



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesinas de Belgrano

**Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Carrera de Abogacía**

Fines extrafiscales de los tributos

Nº 244

Héctor Eduardo Ventola

Tutora: María Laura Ochoa

Departamento de Investigaciones
Marzo 2008

Indice

INTRODUCCIÓN Y PLANTEO DEL PROBLEMA.....	7
DESARROLLO	
Fines del estado y necesidades publicas	7
Influencia las distintas políticas de mercado en el tratamiento de los tributos	8
Análisis de los tributos en general.....	9
Análisis de los tributos fiscales y extrafiscales	12
Fines de la imposición	14
Análisis del fenómeno del aumento de precios de la carne bovina en los meses de noviembre y diciembre de 2005 y sus consecuencias fiscales y extrafiscales en la Republica Argentina.....	15
ANEXO DE GRÁFICOS	18
CONCLUSIÓN.....	20
BIBLIOGRAFÍA.....	21

Agradezco a mi madre, mi hermano y valeria por su apoyo incondicional.

Agradezco a la Dra. Laura Ochoa por su dedicación en la enseñanza y en la presente tutoria.

Introducción y Planteo del Problema

Para dar comienzo a este trabajo debo admitir que al analizar el tópico de los fines no fiscales, no recaudatorios, de ordenamiento o extrafiscales de la tributación estamos en presencia de uno de los ejes más conflictivos del Derecho Tributario en general.

El tributo es una herramienta muy utilizada por el estado moderno y problemática pues se trata nada mas ni nada menos que quitarle dinero (o especies, pero realmente no se utiliza en demasía) para que el estado disponga de él como le parezca con arreglo solo a la Constitución y las normas inferiores (por Ej. la Ley de Presupuesto anual entre otras).

Con esto quiero decir que hay muchos principios constitucionales en juego como ser el derecho de propiedad, la garantía de igualdad de trato, el generalismo y todos ellos deben ser respetados por la normativa tributaria.

En la concepción clásica del derecho financiero el tributo posee un carácter instrumental (no final) que esta justificado en la obtención de ingresos para mantener al estado.

El problema surge porque el Estado tiene mucho que mantener o no, depende la inclinación política con que se lo mire. Lo cierto es que los estados después de la II guerra mundial gastan mucho mas de lo que gastaban cuando este concepto se creo y se han hecho cargo de necesidades públicas que antes se dejaban en manos del mercado (a mi parecer en manos de nadie).

Los fines extrafiscales son soluciones directas a problemas que agobian a la sociedad ¿para qué cobrar a un contribuyente y después devolverle si se puede simplificar?, por ejemplo un estado puede preferir recaudar menos por el consumo de cigarrillos, en aras de disminuir su consumo, aumentando el precio un nuevo impuesto.

A fin de llegar a un mejor entendimiento del tópico en cuestión, dividiré el presente trabajo en las siguientes etapas:

- ✘ Fines del estado y necesidades públicas.
- ✘ Influencia las distintas políticas de mercado en el tratamiento de los tributos.
- ✘ Análisis de los tributos en general.
- ✘ Análisis de los tributos fiscales y extrafiscales.
- ✘ Fines de la imposición.
- ✘ Análisis del fenómeno del aumento de precios de la carne bovina en los meses de noviembre y diciembre de 2005 y sus consecuencias fiscales y extrafiscales en la Republica Argentina.

Desarrollo

Fines del estado y necesidades publicas

La razón por la cual he decidido incluir en este trabajo este punto es porque los fines del estado son a mi entender la punta del ovillo para comenzar a desentrañar las que serán consideradas como necesidades públicas.

Primero debo decir que el estado es un sujeto de derecho internacional público (con derechos y obligaciones) que por naturaleza detenta de soberanía propia, la cual se aplica en un territorio delimitado y tiene una población subordinada a su poder de imperio.

Dino Jarach considera que los fines de un estado son la fuente de lo que en ese mismo serán necesidades públicas y considera en una enumeración ejemplificativa que las necesidades de la mayoría de los estados modernos son¹ “la defensa de la nación contra enemigos extranjeros; la seguridad pública en el interior del país; la higiene pública y la salud de los habitantes; la instrucción y la educación; el mantenimiento de la paz social mediante la administración de la justicia; la protección de los menores y de los ancianos; el esparcimiento y el deporte; la cultura y la promoción de las artes; la liberación del hombre del miedo y del hambre, a través de la llamada seguridad social”.

A mi entender podemos sintetizar alguno de los fines principales del estado argentino con la simple lectura del preámbulo de la Constitución Nacional ...”constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad...”

Bueno, ahora que ya he esbozado minimamente los fines del estado argentino, fundamento de su creación, y por ende las bases para la determinación de cuales son las necesidades públicas, considero preciso expresar que el cumplimiento de las mismas será alcanzado en parte por la percepción de impuestos la cual posee jerarquía constitucional que es otorgada por el art. 4 de la Constitución Nacional de la Republica Argentina (C.N.)²

1. Dino Harach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, segunda edición Abeledo Perrot, pág. 42.

2. Art. 4 de la C.N. El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto

Influencia las distintas políticas de mercado en el tratamiento de los tributos

El interés que existe en abordar este tema en el marco del presente trabajo recae en que son los fines del estado, punto que he desarrollado previamente los que determinan entre otros factores cual será la actitud del estado con respecto a su mercado interno.

La mayor parte de la doctrina tributarista sostiene que a través del tiempo el estado moderno ha ido tomando una postura cada vez mas intervencionista, así Marchal³ “ha dividido en tres etapas la evolución del estado moderno en relación con el mercado y las ha dividido en Estado Gendarme (economía liberal); el Estado de Providencia (liberalismo social con economía intervencionista) y el Estado Fáustico (dirigismo en la economía)”.

Guliani Fonrouge⁴ enuncia una breve reseña de los cambios que Marchal describió y que me parece pertinente transcribir.

Liberalismo

Corresponde al período que puede extenderse hasta la primera guerra mundial, dominado por la influencia de la escuela liberal inglesa, que cree en la superioridad de la iniciativa privada y reduce la acción del estado al cumplimiento de las funciones mas esenciales (defensa nacional, educación, justicia). Según esta concepción, las finanzas deben limitarse a cubrir los gastos públicos y a distribuir las cargas consiguientes en forma equitativa entre los habitantes del país, difundándose las siguientes recomendaciones como principios de las “buenas finanzas”: a) limitación extrema de los gastos públicos, el estado debe gastar lo menos posible; b) mística del equilibrio presupuestario anual, c) los impuestos son gastos “improductivos” desde el punto de vista económico y deben causar la menor incomodidad a los contribuyentes ni alterar los precios; condenación de la inquisición fiscal y de la violación de secretos patrimoniales; d) el empréstito es un recurso extraordinario limitado a urgencias excepcionales; e) condena de la inflación monetaria.

Intervencionismo

En los años que precedieron a la guerra de 1914-1918 se produjo la modificación de las condiciones económicas y sociales como consecuencia del desarrollo del capitalismo, con sus grandes empresas, y la quiebra de los principios de la libre competencia, que es reemplazada, por los monopolios ejercidos por las concentraciones industriales. Pero, a partir de aquel acontecimiento mundial se acentúan los desequilibrios económicos y sociales, poniéndose de manifiesto la insuficiencia de los “mecanismos naturales” para hacer frente a las nuevas exigencias, viéndose obligado el estado a intervenir para evitar abusos y aplacar la inquietud social estimulada por la prédica extremista y el triunfo del comunismo en Rusia.

Refiriéndonos a las finanzas públicas la necesidad de cubrir los ingentes gastos bélicos provocó el desarrollo de la progresividad en la imposición de las rentas y las herencias, entreviéndose sus posibilidades como elemento regulador; se acentuaron los tributos con finalidades extrafiscales (derechos aduaneros proteccionistas, gravamen al celibato, estímulo a las familias numerosas, etc.); aumentaron extraordinariamente las erogaciones ordinarias, por el incremento de los gastos de tipo social, tales como subsidios familiares, pensiones por invalidez, socorros a los desocupados; desarrollo del crédito público; finalmente, el déficit presupuestario se intensificó e hizo crónico, acentuándolo las fluctuaciones monetarias.

Al influjo de tales circunstancias la intervención oficial va en aumento, evolucionando hacia el sistema que ha dado en llamarse *estado de providencia*, del liberalismo social, debilitándose paulatinamente los objetivos del estado liberal, que son reemplazados por otros de un nuevo contenido, especialmente social. Pero esa intervención sigue destacándose por su carácter accidental y por el propósito de no alterar el régimen económico sino, únicamente, de modificar sus efectos; no se pretende asumir un papel directivo en la economía en reemplazo de los mecanismos automáticos.

Dirigismo

La segunda guerra mundial acentuó el divorcio entre los conceptos teóricos tradicionales y la realidad de los hechos, dando nacimiento a una nueva modalidad de la actividad del estado. El *Estado fáustico* ya no cree en el determinismo y lo reemplaza por un “voluntarismo brutal”, al decir de Marchal.

En este período, caracterizado por la acción paralela de un capitalismo poderoso y de una clase obrera cada vez más homogénea e influyente, social y políticamente hablando, se afirma la *prosperidad social* como finalidad del estado nuevo. “La permanente adaptación de los objetivos del estado a la realización

de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de los Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

3. Marchal Jean, Nature et contenu de l'économie financière (en “R.S.L.F.”, 1946, pag. 162 y S.S.).

4. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Vol. 1 editorial Depalma Pag. 19-21.

de la *prosperidad social*, debe ser el postulado de nuestra época"; y por cierto que el ejemplo de los principales países demuestra que es la única vía para evitar que se produzcan transformaciones por medios violentos. Es, como se dice, la revolución pacífica.

Sin embargo autores como Horacio Guillermo Corti⁵ en cambio considera que la división antedicha no respeta la realidad histórica dado que según él, la misma pretende un "origen donde habrían convivido un supuesto de estado mínimo y un supuesto de mercado libre y al que le habría seguido una creciente intervención estatal" sosteniendo que la misma es nada menos que una "reconstrucción mitológica".

Análisis de los tributos en general

Para comenzar el presente describiré brevemente el concepto y la clasificación de los tributos, como así también realizaré un pequeño análisis del tópico de la carga tributaria con el fin de analizar el principio de capacidad contributiva.

Para dar un concepto de tributo como a todo este capítulo, tengo el agrado de referirme a quien fuere mi titular de cátedra en la Universidad de Belgrano, la Dra. García Vizcaíno quien refiere que el tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.⁶

Cabe considerar que esta definición no opone reparo técnico a la existencia de fines extrafiscales de los tributos, como en principio sí lo hace el pensamiento clásico y en segundo orden es de notar que una de las características del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado, pues a diferencia de un contrato con el Estado el mismo no tiene carácter tributario, por ser voluntario.

Esta coactividad no es ejercicio de un poder omnímodo, sino que tiene por límite formal el principio de legalidad: como señala VILLEGAS, la norma tributaria es una regla hipotética, cuyo mandato se concreta cuando se configura el hecho imponible (circunstancia fáctica condicionalmente prevista en ella como presupuesto de la obligación), en la medida en que no hayan tenido lugar hipótesis neutralizantes totales (exenciones tributarias) que desvinculan el hecho imponible del mandato de pago.

Pese a que esta definición alude a la finalidad fiscal, VILLEGAS mas adelante aclara que el tributo puede también perseguir fines extrafiscales, aunque esto no constituye su esencia jurídica, hecho el mismo que esta justamente en discusión en el presente trabajo.

Pasemos a un breve análisis de la naturaleza jurídica existen las teorías privatistas las cuales consideraban que los tributos son derechos o cargas reales; la doctrina contractual (basada en la posición rousseaniana) los asimilaba a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre el Estado y los particulares o a las primas de seguro que los particulares pagaban al Estado por la seguridad de sus personas y bienes.

Las teorías publicistas aparecen vinculadas con la Teoría orgánica del Estado, explicando al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

La CSJN ha declarado que no hay acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a jurisdicción, ya que los impuestos no son obligaciones que surjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro constituyen actos de gobierno y de potestad pública.

Ahora pasaré a la clasificación de los tributos los cuales tradicionalmente se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales: a estas últimas se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales.

El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación; por medio del impuesto son retribuidos aquellos servicios indivisibles prestados por el Estado, aquellos que si bien son útiles a toda la comunidad, resulta imposible, en la práctica, efectuar su particularización en lo atinente a personas determinadas.

La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago: tal servicio tiene el carácter de divisible, porque esta determinado y concretado en relación con los individuos a quien él atañe (p.ej. administración de justicia).

La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.

Contribuciones de mejoras: son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública.

Contribuciones parafiscales: son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.

5. Horacio García Corti, Derecho Financiero Abelardo Perrot, Pag. 345.

6. Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas Ed. Depalma Tomo I Pag. 41

Antes de inmiscuirnos en la problemática de los tributos fiscales y extrafiscales considero conveniente realizar una breve reseña del tópico de la distribución de la carga tributaria, en especial de lo que se entiende por capacidad contributiva, que es uno de los puntos que los autores denotan como conflictivos al momento de incluir fines extrafiscales en los tributos.

Como concepto de la distribución de la carga tributaria podemos decir que es un fenómeno financiero, es la actividad del Estado tendiente a repartir la carga presupuestaria entre categorías, clases y generaciones de contribuyentes.

Si bien el peso de los tributos debe ser dividido en la sociedad cabe aclarar que en un estado moderno de derecho como el nuestro, se pretende que la estructura tributaria no dificulte el logro de las metas sociales y económicas asimismo debemos afirmar que la carga tributaria tiene que ser distribuida con justicia, lo cuál conduce al principio de equidad para que la misma esté en consorte con las demás normas de la Constitución Nacional.

Para hacer efectivo el principio de equidad, la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no arbitrariamente gravar a unos pocos, para lo cual se necesita llegar previamente a conclusiones acerca de la repercusión e incidencia, se debe prever quienes son los que económicamente deberán cargar con el tributo (contribuyentes de facto).

La proporción justa o equitativa de los tributos se halla indiscutiblemente ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.

Pero hay que tener en cuenta que la CSJN declaró que escapa a la competencia de los jueces, pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Estado, por ende cualquier discusión doctrinaria que se pueda hacer por el momento, no podrá ser llevada a la justicia.

Sin embargo y a fin de establecer doctrinalmente en que casos se cumple con el principio de equidad, han sido elaboradas distintas teorías que pasaré a explicar

Teoría del beneficio: desde ésta la equidad se la interpreta como requiriendo igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal y que la distribución de impuestos entre los individuos que reciben diferentes beneficios, se haga en proporción al monto del beneficio recibido: implica extender al sector público la regla comercial del sector privado acerca de que los bienes y servicios deben ser pagados por quiénes los usan.

Esta teoría argumenta que todo sistema tributario basado en el principio de capacidad contributiva desalienta la iniciativa y castiga al éxito, sosteniendo que el principio del beneficio puede ayudar al mejor ajuste de la producción de servicios estatales.

MONTESQUIEU sostiene que las rentas del Estado son una porción que cada ciudadano da de sus bienes para tener la seguridad de disfrutar del resto de sus rentas tranquilamente.

Conforme a esta teoría, se perfila el tributo como la retribución o precio de los servicios prestados por el Estado.

Se enervan varias críticas a dicha teoría

Carece de sentido razonar por analogía entre los sectores público y privado, porque el Estado lleva a cabo tareas que una empresa privada está imposibilitada de realizar, el Estado, en gran parte de su actividad, no puede cobrar impuestos basándose en los beneficios recibidos, ya que éstos no pueden ser individualizados por persona.

A menudo, los beneficios son de carácter social, de suerte que aunque se los individualizara por persona, la modalidad de distribución podría no ser equitativa, dado que las personas carentes de recursos hacen un uso más intensivo de los servicios estatales sanitarios, de educación y recreo; de aceptar esta teoría se arribaría a la conclusión de que aquellos deberían pagar mayores impuestos que los ricos.

Cabe aclarar sin embargo, que si bien la teoría del beneficio no se aplica con relación a los impuestos que cubren servicios públicos indivisibles, rige en lo atinente a las contribuciones especiales y a las tasas., porque para el cobro de éstos dos tributos el Estado presta servicios públicos divisibles y los beneficios son estimables en aras de la buscada equidad tributaria.

Como contrapartida emerge la teoría del sacrificio, que expresa que las utilidades decrecientes sustentan la imposición progresiva, o sea que la alícuota o porcentaje aumente a medida que se incrementa la base imponible, por ejemplo: para una persona sedienta, un vaso de agua tiene una utilidad mayor que para una no sedienta; a medida que se va suministrando vasos de agua a una persona, la utilidad decrece hasta llegar a un estado de saciedad.

Quienes sostienen que la utilidad decrece en cuanto al ingreso, suelen entender que la imposición debe ser progresiva, a fin de que a todos los contribuyentes se les exija un sacrificio mínimo, gravando con más intensidad a las unidades menos útiles de grandes ingresos, y con menor intensidad a las unidades más útiles de pequeños ingresos.

Las teorías del sacrificio se distinguen en:

Teoría del sacrificio igual: los impuestos deben ser aplicados en tal forma que cada causante, deberá desprenderse de la misma cantidad absoluta de utilidad, que cualquier otro causante.

Teoría del sacrificio proporcional: cada causante debería entregar la misma proporción de la utilidad total de su ingreso.

Teoría del sacrificio marginal equivalente: la utilidad marginal proporciona a cada causante debería ser igual

Teoría del sacrificio mínimo: la suma de las áreas de la unidad sacrificada, tanto directa como indirectamente por los causantes deberá ser tan pequeña como sea posible en proporción con la recaudación asegurada.

GROVES: El sacrificio mínimo no es más que una inferencia del principio utilitario el cuál expresa que el gobierno debe proporcionar el mayor bien posible en provecho del mayor número o el mayor bienestar colectivo posible. Esto, aplicado a la exacción de impuestos, significa que hay que causar a la gente las menores molestias posibles y los menores sacrificios.

Además, el principio del pequeño sacrificio, como el de la capacidad de pago, se basa en la teoría de la utilidad marginal aplicada a los ingresos, según la cual, el valor de un peso disminuye para el que lo recibe, en la misma proporción en que aumentan sus ingresos. Para que quede reducido el sacrificio a su mínima expresión, la gente ha de destinar al pago de impuestos, los dólares que tienen menor importancia conforme sus posibilidades.

La principal objeción a estas teorías, es que las utilidades que representan los ingresos, no pueden ser medidas con precisión.

Por ello, GROVES menciona un tercer principio de distribución, que abandona o incluye a todos los demás: el principio de conveniencia social, por el cual se adopta la posición pragmática de que los mejores sistemas y fuentes de ingresos son los que producen más; por ende, se debe examinar concretamente cada impuesto y su modo de funcionar, lo cual importa una cuestión de apreciación de valores relativa a las prioridades en la distribución de recursos, públicos y privados: se respeta la decisión del individuo, pero con restricciones cuantitativas determinadas por los impuestos.

Por último y de gran importancia en esta primera aproximación, analizaré la capacidad contributiva que consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado, la misma se mide por índices (patrimonio, renta, etc.) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)

Algunos autores consideran que la doctrina de GRIZIOTTI y sus seguidores, con relación a la capacidad contributiva como modo de evitar la arbitrariedad, introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación, y por lo demás, de muy difícil determinación.

El principio de capacidad contributiva coincide con la etapa en que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir la economía. LUQUI destaca que este principio no conforma un criterio objetivo, ya que depende de una apreciación política, efectuada por el legislador en relación a cierta riqueza, y fundada en los fines que quiere alcanzar. La capacidad contributiva, pues, es una forma de valorar la capacidad económica o de prestación en función de los referidos fines, y tal valoración es de naturaleza esencialmente política.

Otros autores entienden que las garantías sustanciales del contribuyente contenidas en la Constitución Nacional se refieren a este principio: VILLEGAS explica, que la valoración del legislador puede ser errónea, y si el principio de capacidad contributiva se halla inserto en el orden jurídico de un país, estará prohibido al legislador elegir un hecho que de ningún modo pueda constituir un síntoma de capacidad contributiva.

La Dra. GARCIA VIZCAINO, comparte la posición de VILLEGAS, sin perjuicio de señalar, que cuando los tribunales analizan si un tributo responde o no al principio de capacidad contributiva, se exige prudencia, ya que actualmente el principio responde a la valoración política de una realidad económica (por Ej. tributos con fines extrafiscales), y aquellos no pueden expedirse acerca de la conveniencia o eficacia económica o social del criterio legislativo.

Previo a comenzar con el análisis de fondo, me referiré a la oposición de neutralismo e intervencionismo de las finanzas públicas, es decir, si las mismas deben perseguir una finalidad fiscal o extrafiscal, como ya hemos expresado previamente, la finalidad del Estado determina las necesidades públicas que a su vez derivan en la política tributaria, la cual define los fines que persiguen los tributos.

Algunos autores como Trotabas, consideran errónea la discusión, debido a que la ciencia de las finanzas es necesariamente neutral, dado que toda ciencia debe serlo para adquirir la calidad de tal.

Cabe advertir la existencia de autores, los cuales consideran que la discusión sobre neutralidad o intervencionismo pertenece al ámbito de la política o filosofía, con quienes yo coincido pero considero como Griziotti⁷ que en la actividad financiera confluyen (aparte de los aspectos meramente técnicos), el

7. Griziotti citado por Giuliani Fonrouge en Derecho Financiero Volumen Ed. Desalma Pag. 17.

jurídico económico y en especial el político, los cuales la determinan y dan por resultado cuál será la finalidad con la que se crean los tributos.

También considero pertinente citar tanto a Rezzoagli como a Velarte Aramayo,⁸ quien es citado por el primero al realizar una serie de pautas para la diferenciación e identificación entre los fines extrafiscales y otros institutos tributarios como ser la exención, deducción, reducciones, bonificaciones, desgravaciones y demás minoraciones que de ninguna manera son rígidas pero pueden colaborar para diferenciarlas de otros institutos.

Comprobar si las medidas, previamente enumeradas brindan un tratamiento preferencial a los sujetos beneficiarios de las mismas; aunque cabe aclarar que dicho tratamiento debe estar amparado por algún principio constitucional digno de protección, ya que de lo contrario estaríamos en presencia de privilegios o discriminaciones injustificadas, que deben ser desterradas de todo texto normativo.

Analizar si la medida de favor utilizada por el legislador es susceptible de sustitución por gastos directos como lo es la subvención. En este caso, la realización del fin social o político económico perseguido por el legislador puede instrumentarse a través de un medio directo y efectivo como lo es en los beneficios tributarios, ya que si se instrumentara el procedimiento de la subvención se llegaría a similares resultados, pero se utilizaría un procedimiento burocrático innecesario perdiendo el tiempo que el mismo conlleva, con la finalidad de recaudar, para luego incentivar esa misma actividad con la entrega de fondos o ayudas económicas.

Observar si se trata de medidas que presentan limitaciones de carácter temporal o territorial. Generalmente, este instituto es utilizado para potenciar actividades en determinadas zonas que se encuentran inutilizadas o también para incentivar el desarrollo de las mismas, para lograr su crecimiento o evitar su descenso en periodos adversos en lo que respecta a su realización.

Conocer dónde se encuentran formalmente situadas (por Ej., en la normativa del propio tributo o en normas destinadas a favorecer la actividad que se quiere potenciar; como las cooperativas, el deporte, el arte, etc.) Generalmente, los beneficios tributarios no se encuentran en la normativa del propio tributo, sino en aquellas normas donde se regulan las actividades que esos tributos afectan, incluyéndose así estos beneficios dentro de un mosaico mas alto que el de un solo tributo, pudiendo abarcar de esa manera varios en un solo régimen.

A su vez Eusebio González⁹ separa lo que son las exenciones de las otras figuras diciendo que estas últimas “suelen operar sobre la base, el tipo o la cuota, o sea, sobre los elementos de medición de la deuda; en tanto la exención en sentido estricto, es decir, la originada por ausencia o minoración de la capacidad contributiva gravada, opera desde dentro del hecho imponible, tomando en consideración la propia dimensión o cualidad de su elemento objetivo o material.”

Análisis de los tributos fiscales y extrafiscales

Bien, hemos llegado a uno de los puntos más álgidos de la cuestión y lamento decirlo, pero como siempre en derecho no hay unanimidad. En esta cuestión analizaremos los diferentes argumentos de las posiciones que se encuentran a favor y en contra de la inserción de los tributos con fines extrafiscales.

Entre quienes consideran más oportuno la inclusión en materia de tributos a aquellos que conllevan fines extrafiscales, están los que consideran al tributo como sólo un medio mas de todos los que tiene el estado a su alcance, brindado por el derecho financiero para el logro de sus cometidos constitucionales.

Un destacado doctrinario como es Moscheti (quien es citado por Naveira de Casanova)¹⁰ considera que “los fines extrafiscales no sólo no están excluidos de la consideración de la capacidad contributiva sino que positivamente hablando son necesaria aplicación de ella, de acuerdo con su apreciación en clave solidaria ya que no se considera la riqueza del individuo separadamente de las exigencias colectivas cuando se contempla no sólo la situación económica individual, sino también las necesidades colectivas, en esa evaluación puede haber modificaciones en disminución (excepciones, franquicias, deducciones, etc.) o en aumento (progresividad selectiva, discriminación de rentas patrimoniales sobre las del trabajo, etc.) de la cuota individual de participación de los gastos públicos que no aparecen estricta o exclusivamente justificadas por el principio de capacidad económica sino por otras razones de interés colectivo sociales o económicas.”

El mismo también reseña al Italiano Fichera Franco explicando que la posición del mismo es que en la “época moderna el impuesto en su fase instrumental ha cobrado nueva vigencia cuantitativa y cualitativa. Dicha función aparece justificada por las características de las nuevas constituciones que no sólo implican un marco jurídico para la sociedad que intentan regir sino que conllevan en su esencia las características de ser instrumento de cambio social de modificación de las estructuras económicas, en busca de los fines

8. Revista Argentina de derecho tributario 14 año IV Universidad Austral Pag. 33 autor Luciano C. Rezzoagli.

9. Eusebio González, Derecho tributario, septiembre T. V 27 Ed. Interoceánica Pag. 337.

10. Naveira de Casanova Gustavo J. en tributario, volumen XII, Buenos Aires ediciones interoceánicas 154.

y valores constitucionalmente deseados. Además, la función extrafiscal no corresponde a este o aquel tributo aisladamente, sino al sistema tributario conjuntamente”.

Cabe considerar las sabias palabras del mismo, que en cuanto a que un tributo con fin extrafiscal, no le quita el fin al sistema sino que es parte de un gran engranaje cuyo fin para el autor italiano es fiscal. Con esto tenemos que tener en consideración no solo la finalidad inmediata del tributo sino la finalidad mediata del mismo en conjunción con todo el sistema tributario.

Quienes se encuentran de la vereda contraria parten de un concepto de tributo distinto al que hemos dado, por ejemplo Naveira de Casanova expresa que el mismo posee un “carácter instrumental (no final)” o sea que es una herramienta que debe ser utilizada solamente para la recaudación.

En virtud del concepto utilizado critica a las exacciones que se fundan por completo en razones extrafiscales y les quita el carácter de tributo expresando que tienen meramente una estructura similar, poniendo en cuestión si debe ser incluido en el derecho tributario dado que la ausencia de fin fiscal para él determina que sean materias ajenas a esa rama, y las considera mas afines con el derecho administrativo. Luego de ello pone en plano de discusión el tópico de la capacidad contributiva alegando que se trata de distinta manera a los contribuyentes.

Para la posición contraria a la inclusión de fines extrafiscales en los tributos, la capacidad contributiva es un parámetro de justicia tributaria en el cual representa la manera de distribuir la carga pública dentro de los contribuyentes, considerando que en proporción quien más tiene que pagar; por ende no conciben “justo” que a una persona se le reduzca la alícuota tributaria en base a otras consideraciones mas que las que provienen de exteriorizaciones de riqueza.

En cambio existe otra postura que ve a la capacidad contributiva “como un fundamento de la imposición”¹¹ que se encuentra dentro del principio de igualdad, que es realmente un eje que cruza todo el ordenamiento jurídico de los llamados estados de Derecho y que en particular considero que nunca debemos olvidar al analizar una rama del derecho¹².

Sin embargo, con esto no quiero decir que la capacidad contributiva deba ser dejada de lado pero sí debemos reflexionar y considerar que existen por sobre ella principios constitucionales y todos tienden a la consecución de los fines para lo que la carta magna fuere concebida.

Por último quienes rechazan a los tributos con fines extrafiscales plantean una postura en la que aceptan a los fines extrafiscales en coexistencia con los fines recaudatorios en una misma figura jurídica, pero plantean una supuesta problemática en cuanto al reconocimiento de tributos solo o con prevalencia de fines no recaudatorios.

Casado Ollero denomina como garantía institucional del tributo a la exigencia de que esos fines extrafiscales no lo acaben desnaturalizando y que respeten su núcleo esencial o contenido mínimo. Sostiene que el límite del concepto constitucional del impuesto se rebasa cuando el fin financiero está completamente sobrepasado por el fin económico político o social y aparece desde un punto de vista objetivo como una apariencia es decir, se considera que el límite del concepto de tributo constitucionalmente ponderado, aparece desbordado y desfigurado totalmente cuando el fin recaudatorio es dejado completamente de lado por el fin extrafiscal, presentándose ante un análisis objetivo como pura motivación simulada.

No es lo mismo aceptar que el tributo pueda tener una finalidad extrafiscal acompañante o coadyuvante a la principal o recaudatoria, que sostener que un tributo puede tener finalidad de ordenamiento preponderante a la fiscal, o que directamente carezca de esta y permanezca siendo un tributo, este es el problema conocido como del fin principal o del fin accesorio. Entra en consideración el tema de la fungibilidad de los institutos y técnicas jurídicas, para realizar igual función con diferentes instrumentos.

Con el debido respeto y admiración que merece un autor de la talla de Casado Otello considero que incurra en un error al mantener la posición de que el tributo tiene por fin meramente o primordialmente recaudar, pues como ya he dicho un tributo puede tener una finalidad meramente extrafiscal y estar amparado por la constitución, bien porque es parte de un engranaje cuyo fin es recaudatorio o mas ampliamente porque es aplicación de principios constitucionales que deben ser respetados por el derecho tributario.

Bien, una vez que ya hemos dado las razones por las que no existe oposición de tipo técnica sino dogmática a la inclusión de fines extrafiscales en los tributos resta un punto de análisis: si verdaderamente los tributos pueden tener fines en si mismos.

Para ello citaré a Horacio Guillermo Corti¹³ quien considera que “la actividad financiera pública es una actividad jurídicamente coherente, no siendo razonable postular finalidades opuestas para los diferentes sub-sectores de la actividad financiera pública.

La finalidad de la erogación no puede ser contradictoria con la finalidad del tributo, y viceversa. Si tributación y erogación son parte de una actividad común también será común la finalidad de dicha ac-

11. Revista Argentina de derecho tributario 14 año IV Universidad Austral pag. 35 autor Luciano C. Rezzoagli.

12. He colocado la palabra rama porque tengo la firme convicción de que el derecho es un todo indivisible.

13. Horacio Guillermo Corti, Derecho Financiero, Abelardo-Perrot Pag. 347-348

tividad por lo tanto darle efectividad al estado de derecho es tanto la finalidad primaria de la tributación como la finalidad primaria de la erogación.

En consecuencia se puede afirmar sin hesitación alguna que la actividad financiera pública tiene una finalidad constitucional.

Con esta caracterización resultaría paradójico sustentar la existencia de alguna finalidad extra-constitucional de la actividad financiera pública.

Para sintetizarlo en una fórmula libremente análoga a una conocida preposición del Tractatus de Wittgenstein, podemos decir que la actividad financiera pública no es no tautológica ni contradictoria.

Sería tautológica de considerar razonable que se recaude por recaudar o que se recaude para erogar o que se erogue por erogar pero ello no es así, en tanto todas estas actividades se trascienden más allá de sí mismas para encontrar un sentido que las vuelve inteligibles. Y en ese más allá está el contexto constitucional. Es la constitución la que le otorga sentido a la actividad financiera tanto la recaudación como la erogación. Lejos de estar encerrada en sí misma la actividad financiera obtiene su sentido del exterior constitucional.

Y así como no es tautológica ella no es contradictoria. Pues en tal caso se le impondrían fines contrapuestos o, como se ha señalado con acierto, ser borraría con la mano del gasto lo escrito con la mano de los tributos.”

Luego de lo antedicho Corti vuelve al análisis de la antinomia finalidad recaudatoria (o de ordenamiento).

“La primera impresión que nos causa esta antinomia es la de sorpresa ante la no consideración de la actividad financiera como un todo coherente. Se habla de la tributación y de la fiscalidad pero no de actividad financiera y de fines financieros. Esto ya nos pone en guardia pues pudiera ser que el rehabilitar la coherencia como predicado esencial de una actividad financiera constitucionalizada implicase el borramiento de aquella antinomia.”

Ahora bien con estas últimas palabras reseñadas y lo manifestado anteriormente es innegable se ha vuelto en vano la discusión de cuales son los fines de los tributos trasladándose la discusión a cuales son los fines de la actividad financiera y sin duda alguna los fines de esta última deben ser colaborar a la realización de los fines del estado y esto es sin duda un fin extrafiscal.

Fines de la imposición

Al abordar este tema veremos los fines de la imposición como método antiinflacionario. Esto es el punto de unión entre la teoría que he venido desarrollando y el análisis del fenómeno del aumento de precios de la carne bovina en los meses de noviembre y diciembre de 2005 sus consecuencias fiscales y extrafiscales en la República Argentina.

Para su mejor entendimiento tomo como base lo que dicen tres autores Soler, Fröhlich y Andrade en donde expresan que “el fenómeno inflacionario puede originarse principalmente en el aumento de la demanda y en el incremento de los costos, produciendo ambos hechos una misma consecuencia: el aumento de los precios.

El aumento de la demanda puede darse tanto por un aumento en el consumo o la inversión privada cuanto en el gasto público.

Los distintos medios empleados para combatir la inflación pueden agruparse en los siguientes:

- a) medidas de política monetaria
- b) medidas de control directo de precios y salarios
- c) medidas de reducción del gasto público
- d) medidas de política tributarla.

Las medidas de política monetaria procuran incidir sobre los consumos y la inversión a través del manejo de la tasa de interés y la disponibilidad de crédito bancario.

En épocas de inflación se intenta la disminución de la inversión mediante la retracción de las reservas bancarias vendiendo títulos públicos en el mercado o elevando los encajes obligatorios. La restricción de la oferta monetaria también puede lograrse elevando las tasas de interés desalentándose así, la obtención de préstamos bancarios.

Las medidas de control directo consisten en la fijación de precios y salarios máximos. Se las considera de emergencia y transitorias ya que el mantenimiento de niveles de precios artificiales o ficticios conduce a la creación de un mercado negro o paralelo. Por otra parte, el abandono del control directo trae aparejado un brusco aumento de los precios por la presión ejercida por la demanda acumulada.

Las medidas relacionadas con el gasto público se encaminan a suprimir aquellos gastos que no sean imprescindibles.

Examinaremos seguidamente las estrategias antiinflacionarias basadas en el instrumento impositivo.

Una mayor presión tributaria basada en el aumento de un impuesto a las ganancias busca disminuir el consumo restando poder adquisitivo a los contribuyentes.

Due señala algunas objeciones al empleo de este impuesto con fines antiinflacionarios, expresando que no otorga un incentivo directo a la disminución del gasto y no coloca carga tributaria alguna sobre quienes pueden eludir el impuesto o sobre quienes gastan grandes sumas de riqueza acumulada, añadiendo que, además, el impuesto recae sobre todo el ingreso en lugar de hacerlo solamente sobre el que se emplea aumentando las presiones inflacionarias.

Aún cuando se admite que el aumento en este impuesto es quizá la forma más simple y equitativa de contrarrestar las presiones inflacionarias, los inconvenientes señalados determinan que en situaciones de elevado índice inflacionario se opte por el empleo de otros impuestos.

Un aumento en el impuesto a las ganancias que grava a las sociedades tiende a reducir el gasto privado en la proporción que se reducen los dividendos y al mismo tiempo, la disminución de las utilidades netas por la incidencia en mayor gravamen tiende a retraer la inversión.

Ambos efectos son deflacionarios pero, en cambio, conspiran contra una política de crecimiento basada en una mayor eficiencia.

Los impuestos sobre consumos específicos así como un impuesto a las ventas o un gravamen al valor agregado, restan poder adquisitivo reduciendo la demanda.

Estos impuestos tienen la ventaja de que alcanzan a la riqueza acumulada gastada y gravan fuertemente a quienes efectúan grandes erogaciones superfluas.

Los inconvenientes pueden presentarse si se grava aquellos productos de uso necesario, cuya demanda es inelástica, ya que la incidencia relativa entre los individuos varía en función de sus distintas capacidades económicas, transformándose la carga en regresiva en cabeza de los menos favorecidos, el establecimiento de exenciones en favor de los productos de primera necesidad puede paliar el efecto regresivo.

Para Due la limitación más seria de un impuesto a las ventas como medida contra la inflación es su tendencia a producir aumento de salario estimulándose así, una mayor inflación, por su influencia sobre el aumento del costo de vida.

Este autor puntualiza que el intento de controlar la inflación mediante el aumento de la imposición, en procura de reducir los gastos, encuentre serios obstáculos. En efecto, el aumento de los impuestos suele generar el aumento de los costos y la elevación consiguiente de los precios.

Se admite además, que la política fiscal es prácticamente inoperante para controlar la inflación cuando ésta se origina en el aumento de los costos, pues su andamiaje se apoya en el supuesto de que la inflación proviene principalmente del gasto excesivo (del estado), intentando disminuirlo.

Análisis del fenómeno del aumento de precios de la carne bovina en los meses de noviembre y diciembre de 2005 y sus consecuencias fiscales y extrafiscales en la República Argentina.

A fin de mostrar en la práctica la instrumentación y los efectos de los impuestos con fines extrafiscales analizaremos un caso contemporáneo en la economía de la República Argentina, la problemática del precio de la carne vacuna y la influencia o no de las medidas impuestas en el Poder Ejecutivo Nacional el período Noviembre-Diciembre del año 2005.

Debemos recordar que para aquellas épocas el gobierno del Dr. Nestor Kirchner consideraba de mucha importancia contener los precios para evitar el desastre de la Hiperinflación que azotó por última vez a la República en la década del Ochoenta en el mandato presidencial del Dr. Raúl Alfonsín.

Para un mejor entendimiento del tema mantuve una entrevista con el Sr. Sebastián Tulino,¹⁴ quien se desempeña en este rubro del comercio como director de un frigorífico de la Ciudad de Buenos Aires.

Por una cuestión de prolijidad y en aras al buen entendimiento de la entrevista, la misma será sintetizada por el autor y el señor Tulino quienes firmarán al finalizar el presente trabajo.

Sr. Tulino: ¿Podría usted explicarme cómo es el mercado de la carne vacuna en la República Argentina?

En principio tenemos que dividir entre lo que es el mercado interno y lo que es el mercado externo, por la sencilla razón de que los animales tienen que transitar por dos caminos diferentes para llegar a los consumidores.

Los animales destinados a la exportación son adquiridos únicamente a los criaderos predeterminados y son luego sacrificados y seccionados en lugares aislados para que no permanezcan en contacto con

14. La entrevista fue concertada el domingo 11 del mes de mayo de 2006, asimismo se deja constancia que el Sr. Tulino se desempeña en el frigorífico Riciardo Bovay e hijos S.A. ubicado en Directorio 6028 Capital Federal, Establecimiento 3548 registro del S.E.N.A.S.A..

otros animales que no se exportan. Esta medida se toma principalmente para evitar el contagio de la "Fiebre Aftosa" por parte de los vacunos que serán exportados.

Sin embargo parte de estos animales regresa al mercado nacional debido a que sólo se exportan 16 cortes de los 30 o más cortes del animal, al igual que sus subproductos (menudencias y cuero), representando estas ultimas junto con los huesos del bovino habitualmente el 42 % del peso del animal una vez que se mata.

En cambio en el mercado nacional el ganado en pie se puede comprar en dos formas directo del criador o mediante el mercado de hacienda (En el caso de la Ciudad de Buenos Aires y el conurbano Bonaerense el mercado de Liniers).

En el mercado de hacienda se ofrecen dos servicios: el de faenado y un espacio para que se puedan llevar a acabo los remates de los bovinos, de este modo quienes no utilizan los

Subproductos (menudencias y cuero) los venden en ese momento, recuperando así parte de lo invertido.

A continuación la carne pasa a manos de los frigoríficos y son ellos quienes le otorgan el mayor valor agregado al producto al seccionar en los cortes establecidos tradicionalmente y en su caso envasarla.

Sus clientes son los minoristas del rubro, (carnicerías y pequeños supermercados) o bien empresas relacionadas con el rubro gastronomico, siendo los primeros quienes nos interesan, cabe aclarar que ellos (junto a los frigoríficos) son los principales formadores de precios del mercado de las carnes.

Digo esto porque utilizan para determinar el valor de un corte el promedio ponderado entre todos los cortes, lo que produce variaciones de precios según las zonas, dando como resultado que no vale lo mismo el Peceto en San Justo que en Palermo.

Así también es válido aclarar que no siempre se respeta esta cadena (productor – matadero – frigorífico – carnicería - consumidor final) sino que muchas veces los integrantes de esta cadena se saltean, por lo que aquí encontramos una explicación a la decisión del Gobierno Argentino de colocar presión en los dos primeros eslabones, los productores en primer lugar y luego los exportadores y los mataderos (recordemos que interviene en el mercado interno).

Luego de comprender el mercado interno de la carne vacuna y a fin de encaminar la entrevista mas hacia el objetivo de este trabajo, le consulte al Sr. Tulino cuál era su opinión acerca de las medidas adoptadas por el Poder Ejecutivo.

El primer tópico a tocar fue la polémica restricción que sacó del mercado a los bovinos de menor peso a 260 kg.

Refiriéndome que dicho límite a la faena fue impuesto en el peor mes, dado que en diciembre históricamente aumenta el precio de la carne por los festejos navideños y referentes al nuevo año. (Ver grafico nro. 1 en el anexo pertinente el que fue publicado por el Mercado de Linier)

A su entender, el Poder Ejecutivo intentó obtener mayor peso por cada animal que se mataba y sacar del mercado el tipo de carne más cara (la de ternero) dejando así a los vaquillona como los animales más livianos a la venta.

Pero esto genero una disminución en la oferta y perdidas para los productores, quienes se vieron obligados a destinar dinero a animales que podrían haber sido vendidos para que los mismos engordaran y a invertir más dinero en los nuevos, generando así un vacío en la cadena económica del ganadero.

Asimismo la falta de vacunos generó un alza en los precios, es una cuestión básica de la economía: que al tener mucha demanda y poca oferta resulta un aumento de precios. A su vez esto fue aplicado en animales de mayor peso, con lo que tenemos menos calidad y a un mayor costo.

Ahora bien, preguntado que fue el Sr. Tulino acerca de la segunda medida adoptada por el gobierno, la cual fue en un principio eliminar los reintegros por exportar (5 %) y aumentar las retenciones a la exportaciones de un 5 % a un 15%.

El entrevistado respondió que el objetivo era desalentar las exportaciones para que mas vacunos sean destinados al consumo interno, pero esto no funciono se continuaba exportando la razón era sencilla el seguía siendo conveniente.

Ante esa realidad el gobierno restringió totalmente las exportaciones solo se exportaba lo ya contratado ósea permitió que los empresarios no incumplieran sus contratos con el exterior.

Ante ello y en relación al tema de este trabajo le consulte al entrevistado acerca de los volúmenes de exportación de la carne vacuna y el me respondió que justamente tenia a mano un ejemplar del boletín publicado por el I.P.C.V.A.¹⁵ del cual me pareció pertinente extraer este grafico para que veamos la magnitud de lo que estamos hablando (Ver Grafico 2 en el anexo pertinente)

En base a ello el entrevistado me expreso imagina lo que hubiera sido si el estado reinvirtiera el 25% (aludiendo a las retenciones a las exportaciones) solo para créditos a los productores habrían solucionado el problema.

15. Boletín Nro. 7 (Febrero Marzo de 2006) del Instituto de Promoción de la Carne Vacuna Argentina

Explicando que con ese dinero se hubieran comprado madres en el exterior las cuales tendrían entre una y dos crías anuales, aumentado drásticamente y definitivamente la cantidad de vacunos a la venta solucionando el problema interno y a la vez generando más riquezas para el país en virtud de la exportación.

Con esta conclusión doy por terminado el resumen de la entrevista otorgada por el Sr. Sebastián Pablo Tulino la cual desde ya se agradece.

Analizado el fenómeno con profundidad a un análisis desde el punto del Derecho Tributario que a más me interesa ¿Cómo definimos a la medida adoptada por el gobierno al eliminar los reintegros por exportar (5 % de las retenciones) y aumentar las retenciones a la exportaciones de un 5 % a un 15%?.

Obviamente después del estudio abordado en los capítulos anteriores este aumento está enmarcado en una finalidad extrafiscal la cual fuera a mi entender bien descrita por el Sr. Tulino en la entrevista “desalentar las exportaciones”.

Pero al adentrarnos más en los efectos de esta medida el Sr. Tulino refirió que si bien se habían logrado parcialmente las metas perseguidas por el estado dado que al registrarse una leve baja en las exportaciones se registró un descenso en los precios del mercado interno

Asimismo asegura que no fue lo esperado dado que posteriormente el gobierno debió restringir totalmente las exportaciones y aclara que cualquier análisis se limita hasta enero de 2006 donde se descubrió un brote de aftosa en la Provincia de Corrientes con lo que cambió el mapa del mercado.

Pero sin perjuicio de el “logro gubernamental”, debido a la modificación normativa acaeció un hecho que no fue el basamento para su implementación que fue la mayor recaudación por parte del Fisco Nacional.

Es evidente, más retenciones, misma similares niveles de exportación, da como resultado más recaudación.

Quiénes sostiene que los tributos tienen solo fines fiscales dirían que he enfocado mal el tema que el objetivo era recaudar más y que los fines antes descriptos no eran relevantes.

Pero no hay que olvidar que el gobierno con una nueva medida demuestra cuáles eran sus verdaderas intenciones al cumplir con la “amenaza” de suspender las exportaciones este renuncia a todo beneficio fiscal en aras de cumplir con el objetivo extrafiscal que originó las subas de las retenciones.

A fin de comprender la situación económica y mostrar los resultados que tuvieron las medidas adoptadas por el gobierno e decidido añadir tres gráficos en el anexo correspondiente, el primero acerca del nivel de exportaciones de los años 2005 y el mes de enero de 2006, el segundo muestra el consumo interno de carne vacuna en los años 2001 a 2006, y el tercero que representa la evolución del precio del novillo en el Mercado de Liniers desde durante 2005 y hasta mayo de 2006.

Por ende podemos concluir este capítulo haciendo notar que en este caso el Poder Ejecutivo y Legislativo Nacional han hecho uso de esta herramienta que es la normativa tributaria no para fines fiscales sino para fines extrafiscales.

Continuando con el análisis teórico de capítulos anteriores esta finalidad de los tributos se ve directamente relacionada con el modelo de estado que tenemos liberalista, intervencionista o dirigista.

El cual trata de cumplimentar las necesidades públicas en las que se basan los fines del estado mediante la aplicación de normas tributarias siendo utilizadas en este caso dado en ejemplo de una manera directa y sin doble interpretación dejando de aplicar una medida extrafiscal como disminuir las retenciones y otorgar reintegros para quienes exportaban.

Esta medida extrafiscal es perfectamente entendible dentro de una economía que luego de diciembre de 2001 se vio envuelta en un mercado con el dólar libre (bastante regulado por el Banco Central de la Nación) el cual había ascendido en un promedio de tres Pesos un Dólar Estadounidense el cual le otorgaba una gran competitividad en los mercados extranjeros que durante el periodo de convertibilidad se había perdido o disminuido en demasía.

Pero ante problemas en el mercado interno la prioridad económica se vio modificada y se modificaron estas normas tributarias a fin de abastecer al mercado interno y de esta manera hacer descender los precios.

Esta norma que intento modificar la Actividad Financiera se ve directamente relacionada con un plan mayor el cual tenía como objetivo evitar la hiperinflación vivida en la República en décadas pasadas.

Anexo de gráficos

Grafico nro. 1:

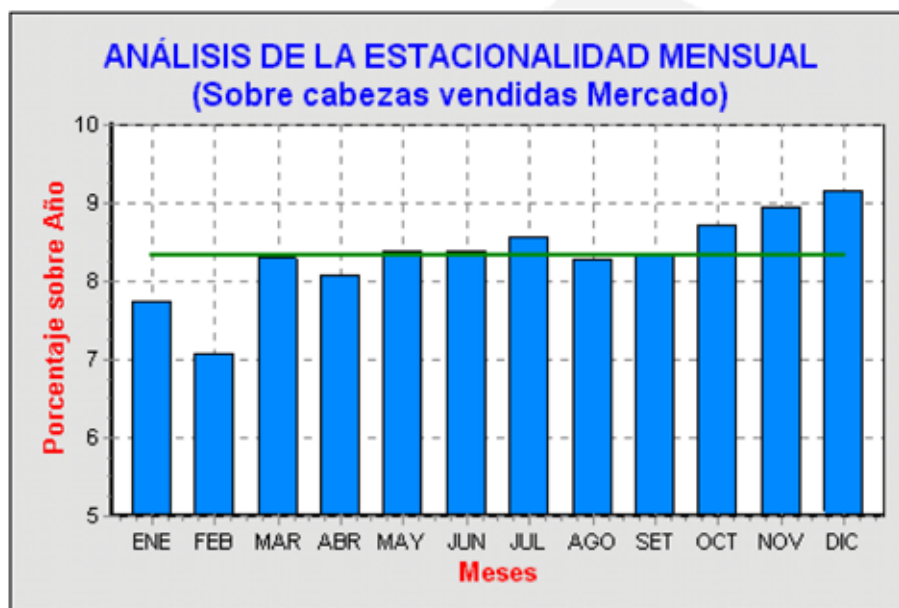
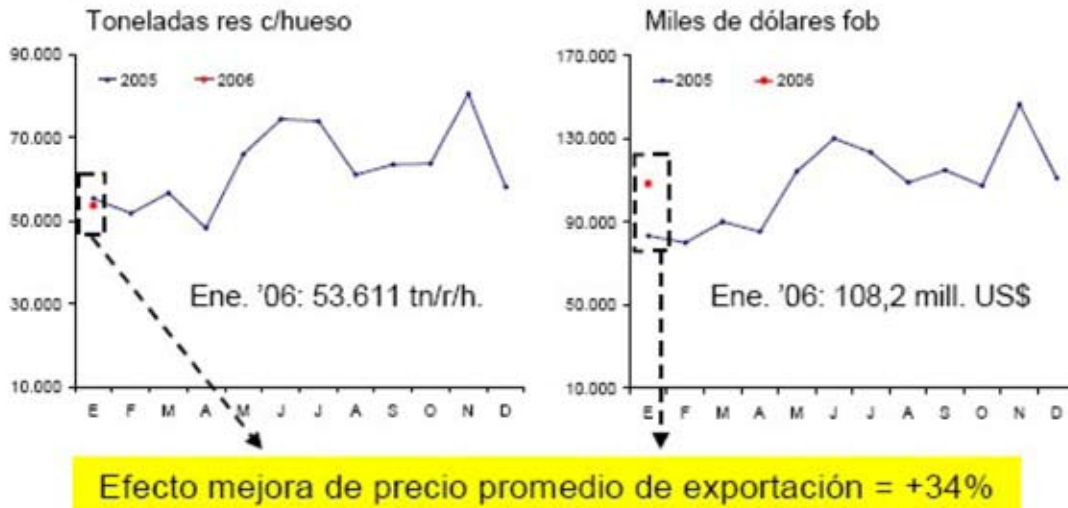


Grafico Nro. 2



Grafico nro. 3

EVOLUCION DE LAS EXPORTACIONES DE CARNE 2005-2006



Fuente: CICCRA, con datos de SENASA.

Grafico nro. 4

CONSUMO INTERNO DE CARNE VACUNA

Período enero 2001- enero 2006

En kilogramos per cápita anualizados



Fuente: CICCRA, con datos de SAGPyA, ONCCA, INDEC.

Gráfico nro. 5

Nominal (\$ por Kg. Vivo)

• Deflacionado por el Índice de Precios Mayoristas no Agropecuarios (IPIM).

// Fuente: Secretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Conclusión

Al analizar el trabajo que antecede encontramos en la introducción y el planeo del problema una guía, un marco estructural, de cómo será desarrollado el tópico y/o problemática que convocó mi atención al momento de elegir cuál sería el objeto de estudio.

La misma se puede dividir en dos partes la primera teórica en la cual se observa un desarrollo minucioso del tema en el cual me remonte necesidades públicas, que son el fundamento para la creación del estado.

Asimismo delineé básicamente la teoría general del tributo para posteriormente adentrarme en el análisis de los tributos extrafiscales.

Una vez en este tema analice las distintas posiciones que enfrentan a la doctrina con respecto a considerar tributos a aquellas normas que contienen como finalidad principal cuestiones extrafiscales.

En síntesis en que no existía reparo técnico para su aceptación y llevado a la práctica resulta altamente provechoso.

Asimismo y en base al pensamiento del Dr. Guillermo Corti procedí a profundizar en la discusión y me pregunte si verdaderamente los tributos tienen fines en sí mismos o realmente forman parte de algo superior como sería la Actividad Financiera.

Concluyendo básicamente que la discusión para determinar cuáles son los fines de los tributos carece de sentido, trasladé la discusión a cuáles son los fines de la actividad financiera lo cual no dejó aristas sin analizar.

Los fines de la actividad pública no pueden ser otros que la realización de los fines del estado y esto es sin duda un fin extrafiscal.

Así las cosas continué con mi análisis el cual derivó en los fines que se le pueden dar en el marco de la actividad financiera a los tributos dándose a ejemplo, medidas de política monetaria, de control directo de precios y salarios, de reducción del gasto público.

Esta arista en el estudio es un preludeo y punto de conexión con la segunda parte del trabajo en donde se analizó el fenómeno del aumento de precios de la carne bovina en los meses de noviembre y diciembre y sus consecuencias fiscales y extrafiscales en la República Argentina.

Para comprender la situación del sector mantuve una entrevista con el Sr. Sebastián Tulino quien en un principio explicó como es el mercado de la carne bovina y posteriormente analizó las medidas tomadas por el Poder Ejecutivo de la Nación.

Con motivo del presente trabajo me detuve en el aumento a las retenciones para la exportación como la eliminación de los reintegros una típica medida de carácter extrafiscal en un país que luego de la crisis de 2001 se adoptó el modelo basado en la exportación.

Luego de este punto a mi entender se considero que se ve en el trabajo un panorama completo de los tributos con fines extrafiscales

Desde su base teórica y su aceptación técnica en el mundo del derecho positivo de la República Argentina hasta la aplicación en la práctica de una modificación en la actividad financiera del país a fin de lograr un resultado específico dentro de una política anti-inflacionaria.

Bibliografía

- Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Desalma 1996
- Hector B. Villegas, curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Desalma, Buenos Aires, 1992.
- Dino Harach Finanzas Publicas y Dereco Tributario, segunda edición Abeledo Perrot.
- Marchal Jean, Nature et contenu de l'économie financière (en "R.S.L.F.", 1946.
- Guliani Fonrouge, Derecho Financiero Vol. 1 editorial Depalma.
- Horacio Garcia Corti, Derecho Financiero Abelardo Perrot.
- Griziotti citado por Giuliani Fonrouge en Derecho Financiero Volumen Ed. Desalma.
- Revista Argentina de derecho tributario 14 año IV Universidad Austral Pag. 33 autor Luciano C. Rezzoagli.
- Eusebio González, Derecho tributario, septiembre T. V 27 Ed. Interoceánica.
- Naveira de Casanova Gustavo J. en tributario, volumen XII, Buenos Aires ediciones interoceánicas.
- Boletín Nro. 7 (Febrero Marzo de 2006) del Instituto de Promoción de la Carne Vacuna Argentina
- Revista "La Ley", Impuestos/2003 tomo LXI "B" artículo escrito por Adolfo Atchabahian
- Derecho Tributario (Teoria General) de Osvaldo H. Soler y otos ediciones La Ley 1993
- Revista "La Ley", Impuestos noviembre de 2002 artículo escrito por Jorge Wehb e

