlamento.

El Mandato Real establecía que a los individuos se les asignaría de acuerdo con su posición y recursos. De ahí que la idea de impuesto progresivo sobre los que tenían capacidad para pagar se desarrolló muy temprano.

Podemos señalar una variedad de impuestos notables durante este período, que fueron los de la tierra y otros diversos sobre consumo.

Para pagar al ejército mandado por Oliver Cromwell, el Parlamento en el año 1643, impuso impuestos sobre consumo de artículos esenciales (granos, carnes, etc.).

Los impuestos por el Parlamento juntaron aun más fondos que los impuestos por Carlos I, en especial a las personas más bajos recursos.

El impuesto sobre el consumo fue muy regresivo, pesando tanto sobre los pobres que ocasionó los motines de Smithfield en el año 1647. Los disturbios ocurrieron porque los nuevos impuestos disminuyeron la capacidad que tenían los trabajadores rurales de comprar trigo al extremo.



Además del impuesto sobre consumo, fueron cercadas las tierras comunes usadas por los campesinos para cazar, y les fue prohibido hacerlo.

Un antecedente del impuesto moderno que hoy conocemos, fue impulsado por los británicos en el año 1800, para financiar la guerra contra Napoleón.

El impuesto fue abolido en el año 1816.

Los informes fueron quemados públicamente por el Secretario del Tesoro, pero se conservaron copias en los sótanos del Tribunal de Impuestos.

## CAPÍTULO II

### ”USANZAS IMPOSITIVAS EN E.E.U.U.”

#### 1. Período Colonial

En la historia de los EE.UU., se hallan una diversidad de situaciones tributarias y de consumo de las más variadas.

En los primeros tiempos los colonos pagaban impuestos según la Ley de Melados, que fue modificada en el año 1764 para incluir derechos de importación sobre artículos extranjeros, azúcar, vino, y varios otros. La nueva legislación fue conocida como Ley del Azúcar.

Debido a que la Ley del Azúcar no rendía cantidades sustanciales de ingresos, se añadió la Ley del Timbre del año 1765.

La Ley del Timbre imponía impuestos directos sobre todos los periódicos impresos en las colonias y la mayoría de los documentos comerciales y legales.



En el año 1794, colonos del occidente de las Alleghenies, en oposición al impuesto del año 1791 sobre consumo, de Alexander Hamilton, comenzaron lo que es ahora conocida como “La Rebelión del Whiskey”, un impuesto sobre consumo que era considerado discriminatorio y los colonos se rebelaron contra los recaudadores de impuestos.

Eventualmente el Presidente Washington envió tropas para extinguir los motines. Aunque dos colonos fueron condenados por traición, el Presidente al final les concedió perdón.

En el año 1798, el Congreso promulgó el Impuesto sobre la Propiedad, para sostener la expansión del Ejército y la Marina en caso de una posible guerra con Francia.

El mismo año, John Fries comenzó lo que es conocido como “La Rebelión de Fries”, en oposición al nuevo impuesto.

Nadie resultó herido o muerto en la insurrección y Fries fue arrestado por traición, pero fue eventualmente perdonado por el Presidente Adams en el año 1800.

Sorprende el hecho de que Fries fue el líder de una unidad de milicias llamada para suprimir la “Rebelión del Whiskey”.

Fue en el año 1812 que se sugirió el primer impuesto en Estados Unidos.

El impuesto estaba basado en la Ley Británica de Impuestos del año 1798, y aplicaba tasas progresivas a los ingresos. Las tasas eran de 8% en ingresos superiores a 60 libras esterlinas, y 10% en ingresos superiores a 200 libras esterlinas. El impuesto se



elaboró en el año 1814, pero nunca se impuso, porque el Tratado de Ghent fue firmado en el año 1815, terminando las hostilidades y la necesidad de ingresos adicionales.

La ley de impuestos del año 1861, proponía que *“se gravará, recaudará y pagará, sobre el ingreso anual de todas las personas residentes de Estados Unidos, que se derive de cualquier tipo de propiedad, ocupación profesional, empleo, o vocación efectuada en Estados Unidos o cualquier otro lugar, o de cualquier otra fuente”*.

La Ley de Impuestos del año 1861 fue aprobada, pero nunca implementada. Las tasas según la ley eran de 3% sobre ingresos de más de \$800, y de 5% sobre individuos viviendo fuera de Estados Unidos.

La Ley de Impuestos fue aprobada y firmada por el Presidente Lincoln el 1° de Julio de 1862.

Las tasas eran de 3% sobre ingresos mayores de \$600 y de 5% sobre ingresos mayores de \$10.000.

La renta o valor de renta de su hogar podía ser deducida de los ingresos para determinar la obligación tributaria.

El Comisionado de Impuestos declaró *“El pueblo de este país lo ha aceptado con júbilo, para afrontar una exigencia temporal, y no ha provocado serias quejas en esta Administración”*.

La aceptación fue debida mayormente debido a la necesidad de ingresos para financiar la guerra civil.



Aunque la gente aceptó el impuesto de buena gana, pero no fue alto su cumplimiento.

Las cifras dadas después de la guerra civil, indicaban que 276.661 personas llenaron en realidad las declaraciones de impuestos en el año 1870 (el año que tuvo más declaraciones), cuando la población del país era de aproximadamente 38 millones.

La ley de impuestos del año 1864 fue aprobada para sumar ingresos adicionales en apoyo de la guerra civil.

## **2. Imposto a la Renta**

El Senador Garret Davis, al comentar el principio guía de los impuestos, mencionó el *“reconocimiento de la idea de que los impuestos deben ser pagados de acuerdo con la capacidad de la persona para pagar”*.

La tasa de impuestos para la Ley de Impuestos del año 1864 era de 5% para ingresos entre \$600 y \$5.000, 7,5% para ingresos entre \$5001 y \$10.000 y de 10% para ingresos mayores de \$10.000.

La deducción de renta o valor de renta fue limitada a \$200. Se permitió una deducción para reparaciones.

Con el final de la guerra civil, la aceptación de los impuestos se desvaneció.





La ley de impuestos del año 1764, fue modificada después de la guerra.

Las tasas fueron cambiadas a un 5% fijo con la cifra de exención elevada a \$1.000. Se hicieron algunas tentativas para hacer permanente el impuesto, pero para el año 1869 el The Times señalaba *“no había hombre de negocios que pudiera pasar el día sin sufrir de esas cargas”*.

Desde el año 1870 al año 1872, la tasa era de un 2.5% fijo, y la cifra de exención se elevó a \$2.000.

El impuesto fue derogado en el año 1872, y en su lugar fueron establecidas importantes restricciones de tarifas que sumaron como la mayor fuente de ingresos para los Estados hasta el año de 1913.

En 1913 se aprobó la décimo sexta enmienda, que concedía autoridad al Congreso para gravar los ingresos de la ciudadanía derivadas de cualquier fuente.

Debe señalarse que la Ley de Impuestos del año 1864 fue debatida muchas veces. El Tribunal Supremo apoyó fuertemente el impuesto.

Después de la guerra el impuesto fue declarado inconstitucional por el mismo Tribunal, porque representaba un impuesto directo sobre el ciudadano, que no estaba permitido según la Constitución.

Durante los años treinta, los impuestos federales individuales nunca fueron mayores del 1.4% del PDB.



Los impuestos a las corporaciones nunca fueron más del 1.6 % del PDB.

En los últimos años se profundizaron cambios importantes que pueden vincularse a eventos históricos específicos, tales como la guerra o la aprobación de la Décimo Sexta Enmienda de la Constitución, que otorgaba al congreso el poder de gravar con un impuesto el ingreso personal.

Otros cambios fueron más graduales, respondiendo a cambios sociales, económicos, y por responsabilidades que los gobiernos se ha atribuido.

A través de la historia, los contribuyentes individuales raramente han tenido algún contacto significativo con las autoridades fiscales federales, ya que los más de los ingresos fiscales del gobierno federal se derivaban de impuestos sobre consumo, tarifas, y derechos de aduana.

Antes de la guerra revolucionaria, el gobierno colonial tenía sólo una necesidad limitada de ingresos, puesto que cada una de las colonias tenía mayores responsabilidades y por lo tanto más necesidades de ingresos, las que afrontaban con distintos tipos de impuestos.

Por ejemplo, las colonias sureñas gravaban principalmente las importaciones y exportaciones; las colonias del centro a veces imponían un impuesto sobre la propiedad; las colonias de Nueva Inglaterra recaudaban ingresos principalmente a través de impuestos sobre bienes inmuebles, impuesto sobre consumo, e impuestos basados en la ocupación.



La necesidad que tuvo Inglaterra de pagar sus guerras con Francia, la condujo a imponer una serie de impuestos sobre las colonias americanas.

En el año 1765, el Parlamento inglés aprobó la Ley del Timbre, que fue el primer impuesto gravando directamente a las colonias americanas, y después el Parlamento impuso un impuesto al té.

Aunque los colonos estaban forzados a pagar esos impuestos, carecían de representación en el Parlamento Inglés. Esto condujo al grito de movilización de la Revolución Americana *“Impuestos sin representación es tiranía”* y estableció una preocupación persistente en cuanto a impuestos como parte de la cultura americana.

Al adoptarse Constitución del año 1789, los padres fundadores reconocieron que ningún gobierno podía funcionar si dependía completamente de otros gobiernos.

Para sus recursos, se concedió autoridad al Gobierno Federal de establecer impuestos.

### **3. La Arrendación del Imposto por los Estados**

La Constitución dotó al Congreso con el poder de *“establecer y recaudar impuestos, derechos, impuestos sobre*



*consumo, pagar deudas y proveer a la defensa y bienestar general de Estados Unidos”.*

La recaudación de impuestos quedó como responsabilidad de los gobiernos estatales.

Para pagar las deudas de la Guerra revolucionaria, el Congreso estableció impuestos sobre consumo de licores destilados, tabaco y rapé, azúcar refinada, carruajes, propiedad vendida en subastas, y diversos documentos legales.

Aún en los primeros días de la República, sin embargo, los propósitos sociales influyeron sobre lo que sería gravado. Por ejemplo, Pennsylvania decretó un impuesto de consumo *“para restringir su uso inmoderado a personas de bajas circunstancias”*.

Los dueños de propiedades dieron apoyo adicional a ese impuesto específico, pues esperaban así mantener a bajo nivel las tasas de impuestos a la propiedad, ofreciendo un ejemplo temprano de las tensiones políticas que subyacen las decisiones sobre política de impuestos.

Aunque las políticas sociales a veces gobernaron el curso de las políticas fiscales aun en los días tempranos de la República, la naturaleza de esas políticas no se extendieron a la recaudación de impuestos a fin de igualar ingresos y fortunas, o con el propósito de redistribuir ingresos o fortuna.

La rebelión del whisky confirmó, que la resistencia a impuestos injustos o más altos, que condujo a la declaración de



independencia, no desaparecía la formación de un gobierno nuevo, y representativo.

El Gobierno Federal impuso los primeros impuestos directos en los propietarios de casas, tierras, esclavos, y haciendas.

Estos impuestos eran llamados directos porque son impuestos recurrentes pagados directamente al Gobierno por el contribuyente, sustentado en el valor del artículo que es la razón del impuesto.

El tema de los impuestos directos, en oposición a los indirectos, jugó un papel crucial en la evolución de la política de impuesto federal en los años siguientes.

Cuando Thomas Jefferson fue electo presidente en el año 1802, los impuestos directos fueron abolidos, y por los siguientes diez años no hubo impuestos de ingresos internos más que los impuestos sobre consumo.

Para reunir dinero para la guerra de 1812, el Congreso impuso impuestos adicionales sobre consumo, elevó ciertos derechos aduanales, y sumó fondos mediante la emisión de bonos de tesorería.

En el año 1918 el Congreso abolió esos impuestos, y por los siguientes cuarenta y cuatro años el Gobierno Federal no recaudó ingresos internos. En su lugar, el Gobierno recibió más de ingresos a través de altos derechos de aduana, y la venta de tierras públicas.



La entrada de Estados Unidos en la Primera Guerra Mundial incrementó grandemente la necesidad de ingresos, y el Congreso respondió aprobando la Ley de Ingresos del año 1916.

La Ley del año 1916 aumentó la menor tasa de impuestos de un 1 a un 2 por ciento, y elevó la tasa mayor al quince por ciento en contribuyentes con ingresos de más de \$1.5 millones de dólares.

La ley de 1916 también impuso gravámenes en haciendas y a excesivas ganancias comerciales.

Impulsado por la Guerra y mayormente financiado por el nuevo impuesto sobre ingresos, hacia el año 1917 el Presupuesto Federal era casi igual al presupuesto total de todos los años entre 1791 y 1916.

Con la necesidad de aún más ingresos, la Ley de Ingresos de Guerra disminuyó las exenciones y aumentó grandemente las tasas de impuestos.

Otra ley sobre ingresos fue aprobada en el año 1918, que una vez más aumentó los impuestos, esta vez elevando la tasa más baja hasta un 6%, y la más alta a un 77%.

En el año 1918, sólo un cinco por ciento de la población pagaba impuestos sobre ingresos, y aún así el impuesto sobre ingresos cubría una tercera parte del costo de la guerra.

La economía floreció durante los años veinte, a lo que siguieron recaudaciones crecientes del impuesto sobre ingresos. Esto permitió al Congreso disminuir los impuestos cinco veces;



finalmente regresando a la tasa menor de un 1% y disminuyendo la mayor a un 25%, reduciendo la carga del Presupuesto Federal como parte del PDB a un trece por ciento.

Al disminuir las tasas de gravámenes, y declinar las recaudaciones de impuestos, la economía se fortaleció aún más.

En octubre del año 1929 el desplome del mercado de valores marcó el inicio de la gran depresión. Al reducirse la economía, se redujeron también los ingresos del Gobierno.

Ante los crecientes déficits presupuestales, que alcanzaron \$2.700 millones en el año 1931, el Congreso aprobó la Ley de Impuestos del año 1932, que aumentó enormemente las tasas de impuestos una vez más. Esto fue seguido de otro aumento de impuestos en el año 1936 que mejoró nuevamente las finanzas gubernamentales a tiempo que debilitaba más la economía.

Hacia el año 1936 la tasa de impuestos más baja había alcanzado un 4% y la máxima hasta un 79%.

#### **4. Cuestión Providenciaria**

En el año 1939 el Gobierno codificó sistemáticamente las leyes de impuestos de forma que todas las subsiguientes legislaciones impositivas hasta el año 1954 enmendaron ese código básico.



La combinación de una economía deprimida y los repetidos aumentos de impuestos elevaron la carga de impuestos gubernamentales a un 6.8% del PDB hacia el año 1940.

En los EE.UU, la economía durante la gran depresión condujo en el año 1935 a la aprobación de la Ley de Seguridad Social.

La ley proveía pagos como “*compensación por desempleo*”, a los trabajadores que hubieran perdido sus trabajos. Otras secciones de la ley daban ayuda pública a los ciudadanos mayores, a los necesitados, a los incapacitados y a ciertos menores.

Estos programas fueron financiados por un impuesto de 2%, mitad del cual sería deducido directamente del pago del empleado, y la otra mitad recaudado de los empleadores a favor de los empleados.

Este impuesto era recaudado de los primeros U\$ 3.000.- del salario o sueldo del empleado.

Previo a meses de la Segunda Guerra Mundial (1939-1945), los Estados Unidos de Norteamérica, los crecientes gastos para la defensa y la necesidad de dineros para ayudar a los oponentes a la agresión del Eje (Berlín-Roma-Tokio), condujo a la aprobación en el año 1940 de 2 (dos) leyes de impuestos que aumentaron los impuestos personales y de corporaciones, a las que siguió un nuevo aumento de impuestos en 1941.





Hacia el fin de la 2° Guerra Mundial, la naturaleza del impuesto sobre ingresos había sido cambiada fundamentalmente.

Aun con una economía estimulada por la producción de tiempos de guerra, los impuestos federales como parte del PDB crecieron de un 7.6% en el año 1941 a un 20.4% en el año 1945. Más allá de las tasas y recaudaciones, sin embargo, otro aspecto que cambió en el impuesto sobre ingresos fue el aumento en el número de contribuyentes de 4 millones en el año 1939 a 43 millones en el año 1945.

Otro aspecto relevante que cambió en el impuesto sobre ingresos fue la vuelta a la retención de ese impuesto como se había hecho en la Guerra Civil. Esto facilitó grandemente la recaudación del impuesto tanto para el contribuyente como para la Oficina de Ingresos Internos.

Debemos señalar que también se redujo enormemente la percepción del contribuyente de la cantidad de impuesto que estaba siendo recaudada, es decir, redujo la transparencia del impuesto, lo que proporcionó aumentar impuestos en el futuro.

Luego de la Segunda Guerra Mundial las rebajas de impuestos siguieron a la misma, reduciendo la carga de impuestos federales; sin embargo, la Guerra de Corea creó una necesidad de ingresos adicionales que, combinada con la extensión de la cobertura de la Seguridad Social significó que para el año 1952 la carga de impuestos había regresado significativamente.

En el transcurso de la década del cincuenta, la política de impuestos fue creciendo en vista como un instrumento para



aumentar las recaudaciones y cambiar los incentivos en la economía, pero también como herramienta para estabilizar la actividad de la macroeconomía.

La Ley del año 1981 de Recuperación Económica del Presidente Ronald Reagan presentó una disminución en el tratamiento de los desembolsos para plantas y equipos que hacían los negocios, es decir, recuperación del costo de capital, o depreciación del impuesto. Hasta entonces, la recuperación del costo de capital trataba, en términos generales, de seguir un concepto conocido como depreciación económica, que se refiere al descenso que tienen en el valor de mercado los recursos de producción después de un período específico de tiempo.

La Ley del año 1981 desplazó explícitamente el concepto de depreciación económica, creando en su lugar el Sistema de Recuperación Acelerada de Costos, que redujo enormemente la pérdida de incentivos que afrontaban las inversiones de negocios, y finalmente preparando el sendero para el continuo auge en la formación de capital.

En adición a la acelerada recuperación de costos, la Ley del año 1981 instituyó un Crédito de impuestos de un 10% de la inversión, para estimular la formación adicional de capital.

Antes de la depreciación de impuestos del año 1981, y en muchos círculos aún después, fue opinión prevaleciente que la política de impuestos es más efectiva cuando modula la demanda agregada, que cuando la demanda y la oferta no concuerdan, esto



es, cuando la economía va hacia la recesión o cuando se entendería que se sobrecalienta.

La rebaja de impuestos del año 1981 representó una nueva forma de considerar la política de impuestos, aunque era de hecho un regreso a una forma más tradicional, o neoclásica, de perspectiva económica.

La idea esencial era que los impuestos tienen su primero y principal efecto en los incentivos económicos que afrontan individuos y negocios.

El primer cambio fue el nuevo enfoque sobre las tasas del impuesto marginal, como también incentivos, como factores claves en como el sistema de impuestos afecta la actividad económica.

El segundo alejamiento político fue apartarse del impuesto sobre ingresos, e ir hacia el impuesto sobre consumo.

El cobro de costos acelerado fue una manifestación de este cambio en el lado de los negocios, pero el lado individual también vio un cambio significativo en la implementación de varios preceptos para reducir el impuesto múltiple sobre el ahorro individual. La Cuenta de Retiro Individual, por ejemplo fue promulgada en el año de 1981.

Simultáneamente con la promulgación de las rebajas de impuestos en el año 1981, el Consejo de la Reserva Federal, con el apoyo de la Administración Reagan, alteró la política monetaria a fin de traer la inflación bajo control.



Las acciones de la Reserva Federal disminuyeron la inflación más rápido y más lejos de lo que se previó en aquel momento, y una consecuencia fue que la economía cayó en una importante recesión en 1982.

Otra consecuencia del colapso de la inflación fueron los niveles de gastos federales, que por haber sido considerados a un nivel superior a la prevista inflación, resultaron ser muchos más altos en términos ajustados a la misma.

La combinación de las rebajas de impuestos, la recesión, y el aumento por una vez de gastos federales ajustados a la inflación, produjo déficits presupuestales históricamente altos que, a su vez, condujeron a un aumento de impuestos en 1984 que se igualaban a algunas de las rebajas de impuestos dispuestas en 1981, especialmente del lado de los negocios.

Al bajar la inflación y entrar en efecto más y más de las rebajas de impuestos de la Ley del año 1891, la economía comenzó un fuerte y sostenido modelo de crecimiento.

El sistema de Seguridad Social se mantuvo esencialmente igual desde su promulgación hasta 1956. Sin embargo, a partir de 1956 la Seguridad Social comenzó una casi continua evolución al irse añadiendo más y más beneficios, comenzando con la adición de los beneficios del Seguro de Incapacidad.

En 1958 se extendieron los beneficios a los que dependían de trabajadores incapacitados.



En 1967, los beneficios de incapacidad fueron extendidos a viudas y viudos. Las enmiendas del año 1972 proveyeron beneficios automáticos de costo de la vida.

En 1965 el Congreso promulgó el programa de Cuidados Médicos, que proveía para las necesidades médicas de personas de 65 o más años, independientemente de sus ingresos.

Las enmiendas crearon también el Programa de Ayuda Médica, que provee asistencia médica para personas de bajos ingresos y recursos.

Siguiendo a la promulgación de los cambios de impuestos en los años 1981, 1982 y 1984, había un sentimiento creciente de que el impuesto sobre ingresos necesitaba de una revisión más profunda.

El auge económico que siguió a la recesión del año 1982 convenció a muchos dirigentes políticos de ambos partidos (Republicano y Demócrata) que tasas de impuestos más bajas eran esenciales a una economía fuerte, a tiempo que el constante cambio de la Ley hizo llegar a muchos una apreciación de la complejidad del sistema de impuestos. Más aún, los debates durante este período llevaron a un entendimiento general de las distorsiones impuestas a la economía, y la pérdida de empleos y salarios, que surgían de las muchas peculiaridades en la definición de la base de impuestos.

Se desarrolló una nueva y más amplia filosofía de la política de impuestos, entendiendo que mejoraría grandemente si se rechazaban todas estas disposiciones especiales y se disminuían aún más las tasas de impuestos.



De forma que en el mensaje del año 1984 sobre el Estado de La Unión, el Presidente Reagan abogó por una reforma total del impuesto sobre los ingresos, de forma que tuviera una base más amplia y tasas más bajas, y fuera más justo, más simple y más consistente con la eficiencia económica.

La Ley de Reformas de Impuestos de 1986 fue esencialmente neutra en cuanto a ingresos, es decir no tenía el propósito de aumentar o disminuir los impuestos; pero pasó de los individuos a las corporaciones algunas de las cargas impositivas. Mucho del aumento del impuesto sobre los negocios fue el resultado de un aumento en el impuesto sobre la formación de capital de negocios. Logró algunas simplificaciones para los individuos a través de la eliminación de cosas tales como promedio de ingresos, la deducción por el interés del consumidor, y la deducción de los impuestos locales y estatales sobre ventas.

Pero en muchos aspectos la Ley añadió complejidad al impuesto sobre negocios, especialmente en el área de impuestos internacionales.

Algunas de las disposiciones de la Ley condujeron a una baja en los mercados inmobiliarios, que jugaron un papel importante en el subsiguiente colapso de la industria de Ahorros y Préstamos.

La Ley de Impuestos del año 1986 también representó un regreso temporal en la evolución del sistema de impuestos.

Aunque llamado impuesto sobre ingresos, el Sistema Federal de Impuestos ha sido para algunos técnicos económicos un



impuesto híbrido de ingreso y consumo, con el balance inclinándose hacia un impuesto de consumo o alejándose de él, con muchas de las principales leyes de impuestos.

La Ley de Impuestos del año 1986 inclinó el balance, hacia el impuesto sobre ingresos.

De mayor importancia en este sentido fue el regreso a referencias a la depreciación económica en la formulación del sistema de recuperación de costo de capital, y las significativas nuevas restricciones en el uso de las Cuentas de Retiro Individual.

Los años inmediatamente posteriores al aumento de impuestos del año 1993, vieron también continuar otra tendencia que fue, una vez más, cambiar de nuevo el balance impuesto ingreso-consumo hacia el Impuesto sobre Consumo. En este caso el movimiento fue enteramente en la parte individual, en la forma de una proliferación de vehículos impositivos para promover ahorros de propósito específico.

Por ejemplo, Las Cuentas de Ahorros Médicos fueron promulgadas para facilitar el ahorro en gastos médicos.

Se promulgó una cuenta de retiro individual (IRA .Individual Retirement Account) para la educación, en la Sección 529 del Programa de Tutoría Calificada, con el objeto de ayudar a los contribuyentes a pagar futuros gastos de educación.

Adicionalmente, se promulgó una nueva forma de vehículo de ahorro, llamada ROTH IRA, que se diferenciaba de otros vehículos de ahorro como el IRA tradicional, y planes 401(k) basados en el



empleador, en que las contribuciones eran hechas en dólares posteriores al pago de impuestos y en que las distribuciones estaban libres de impuestos.

La rebaja de impuestos del año 2001 dará fuerza adicional a la economía en los próximos años, a medida que sus disposiciones se vayan haciendo efectivas y, en verdad, un argumento para su aprobación ha sido siempre el que es una forma de seguro contra un revés económico.

La misma fue ignorada por la Administración Bush y por el Congreso, la economía ya estaba en descenso mientras la Ley estaba siendo debatida.

Para algunos especialistas, el descenso fue breve y poco profundo, pero ya está claro que las rebajas de impuestos que fueron aprobadas, y entraron en efecto en el año 2001, y jugaron un papel significativo en apoyar la economía, abreviar la duración del descenso, y prepararla para una recuperación robusta.

Las tasas nacionales del Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos son significativamente más bajas que los tipos vigentes en otros países de la OCDE.

En 2014, los diferentes escalones de obligaciones tributarias directas van del 10% al 39,6%, con tasas intermedias del 15%, 25%, 28%, 33% y 35%.





Una vez descontados las diferentes exenciones y ventajas fiscales, se ve que el de mayores ingresos enfrenta un tipo federal efectivo del 24,5%.

Más baja es la tributación efectiva del tercer quintil (Un quintil es la quinta parte de una población estadística ordenada de menor a mayor en alguna característica de esta; es un término bastante utilizado en economía para caracterizar la distribución del ingreso de una población).

Si señalamos a los dos tramos de menos ingresos, la fiscalidad efectiva es más reducida, en el segundo quintil con menos ingresos, el pago real de impuestos se mueve alrededor del 5,9%.

Por datos de declaraciones de 2011, el 20% con menos renta asume una factura tributaria equivalente al 0,8%, lo que prácticamente supone una exención total del pago de este gravamen.

Una vez que se han cobrado los impuestos, ¿qué impacto tienen las medidas de redistribución fiscal en la renta disponible de los hogares estadounidenses? Gerald Prante y Scott A. Hodge han estudiado esta cuestión, llegando a las siguientes conclusiones:

1. El 20% con menos ingresos paga anualmente unos 6.300 dólares en impuestos, pero recibe más de 33.400 dólares en transferencias y prestaciones varias.



2. El segundo quintil de ingresos entrega al Fisco una media de casi 12.000 dólares por ejercicio, pero ingresa unos 30.000 dólares de los programas de redistribución vigente.

3. El quintil central de ingresos aporta unos 20.400 dólares por la vía impositiva, y recibe más de 30.000 dólares derivados de los diferentes mecanismos de gasto social<sup>4</sup>. El cuarto quintil por nivel de ingresos paga al fisco más de 35.300 dólares al año y recibe servicios y prestaciones valoradas en 31.000 dólares anuales.

5. Por último, el 20% más rico contribuye, de media, unos 122.200 dólares en impuestos, recibiendo a cambio unos 35.100 dólares en transferencias y prestaciones.

### **CAPÍTULO III**

## **VISIÓN IMPOSITIVA BRASILEÑA**



## **1. Extención Territorial Brasileña en el Contexto Brasileño**

La República Federativa de Brasil es el estado de mayor extensión territorial del hemisferio sur de América, con 8,5 millones de km<sup>2</sup> de área continua, con aproximadamente 7.400 kilómetros de costas al Océano Atlántico, y con más de 15.700 kilómetros de fronteras terrestres, con fronteras con todos los países de América del sur, con excepción de Chile y Ecuador.

El Brasil está formado por 26 Estados, 1 Distrito Federal y con más de 5.500 municipios.

Se divide el Estado Federal en 5 macroregiones territoriales, el Norte, el Nordeste, el Sudeste, el Sur y el Centro-Oeste.

El Brasil tiene una población cercana a los 180 millones de habitantes, es un Estado preferentemente urbano, con cerca de 76% de la población viviendo en las ciudades.

Su clima tropical es propicio para el desarrollo de variadas economías, con grandes oportunidades de inversiones empresariales, y de gran diversidad laboral.

Su Sistema Tributario es variado, con entidades que cooperan entre ellas para cubrir carencias por situaciones de ingresos en determinadas regiones, o distritos.

## **2. Distrito Federal, Estados y Municipios**



El Distrito Federal, los Estados y los Municipios, tienen administraciones tributarias ajustadas, en el ámbito de los tributos de sus ascendientes, ejerciendo cada una de ellas todas las funciones sobre la administración tributaria.

La Secretaría de la Renta Federal señala que en los últimos años, intentó acrecentar la certidumbre de su acción con una mayor presencia conjuntamente al contribuyente.

Esa presencia, se señala que se puede verificar en la constitución de un actual sistema de atención al contribuyente, con el funcionamiento de dispositivos que ayudan el perfeccionamiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.

Un importante cambio realizado por la Secretaría de la Renta Federal en los últimos años fue la incorporación del concepto de *Administración Centrada en el Contribuyente*, lo que llevó a una revisión de toda la estrategia de relación y comunicación con el público.

La Secretaría de la Renta Federal puntualiza intentos esfuerzos en el camino de colocar a los contribuyentes elementos que proporcionen el perfeccionamiento de las obligaciones tributarias, tanto las principales, como las accesorias; con mayor inversión en nuevas tecnologías de comunicación y transmisión de datos.

La República Federativa del Brasil, se encuentra a principios del Siglo XXI con grandes problemas políticos, situaciones profundas de corrupción, en especial hay una mirada general de



sectores de corrupción de la dirigencia y representación económica y política.

El régimen tributario y fiscal, como los mecanismos de redistribución, deben cristalizar los intereses regionales diferentes, por medio de la transferencia de recursos públicos dentro del contexto de la Administración Pública Brasileña.

La República Federativa del Brasil, es un país conocido por su alta carga fiscal en personas humanas y jurídicas, así como la complejidad del sistema tributario, con muchos de sus impuestos generalmente en situaciones paralelas y contradictorias.

Entre los impuestos más relevantes e importantes de Brasil (Autores: Egil Fujikawa Nes y David Gasull, fuente: <http://thebrazilbusiness.com/article/the-16-most-common-razilian-taxes>), tanto a nivel municipal, como estatal y federal, encontramos:

#### C.I.D.E.:

Es la abreviatura para “Contribuição e Intervenção no Domínio Econômico” y corresponde a la contribución e intervención en el dominio económico que se aplica a los pagos en, por ejemplo transferencias de tecnología o suministro de tecnología o asistencia técnica.

#### COFINS:

Es la abreviatura para “Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social”, y es un impuesto para Financiación de la Seguridad Social aplicado a la facturación mensual.



Los sujetos pasivos de este impuesto son las personas jurídicas y entidades equiparadas.

Esta contribución es de carácter indirecto, como la del Programa de Integración Social (PIS), y su base imponible es, asimismo, muy semejante a la del PIS, comprendiendo la facturación de mercancías y servicios de cualquier naturaleza.

No integran la base del COFINS, ni el PIS, ni el IPI, ni las devoluciones o cancelaciones y descuentos de ventas.

El tipo impositivo básico es del 3% aplicable sobre dicha base imponible, y su liquidación tiene una periodicidad mensual.

También se aplica a importación de bienes y servicios (Ley 10.865/2004).

#### CSL:

“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas” -, es una contribución social sobre los ingresos netos (beneficio neto).

Grava el beneficio obtenido por las sociedades.

Su cálculo y liquidación es paralelo al del IRPJ.

El tipo de gravamen general es del 9%, excepto en el caso de las entidades financieras, para las que el tipo es del 18%.

#### IOF:



Es un impuesto sobre las transacciones financieras, tales como las operaciones de crédito, cambio de divisas, los seguros y las seguridades internacionales.

Grava las operaciones de crédito, de cambio de seguros y de valores mobiliarios, contratos con entidades financieras, aseguradoras, o intermediarios, y otras entidades autorizadas.

La liquidación del contrato de cambio para la importación de servicios se encuentra reducida a cero para los pagos referentes a los siguientes conceptos:

- a) contratos de transferencia de tecnología registrados en el INPI,
- b) remuneraciones por software, y
- c) remesa de leasing cuyo contrato este registrado en el Banco Central de Brasil.

En junio de 2013, debido al tipo de cambio, se suspendió para inversores extranjeros en renta fija en Brasil (Decreto nº 8.023/2013).

### IPI:

En el Impuesto sobre Productos industrializados, se aplica a la producción nacional de bienes industriales (fabricados tanto en el extranjero como en Brasil).

Es un impuesto federal.

Grava la salida de la mercancía a la salida de un establecimiento industrial o aduana, ya sea producto nacional o extranjero.



### ITR:

Imposto Territorial Rural, es un impuesto aplicado a inmuebles en sitios de zonas rurales.

Es un Impuesto Federal.

### PIS / PASEP:

Es la “Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formulação do Patrimônio do Servidor Público”, se aplica a los Ingresos Brutos percibidos por todos los tipos de entidades jurídicas incluidas sin fines de lucro.

PIS es un Impuesto Federal.

Destinado a promover la integración del empleado en la vida y desarrollo de la empresa.

Es un impuesto indirecto y su hecho generador es la facturación de la empresa.

Es de tipo impositivo básico, y es del 0,65%, según los casos.

También se aplica a importación de bienes y servicios (Ley 10.865/2004)

### IRPF:

“Impuesto de Renda de Personas Físicas”, es el impuesto sobre la persona física.

Está basado en su salario.





Grava todo el producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos tomando como base el rendimiento bruto anual ajustado por las deducciones.

Varía entre el 15% y el 27,5%.

#### IRPJ:

“Impuesto de Renta de Persona Jurídica”, éste impuesto se aplica a las entidades jurídicas.

Es un Impuesto Federal.

Grava el beneficio real del ejercicio, o bien el beneficio presumido o arbitrado de una persona jurídica.

Ronda el 15%.

#### IRRF:

Es la abreviatura de “Impuesto de Renta Retido na Fonte” y corresponde al Impuesto a la Renta retenido en origen.

Se aplica a la renta del trabajo, las rentas del capital, las remesas al exterior y otros ingresos, tales como premios, servicios de publicidad proporcionada por las entidades jurídicas y remuneración por los servicios prestados por las entidades jurídicas.

#### IE:

Es la abreviatura de “Impuesto sobre la exportación”, es un impuesto sobre la importación aplicable a la exportación de productos nacionales.



En la actualidad, grava tres tipos de productos, pieles de animales que tributa al 9%, tabaco que tributa al 150%, y armas y municiones tributando también al 150%.

### ICMS:

Abreviatura de “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações”, es un impuesto sobre el valor añadido de las ventas y servicios, y se aplica a la circulación de mercancías, transporte y servicios de comunicación, y el suministro de cualquier mercancía.

Tiene carácter estatal y grava las ventas de mercancías, así como los servicios de transporte de las mismas de un Estado a otro, aunque no exista venta.

El tipo aplicable lo fija cada estado, aunque respetando ciertas limitaciones que establece el Senado Federal.

Los tipos generalmente varían entre el 7% y el 25%, siendo el tipo genérico del 18% (Rio de Janeiro, Sao Paulo, Minas Gerais, y Rio Grande do Sul) o 17% (resto de estados.).

### IPVA:

Impuesto sobre la “Propiedad de Vehículos Automotores”, se aplica a los vehículos de motor (coches, camiones, motocicletas, aviones, barcos, etc).

Es un impuesto estatal y deben ser pago por el propietario del vehículo.



Todos los que tengan un vehículo a motor deben abonar anualmente el impuesto sobre los vehículos motorizados (IPVA).

Se debe abonar en plazos según la tasa impositiva del momento y según el valor del vehículo.

El propietario recibe una carta del Departamento de Transporte y después, debe abonar el total en su banco local.

Debe guardar el recibo como prueba de que ha pagado el IPVA anual.

#### IPTU:

“Impuesto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana”, es un impuesto aplicado a los bienes inmuebles.

La Tasa Municipal varía según el municipio.

La propiedad de terrenos y edificios situados en un área urbana está sujeta a un impuesto municipal de carácter anual “sobre la propiedad del inmueble”.

La base imponible la constituye el valor del inmueble y el tipo aplicable varía de un municipio a otro, dependiendo de los sistemas que se empleen para valorar los bienes.

#### ITBI:

“Impuesto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, se aplica a la propiedad y la transmisión los derechos relacionados con la misma.



Es un impuesto municipal y lo paga el comprador o el concesionario del derecho.

Este impuesto grava la transmisión, a título oneroso, de la propiedad inmobiliaria y de los derechos reales (salvo los de garantía) sobre inmuebles, así como la cesión del derecho de adquisición de esta clase de bienes.

La base imponible es el valor venal del inmueble, correspondiendo a los municipios establecer el tipo impositivo aplicable, que suele oscilar entre el 2% y el 6%.

### ISS:

El “Impuesto sobre Serviços”, es un impuesto aplicado a los servicios proporcionados a un tercero por parte de una empresa o profesional autónomo.

Es pago por el proveedor del servicio.

Se aplica con tasas que varían entre el 2% y el 5% sobre el precio del servicio.

Las operaciones de cambio destinadas al cumplimiento de obligaciones de administradores de tarjetas de crédito o bancos comerciales serán tasadas al 2%.

Las inversiones en títulos y aplicaciones de valores mobiliarios, así como las operaciones interbancarias realizadas entre instituciones en el exterior y bancos acreditados para operar en cambio en el Brasil, no están sujetas al ISS.



### 3. Secretaría de la Receta Federal

Podemos señalar que el Sistema Impositivo Brasileño es muy completo, con gran diversidad de categorías y niveles.

El Impuesto de la Renta para los extranjeros se basa en el estado de la residencia del extranjero.

Los extranjeros que entran en Brasil con una visa permanente o temporal combinada con un permiso de trabajo, deben pagar el IRPF (*Imposto de Renda de Pessoa Física*) sin restricciones, lo que significa que al margen de dónde lo hayan cobrado, se pagan los impuestos brasileños.

Se empieza a cobrar desde el primer día que llegan a Brasil, y termina con el día registrado de partida definitiva.

Todos los demás extranjeros deben pagar impuestos con la restricción de que solo pagan por los ingresos generados en Brasil.

Todos los residentes que deben pagar impuestos sin restricciones deben completar el borrador de la renta brasileño; y el plazo para hacerlo es hasta el último día laborable de abril del año fiscal anterior y no se puede sobrepasar bajo ningún concepto.

Se hace constar que un año fiscal en Brasil dura un año.

Las declaraciones de impuestos se suelen entregar por internet en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda.

Otra opción, que hay que abonar, es llenar la declaración de la renta (*Declaração de Ajuste Anual*) en la oficina de correos.



La opción online es sencilla de utilizar, y ofrece posibilidades de calcular los impuestos hasta los formularios necesarios; se entendería que es mucho más práctico.

No se puede llenar una declaración conjunta con el cónyuge.

Si el cónyuge no tiene su propio ingreso, debe inscribirse como persona a cargo en la declaración del solicitante. En otros casos, cada cónyuge debe rellenar su propio formulario.

El IVA (ICMS) en Brasil es del 18% aunque hay uno específico para ciertos bienes (25% para los bienes de lujo y un 7% en los productos de alimentación básica).

Algunos productos están completamente exentos de impuestos como la fruta, las verduras, los libros y los periódicos.

Para la International Budget Partnership (IBP) en su guía para organizaciones no gubernamentales (ONG) que piensan en trabajar en tributación, el presupuesto es uno de los documentos públicos más importantes producidos por un gobierno, al expresar sus prioridades y compromisos.

Es el lugar donde un gobierno propone cuánta renta planea recauda y cómo planea utilizar esos fondos para satisfacer las necesidades concurrentes de la nación, desde reforzar la seguridad hasta mejorar la atención en salud y aliviar la pobreza.

Teniendo en cuenta sus implicaciones de gran alcance para los ciudadanos de un país, el presupuesto debe ser objeto de un examen y debate general.



La IBP señala que los grupos que estén bien informados sobre ambos lados del presupuesto (los gastos y los ingresos) serán en última instancia más eficaces.

Hay posiciones doctrinarias que estiman que casi siempre los gastos focalizados en los pobres suelen ser los más fáciles de sacrificar, porque los pobres tienden a ser políticamente débiles.

Las OSC pueden encontrar que pueden defender más fácilmente estos programas si se dedican también a la problemática tributaria y trabajan para asegurar la suficiencia de las rentas.

Con relación a deudas, financiar proyectos de desarrollo a través de la deuda es una solución a corto plazo, pero no es poco sostenible; de hecho, deja un legado por el cual los limitados impuestos recaudados internamente siguen pagando la deuda contraída para proyectos pasados en lugar de utilizarse en servicios esenciales muy necesarios.

Para sumar con éstas reflexiones, podemos comparar en éste punto que América Latina sufrió ampliamente la crisis de la deuda.

Sin embargo, en los últimos años, gracias al fuerte pero también variable crecimiento de los precios de sus materias primas, muchos países han intentado esfuerzos para reducir la carga de la deuda.



#### **4. El F.M.I. y la Deuda Externa**

El F.M.I. (Fondo Monetario Internacional) informó que la deuda externa de la región cayó de 59% del PIB en el año 2003 a 32% en el año 2008.

Sin embargo, en muchos países la carga de la deuda interna sigue siendo alta, y el servicio de la deuda sigue teniendo un grave impacto en relación al gasto social.

En Brasil, donde la recaudación tributaria es relativamente alta, 30% del Presupuesto Federal se va en servir la deuda interna y externa. En comparación, el gasto en salud es poco menos de 5% del Presupuesto Federal.

La República Federativa de Brasil tiene una importante riqueza en recursos naturales; y es muy importante enfrentar y asumir las reformas necesarias estructurales pendientes de su economía, desde el ángulo de la educación y en infraestructura, a efectos de poder utilizar toda su capacidad potencial.

Es muy importante el nivel de inversión pública, el requerido crecimiento de las inversiones tendrá un rol fundamental no solamente en el corto plazo, sino sobre todo en el largo plazo, ya que determinará el aumento de la capacidad instalada, necesaria para sustentar el proceso de expansión de la producción y el empleo.

También las infraestructuras necesitarían un gran esfuerzo inversor que permita modernizar y adecuar la infraestructura de





transporte, y la infraestructura de energía, imprescindibles para que un país como Brasil no se desvíe de un proceso superador.

La inversión en Brasil se sitúa tradicionalmente en los grandes polos industriales.

A este respecto, el Estado de San Pablo acapara la mayor parte de las inversiones, seguido de Río de Janeiro, Minas Gerais, y los Estados del Sur de Brasil.

La región del Nordeste Brasileño, aparece como polo de inversión, sobre todo para el turismo, a lo que contribuye sin duda unos bajos costos de instalación y de mano de obra, y todo tipo de incentivos y facilidades de implantación por parte de las autoridades locales.

En relación a la población, la mayor concentración se produce en el Estado de San Pablo, considerada la tercera ciudad más poblada del mundo con su periferia.

Las ciudades más pobladas del Brasil además de San Pablo, Río de Janeiro, Salvador, y Belo Horizonte.

Con respecto a la distribución de la renta se repite esta concentración en el Sudeste, y sobre todo en San Pablo que es el verdadero motor económico de Brasil.

Los tiempos desde el ángulo económico y político que hoy en día transcurre en un difícil clima social, el Brasil transita por un temor a un cambio de ciclo económico más restrictivo, ha impulsado a muchos brasileños a frenar sus gastos o su consumismo.



La desaceleración del consumo afecta a un sector importante integrada aproximadamente por 100 millones de brasileños, y que representa un poco más de la mitad de la población del país.

La desaceleración de los gastos no es sólo un aviso a tener en cuenta en un país es Brasil, en el que el consumo interno es uno de los principales impulsores de la economía, sino también en momentos en que se discute el futuro de país.

La Procuraduría General del Tesoro Nacional, se crea por la Ley N° 2642, del 9 de noviembre de 1955, instituido como órgano asesor legal del Ministerio de Hacienda, atribuyéndose principalmente la función de examinar y supervisar los contratos de interés de la Unión; y verificar y firmar la deuda federal pendiente, con fines de facturaciones judiciales, y para cooperar con el debido procesamiento.



## CAPÍTULO IV

# VISIÓN IMPOSITIVA DE LA REPÚBLICA ARGENTINA

## 1. Gobierno Federal

Conforme la Constitución Nacional de la República Argentina, su Congreso Nacional comparte sus facultades legislativas con las legislaturas provinciales y con la legislatura de la Ciudad de Buenos Aires.

La facultad de gravar las importaciones y exportaciones se concede exclusivamente al Congreso Nacional compuesto por la Cámara de Diputados (representa al pueblo) y la Cámara de Senadores (representa a las Provincias Argentinas).

Las distintas categorías de impuestos se encuentran reguladas por leyes separadas, que se reforman con frecuencia.

El Gobierno Federal lleva a cabo la recaudación de contribuciones en relación con el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto sobre los Bienes Personales, el I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado) y los Impuestos Indirectos en todo el territorio de la Nación Argentina, y co-participa a cada provincia de tales contribuciones, conforme a un acuerdo previo.

Además, el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la mayoría de las provincias celebraron un convenio cuyo objeto es evitar la doble o múltiple imposición de Impuesto a los Ingresos Brutos a las empresas con actividades que tienen la misma, en más de una jurisdicción.



Las leyes y ordenanzas tributarias se complementan con las regulaciones tributarias emitidas por el Poder Ejecutivo.

Para el historiador argentino Abelardo Levaggi (Manual de Historia del Derecho Argentino, Tomo III, 2001), en los tiempos de la época indiana, los Recursos de la Real Hacienda estaban conformados por:

1) Impuestos: sobre el tráfico mercantil, sobre minerales, y los personales.

2) Rentas Eclesiásticas: por derecho de patronato, y por contribuciones especiales.

3) Rentas estancadas: por productos (tabaco y naipes), y servicios (sellados).

4) Empréstitos: obligaciones sobre renta determinada, vales reales, y títulos de curso legal.

## **2. Capacidad Contributiva**

El denominado en la República Argentina Impuesto a las Ganancias, en el año 1932 se llamaba Impuesto a los Réditos, cuando fue implantado luego de algunos intentos entre los años 1917 y 1924.

Su designación actual data del año 1976, pero en esencia es lo mismo: fija una suma que cada ciudadano debe pagar,



de acuerdo al monto de sus ingresos señalados. Durante muchos años, este tributo solamente afectaba a pocas personas.

Pero, actualmente las escalas del mínimo de ganancias no imponible lo han convertido en un auténtico problema para muchos más trabajadores.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) es responsable de la recaudación y administración de impuestos nacionales en la República Argentina.

Es una de las dependencias principales del gobierno nacional y es responsable directo ante el Ministerio de Finanzas.

La gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) está a cargo del Administrador Federal, quien se encuentra en el mismo nivel que un Secretario de Estado.

El nivel inmediato inferior está integrado por tres Directores Generales:

- 1) la Dirección General Impositiva,
- 2) la Dirección General de Aduanas, y
- 3) la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

El Administrador Federal de Ingresos Públicos tiene las siguientes atribuciones y responsabilidades:

- a) Representar legalmente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, personalmente o por delegación o mandato, en



todos los actos y contratos que se requieran para el funcionamiento del servicio, pudiendo también actuar como querellante, de acuerdo a las disposiciones en vigor y suscribir los documentos públicos o privados que sean necesarios.

b) Organizar y reglamentar el funcionamiento interno de la Administración Federal de Ingresos Públicos en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y la modificación de la estructura orgánico-funcional en los niveles inferiores a los que apruebe el Poder Ejecutivo.

c) Participar en representación de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el orden nacional e internacional, en congresos, reuniones y actos propiciados por organismos oficiales o privados que traten asuntos de su competencia.

d) Propender a la más amplia, y adecuada difusión de las actividades, diligencias, y normatividad del organismo.

e) Toda otra atribución necesaria para el cumplimiento de las funciones del organismo, compatible con el cargo o con las establecidas en las normas legales vigentes, a cuyo fin se entenderá que la nómina consagrada en los apartados precedentes no reviste carácter taxativo.

En la actualidad en la República Argentina, se debe insistir en pedir el comprobante en cada compra que se realice, ya que de ésta forma se colabora en la recaudación de los impuestos.



En la Argentina, se indica como los principales comprobantes, la boleta y el tique, cuando se compra al contado, y la factura, cuando se compra a crédito.

Un ejemplo que señala la Dirección General Impositiva Argentina (D.G.I.), es cuando se realiza una compra se cobra el valor de la mercadería más el I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado), y se entrega una factura por el total a pagar.

El I.V.A. cobrado debe ser pagado por el comerciante al Estado, a través de la Dirección General Impositiva (D.G.I.).

La D.G.I. señala que los comprobantes son muy importantes, porque:

- 1) son documentos legales que establecen la relación entre el comprador y el vendedor;
- 2) prueban que las operaciones se realizaron y proporcionan un detalle de las mismas;
- 3) son el respaldo para registrar en la empresa las operaciones que se realizaron;
- 4) permiten realizar un control posterior de la operación por parte de la D.G.I.

De esa manera se puede saber si los impuestos que pagó la empresa, coinciden con los que se originaron en sus operaciones.



Se entiende en Argentina que pedir la factura es un derecho que tienen todos los que hacen una compra y una obligación del vendedor.

El impuesto es un tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago; todas las empresas y personas que trabajan tienen la obligación de aportar al Estado un porcentaje de sus ganancias para que se destine a mantener los gastos públicos.

Desde el momento que nacemos, los seres humanos manifestamos necesidades, a través del llanto exigimos alimentación o abrigo, pero a medida que crecemos, esas necesidades se amplían a otras y por lo general son los progenitores los encargados de financiar el costo de satisfacerlas.

Para ello, una familia requiere de un presupuesto que permita ordenar y distribuir los costos de alimentación, vestuario, vivienda, educación, transporte o servicios básicos de sus integrantes

Pero hay otras que son imposibles de satisfacer en forma individual, porque representan un alto costo, como por ejemplo:

¿quién paga el retiro de la basura de tu barrio, el combustible del camión recolector o los sueldos de los operarios?

¿La la cuenta del alumbrado público?

¿El pago paga la construcción de los hospitales o escuelas públicas?





¿El mantenimiento que hacen las Fuerzas Armadas para el sostenimiento de aviones, tanques o submarinos?

Todas estas interrogantes están referidas a necesidades colectivas o públicas .

Para financiar esos gastos públicos, es necesario constituir un fondo común que financian todas las empresas y las personas que tienen un trabajo, abonando al Estado un porcentaje de sus utilidades.

A ese pago obligatorio, lo llaman impuestos y es el que permite por ejemplo, construir escuelas y hospitales, pavimentar calles, mantener los gastos de las Fuerzas Armadas, iluminar las calles o construir plazas y parques, entre muchas otras necesidades.

La “*tributación financiera*” la mayor parte del presupuesto de educación en Argentina, particularmente los sueldos de los maestros, y por ello requiere más atención a fin de que puedan alcanzar los objetivos educacionales buscados.

En la Republica Argentina, como todos los años, miles de causas que tienen como eje central a los reclamos por impuestos se inician en los distintos juzgados de la Argentinal.

Las Salas del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN), la de las Cámaras en lo Contencioso Administrativo y la misma Corte Suprema de Justicia de la Nación (C.S.J.N. ) tuvieron en sus ámbitos fallos de los más importantes.



Cuestiones como el pago del Impuesto a las Ganancias sobre algunos rubros indemnizatorios, o la posibilidad de aplicar el ajuste por inflación a la hora de confeccionar las declaraciones juradas de este gravamen, y las siempre conflictivas retenciones o percepciones de Ingresos Brutos fueron algunos de los temas que sobresalieron.

### **3 Tributación sobre el Lucro**

En la Argentina en estos últimos años, se consolidó la tendencia en los tribunales de considerar que toda suma abonada como consecuencia de un despido no debe ser objeto del tributo Impuesto a las Ganancias.

En este sentido, para el Dr. Jorge Lapenta, especialista en tributación, la causa "Quaranta Duffy", es una de las más importantes del año 2013, que permiten ilustrar esta situación.

En la sentencia, la Corte convalidó el criterio de la Cámara; en esa etapa procesal, la Justicia se había pronunciado por la no gravabilidad de un "plus" adicional al despido que el contribuyente (un ejecutivo con funciones jerárquicas) había percibido tras su desvinculación laboral.

"Los argumentos que se habían invocado tienen plena sintonía con los propios que empleó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en causas anteriores ("De Lorenzo" y "Cuevas"), por lo que es hora de que las autoridades fiscales terminen de alinear



definitivamente su posición respecto de este tema", destacó el experto Lapenta.

Adoptando el criterio de las sentencias "Candy" y "Swanco", el máximo tribunal permitió -una vez más- la aplicación del ajuste por inflación para evitar así la "no confiscatoriedad" del gravamen.

Para el Dr. Iván Sasovsky, titular de Sasovsky & Asoados, recordó que en la causa "Banco Francés", la Corte Suprema de Justicia tuvo en cuenta como factor determinante la pericia contable desarrollada durante el proceso, ya que fue ésta la que determinó la existencia de la confiscatoriedad. Señala que *"Adopta nuevamente su postura imperativa asumida en la causa Banco Bradesco Argentina SA respecto de las facultades de fiscalización y control en instancias administrativas, por parte del fisco, frente a un inminente pedido de repetición por parte del contribuyente en virtud de lo previsto en la Ley de Procedimientos Administrativos"*.

Resulta recurrente que las provincias incluyan, sin ningún tipo de procedimiento previo, a supuestos contribuyentes en padrones de retenciones o percepciones sobre acreditaciones bancarias por supuestas obligaciones en Ingresos Brutos.

Para el tributarista Esteban Aguirre Saravia, destaca la causa "Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico SA", donde la Corte Suprema de la Nación hizo lugar a una medida cautelar con el objeto de que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, se abstenga de ordenar y efectuar percepciones y retenciones sobre acreditaciones bancarias; señalando *"este precedente resulta relevante toda vez que se*



*asignó un coto a las medidas de hecho dispuestas por los fiscos locales que, sin fundamento legal, perjudican la situación financiera de los contribuyentes y pretenden prescindir de la obligación de iniciar un procedimiento determinativo a los fines que los administrados presenten pruebas y recursos, entre otros".*

Para Sergio Toledo, es clave un fallo en el que la Corte declaró inadmisibile el planteo de Carlos Pedro Tadeo Blaquier. En razón del mismo, el tribunal dejó firme la sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo que convalidó la posición del fisco de no admitir la deducción del pago de Bienes Personales en la determinación de Ganancias del accionista.

*"Recordamos que los gastos deducibles en Ganancias son aquellos que, admitidos por la Ley, se vinculan con rentas gravadas. En la causa, Blaquier computó el importe pagado por Bienes Personales sobre tenencias accionarias", explicó el experto. Y agrega: "Para ello, consideró que los dividendos generados por tales tenencias, si bien son ingresos 'no computables', tienen el carácter de grabados, ya que e tampoco están taxativamente exentos". Dicho criterio no fue compartido por la AFIP.*

Si bien el TFN avaló la postura del contribuyente, la Cámara considero que no resultaba procedente la deducción ya que el artículo 46 de la Ley del gravamen excluye a los dividendos generados por acciones. De esta manera, si se excluye el ingreso, también se debe seguir ese criterio respecto del gasto.

La adquisición de una compañía por parte de otra, generaba muchos inconvenientes a la hora de determinar si la operación estaba



alcanzada por Ganancias. Para Juan Pablo Scalone, señala la importancia de la causa "International Engines South America SA", donde el máximo tribunal se encargó de establecer la no gravabilidad de dichas transacciones.

*Al respecto, el experto que "se pone fin a la discusión considerándose que una fusión por absorción es susceptible de ser enmarcada dentro de una reorganización de un conjunto económico, ante lo cual no resulta exigible el requisito de desarrollo de actividades iguales o vinculadas a las que se reordenan durante los doce meses anteriores a la fecha de la referida reorganización".*

A la hora de definir qué personas deben tributar Ganancias, definir si la fuente generadora de renta es argentina o extranjera, en Argentina hay opiniones que sostienen que se presentan muchos inconvenientes, por ejemplo Aguirre Saravia & Gebhardt, sostienen que la Cámara de Apelaciones (en la causa "Cabrol, Oscar Armando c/DGI") rechazó la pretensión fiscal respecto del pago de una comisión por parte del contribuyente local a una empresa paraguaya, que realizaba gestiones de representación fuera de la Argentina del sujeto residente.

*Sostiene que "el tribunal concluyó que los servicios de representación eran realizados únicamente en el exterior, por lo que la renta era de fuente extranjera. En consecuencia, no correspondía efectuar una retención en concepto de Ganancias por los pagos efectuados".*

Aguirre Saravia indica que *"en el expediente se había controvertido el carácter de la renta (si era de fuente argentina o extranjera) de una empresa paraguaya que hacía la representación*



de una firma local en otro país"; concluyendo *"en consecuencia, el fallo esclarece la calificación del carácter de renta de fuente extranjera de los servicios prestados en (y desde) el exterior"*.

El instituto de *"salidas no documentadas"* de la Ley de Ganancias fue creado para garantizar que aquellos que realicen un pago a un contribuyente que *"no tiene todos los papeles al día"* abonen el gravamen, ante la probabilidad de que ello no suceda.

En este contexto, muchas veces es discutible la posición que el organismo de recaudación adopta en beneficio de las arcas fiscales. Para graficar esta situación, el tributarista Scalone rescata el fallo *"Bolland & Cía. SA"*, donde *"la Corte sentó el criterio de que, aunque haya determinados aspectos de una operación que pueden ser cuestionados, no resulta procedente el Impuesto a las Ganancias (salidas no documentadas) si se ha identificado a los beneficiarios de los pagos"*.

Para el tributarista Lapenta, la sentencia *"Hidroeléctrica el Chocón"* resurgió la controversia, al señalar que *"la conclusión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en esta causa es verdaderamente polémica"*.

La misma se desarrolló en torno a unas comisiones abonadas a empresas del exterior por gestiones de intermediación para la obtención de financiamiento bancario para una compañía local. Lapenta señala que *"al no calificar como asesoramiento técnico, el hecho de que tales servicios hayan sido desarrollados en el exterior inhabilitaba la posibilidad de entender que los pagos efectuados desde el país debían"*



*llevar la retención de Ganancias prevista para beneficiarios fuera de la Argentina", resaltando "sin embargo, la Corte opinó lo contrario, haciendo hincapié en que la norma general de definición de fuente argentina contiene expresa referencia a la colocación de bienes en el país".*

La causa "Ulloa", fue un proceso muy importante, centro de conflicto entre la AFIP y los contribuyentes, señalando el tributarista Sasovsky que *"en el caso particular, el fisco no hizo otra cosa que basarse en datos y documentación real pero que no resultaban representativas y suficientemente sustentables, como disparador del instituto de la presunción, reforzando la tesis residual de su utilización; ....* ...*la sentencia es más que elocuente y no hace otra cosa más que confirmar una cuestión básica, que radica en fortalecer la tesis de la utilización efectiva de los derechos y obligaciones que posee el contribuyente como mecanismo de amortiguación del avasallamiento fiscal.....y no se debe perder de vista que las presunciones son instrumentos a partir de los cuales, basándose exclusivamente en hechos reales, se puede reconstruir el status y el quantum de la obligación de un contribuyente a un determinado momento".*

La Ley Argentina de Ganancias, prevé retener el 35 % sobre aquella porción de dividendos que exceda las rentas impositivas acumuladas del ejercicio anterior.

Lapenta sostiene que *"se trata de la figura usualmente denominada como 'impuesto de igualación' y que, desde su misma instauración, se han puesto en evidencia las imperfecciones con las cuales la misma fue concebida".*



En la causa "White Martins Cilindros Ltda. Sucursal Argentina", el contribuyente había efectuado pagos anticipados de dividendos y la redacción de la disposición aplicable (artículo 69 bis de la norma) llevó al fisco a reclamar la retención presuntamente omitida, por inexistencia de "*utilidades impositivas acumuladas*", en el ejercicio anterior al de los pagos; "*La Corte, con buen criterio, falló en contra de la AFIP reforzando la idea de que lo que esta figura pretende es evitar que se distribuyan utilidades libres de impuesto a los accionistas, cuando las mismas no han estado alcanzadas con el tributo en cabeza de la sociedad pagadora*".



## **CAPÍTULO V**

### **BLOQUES REGIONALES**

#### **(LA UNIÓN EUROPEA - MERCOSUR)**

#### **1. UNIÓN EUROPEA:**

La UNIÓN EUROPEA (U.E.) es una asociación económica y política, integrada actualmente por 28 países europeos que abarcan juntos gran parte del continente.

El origen de la UNIÓN EUROPEA (U.E.) se encuentra en el periodo posterior a la Segunda Guerra Mundial (1939 – 1945).

Sus primeros intentos consistieron en impulsar la cooperación económica con la idea de que, a medida que aumentara la interdependencia económica entre los Estados miembros, restringirían las posibilidades de conflicto armado y una carrera armamentística.



En el año de 1958 se firman en la ciudad de Roma (Italia) la Comunidad Económica Europea (C.E.E.) y el E.U.R.A.T.O.M. (sobre energía atómica), que en un principio establecían cooperación económica más precisa, y un mercado común entre seis países firmantes: Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Holanda.

Comenzó como una Unión Económica, evolucionando hasta transformarse en una organización muy activa en muchos aspectos, no solo económicos, sino culturales también (política, medioambiente, relaciones exteriores, salud, seguridad, justicia, migración, energía, etc.).

La integración de la UNION EUROPEA (U.E.), se sustenta en el Estado de Derecho, se basan en los Tratados (Derecho Comunitario Originario -constituido por los Actos y Tratados) y en Decisiones, Reglamentaciones, Dictámenes de sus Instituciones (Derecho Comunitario Derivado -actos emanados de órganos que constituyen expresiones formales del Derecho de Integración).

El mercado único o interior, que permite que puedan circular libremente la mayoría de las mercancías, servicios, personas y capitales, es el principal impulsor económico de la comunidad.

Desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en el año 2009, y la Carta de los Derechos Fundamentales de la UNIÓN EUROPEA (U.E.), reúne la defensa de éstos derechos; y las instituciones de la Comunidad están jurídicamente obligadas a defenderlos.



La UNIÓN EUROPEA (U.E.) tiene en la actualidad 28 Estados partes, a saber:

Alemania, año de ingreso 1958;

Austria, año de ingreso 1995;

Bélgica, año de ingreso 1958;

Bulgaria, año de ingreso 2007;

Chipre, año de ingreso 2004;

Croacia, año de ingreso 2013;

Dinamarca, año de ingreso 1973;

Eslovaquia, año de ingreso 2004;

Eslovenia, año de ingreso 2004;

España, año de ingreso 1986;

Estonia, año de ingreso 2004;

Finlandia, año de ingreso 1995;

Francia, año de ingreso 1958;

Grecia, año de ingreso 1981;

Hungría, año de ingreso 2004;

Irlanda, año de ingreso 1973;

Italia, año de ingreso 1958;



Letonia, año de ingreso 2004;

Lituania, año de ingreso 2004;

Luxemburgo, año de ingreso 1958

Malta, año de ingreso 2004;

Holanda, año de ingreso 1958;

Polonia, año de ingreso 2004;

Portugal, año de ingreso 1986;

Reino Unido, año de ingreso 1973

República Checa, año de ingreso 2004;

Rumanía, año de ingreso 2007;

Suecia, año de ingreso 1995.

La UNIÓN EUROPEA (U.E.) no tiene un papel directo en el establecimiento y cobro de impuestos, ya que cada Estado miembro, y no la UNIÓN EUROPEA (U.E.) es quien decide la cantidad de impuestos que asumen sus contribuyentes.

El objetivo de la Unión consiste en supervisar las normas fiscales de cada Estado miembro del proceso de integración, a los efectos de garantizar que sean afines con las políticas emanadas del contexto de Unión Europeas, a saber:

- 1) fomentar el crecimiento económico, y la creación de empleo para sus ciudadanos comunitarios;



2) en el mercado único de la Comunidad, garantizar la libre circulación de mercancías, servicios y capitales;

3) verifica para que no se favorezca injustamente a las empresas de un Estado sobre sus competidores en otros países miembros;

4) garantizar que los consumidores, no sean discriminados, ya sea en contexto de trabajadores, o por empresas de otros Estados miembros de la Unión Europea.

5) la unanimidad en las decisiones fiscales de todos los Estados miembros de la Comunidad, es necesario para las mismas; así se garantizaría que se tengan en cuenta los intereses de todos los Estados miembros.

En relación al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), y de los impuestos exclusivos sobre la nafta, el tabaco y el alcohol, los 28 Estados partes de la Unión Europea establecieron un marco general de normas y tipos mínimos para evitar la deformación de la competencia entre los Estados miembros de la Unión Europea.

En relación al Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta, el principal objetivo de la Unión Europea, es avalar que se respeten los principios de no discriminación y libre circulación en el mercado único; para concretarlo, se hace más necesario una política europea coordinada entre todos los Estados partes; como también sumar en la lucha común contra la evasión fiscal.

Los Estados miembros de la UE deciden independientemente cómo se gastan los ingresos fiscales de cada uno; pero debido a



la creciente interdependencia de las economías de la UNIÓN EUROPEA (U.E.), los países miembros con un gasto muy excelsa, y que se endeudan en demasía pueden poner en peligro el crecimiento económico de sus colegas de la Comunidad y perjudicar el equilibrio de la zona del euro.

Para disminuir ese riesgo, los Estados de la Comunidad intentan coordinar sus políticas económicas más próximas, sustentándose en las recomendaciones de la Comisión.

Algunas recomendaciones hacen referencia a las Políticas Fiscales con el objetivo de ser más justas, vigorosas, y favorables a su economía.

Es de cada Estado miembro de la Unión Europea, la competencia sobre impuestos que afectan a las personas físicas y jurídicas.

Pero según las normativas comunitarias, no deben crear barreras a la movilidad en Europa.

Tanto las personas que se trasladan a otro Estado de la Unión Europea (U.E), como las personas jurídicas que invierten más allá de sus fronteras, pueden tener que abonar impuestos en dos o más países, y hacer frente a complejidades trámites de carácter administrativo.

Entre muchos de éstos miembros de la Comunidad, existen convenios para eliminar la doble imposición. Sin embargo, no siempre incluyen todos los impuestos, y contextos transfronterizos, ni se aplican de manera eficaz en la realidad. Para solucionar



estos inconvenientes, la Comisión de la Unión Europea experimenta procedimientos, como plantear soluciones coordinadas a los gobiernos o principiar acciones legales, en los casos de incumplimiento de la normativa de la UNIÓN EUROPEA (U.E.).

Una característica del mercado único, es el libre intercambio de bienes y servicios a través de las fronteras interiores del Bloque Regional Europeo.

Para preparar las actividades de las empresas, y evitar que se deforme la competencia entre ellas, los Estados partes de la Unión Europea (U.E.) acuerdan armonizar las normativas sobre los impuestos de bienes y servicios.

Existen diferentes tipologías impositivas mínimas para el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), y los Impuestos Especiales, como también una cantidad de normativas sobre la concentración de estos impuestos.

Los Estados miembros, están autorizados de aplicar tipologías impositivas superiores a los mínimos europeos.

La Comisión de la Unión Europea, trabaja permanentemente para mejorar el sistema del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), con el objetivo de ser más simples y prácticos, más compactos frente al fraude, y más enérgicos en los ingresos que pone a disposición de las economías de sus miembros.

La normativa fiscal de un país miembro, no debería autorizar que los contribuyentes eludan sus obligaciones fiscales en otros Estados.



Dada la naturaleza dinámica del fraude y la evasión fiscal, es importantísimo en la Unión Europea (U.E.) actual en conjunto.

Es importante en el contexto de trabajo de la UNIÓN EUROPEA (U.E.), el trabajar sobre iniciativas sobre el intercambio de información entre los Estados partes, a fin de combatir el fraude impositivo.

Como también en la ecuanimidad en la fiscalidad de las sociedad de empresas.

Existen en el Bloque Regional Europeo, coordinación de información de sus autoridades, a fin de combatir las lagunas jurídicas, y evitar dicho fraude por medio de una "Planificación Fiscal Abusiva".

Concurre en el Bloque de integración, el Código de Conducta a fin de evitar las deslealtades de los regímenes impositivos de los Estados miembros.

La Política fiscal en la UNIÓN EUROPEA (U.E.) se compone de dos ramas:

a) la fiscalidad directa: que es competencia exclusiva de los Estados miembros, y

b) la fiscalidad indirecta: que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en el mercado único.

Podemos señalar un ejemplo de la Justicia Jurisdiccional Comunitaria, en el cual el Tribunal de Justicia de la Unión





Europea, del 12 de mayo del 2016, en el Asunto N<sup>o</sup> C-520/14 (con sede en Luxemburgo), se trata de un tema sobre fraude impositivo, que entiendo que podemos señalarlo en la pesquisa (independientemente del fallo resolutorio) como un ejemplo de actuación jurisdiccional en temas impositivos en la Unión Europea, señalando:

*“Un incorrecto cálculo de la cuota tributaria permite la absolución de los acusados por el fraude del IVA sobre los CD y DVD.*

*La Sala II del Tribunal Supremo ha anulado las condenas impuestas por la Audiencia Nacional (España) a seis personas en el denominado ‘caso Verbatim’, por supuestas cuotas del IVA defraudadas por dicha empresa de CD y DVD.*

*La Sala absuelve a los seis acusados que venían condenados por la Audiencia Nacional a penas de entre 2 años y medio y 3 años de cárcel por delito continuado contra la Hacienda Pública, debido a que el cálculo de las cuotas defraudadas no se ha realizado correctamente, por lo que no es posible tener acreditado, más allá de toda duda razonable que su importe anual superó los 120.000 euros que exige la ley penal.*

*En esta causa fueron acusación particular varias empresas de derechos de productores y autores, como la SGAE o EGEDA, cuyos recursos también se estiman en el sentido de revocar la condena que les impuso la Audiencia Nacional (España) a pagar las costas de una determinada persona acusada que fue absuelta ya en primera instancia.*



*La falta de trámite de audiencia o alegaciones en un procedimiento tributario (como el de devolución del IVA a no establecidos) permite la aportación de pruebas en vía de revisión.*

*La cuestión que se dirime en esta ocasión tiene que ver con la aportación de pruebas en el procedimiento de revisión (en concreto, en el entorno del recurso de reposición) que no fueron aportadas con anterioridad pero no con carácter general, sino en el concreto caso en que el procedimiento en cuestión no estuviera contemplado un trámite de audiencia o se requiriera información y no hubiera que dar audiencia al interesado.*

*Según se define a sí misma, la Sala no es ajena a la necesidad de evitar que el trámite de revisión de la decisión administrativa se desnaturalice hasta el punto de que, en el mismo, pueda el interesado aportar todos los documentos que considere oportuno cuando no lo hizo al ser requerido para ello y en el plazo que al efecto se le concedió.*

*Y es que, si se admitiera que cualquier documento que se tuviera que haber presentado con anterioridad puede serlo en vía de revisión bajo la idea de que, en el caso del recurso de reposición, el órgano que decide es el mismo, se estaría facultando al obligado para no aportar documento alguno cuando fuese requerido para ello en el convencimiento de que podría hacerlo después, cuando recurriera la decisión eventualmente denegatoria de su solicitud.*

*No obstante, la aplicación de este principio debe rodearse de cautelas que impidan la indefensión*



*Pero frente al supuesto extremo de no aportación de ninguno de los documentos requeridos, debe evitarse también que, exigida la aportación de una prolija, detallada o compleja documentación, la falta de cualquier documento, o la insuficiencia de alguno de los aportados, al solo juicio de la Administración, faculte a ésta para denegar la solicitud sin posibilidad de subsanación al no preverse un trámite con ese objeto.*

*Pues bien, en este punto exacto es donde se encuentra el núcleo de la fundamentación jurídica de la sentencia. En el supuesto de hecho en cuestión, el de un procedimiento de devolución del I.V.A. a empresarios y profesionales no establecidos, la normativa concurrente –art. 119 Ley 37/1992 (Ley IVA) y 31 RD 1624/1992 (Rgto IVA)- no tiene previsto un trámite de audiencia al respecto, de tal modo que presentada la solicitud de devolución, la Administración podrá requerir al solicitante a fin de que aporte la información que considere necesaria tal y como habilitan esos preceptos, sin que nada se diga sobre la necesidad de un trámite de audiencia. Por otro lado, tampoco se prevé la audiencia y alegaciones en el Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos regulado en los arts. 124 a 127 Ley 58/2003 (LGT).*

*Pues bien, según la Audiencia Nacional (España), a pesar de esta falta de previsión, el trámite de alegaciones deviene necesario como exigencia formal cuando, como en casos como el de autos, habiéndose dado cumplimiento a la solicitud de aportación de documentos que hizo la Administración, los presentados resultan, a juicio de la Administración, insuficientes o incompletos, pues la falta*



de audiencia genera aquí una verdadera indefensión capaz de producir la anulabilidad del acto conforme a lo establecido en el art. 63.2 Ley 30/1992 Ley RJAP y PAC).

Frente a los supuestos de absoluta pasividad del requerido, en los que no puede hablarse de indefensión ya que el sujeto conoce la exigencia de la Administración y la incumple palmariamente, en estos otros el interesado cumple el requerimiento y se encuentra a continuación con una decisión denegatoria del derecho pretendido. Solo en ese momento puede conocer los motivos de la denegación y, en consecuencia, subsanarlos en el trámite siguiente del procedimiento, que no es otro que el de revisión. Vale por tanto la prueba no presentada hasta entonces que ampara su derecho.

La falta de rentabilidad de una operación no le hace perder su carácter oneroso a efectos del I.V.A., salvo que sea de gran magnitud.

La circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste en principio es irrelevante para calificarla como onerosa. No obstante, en supuestos como el de autos, en que la diferencia entre el coste de la prestación y la remuneración que se obtiene por la misma es de tal magnitud que hace pensar que lo que se abona no es un precio sino un canon, de tal asimetría se deriva que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada suficiente para calificar el servicio como de actividad económica a efectos del 9.1 de la citada Directiva”.



## **2 MERCOSUR:**

El MERCOSUR (Mercado Común del Sur) es un Bloque Regional, establecido inicialmente por Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay al cual en períodos posteriores se han incorporado Venezuela y en proceso de adhesión Bolivia.

Es un proceso abierto y dinámico, cuyo objetivo principal fue crear un espacio común que concibiera oportunidades comerciales y de inversiones a través de la integración de las economías nacionales al mercado internacional.

Desde sus comienzos el objetivo del Bloque fue intentar sustentar los principios democráticos, y un desarrollo económico.

Sumado a éstos objetivos, se han sumado diferentes acuerdos en materia migratoria, laboral, educacional, social, en Derechos Humanos y Fundamentales, y culturales en general.



Entre los Textos Fundamentales del proceso regional, podemos señalar:

Tratado de Asunción para la conformación de un Mercado Común;

Protocolo de Ouro Preto (Adicional al Tratado de Asunción, sobre la Estructura Institucional del MERCOSUR);

Protocolo de Ushuaia sobre Compromiso Democrático en el MERCOSUR, la Republica de Bolivia, y la Republica de Chile;

Protocolo de Olivos para la Solución de Controversias en el MERCOSUR;

Protocolo Constitutivo del Parlamento del MERCOSUR;

Protocolo de Adhesión de la República Bolivariana de Venezuela al MERCOSUR;

Protocolo de Adhesión del Estado Plurinacional de Bolivia al MERCOSUR.

Entre sus principales objetivos, ubicamos:

1) La libre circulación de bienes y servicios y factores productivos entre los Estados miembros , a través de la eliminación de derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otro medio similar.

2) El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o Agrupaciones de Estados, y la coordinación de



posiciones en foros económico-comerciales, regionales e internacionales.

3) La coordinación de las políticas macroeconómicas y sectoriales entre los países miembros, de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otros que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes.

4) El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones, en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

Hay que señalar que hay que tener muy presente factores tan significativos como la desregulación económica, la seguridad jurídica, el bajo costo fiscal, y normas claras, sencillas, y precisas que se adapten a la dinámica del comercio regional y mundial.

El Tratado de Asunción, fundacional del MERCOSUR, estableció la posibilidad de armonización de la política fiscal de los Estados partes del Bloque Regional, conteniendo componentes de coherencia en materia tributaria con el objeto de sortear distorsiones que puedan modificar las circunstancias de competencia de los productos intercambiados, o bien variar la rentabilidad de los aspiraciones, perturbando inversiones en el contexto del proceso regional.

El Bloque Regional del MERCOSUR diseña el proceso de integración con importantes extensiones en materia tributaria, especialmente en:





1) la significativa acentuación en los movimientos de los componentes, en especial el ingrediente importantísimo del capital; y se plasma en las desemparejas apreciaciones fiscales, que perturban la sustentación impositivas.

2) el aumento de la conflictividad en determinar y recaudar impositivamente las actividades relacionadas exógenamente de la jurisdicción del Estado miembro, en especial en bienes inmateriales.

3) el acrecimiento en el contexto del ámbito administrativo tributario, que necesita nuevas y mejores herramientas, y un perfil de información y conocimiento en aumento de la recaudación impositiva, buscando mayor colaboración y reciprocidad entre jurisdicciones.

Es muy importante lograr la armonización fiscal en la región, como también acordar políticas impositivas relacionadas al gasto público, sobre deuda externa, en la distorsión fiscal, sobre las empresas estatales, etc.; y la importancia de los incentivos fiscales, la recaudación tributaria, la seguridad social, los incentivos exportadores, el disminuir las asimetrías impositivas, el mantener la soberanía fiscal, conservar la perspectiva competitiva, combatir la evasión, y sostener la no discriminación; los objetivos fiscales deben ser bien definidos.

Hay sectores de pensamientos, especialistas y tributaritas, que impulsan la creación de un “Tribunal Arbitral Especial” en materia tributaria para la resolución de controversias entre Estados miembros, sobre la interpretación de los acuerdos, y en casos no previstos.





Es relevante señalar que cuanto más intensa sea la profundización económica entre los Estados del MERCOSUR, más urgente es la necesidad de una coordinación entre los organismos impositivos, fiscales y aduaneras de los mismos, con el objeto impedir incompatibilidades tributarias.

La armonización tributaria del MERCOSUR está prevista en el Artículo N°1 del Tratado de Asunción, al señalar que "*para alcanzar la libre circulación de bienes, servicios y factores de la producción deben coordinarse políticas macroeconómicas*", entre las que cita expresamente la política fiscal o tributaria.

El Artículo N° 7 del Tratado fundacional establece el "*principio de no discriminación*", al señalar que "*en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional*".

Existen distorsiones que generan en las condiciones de competencia para el comercio del grupo, en virtud de la alteración que producen en la estructura relativa de precios y costos de los bienes y servicios susceptibles de intercambio, así como a las alternativas de armonización propuestas que tiendan a eliminarlas gradualmente.

Estimo muy relevante, y necesario transitar el sendero tributario regional en fortalecer:

- 1) los acuerdos en materia fiscal entre los miembros regionales;



- 2) intensificar la colaboración entre las autoridades fiscales;
- 3) la coherencia de las operaciones conjuntas para impedir la
- 4) actitudes perjudiciales que perturben la integración; y
- 5) simplificar las formalidades aduaneras, y coordinar las mismas.

Para el Jurista Jorge Macon señalada que *"... cuando las distorsiones se producen como consecuencia de las relaciones económicas internacionales, la rectificación de los sistemas tributarios tendiente a eliminarlas se llama armonización"*.

De las estructuras de los sistemas tributarios de los distintos países surgen tanto analogías como asimetrías.

Por ejemplo, con relación al impuesto a la renta, es importante aclarar que en la Argentina y en Brasil rigen los impuestos clásicos que alcanzan tanto a las empresas como a las personas físicas.

En Paraguay y Uruguay no existe el impuesto a la renta de personas físicas; sólo se gravan los beneficios obtenidos por sujetos empresas en su sentido amplio (de sociedades de capital a empresas unipersonales). Esto significa que en estos dos países no se gravan las rentas provenientes del trabajo personal (relación de dependencia o profesionales independientes) ni tampoco otras rentas de capital que recaen sobre tales tipos de personas, como alquileres, o intereses.



La armonización de la imposición directa es una de las tareas más difíciles en el proceso de integración comunitaria, y los avances en este sentido pueden ser lentos.

Para destacar tal dificultad, el jurista Reig señaló que, según los estudios llevados a cabo por la Comunidad Europea, "... nos reafirma que en el Mercosur, el punto de mira de la armonización debe dirigirse sin duda también a la llamada imposición directa... sin que deba buscar como finalidad la igualación de los sistemas impositivos...".

En el Mercosur, el impuesto sobre la renta de las empresas (IRPJ), es aplicado por los países del bloque, así como también por Chile, que aún no lo conforma.

En Paraguay y Uruguay no tiene vigencia un impuesto a la renta personal. Sin embargo, en estos dos casos, cuando se desarrollan actividades empresarias a título individual (empresas unipersonales), la ganancia es gravada en el impuesto sobre la renta de las empresas.

Para el Jurista Alfredo Julio LAMAGRANDE la armonización tributaria tiene por objeto eliminar las diferencias de fiscalidad entre los países. La idea es que las decisiones de inversión y las transacciones se acuerden con independencia de la carga fiscal.

Los países del bloque enfrentan un gran desafío en ese sentido, y de sus estructuras tributarias surgen tanto analogías como asimetrías.



## **CAPÍTULO VI**

### **CONSIDERACIONES FINALES**

Los impuestos son aportes que deben hacer las personas y las empresas, obligados por ley, para que el Estado tenga los recursos suficientes para brindar los bienes y servicios públicos que necesita la comunidad.

A través del sendero de los impuestos, se transita:

a) el Estado puede obtener los recursos para poder brindar educación, salud, seguridad, justicia, obras públicas y apoyo a los más necesitados, entre varias ítems más;

b) se puede conseguir más igualdad de oportunidades;



c) es un acto de solidaridad al contribuir con el bienestar de los demás;

d) es una forma de participar en los asuntos de la comunidad;

en ellos también se refleja lo que buscamos como sociedad.

El Estado tiene un amplio espectro de actividades, y los impuestos son uno de los medios principales por los que los gobiernos obtienen sus ingresos; tienen gran importancia para la economía, ya que gracias a ellos se puede invertir en aspectos sociales prioritarios como la educación, la salud, la impartición de justicia, la seguridad, el mantenimiento de la administración pública -incluyendo el sueldo de los empleados- el combate a la pobreza, la ayuda a los más desposeídos, y el impulso de sectores económicos, que son fundamentales para su economía.

El no pagar impuestos impide al gobierno destinar recursos suficientes para cubrir las necesidades de nuestra sociedad, por lo que es fundamental que los que integramos la misma, cumplamos con esta obligación.

A partir del siglo XIX, el Estado moderno comienza a licitar los estancos a particulares, y ello implicaba que quien se adjudicara la concesión del producto, debía pagar al Estado una renta por la producción.

En muchos países, sus gobiernos tienen grandes dificultades con sus administraciones tributarias, con características débiles para recaudar impuestos a la renta, y vienen dependiendo cada vez



más de la expansión del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) para sus rentas tributarias.

La inflación tiene un efecto destructor en muchos aspectos de la economía, pero también puede crear caos en un sistema de impuestos sobre ingresos, a menos que se tomen precauciones adecuadas.

Específicamente, a menos que las coordenadas del sistema de impuestos, es decir, los niveles impositivos y sus exenciones determinadas, deducciones y créditos, sean reguladas para la inflación, un alza continua del nivel de precios sacudirá a los contribuyentes a más altos niveles de contribución al reducir los valores de sus exenciones y deducciones.

Los sistemas tributarios se basan, en una serie de principios, los cuales tratan de delinear lo que sería una tributación óptima (Stiglitz, J., 2000; Rosen, H., 2005).

En general la ciudadanía comprende el significado de la palabra "impuesto".

Podríamos transitar en los contenidos que el Estado atribuye a un cumulo de personas denominadas contribuyentes, a fin de hacerlo efectivo habitualmente.

Se entiende que esa obligación tiene un signo imperativo, forzoso, y obligatorio; y que el que acciona en contra de la ley, se haría susceptible de importantes sanciones para quien se dificulte cumplimentarla.



Es evidente que se entiende la presencia, y la justificación que tiene el impuesto.

En presunción, no se lo abona a cambio de alguna prestación puntual del Estado; (el ejemplo en que sí sucede es con las tasas), a los efectos de viabilizar la sustentación de las actividades que están a cargo del poder público.

Su esencia se sostiene por el solo hecho de vivir en sociedad; los ciudadanos deben y están obligados a asistir al sostenimiento, su mantenimiento y los gastos del Estado.

Se sostiene que los impuestos no deben ser arbitrarios, y que deben tener proporcionalidad con lo que el ciudadano recibe o espera recibir con su trabajo.

Se ha considerado a través del tiempo que los impuestos deben ajustarse a una racionalidad en lo que se refiere a la recaudación que necesita realizar el Estado, y a una proporcionalidad en lo que respecta al pago que puede efectuar cada ciudadano según sus condiciones.

Es un tema muy relevante que debe ser encarado por las autoridades respectivas en profundidad, con imparcialidad, con conciencia, y con realismo.

Es importante tener presente su organización, su estructuración, su ingeniería, en relación a los procesos que enfrentan las organizaciones, para adecuarse a los permanentes cambios del mercado, logrando mantener los niveles de competitividad y eficiencia.



El ahorro impositivo como propósito empresarial debe plantearse en un concepto amplio, considerando no sólo los aspectos productivos y de eficiencia, sino también tecnológicos, financieros, posicionamiento de mercado, y otras que mejoren el rendimiento.

Otra arista importante, es el ahorro fiscal, que no deja de ser, una búsqueda legítima, y así lo sostiene la Justicia Norteamericana (el Juez Learned Hand , U. S. Court of Appeals, Gregory v. Helvering) : “Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one's taxes. Over and over again the Courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible. Everyone does it, rich and poor alike and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands”.

En la Argentina a su vez su Corte Suprema declara en un importante fallo que *“el esfuerzo honesto de los contribuyentes para limitar o reducir sus ingresos tributarios al mínimo legal, utilizando formas jurídicas económicamente más convenientes, no es reprobable, si bien la autoridad fiscal puede contrarrestar esta posibilidad mediante el establecimiento de presunciones o procedimientos para neutralizar el efecto buscado por el contribuyente”*, citado por Rubiolo en Reorganizaciones Empresariales Análisis del impacto impositivo.

En materia de administración tributaria, si bien en muchos países, en especial en Latinoamérica, ha habido avances en los





últimos años, a pesar de cierta resistencia al cumplimiento, existe una enraizada cultura de la informalidad al amparo de una gran cantidad de razones jurídicas, históricas, culturales y económicas; sumadas a la confusión, e inestabilidad y vaguedad de la legislación, generando un teatro claro para la evasión en su diversidad de signos.

Situaciones como de un alto incumplimiento fiscal, muchas veces está sustentado por razones que están vinculadas a la falta de cohesión social, a la cultura de los pueblos y a su historia política y social.

La experiencia internacional enseña que los países de la OECD sostienen la estructura impositiva promedio del Gobierno Central en tres tipos de impuestos:

Ganancias de Personas Físicas (25%), Seguridad Social (25%), e Impuestos Totales al Consumo (29%); los que totalizan el 79% del total.

La inversión no participa con una alta contribución (Ganancias de Sociedades) y no existen impuestos a las exportaciones.

Es importante y relevante que los ciudadanos necesitan un conocimiento puntual sobre cómo se computarizan los impuestos, cual es la renta tributaria que se recauda, y cómo se maneja esa misma renta.

La transparencia alienta el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, sustenta su legitimidad, existe un reconocimiento de esta importancia.



Al observar la evolución histórica del Sistema Tributario Brasileño, a partir de la óptica de los sistemas de distribución de ingresos, notamos que la República se inicia con un sistema de separación tributaria y evoluciona ampliando su complejidad.

Al sistema inicial se sobreponen elementos de los sistemas centralizados, como la división de competencias tributarias y las transferencias.

Prácticamente no se aplicaran elementos de los sistemas intermediarios.

El único elemento que se encuentra en esta evolución, en la Constitución Brasileña del año 1988, es la posibilidad aportada a las Provincias de introducir un adicional al impuesto de renta, prácticamente no utilizado.

Esta constatación denota la tendencia centralizadora de la historia de la estructura federativa brasileña en el Siglo XX.

Señalemos el ejemplo de que en general los gobiernos prefieren utilizar las rentas tributarias, en lugar de ayuda o préstamos, para cubrir los salarios de los maestros, porque son relativamente seguras y previsibles; consideran mejor no contratar por ejemplo maestros con dinero de la ayuda, y posteriormente no pueden asumir el pago de los sueldos dos o tres años más tarde, y despedir maestros, un sector social muy sensible y combativo en su protesta, por reducción de planilla, que es políticamente muy sensible; por lo consiguiente, la mejor manera de obtener más dinero para más maestros es ampliar la base tributaria.



Cuando las contribuciones de la ayuda han permitido a los gobiernos mejorar la prestación de servicios, las rentas recaudadas internamente tienden a ser también un factor importante.

Tomemos el caso de Kenia, la declaración de la gratuidad de la educación primaria en el año 2005 llevó a que el Estado se diera cuenta de la necesidad de aumentar los recursos tributarios para mantener la promesa electoral del presidente.

Esto, junto con otras necesidades sociales, ha llevado a aumentar las metas y la recaudación tributaria a fin de mejorar la educación y otros servicios.

Lo que se aplica a la educación se aplica a muchos otros servicios que dependen del apoyo y los fondos del gobierno.

Otros caso es el de miles de pequeños agricultores de variados países, dependen de que los gobiernos proporcionen capacitación, investigación y crédito y desarrollen mercados para insumos y productos; sin embargo, los gobiernos de África tienden a gastar demasiado poco en esta área, y el apoyo de los donantes a la agricultura ha sido inadecuado durante las últimas décadas.

Mayores ingresos por impuestos nacionales permitirían a los gobiernos una mayor prestación de estos servicios, o al menos daría a los ciudadanos la posibilidad de argumentar a favor de que se produzca este gasto.

Asimismo abordar las altas tasas de mortalidad materna e infantil, o enfrentar con éxito el V.I.H., o reducir la plaga de la



malaria, y otras enfermedades tropicales, todo esto requiere financiamiento fiable a largo plazo de los gobiernos.

Desde luego, el financiamiento mediante la tributación no es el único factor que impulsará la prestación de dichos servicios.

Otros factores también son relevantes, pero el elemento de la voluntad política es crucial, y los impuestos son una parte importante de la solución. Por esta razón, los ciudadanos de muchos países han tratado de mejorar sus políticas tributarias a fin de obtener los servicios que les corresponden.

Todos los gobiernos del mundo tienen muchas responsabilidades ante sus ciudadanos.

El marco jurídico de los Derechos Humanos, y de los Derechos Fundamentales, instaura y confirma esas responsabilidades.

Sin embargo, los Derechos Humanos abarcan derechos no sólo sociales y políticos, sino también derechos económicos y sociales.

Los requisitos mínimos para el cumplimiento de los derechos económicos y sociales incluyen el suministro de productos alimenticios disponibles para la población, atención en salud primaria esencial, alojamiento y vivienda básicos, y las formas más básicas de educación.

Es importante destacar que dentro de las organizaciones de la sociedad civil que se manifiestan directamente sobre la problemática de la equidad tributaria, se ven resaltadas por tendencias en reformas tributarias.



Un informe de Pricewater house Coopers y el Banco Mundial señala que el cambio más notorio en los sistemas tributarios en todo el mundo entre los años 2004 y 2006 fue reducir las tasas de impuestos a las utilidades de las sociedades.

Los grupos que trabajan en Derechos Humanos deben preocuparse acerca de cómo los derechos se realizan a través del presupuesto, y cómo se violan cuando los Estados son incapaces de cumplir sus obligaciones debido a una tributación débil, injusta, indebida, o inequitativa.

Nos preguntamos ¿se están movilizando recursos para que los gobiernos cumplan sus responsabilidades con la realización progresiva de los derechos? Si no es así, un gobierno puede estar faltando a sus obligaciones o equivocando el camino en la defensa de los Derechos Humanos y los Derechos Fundamentales, y posiblemente deba rendir cuentas y su responsabilidad por ello.

La política tributaria puede y debe desempeñar un papel importante y eficaz en la redistribución de la riqueza dentro de una economía.

La prestación de servicios es una forma de enfrentar la pobreza y la desigualdad mediante la tributación, pues son aquellos de menores recursos los que tienden a depender más de los servicios esenciales mínimos, tales como la salud y la educación financiados con los fondos públicos.

La política tributaria tiene el potencial para redistribuir la riqueza de un país, desde los más pudientes (un ejemplo podría ser empresas de petróleo y gas -obviamente no son las únicas-)



hacia los sectores más vulnerables, como son las personas de edad avanzada, o de niños en situación de abandono, que de lo contrario carecerían de un presente o de un futuro con dignidad.

Este ejemplo, podríamos situarlo en el contexto de tributación progresiva y equitativa.

Los sistemas tributarios pueden incluir elementos progresivos o regresivos.

Un Estado puede depender de la tributación de la riqueza de recursos, la tributación de las empresas o la tributación de la propiedad al tiempo que recauda menos impuestos de las personas con bajos ingresos.

O bien los impuestos a la renta podrían diferenciarse entre los que tienen ingresos más bajos y los que tienen ingresos más altos. Por lo general, éstas políticas serían consideradas progresivas. Por el contrario, una dependencia de los impuestos al consumo (que gravan alimentos, combustible y otros bienes) sería considerada regresiva.

En realidad, los sistemas tributarios suelen ser regresivos de todo el mundo.

Esto es aún más probable que sea el caso en muchos países, que tienden a tener niveles especialmente bajos de tributación sobre los ingresos y dependencia excesiva de los impuestos al consumo.

Sectores doctrinarios sostienen que un sistema tributario regresivo puede tener muchas desventajas, y puede incluso



contribuir directamente a la concentración de la riqueza, donde la desigualdad sería mayor después de abonados los impuestos.

El “*Consenso Tributario*” impulsado por el Fondo Monetario Internacional (F.M.I.), y el Banco Mundial (órganos de la Organización de las Naciones Unidas -O.N.U.-) en los últimos dos o tres decenios ha tendido a contribuir a la promoción de la naturaleza regresiva de muchos sistemas tributarios.

Mientras que los países han sido fuertemente alentados a minimizar la tributación de los inversionistas extranjeros, así como a reducir los impuestos al comercio que antes eran importantes fuentes de rentas para el gasto social, los gobiernos, entretanto, han sido instados a aumentar los impuestos a las compras, generalmente conocidos como “Impuesto al Valor Añadido (I.V.A.) o a veces denominados “Impuesto a los Bienes y Servicios” (I.B.S.) o “Impuestos al Consumo”.

Estas recomendaciones de política se basan en la premisa de que los impuestos deben ser económicamente neutrales y deben centrarse solamente en aumentar las rentas, ignorando el potencial de los impuestos para poner en cuestión la desigualdad.

El contexto de la tributación es algo más que la recaudación de rentas, es también una parte fundamental de la consolidación del Estado y la democracia; incluir o ensanchar los impuestos sin paralelamente y simultáneamente aumentar y mejorar la prestación de servicios, lleva a los ciudadanos a exigir sus derechos y a reformas democráticas ulteriores.



Es muy importante monitorear o controlar el presupuesto de un gobierno, a fin de evitar la corrupción y asegurar que los fondos sean asignados de manera apropiada y sean invertidos con eficacia.

En general el control del presupuesto se concentra en cómo se gasta el dinero del gobierno; pero cada vez son más los ciudadanos que están reconociendo que es igualmente importante saber de dónde proviene el dinero, pues ningún programa o política de gobierno puede tener éxito sin fondos para implementarlo o para imponer su cumplimiento.

Recaudar más impuestos internamente, mediante la mejora del cobro de impuestos a los que pueden afrontarlos, reduce la dependencia de los países de los préstamos y el importante reembolso de esos préstamos en el futuro.

Movilizar las rentas internas también ayuda a los gobiernos a romper con la dependencia frente a terceros interesados y sus condiciones generalmente perjudiciales que imponen a sus fondos.

Por estos motivos es importante que las organizaciones que trabajan en los temas de deuda, examinen cómo los impuestos pueden utilizarse para reducir la dependencia de gobiernos frente a financiamientos insostenibles.

La importante dependencia de la asistencia para el desarrollo también viene acompañada de una serie de circunstancias, a saber:





a) como la falta de voluntad de los donantes para financiar proyectos socialmente importantes,

b) un menor incentivo para que los gobiernos mejoren la recaudación tributaria, y

c) una continua tendencia de los donantes a condicionar la ayuda a la aceptación de su asesoramiento en medidas políticas.

Otro problema es que si la ayuda se canaliza hacia proyectos que de otro modo habrían sido solventados por las rentas tributarias, dichas rentas pueden ser desviadas a la corrupción.

Los impuestos pueden utilizarse para garantizar que todos los costos y beneficios sociales de la producción o el consumo de un bien determinado, que se reflejen en el precio de mercado.

El diseño de un sistema tributario puede contribuir a la realización de una gran variedad de beneficios sociales, haciendo que sea costoso realizar acciones consideradas socialmente indeseables, o transitar el camino del incentivo de comportamientos considerados beneficiosos para la sociedad.

Por el lado del consumo, esto puede incluir por ejemplo gravar el tabaco para limitar los daños a la salud, o la nafta para limitar los costos y peligros ambientales.

También se puede utilizar para desalentar la especulación sobre productos y servicios esenciales, lo cual protege a los sectores más desposeídos, y su posibilidad de acceder a ellos.



En el contexto del cambio climático, es evidente que los mecanismos de mercado, no fijan los precios de nuestra producción y consumo de una manera que considere los impactos sobre las generaciones futuras.

Sin embargo, la incidencia en cuestiones tributarias en este ámbito también debe considerar potenciales impactos negativos sobre los más débiles o desposeídos.

Por el lado de la producción, pueden aplicarse impuestos inhibitorios, en situaciones sobre aspectos de las actividades mineras que potencialmente causen tensión ambiental en el ecosistema inmediato y las comunidades cercanas.

Estudios han señalado que los costos sociales y ambientales que se producen como resultado de la extracción de minerales no son tomados en cuenta en gran medida cuando se toma la decisión de emprender o no un proyecto minero.

Tales costos sociales y ambientales no son normalmente valorados por los mercados o por la mayoría de los actores económicos, incluyendo las empresas mineras, pero en su lugar son cargados por las comunidades locales que viven cerca de las minas. Por lo tanto, los impuestos pueden contribuir de alguna forma a internalizar estos costos que de otro modo no son considerados, por ejemplo, asignando una parte de las regalías mineras a fondos de desarrollo local destinados a las necesidades de la comunidad.

Los sistemas de impuestos federales, estatales y locales, se han modificado por:



1) cambios significativos al paso de los años, en respuesta a circunstancias cambiantes, y

2) a cambios en el papel del Gobierno.

El tipo de impuestos recaudados, sus proporciones relativas, y la magnitud de los ingresos recaudados son todos muy diferentes de lo que eran hace cincuenta o cien años.

Si los grupos de la sociedad civil están haciendo incidencia por nuevas políticas de gasto que requieran de financiamiento sustancial, pueden fortalecer sus argumentos proponiendo impuestos específicos u otras fuentes de renta que las solventen.

Saber cómo está asignada la carga tributaria entre los diferentes grupos (ricos o pobres, hombres o mujeres, urbanos o rurales, empleadores o trabajadores) puede ayudar a la sociedad civil a hacer incidencia por nuevas y más equitativas políticas tributarias.

Muchos gobiernos de países Latinoamericanos dependen de la ayuda, y de la deuda en un alto porcentaje de sus ingresos, lo que significa que su mayor transparencia es a menudo hacia los donantes y prestamistas.

Los donantes y las instituciones financieras internacionales pueden imponer condicionalidades de política perjudiciales e inequitativas y realmente hacer más difícil recaudar rentas e independizarse de la deuda.

Inclinar la balanza en contra del financiamiento externo y a favor de mayores rentas provenientes de los impuestos puede crear



un mayor espacio para la formulación de políticas en el plano nacional.

Los impuestos, por lo tanto, son un elemento crucial para fortalecer el poder de los ciudadanos de hacer demandas a sus gobiernos.

Un ejemplo práctico a señalar entre impuestos y su aplicación en el área de la educación, podemos señalar: en el año 1995 cuando el gobierno de República de Ghana introdujo un nuevo Impuesto al Valor Añadido (I.V.A.) de 17.5%, que inicialmente dio lugar a protestas generalizadas. El gobierno se vio obligado a revocar la medida, y en 1997 se introdujo el Impuesto al Valor Añadido (I.V.A.) a 10%, acompañado de una campaña intensiva del gobierno para crear conciencia entre los ciudadanos sobre en qué se usarían las rentas de los impuestos. Posteriormente el Impuesto al Valor Añadido (I.V.A.) fue elevado a 12.5%, y las rentas del 2.5% añadido fueron asignadas a educación mediante el Fondo Fiduciario para la Educación de Ghana.

Los impuestos son también una fuente de financiamiento más sostenible que la ayuda o los préstamos porque es menos probable que se agoten y no implican pagos de intereses.

Es muy importante transparentar la aplicación justa de los impuestos, imponer por la nitidez, y su inserción en el sistema tributario.

Es usual manifestarse que los impuestos son algo negativo, que los gobiernos quieren privar a los ciudadanos de su dinero



ganado con tanto esfuerzo, para ser mal utilizados; pero desde una configuración de justicia económica y derechos humanos, los impuestos son trascendentales, a saber:

a) Rentas: financiamiento para ofrecer los servicios que los ciudadanos necesitan;

b) Redistribución: para enfrentar la pobreza y la desigualdad;

c) Representación: generar la transparencia de los gobiernos ante los ciudadanos y reivindicar espacio en la formulación de políticas;

d) Reformulación de precios: limitar los 'malos' públicos, alentar los 'bienes' públicos.

Los impuestos son una fuente vital de rentas para la mayoría de los gobiernos a fin de financiar la infraestructura y servicios esenciales para sus ciudadanos.

Desde luego, las rentas no serán utilizadas automáticamente en tales bienes sociales. Pero cuando los gobiernos obtienen rentas de los impuestos, los ciudadanos están en una posición mucho más fuerte para ejercer presión a fin de que dichas rentas sean gastadas en los servicios a los que tienen derecho.

Los sistemas tributarios pueden redimir un papel en mejorar o empeorar la desigualdad económica directa o también indirectamente entre los hombres.

Los procesos masivos de fiscalización corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a



través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, y que cuentan para su ejecución con “un apoyo informático uniforme a lo largo del Estado”, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización.

En éstos procesos la tasa de atención se caracteriza por ser alta, dado que es una fiscalización dirigida a un proceso particular del contribuyente.

Los procesos selectivos de fiscalización corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa.

Es relevante el control del cumplimiento tributario, para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones que contempla la legislación tributaria.

La fiscalización del incumplimiento tributario detecta a los contribuyentes que evaden los impuestos; y se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores o grupos de contribuyentes a fiscalizar.

Debe haber una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al Estado.



Estimo que es importante señalar que las reglas de auditoría fiscal son un campo bastante nuevo de investigación económica, mientras que las Administraciones Tributarias deben trabajar modernamente en perfeccionar la selección de los contribuyentes a auditar, utilizando métodos cada vez más “tecnológicos”.

Entiendo que una de las claves para los logros impositivos a alcanzar, es centrar también en las necesidades de los contribuyentes; y los gobiernos deben proponer la modernización o la incorporación de tecnología adecuada a fin de cumplimentar los fines más eficientes.

El Estado debe hacer el esfuerzo para perfeccionar la complejidad y el volumen de la actividad a fiscalizar, debiendo acompañar cada instancia con un despliegue de capacitación y comunicación, asistida con las adecuadas normativas, pautas de procedimiento y capacitación.

Avanzar en éste sendero requiere el aprendizaje y compromiso, ejerciendo autoridad y fiscalización en una administración que impulsen su actualización continua.

Creo que es necesario puntualizar que la tecnología es fundamental, ya que se está más cerca del contribuyente, facilita sus obligaciones, posibilita y amplía la eficiencia; pero siempre teniendo en consideración que trabajar sobre el tema de investigación, debemos transitar por las conductas ciudadanas, de los contribuyentes, de la capacitación, y la eficiencia en el campo fiscal, y es un camino de inevitable cambio cultural.



En general se ha sostenido que los procesos de cambio, son lentos y largos, pero el Siglo XX y el Siglo XXI nos ejemplifica que los cambios sociales (con su influencia científica), hoy son muy dinámicos y más cortos, razón por la cual se necesita mayor activismo y transparencia, con más innovación y creatividad, especialmente en la información y en la comunicación.

Es importante reflexionar sobre el ICMS en la República Federativa de Brasil.

Se profundizó en aspectos generales del ICMS y su importancia como herramienta de distribución del ingreso. El ICMS es un estado prominente de impuestos, y que interfiere como un hecho económico que genera efectos jurídicos y económicos, que exceden los límites de los estados, por lo que presenta una característica nacional.

Cabe señalar que el modelo brasileño es contrario a lo que ocurre en la mayoría de los países; se señaló que la realidad impone a los Estados miembros y en el Distrito Federal la necesidad de un significativo ingresos propios, capaces de mantener el aparato estatal en buen estado de funcionamiento; receta en la que tanto esté fortalecido por el ICMS.

Se muestra que el ICMS es un impuesto amplio, en su contexto en todas las etapas del circuito económico: extracción, producción, venta al por menor y al por mayor; centrándose en el movimiento de mercancías.





Es evidente que la doble imposición provoca distorsiones en el sistema tributario, dificulta la supervisión, fomenta la evasión de impuestos y aumenta los costos fiscales para las empresas.

Se revela que el ICMS es un importante peso en la vida económica del trabajador, y está profundamente ligada a los fenómenos de la pobreza y la desigualdad del ingreso en Brasil.

También sugerimos comenzar una discusión amplia sobre el desarrollo de Brasil; comprobando la necesidad de implementar políticas públicas para ampliar la acción del mercado interior, la reducción de la desigualdad en la distribución del ingreso y la reducción de la pobreza.

Es importante fortalecer el estado brasileño de proporcionar más y mejor la distribución del ingreso, estimular la competitividad en la economía con el fin de crear más empleos y mejores salarios.

Se señaló cómo la fuerza de llevar a cabo una reforma fiscal, revisando la tributación de los salarios e ingresos.

Estimo que se encuentran como barreras que hay que superar: como priorizar la gestión de impuestos, reducción de impuestos, la mejora de los controles y la eficiencia en la gestión de los procesos tributarios, y adecuación del cálculo de los impuestos a la realidad brasileña.

Profundizamos los temas a los constantes retos que deben ser enfrentados por Brasil, para discutir temas como mínimo existencial, la dignidad humana, el solidarismo, la ciudadanía y la



pobreza. Revelan que para una transformación social duradera, es esencial para hacer frente a la desigualdad social, teniendo en cuenta las razones que afectan a la realidad social, tales como los ingresos, el empleo, los derechos sociales, entre otros.

Denota que el gobierno de Brasil necesita implementar un nuevo modelo de crecimiento económico, basado en la responsabilidad social, tratando de poner a los ciudadanos en el desarrollo nacional a través de la regulación económica y el crecimiento económico.

La interacción entre la democracia, la globalización y los impuestos sugieren una nueva adaptación de las fuerzas capitalistas que gobiernan las fuerzas políticas y económicas mundiales, el debilitamiento de las instituciones viejas y arcaicas y la creación de nuevos modelos de gobierno para una nueva era histórica.

El mundo en su contexto histórico, cuenta con convergencias y divergencias con respecto al fortalecimiento de los sistemas de impuestos, fue posible identificar la debilidad de estos sistemas con respecto a Argentina y Brasil.

A pesar de la estabilizada democracia brasileña, todavía es inmadura, y demuestra ser incapaz de reducir el tamaño del Estado y equiparar el sistema fiscal.

Vale la pena señalar que la crisis de 1999 fue un punto de inflexión en la economía global; la disputa del tipo de cambio entre el euro y el dólar americano haciendo que países como



Brasil y Argentina ingresen en fuerte recesión económica a expensas de la deuda externa y las reservas de divisas.

Los gobernantes prometen fortalecimiento de los servicios esenciales como la salud, la educación, el transporte público, pero por otro lado se incrementaron los ingresos fiscales. Brasil es uno de los países con la carga tributaria más alta del mundo, sin embargo, la colección se ha ido por el desagüe de la corrupción, en deuda pública, y en servicios sociales ineficaces.

## **BIBLIOGRAFÍA**



## ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP).

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. A Democracia Brasileira nos anos 90. Revista Eletrônica DHIAL Nº. 37. Instituto Internacional de Governabilidade da Catalunya (IIGOV). Barcelona: IIGOV, 2003.

ALTERINI, Atilio Aníbal (dir.): "Ideas para la formulación de un nuevo contrato social", La Ley, Buenos Aires, 2006, págs.. 21/40.

ARGAÑARAZ, N.; CAPELLO, M.; GARZÓN, J. y POMA, V. (2004). "El residuo fiscal neto: una aplicación al caso argentino", IERAL de Fundación Mediterránea.

ASOREY, Rubén O.: "Reorganizaciones empresariales. Aspectos societarios, fiscales, antimonopolios, e internacionales", Bs. As., La Ley, 1996.

BALESTRA, Ricardo R.: "Derecho Internacional Privado", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2006.

BENEVIDES, Maria Victória de M. Cidadania e Democracia. Revista Brasileira de Ciências Sociais (RBSC) - Lua Nova, Número 33, p. 5 – 16. São Paulo: ANPOCS, 1994.

BIDART CAMPOS, Germán José: "Derecho Político", Ed. Aguiar, 1989, Buenos Aires.

BIDART CAMPOS, Germán José: "Doctrina del Estado Democrático", 1985, Buenos Aires.



BOURDIEU, Pierre: “O poder simbólico”, Lisboa, DIFEL, 1989.

CAPELLO, M.; R. FERNÁNDEZ LLERA, A.; FIGUERAS y H. NAZARENO (2008). “Finanzas sub-nacionales en Argentina y España. Un análisis comparativo”, XXXI Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Córdoba, 17, 18 y 19 de septiembre.

CAPELLO, M.; A. FIGUERAS; N. GRION y P. MONCARZ (2008). “Los posibles efectos perversos de las transferencias fiscales a gobiernos sub-nacionales”, Anales de la XXXIII Reunión de la Asociación Argentina de Economía Política (AAEP), Córdoba, 19 al 21 de Noviembre .

CAPELLO, M.; A. FIGUERAS, P. MONCARZ y S. FREILLE (2009). “Fiscal transfers, regional labour markets and economic convergence”, Anales de la XXXIV Reunión de la Asociación Argentina de Economía Política (AAEP), Mendoza, 18 al 20 de Noviembre.

CASTELLS, Manuel: A Sociedade em Rede. A era da Informação: economia, sociedade e cultura, V. I. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CASTELLS, Manuel: “La Galaxia Internet”, Barcelona: Areté, 2001.

CASSESE, Sabino: “La crisis del Estado”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2003.

CETRÁNGOLO, Oscar; GÓMEZ SABAINI, Juan (2008). “La imposición en Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos”.



CEPAL-GTZ “Tributación, equidad y evasión en América Latina: desafíos y tendencias”, Santiago de Chile, 24 y 25 de noviembre. IERAL (2002).

CONSTITUCION NACIONAL ARGENTINA.

COOPEDGE, Michael. Instituciones y Gobernabilidad en América Latina. Revista Síntesis Nº. XX, Madrid: 1995.

DAHL, Robert: La Democracia: una guía para los ciudadanos. Madrid: Taurus, 1999.

DOWBOR, Ladislau. A Reprodução Social: propostas para uma gestão descentralizada. Petrópolis: Vozes, 1999.

DOWBOR, Ladislau: Informação para a Cidadania e o Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: <<http://dowbor.org>>. Acessado em: abril de 2004.

ESTRADA ALONSO, Eduardo; RODRIGUEZ, MAGDALENO, Raúl; y FERNÁNDEZ CHACON, Ignacio: “Apertura de grandes superficies comerciales y libertades comunitarias”, Ed. REUS S.A., Madrid, 2011.

FERNÁNDEZ, Luis O.: “Impuesto a las ganancias”, Bs. As., La Ley, 2005.

FERNÁNDEZ, E.: “Estados fallidos o Estados en crisis?”, Granada, 2009.



FIEGE, Hans-Jurgen. ONGs no Ceará- Quem são, o que fazem, quais são os seus desafios? *In*: FKA. ONGs no Brasil: perfil de um mundo em mudança. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer e ABONG, 2003.

F.I.E.L. - Fundación de Investigaciones Económicas latinoamericanas, “Hacia una nueva Organización del Federalismo Fiscal en la Argentina”, FIEL – Buenos Aires.

HABERMAS, Jürgen. Teoría de la acción comunicativa. tomo I. Racionalidad de la acción y racionalización social. Madrid: Taurus, 1987.

HABERMAS, Jürgen, Mudança estrutural da Esfera Pública: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

HAGUETTE, André. Povo vota, não Governa. Jornal O Povo, Opinião, p. 7. Fortaleza, 18.7. 2004.

HERMANNNS, Klaus (Org.). Participação Cidadã: Novos conceitos e Metodologias. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2004.

JOACHIM JEREMIAS: “Jerusalén en tiempos de Jesús. Estudio económico y social del mundo del Antiguo Testamento”, Ediciones Cristiandad.

LEVAGGI, Abelardo: “Manual de Historia del Derecho Argentino”, Lexis Nexis, 2005, Buenos Aires.

MARTÍN, Julián A.: “Impuesto a las ganancias. Análisis integral técnico y práctico”, 2ª. Ed, Bs. As. Editorial Tributaria, 1995.



ROSATTI, HORACIO: “Globalización, estado y derecho”, en Estado y globalización: el caso argentino, Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, 2005.

OLIVEIRA, D.: Sistema de informações gerenciais. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PIÑEIRO, JESÚS ANTONIO: Año I. Israel y su mundo cuando nació Jesús, Ediciones del Laberinto.

PNUD / ONU. As novas tecnologias e a corrida mundial pelo conhecimento. *In: Informe sobre el Desarrollo Humano. Madrid: Mundi - Prensa, 1999.*

PNUD / ONU. Informe sobre el Desarrollo Humano: Poner el Adelanto Tecnológico al Servicio del Desarrollo Humano. Madrid: Mundi - Prensa, 2001.

PNUD / ONU. Informe sobre el Desarrollo Humano: profundizar la democracia en un mundo fragmentado. Madrid: Mundi - Prensa, 2002.

REZENDE, D.A. Sistemas de informações organizacionais: guia prático para projetos em administração, contabilidade e informática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RHEINHOLD, Howard. La Comunidad Virtual: una sociedad sin fronteras. Barcelona: Gedisa 1996.

SCHIJMAN, Jorge Horacio: “Anarquismo: Pensamientos Políticos”, Revista Conceptos -Universidad del Museo Social Argentino, Año 78 –





Nº 1, Enero-Febrero/Marzo-Abril 2003.

SCHÜRER, EMil: “Historia del pueblo judío en tiempos de Jesús”, Ediciones Cristiandad.

TEIXEIRA, Alberto. Governar Inovando. Os desafios contemporâneos da Gestão Pública. Revista Poder Local Nº. 1. Fortaleza: Omni

THOMPSON, John B.. Ideologia e Cultura Moderna. Teoria social crítica na era dos meios de comunicação de massa. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 1995.

UBEDA PORTUGUES, José E.: “Sistemas Político-constitucionales en el mundo”, Ed. Aebius, Madrid, 2011.

USTER, Angela. Experiências de participação cidadã na gestão do Governo do Estado do Ceará 1995 – 1998. *In*: HERMANNNS, Klaus (org.). Participação Cidadã: novos conceitos e metodologias. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2004.

VARSAÑO, Ricardo: “La Reforma Tributaria en Brasil: El Largo Proceso en Curso”, 2003.

WEFFORT, Francisco. Qual democracia? São Paulo: Cia. das Letras, 1992.

ZORRAQUÍN BECÚ, Ricardo: “Historia del Derecho Argentino”, Ed. Perrot, 1979, Buenos Aires.

### **DICCIONARIOS:**



DICCIONARIO JURÍDICO OMEBA, Ed. Driskill, Buenos Aires, 1984.

DICCIONARIO DE FILOSOFÍA DE FERRATER MORA, José, Ed. Alianza, Barcelona, 1986.

LEXICOM, "Diccionario Francés-Español y Español-Francés", Ed. Sopena, Madrid, 1986.

### **REVISTAS JURÍDICAS:**

EL DERECHO (Argentina).

LA LEY (Argentina).

REVISTA CONCEPTOS (U.M.S.A.).