

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACION**

**Título. Los elementos sustanciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe y su relación con los principios jurídicos y económicos de la tributación.**

**Autor: Luis Gerardo Gomez.**

**Director: Juan Carlos Serra.**

**Rosario, 12 de octubre de 2023.-**

## **Estructura del Trabajo**

Resumen	Pág. 03.-
Palabras Claves	Pág. 03.-
Introducción	Pág. 03.-
Principios jurídicos de la tributación	Pág. 04.-
Descripción	Pág. 05.-
Principios económicos de la tributación	Pág. 22.-
Descripción histórica	Pág. 22.-
Principios de Adam Smith	Pág. 31.-
Comportamientos negativos en la recaudación de impuestos	Pág. 32.-
Impuesto sobre los Ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe	Pág. 34.-
Características del impuesto sobre los ingresos brutos	Pág. 36.-
Mera compra	Pág. 41.-
El aspecto objetivo	Pág. 42.-
El aspecto subjetivo	Pág. 42.-
El aspecto espacial	Pág. 42.-
El aspecto temporal	Pág. 43.-
El aspecto cuantitativo	Pág. 43.-
Exenciones	Pág. 43.-
Conclusión	Pág. 44.-
Bibliografía	Pág. 53.-

## **Resumen:**

El presente trabajo tendrá como objetivo:

Analizar los principios jurídicos y económicos de la tributación para así establecer hasta qué punto, las normas aplicables al impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe, los han tomado en cuenta.

Indagar sobre las distintas formas en que se pueden clasificar estos principios, lo que dará una mayor posibilidad de analizar sus implicancias en ingresos brutos.

Analizar el impuesto sobre los ingresos brutos, sus características y consecuencias en su aplicación, hecho este que permitirá entender con mayor precisión su relación con los principios jurídicos y económicos de la tributación.

Analizar el efecto de retroactividad de las leyes y su aplicación en los aspectos tributarios

## **Palabras clave:**

Hecho imponible. Elementos estructurales del tributo. Obligación tributaria sustancial. Principios económicos y jurídicos de la tributación. Confiscatoriedad. Principios legales. Capacidad contributiva. Principios generales.

## **Introducción**

Teniendo en cuenta que este trabajo se encuentra centrado en los principios jurídicos, y económicos de la tributación, estos relacionados, con su cumplimiento con relación al impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe, considero que es importante, en primer lugar, esbozar un análisis de que es lo que se entiende por los mismos

En este marco como se sabe, el Estado cuenta con el poder de imperio, y una parte de ese poder es su potestad tributaria, mientras que los principios económicos y jurídicos a los que haremos referencia limitan este poder. Es por ello que se los relacione con el llamado “estatuto del contribuyente”, el que tiene que ver con el conjunto de principios, derechos y garantías, desde la perspectiva de los individuos que están sujetos a la potestad tributaria del Estado. Es importante destacar que el mismo no se ha sido puesto en vigencia en nuestra provincia, así como tampoco en el país.

Debe quedar claro que la expresión “Estatuto del Contribuyente” debe ser entendida en un sentido meramente metafórico, ya que, en realidad, no constituye un verdadero estatuto.

## **Principios jurídicos de la tributación.**

Por principios jurídicos puede entenderse aquellos valores normativos de carácter organizador aceptados, recogidos o estipulados por la norma constitucional y que inspiran el ordenamiento jurídico. Estos principios pueden ser clasificados desde varios puntos de vista (Naveira de Casanova, 2017).

Los principios jurídicos pueden ser expresos o implícitos (tácitos), dependiendo que estén enunciados o no en la constitución. El problema se presente frente a los que no se encuentran expresados, ya que implica que se tienen que tomar decisiones pese al silencio.

Ante lo expresado resulta clave el artículo 33 de nuestra Constitución Nacional que dice;

Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Este artículo se lo conoce como el de “los principios no enumerados”, funcionando como una “cláusula de cierre” del sistema (Naveira de Casanova, 2017), esta permite tener incorporados al ordenamiento jurídico nacional principios que no están expresamente enumerados en su texto como, por ejemplo, el de capacidad contributiva, el de seguridad jurídica, el derecho a la vida, etc.

González García sugiere que hay que diferenciar entre principios jurídicos tributarios y principios tributarios constitucionalizados, debido a que esta enunciación posee utilidad conceptual, radicando su diferencia en el origen de los principios y en su mayor o menor campo de acción. Por lo tanto los principios constitucionales tributarios son aquellos expuestos en todo el ordenamiento jurídico público, los que también tienen aplicación en el ámbito tributario, por ejemplo el principio de legalidad, el de igualdad, el de seguridad jurídica, entre otros, mientras que, los que se denominan principios jurídicos tributarios, nacieron en la órbita del derecho tributario sustantivo, que con el correr del tiempo, alcanzaron raigambre constitucional, como por ejemplo, el principio de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad, y progresivamente se van irradiando hacia algunas otras ramas del ordenamiento jurídico.

También se hace necesario distinguir entre los principios formales y los sustanciales. Los principios formales, son los que establecen las reglas de procedimiento a seguir, por lo que se agotan en el respeto a ciertas pautas de rito que deben cumplir los poderes constituidos al momento de ejercer su competencia, este es el caso del principio de reserva de ley, el que regula el hecho de que el poder tributario del Estado debe desenvolverse mediante las leyes, esto, respetando el procedimiento de los artículos 77 a 84 de la Constitución Nacional, relacionados con la formación y sanción de las leyes.

En cambio, cuando se habla de los principios sustanciales, se refieren a aquellos que se dirigen a modelar el contenido de las normas tributarias, como por ejemplo el principio de igualdad y el de capacidad contributiva.

Es preciso recordar que las funciones de los principios jurídicos constitucionales son:

- a) Establece un límite claro para el legislador, que no podrá sobrepasar e incurrir en una violación constitucional,
- b) servir de guía y directiva para el desarrollo de la legislación ordinaria, y
- c) aportar una clara pauta para la interpretación de las normas jurídicas.

Por último, los principios jurídicos pueden ser operativos o programáticos, según sean directamente aplicables o requieran del desarrollo de normas de rango inferior, lo que implicaría que su mención en la Constitución Nacional refleje una norma dirigida al legislador para que lo desarrolle. Esta clasificación en la actualidad no tiene vigencia, ya que los principios constitucionales son un mandato superior dado a que no pueden quedar librados al humor del legislador, además teniendo en cuenta que todo principio constitucional es operativo de por sí, situación ésta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación la ha reconocido en forma expresa. (ver fallos: 315:1492, “Miguel Ángel Ekmekdjian v. Gerardo Sofovich y otros”, del 07/07/1992

### **Descripción.**

No cabe duda alguna que dentro de los principios jurídicos de la tributación son los de legalidad y reserva de ley, los que se consideran que tienen mayor importancia, y por qué no, debemos reconocer que se encuentran dentro de los que más se confunden entre sí, cuestión por la cual, procederé a diferenciarlos para lograr un mayor entendimiento. Se pueden citar:

### **Principio de reserva de ley:**

A este principio le es aplicable la regla constitucional que obliga a que los tributos sean establecidos por ley y no por otro tipo norma (Naveira de Casanova, 2017), bajo el latinajo *nullum tributum sine lege*.

Entiendo que corresponde hacer una mención especial a las constituciones, teniendo en cuenta sus características. Las que son rígidas, entendiéndose por tales aquellas cuya modificación se ha de realizar por medio de un procedimiento específico y por órganos especiales. Este es el caso de nuestra Constitución Nacional, cuyo procedimiento de reforma lo encontramos en su artículo 30, norma que no niega esta posibilidad, pero la somete a decisión del Congreso con el voto de las dos terceras partes de sus miembros, a su vez debe ser llevada a cabo por Convencionales que surgen de una Convención convocada al efecto.

Distinto es el caso de las constituciones flexibles, es decir aquellas que pueden modificarse por normas emanadas de los poderes constituidos, por ejemplo mediante una ley del congreso, en este caso la cláusula constitucional señala que determinada materia (como la materia penal, la tributaria, electoral o el régimen de partidos políticos, inciso 3º, art. 99 de la Constitución Nacional) debe ser regulada solo por ley, por lo que podría verse dejada de lado por otra ley que, modificando la constitución, dispusiera lo contrario, no tendría sentido.

El principio de reserva de ley vincula al poder ejecutivo, pero, también atañe al Poder Legislativo porque no puede dictar normas que contradigan este principio, el que se encuentra en nuestra Constitución Nacional ya sea de una forma positiva cuando le atribuye competencia a un poder, en este caso el legislativo, o bien de forma negativa, cuando establece prohibiciones al Poder Ejecutivo Nacional.

Se pueden citar como ejemplos, en forma resumida los siguientes artículos:

- Art. 4º; las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población establezca el Congreso.
- Art. 9º, las aduanas son nacionales, y en ellas regirán las tarifas que sancione el Congreso.
- Art. 17º, solo el Congreso impone las contribuciones del art. 4º.-
- Art. 52, corresponde la iniciativa a la Cámara de Diputados en materia de tributos.
- Art. 75, inc. 1º y 2º, la legislación sobre aduanas, y la potestad tributaria interna, corresponde al Congreso.

- Art. 99, inc. 3º, excluye la materia tributaria de los decretos de necesidad y urgencia.

Este principio ha admitido cierta flexibilización. En una primera etapa parte desde una posición rígida u ortodoxa, la que implica que la ley formal debería contener todos los elementos del tributo, por lo que éste se encontraría íntegramente normado. Frente a esta realidad el Poder Ejecutivo Nacional no podría regularla ni reglamentarla. Esta situación pone al reglamento ante un dilema, si dice lo mismo que la ley, es inútil por repetitivo; si dice algo distinto, es inconstitucional por violar un mandato superior. Además, toda reglamentación que busque aclarar, precisar o interpretar lleva en si cierta voluntad innovadora, la cual podría ser considerada como es inadmisibles.

Luego de la segunda guerra mundial esta interpretación es modificada, influyendo para esto, la mayor presencia del Estado en la economía, con lo cual se comenzó a observar un divorcio entre los rígidos textos constitucionales, y la realidad jurídica que se observa, donde se ve que se les da un mayor margen a los reglamentos ejecutivos, esto, por la necesidad de actuar rápidamente, y por qué no, o de darle cierto espacio de maniobra a la administración, que posee organismos más especializados.

Por ende, la doctrina y la practica han coincidido en que la reserva de ley debe aplicarse sobre los elementos esenciales de un tributo, dejando la posibilidad de que, sobre el resto, actúen los reglamentos.

Podemos considerar como elementos esenciales del tributo a) su hecho imponible (que es lo que se grava), b) la base de imposición, c) la alícuota, (intensidad con la que se grava), d) sus sujetos pasivos (quienes han de pagar) y e) las exenciones (quienes están liberados del pago) (Naveira de Casanova, 2017).

Se había mencionado al poder legislativo, sin embargo, también existen los llamados decretos de necesidad y urgencia (DNU), los que representan actos dictados por el Poder Ejecutivo, en este caso el Nacional, por propia iniciativa, los que se tendrían que dar solo en situaciones extraordinarias. La norma constitucional les otorga fuerza de ley, pero se hace necesaria la ratificación expresa o tácita, del Poder Legislativo. Debe quedar claro que los mismos bien pueden ser rechazados.

Con anterioridad a la reforma constitucional de 1994 La Corte Suprema de Justicia de la Nación invalido un tributo establecido por decreto de necesidad y urgencia, indicando que tales normas no son un medio admitido por la

Constitución Nacional para la creación de nuevos hechos imposables. Fallo: 318:1154, "Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía".

Cabe aclarar que, si bien es cierto que el art. 99, inc. 3º, de la Carta Magna admite que, en determinadas condiciones, el Poder Ejecutivo Nacional dicte DNU, éstos nunca pueden tratar sobre materia penal, *tributaria*, electoral o régimen de partidos políticos.

#### Principio de legalidad:

Este principio debería reservarse para hacer mención a la regla que, basada en el sistema de separación de Poderes, implica que todo acto administrativo (comportamiento de la Administración) debe fundarse en una norma general autorizante, de rango legal, ya que la Administración solo puede hacer aquello que las normas Constitucionales y Legales expresan o genéricamente le facultan a realizar (Naveira de Casanova, 2017).

La existencia de este principio y fundamentalmente su respeto, requiere que haya otro Poder, distinto del Legislativo y del Ejecutivo, que juzgue y evalúe el accionar de ellos en cuanto al respeto de aquel. En la Constitución Nacional dicha tarea está encomendada al Poder Judicial (arts. 116 y 117 CN).

#### Ley tributaria retroactiva y sus limitaciones constitucionales.

Se denomina ley retroactiva cuando pretende regular con sus efectos actos, hechos o circunstancias acaecidas con antelación a su dictado.

La Constitución Nacional solo prohíbe la retroactividad de la ley penal (art. 18 de la Constitución Nacional), aunque la admite cuando ella es más benigna, es decir en aquellos supuestos que elimina una conducta antes considerada punible, o bien rebaja la sanción prevista, o, en su caso, establece condiciones menos gravosas para los infractores.

También hay que recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación siempre ha sostenido que no hay una garantía constitucional que prohíba la retroactividad de las leyes (excepto el art. 18 C.N.), pero que ese efecto retroactivo puede hallar limitaciones en otras garantías constitucionales. En el caso de los tributos, esa limitación viene dada tanto por el principio de reserva de ley, como por el de capacidad contributiva y por el derecho de propiedad.

#### Argumentos contrarios a la retroactividad de la ley tributaria.

Si bien es cierto que la Constitución Nacional no contiene una prohibición expresa referida a las leyes tributarias retroactivas, esto no implica que cualquier ley tributaria retroactiva sea admisible o que no colisione con otras disposiciones de la Carta Magna. Existen diversos argumentos:

- *Argumentos basados en el principio de reserva de ley:* en una interpretación estricta del principio de reserva de ley, Dino Jarach, afirma que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, agrega que no debe ser por una cualquiera de ellas, sino por una anterior a los hechos que caen bajo su imperio.
- *Argumentos basados en el principio de capacidad contributiva:* este principio exige que al momento de sancionarse la ley que crea o aumenta un gravamen, se tenga en consideración una riqueza presente, existente, que no esté agotada.
- *Argumentos basados en el principio de seguridad jurídica:* este principio se identifica vulgarmente, con las denominadas “reglas de juego”. Como ha sostenido Moschetti, la capacidad económica gravada con un tributo debe necesariamente ser actual, pues si se admitiera la legitimidad de las leyes fiscales retroactivas, el contribuyente se hallaría sumido en un estado de perpetua incertidumbre.
- *Argumentos basados en la garantía del derecho de propiedad:* esta garantía fue admitida por medio de la doctrina de los derechos adquiridos, es decir sosteniendo que una determinada situación legal anterior se consolidó en el patrimonio del particular sin que una ley posterior pudiera hacerla variar sin antes afectar estos derechos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación lo sostuvo así.

#### Principio de Capacidad Contributiva:

Tal como lo señaló Einaudi, es uno de los principios jurídicos más difíciles de precisar, que junto con el de reserva de ley constituyen el eje principal de la noción jurídica del tributo.

Actualmente no es considerado como el principio exclusivo y excluyente de la justicia tributaria. Su contenido engloba una idea obvia e intuitiva: la necesaria existencia de una riqueza o potencialidad económica disponible por el particular y susceptible de ser sujeta a imposición.

Si bien la Constitución Nacional no lo reconoce en forma expresa, el mismo brota de la armónica interpretación de algunas de sus normas (arts. 4º, 14º, 16º, 17º, 28º, 33º y 75º, inc. 2º).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, lo ha reconocido invariablemente en diferentes pronunciamientos, como, por ejemplo, en Fallos: 207:270, “Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires”, del 07/04/1947; o en Fallos: 312:2467, “Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)”, del 19/12/89. Y más recientemente, en la causa M. 1328; L.XLVII, “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/DGI”, del 19/03/2014, donde declaro la inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345, en cuanto prohíbe el computo como gasto (en el impuesto a las ganancias) y como crédito fiscal (en el IVA) de operaciones de compra que no hayan sido obladadas por alguno de los mecanismos legales previstos, a pesar de que se haya demostrado la realidad de la operación y la materialidad del pago. Expreso que tal prohibición, basada solo en motivos estrictamente formales, *“importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (...)”*.

Si todo tributo implica, por definición, una detracción coactiva de riqueza de manos de los particulares hacia el Estado, esa misma riqueza aparece colocada como un elemento imprescindible y *sine que non*<sup>1</sup>, para la existencia de un tributo, para la configuración jurídica de este instituto.

El tema no es tan lineal, dado que el verdadero problema radica en determinar a partir de qué punto la riqueza que tiene una persona comienza a ser reveladora de que existe capacidad contributiva, es decir cuál es el umbral a tomar en cuenta por parte del Estado, sin incurrir en ninguna desviación constitucional, para legítimamente gravar y detraer una parte de la riqueza para aplicarla a satisfacer gastos del conjunto social. Entonces, la capacidad contributiva aparece en una persona, una vez que su potencialidad económica supera cierto límite, luego de cubrir sus necesidades básicas (y las del grupo familiar a su cargo), y recién a partir de ese momento es demostrativa de capacidad económica, y una parte de ella puede ser detraída por el Estado a título de tributo.

Cabe aclarar que éste límite influirá en las decisiones del legislador, ya que cuando el tributo aprobado supere los límites de capacidad contributiva se

---

<sup>1</sup> expresión latina que significa ‘sin la cual no’ y se aplica a una condición que necesariamente ha de cumplirse o es indispensable para que suceda o se cumpla algo.

tornará confiscatorio. Siguiendo la exposición de Giardina vemos que este principio se articula de dos maneras, en sentido absoluto y en sentido relativo.

En el sentido absoluto, significa que todo tributo, en forma abstracta, implica la búsqueda de riqueza, objetivo que se logra técnicamente mediante una elección de hechos imposables reveladores de riqueza.

En un sentido relativo, como la medida de la detracción tributaria, técnicamente se la denomina base de medición o base imponible; es decir la cuantificación en concreto del hecho imponible realizado, sobre la cual se aplicará el tipo o alícuota, para determinar finalmente la medida de la obligación tributaria, o cuota.

Además, hay que tener en cuenta ciertas consideraciones políticas - económicas que operan dentro del cauce de la capacidad contributiva, por ejemplo, pueden dejarse de gravar ciertas manifestaciones ostensibles de riqueza, cuando sea conveniente por implicar un aumento en las inversiones, o en otros índices macro o microeconómicos que el poder político considere necesario estimular para el bien común.

Por el contrario, cuando la evaluación sea negativa, por el motivo que fuere, el Legislador podrá establecer una presión tributaria más fuerte sobre dicha manifestación de riqueza. Estos casos, generalmente son las consideraciones extra fiscales.

El ejemplo más claro se puede ver en los impuestos sobre la renta, en los que la configuración de la base imponible permite moldear las consideraciones de riqueza poseída al caso particular de cada contribuyente, mediante la aplicación de determinadas variables como: detracciones, deducciones, aminoraciones, etc. En este caso sujetos que tienen el mismo ingreso cuantitativo, podrán ser tratados en diferente forma en función de distintos supuestos, como el origen de la renta, el destino, los gastos necesarios para obtenerla, el cálculo de sus necesidades, su grupo familiar, etc.

Todos estos instrumentos que se observan, tienden a lograr la operatividad no solo del principio de capacidad contributiva, sino también del resto de los principios jurídicos constitucionales de la tributación (de igualdad, de generalidad, de justicia, de progresividad, de no confiscatoriedad, etc.).

También es necesario diferenciar sintéticamente, otra distinción que se puede realizar entre la capacidad contributiva como CAUSA y como MEDIDA de la obligación.

La capacidad contributiva como causa es exigible a todo tributo (impuestos, tasa o contribución especial) ya que si no supera el límite de riqueza no habrá potencia económica suficiente para que nazca la obligación.

Sin embargo, la capacidad contributiva como medida de la obligación, es un concepto que se puede aplicar mejor cuando se trata de impuestos, pero se desdibuja en el caso de las tasas y de las contribuciones especiales, donde el principio del beneficio funciona mejor como forma de cuantificar la obligación tributaria sustantiva; como también en aquellos impuestos que buscan inducir conductas positivas o negativas en los contribuyentes.

En estos casos se observa un distanciamiento del principio de capacidad contributiva, ya que personas que presentan la misma capacidad pueden exigírsele obligaciones diversas en función de los otros parámetros mencionados, y también puede ser que a quienes tengan diversas capacidades se les exijan idénticas obligaciones tributarias sustantivas. Todo esto será admisible, mientras no se violen entre otros los principios de igualdad y de razonabilidad.

#### Principio de generalidad:

Se podría afirmar que se está frente a un principio revolucionario, Teniendo en cuenta que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, no existe razón alguna para exceptuar a nadie que posea capacidad contributiva del deber de concurrir a la cobertura de los gastos públicos. Este principio veda el privilegio, la distinción que no esté justificada o que sea arbitraria.

La doctrina sostiene que el mismo surgió como reacción contra los privilegios que imperaban durante el antiguo régimen (para el clero y para la nobleza) y que se abolió con la revolución francesa, al establecer el derecho y el deber de todos de contribuir a los gastos comunes, eliminando las exenciones que eran la forma más usual de quebrar la pauta de la concurrencia de todos para esa tarea.

En nuestra Constitución Nacional no se encuentra en forma expresa, aunque surge implícitamente del juego armónico de sus artículos 4º y 16º. Este principio impone que no se tolere que el Legislador tributario deje de gravar situaciones similares a las efectivamente gravadas, sin justificación alguna. Esto implicaría una injusticia en el reparto de la carga, por lo que el Legislador debe extremar sus recaudos para gravar toda manifestación de capacidad económica, en caso contrario, debe justificar su decisión adecuadamente.

Este principio está estrechamente vinculado con el principio de capacidad contributiva, donde deben contribuir todos, pero, en realidad quienes posean capacidad económica para ello. También podría sostenerse que es la igualdad la que implica la generalidad en la imposición de cargas tributarias.

A modo de aclaración y para una mejor comprensión del tema solo mencionaré como ejemplo de la desviación de este principio la relación que existe entre las personas que trabajan en la órbita del poder judicial y el impuesto a las ganancias.

#### Principio de igualdad:

La igualdad es uno de los valores fundamentales del ordenamiento jurídico, como todo concepto de tal característica, presenta varias acepciones posibles.

El mismo evolucionó desde la llamada igualdad jurídica hacia la igualdad real.

La primera tiene que ver con la igualdad formal (decimonónica<sup>2</sup>) por el mero hecho de ser una persona, mientras que la segunda implica una equiparación en cuanto a las oportunidades y posibilidades, que no lleva necesariamente a la caída en el igualitarismo forzando la entrada en moldes preexistentes, sino a la conjugación con la libertad, valor que acompaña siempre a la igualdad.

La igualdad es un principio general, no hay una igualdad tributaria, sino que es una especificación del principio de igualdad en el ámbito tributario, en este aspecto la Constitución Nacional en su artículo 16 la contempla como igualdad de las personas ante la ley, y la igualdad como base para el reparto de las cargas públicas.

En el derecho tributario este principio se empleó con un doble sentido. Como igualdad ante la ley, es decir paridad de trato, adquiriendo un sentido casi superpuesto con el del principio de generalidad. Pero también, como base del impuesto, superponiéndose en cierto sentido con la capacidad contributiva.

Valdés Costa describe que, además de la igualdad ante la ley, que se ocupa de la universalidad de la ley y de la igualdad jurídica de todas las personas por el hecho de ser tales, hay que destacar:

- la igualdad en la ley, atiende a la razonabilidad de las categorías elaboradas por el Legislador, de forma que a situaciones semejantes se las trate de forma parecida; y a las que no lo sean, se les asigne consecuencias normativas distintas.

---

<sup>2</sup> Es un adjetivo que se utiliza para aludir a aquello vinculado al siglo XIX.

- la igualdad por la ley, en la que el Estado ante las diferencias socioeconómicas de la población tiende a conseguir la justicia social, una igualdad real en términos sociales, políticos y jurídicos que sea aceptable.
- por último, destaca la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley, esta desecha las corrientes hermenéuticas que tienden a favorecer, ante la duda, a una de las partes de la relación obligacional que importa el tributo, sea al fisco o el contribuyente.

Desde otro punto de vista se percibe a la igualdad como un desprendimiento de la capacidad contributiva, en general es la postura tomada por la mayoría de la doctrina argentina, basada en la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto adoptó la idea de que la igualdad requiere que no se hagan arbitrarios distinguos, sino diferencias razonablemente fundadas en la capacidad contributiva. Que sea igualdad de tributo a igual capacidad contributiva, y cuando existan consideraciones de tipo extra fiscal (amparado por los incs. 18 y 19 del art. 75, CN), la potestad legislativa no puede hacer diferencias arbitrarias que impliquen beneficios que no sean legítimos o que oculten persecuciones discriminatorias.

También es necesario mencionar que, en relación a la progresividad de la tarifa, hay fallos que destacan que la garantía de la igualdad no impide que el legislador considere en forma distinta situaciones que estime que son diferentes, esto, mientras el criterio de distinción no se considere arbitrario. Cabe acotar que, en realidad, favorece la creación de categorías de contribuyentes sujetos a alícuotas diferentes, este argumento expresa que el impuesto progresivo no es contrario a la garantía de igualdad.

#### Principio de no confiscatoriedad:

Podemos reconocerlo también como la prohibición de la confiscatoriedad por la vía tributaria, se trata de otro principio implícito en la CN, surge del juego armónico de los arts. 14 y 17, en tanto protegen el derecho de propiedad, que se ve desnaturalizado si el tributo adquiere ribetes confiscatorios, también hay que tener en cuenta el art. 28 donde se establece la garantía innominada de la razonabilidad en la reglamentación<sup>3</sup>, y el art. 33 en el cual radican todos los derechos no enumerados en la CN, pero que se relaciona con la soberanía popular y a la forma democrática de gobierno.

---

<sup>3</sup> Se refiere a que los principios, garantías y derechos, no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

Si bien la garantía de la propiedad privada no ampara a nadie del deber de contribuir, este principio se relaciona con la noción de la presión tributaria, es decir el peso de uno o más gravámenes, no tanto sobre la sociedad integra, sino sobre un contribuyente determinado.

La CSJN sostuvo en Fallos: 186:170, "Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina", del 15/03/1940, que, si bien la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia de un gobierno, ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o con relación a su cuantía, lleva a un límite donde inexorablemente más allá de él, ninguna cosa, persona o institución tolerara el peso de un determinado tributo.

Por ende, la Corte tuvo siempre en claro que hay un límite, impreciso pero verificable en cada caso, más allá del cual el tributo deviene en una exacción intolerable, entonces a través de una extensa serie de sentencias, basadas principalmente en los impuestos sucesorio e inmobiliario, y en la contribución de mejoras, fue configurando su doctrina sobre la confiscatoriedad tributaria, es decir el efecto que produce en el patrimonio de las personas.

Ahora bien, en un principio la CSJN se limitó a analizar si se había configurado o no un efecto confiscatorio en cada caso que se planteaba, sin hacer referencia expresa a un guarismo preciso, con lo cual evitaba, en caso de dictaminar que existía confiscatoriedad invalidar íntegramente la ley.

Sin embargo, a partir de la década de 1940 estableció, el límite del 33% de la renta gravada (real o presunta) a fin de invalidar el gravamen en la medida que superara esa frontera.

En los casos de los impuestos sobre los consumos específicos, la CSJN fue reacia a aplicar la doctrina de la confiscatoriedad, en general argumentaba que el tributo se trasladaba, por lo que no había un perjuicio concreto para el contribuyente.

Si bien es muy difícil que el legislador establezca tributos que sean confiscatorios por sí mismos, puede ocurrir que en la aplicación práctica de una norma que no sea técnicamente confiscatoria, sino que se produzca este efecto por falta de renta suficiente para afrontar el pago, o bien por otros factores. Debido a esto es, que es cuestión central el desarrollo de la prueba del efecto confiscatorio para la configuración de esta garantía.

Otra cuestión importante es que el efecto confiscatorio también puede provenir de la actuación conjunta de varios gravámenes, en un fallo de la CSJN,

322:3255, “Martin Bosco Gomez Alzaga vs. Provincia de Buenos Aires y otro”, del 21/12/1999, se estudió un caso en que se había formulado la impugnación conjunta de tres gravámenes (dos provinciales y uno nacional), donde el actor sostenía que, si bien cada uno de ellos era moderado, su aplicación conjunta devenía en confiscatoria. El asunto se planteó por vía de la acción declarativa de certeza, y si bien la demanda fue rechazada, este rechazo se debió a la falta de prueba suficiente por parte del actor, y no a que resultase inoponible la cuestión.

Por ende, se puede decir que la impugnación del sistema tributario en su aplicación a un determinado contribuyente resulta admisible y enjuiciable en los términos de la doctrina de la CSJN sobre la confiscatoriedad tributaria.

#### Prohibición de impuestos ahogantes del derecho de trabajar y de ejercer industria lícita:

El derecho a trabajar y ejercer industria lícita (arts. 14 y 20 C.N.) es otro de los derechos que fue amparado por la CSJN, Dino Jarach señaló que la CSJN, en varios casos, anuló tributos que afectaban en forma lesiva al derecho a trabajar y ejercer industria lícita, pero añadió que hubo contradicciones en otros supuestos en los que encontró lícito el establecimiento de ciertos impuestos impeditivos de determinadas actividades, cuando estas por su naturaleza, debían ser prohibidas.

No parece un método correcto utilizado por el Estado, cuando teniendo que prohibirla en forma directa, utiliza mecanismos que dificultan su ejercicio con medidas tributarias, que implican una admisión y legalización de la misma.

La doctrina alemana tilda de “ahogantes” a los tributos que resultan impeditivos del desarrollo de una determinada actividad, motivo por el cual son susceptibles de impugnación con base constitucional.

Hay fallos en relación a este principio, pero datan de la primera parte del siglo XX, que no me parece importante citar, para el desarrollo de este trabajo final.

#### Principio de progresividad:

Principio difícil de explicar y de analizar, la progresividad consiste en que la carga tributaria crezca proporcionalmente a medida que aumenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Si bien la Constitución Nacional en su art. 4º expresa que las contribuciones deben ser “proporcionales”, la doctrina y la jurisprudencia han sostenido que un

tributo será proporcional cuando guarde relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva. Se justifica así, simultáneamente, la existencia de impuestos proporcionales y de impuestos progresivos, respectivamente.

La progresividad implica sostener que quien más capacidad contributiva tiene pague más que proporcionalmente que el que tiene una menor.

El principio se entiende referido al sistema tributario en conjunto antes que, a todos los impuestos, debido a que algunos de ellos no admiten la configuración progresiva, como es el caso del impuesto al valor agregado.

Por eso se permite o tolera, la existencia de figuras tributarias regresivas o proporcionales, siempre que su incidencia final se vea diluida por la acción de los tributos progresivamente instrumentados, de forma que el sistema tributario en su conjunto tenga un marcado carácter progresivo.

#### Principio de Equidad:

La Constitución Nacional establece en su art. 4º que las contribuciones que fije el Congreso Nacional han de ser equitativas.

Dino Jarach señala que la CSJN mantiene dos nociones referidas a la equidad:

La primera, equivalente a la oportunidad, mérito o conveniencia relativa al establecimiento del tributo y sus circunstancias.

Se puede ejemplificar con la sentencia de Fallos: 249:99, "S.A. Cía. Swift de la Plata v. Municipalidad de San Miguel de Tucumán" del 17/02/1961, "*decidir si la tasa de que aquí se trata ha sido o no aplicada en forma que contradice los principios de la ciencia económica, escapa a la competencia de los jueces, a quienes no les está permitido pronunciarse sobre la sabiduría, conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso o las Legislaturas provinciales*"

La segunda, casi superpuesta con el concepto de no confiscatoriedad, ya que, si bien no bastaría con que un impuesto sea inequitativo para impugnarlo, ello podría darse si se llega a configurar la confiscación de los bienes o de la renta.

Para esto se menciona Fallos: 153:46, "Doña Graciana Etchessahar de Lastra s. protocolización de testamento", del 26/10/1928, "*si la Constitución Nacional en su art. 5º ha dicho esta Corte, no ha hecho de la moderación de los impuestos o de formas determinadas de percepción de los mismos una de las condiciones de la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provinciales y ha excluido, por lo tanto, de los casos de intervención de sus poderes políticos*

*por la Nación (art. 6) el de abusos posibles en esta materia, consumados por la provincias en perjuicio del desarrollo de la riqueza pública local y nacional, no es admisible que se haya querido dejar a la discreción del poder judicial de la Nación la facultad de declarar, sin valor en casos concretos, la legislación provincial relativa a impuestos, fuera de las hipótesis de confiscación o de otra transgresión de una garantía de la Constitución o de algún precepto de la misma, porque el poder judicial es el menos adecuado por necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlas”.*

### Principio de Seguridad Jurídica

Es lo que suele denominarse como “las reglas de juego”, brindan la necesaria certidumbre sobre las proyecciones del accionar. El ciudadano ha de gozar de seguridad jurídica, lo que implica la protección de su confianza, de acuerdo a las leyes impositivas vigentes en cada momento.

Este principio jurídico se vincula con una de las máximas de la tributación, puesta de relieve por Adam Smith con su postulado de certeza.

El Estado de derecho reclama certeza de los preceptos legales para que el ciudadano pueda prever los actos de imperio que el Estado emita a su respecto y actuar en consecuencia.

Las normas tributarias deben ser claras y lo más evidente posible en su texto, puesto que son el fruto de una potestad estatal poderosa. El principio de seguridad jurídica supone que toda actuación administrativa en el ámbito tributario, que afecta directamente el patrimonio de las personas, este rodeado por una serie de garantías.

El fisco y la norma deben actuar partiendo de la base de la seguridad, la claridad y la transparencia, por eso es preciso que el particular sepa siempre a qué atenerse, es decir, cuales son las consecuencias de su obrar.

García Novoa ha señalado con fundamento en la doctrina del Tribunal Constitucional Alemán, que el derecho a la certidumbre y a la protección de la legítima confianza del contribuyente en el actuar del Estado se hallan comunicados con el principio de reserva de ley, la estabilidad de las normas y la interdicción de comportamientos arbitrarios, tales como la aprobación de leyes retroactivas.

## Principio de tutela jurisdiccional efectiva. Defensa en juicio de la persona y de sus derechos.

La Constitución Nacional garantiza el derecho de defensa en juicio de la persona y de sus derechos en el art. 18, si bien está expresado en la cláusula que nuclea las garantías penales, no solo se limita únicamente a las causas de esta naturaleza.

En materia tributaria los conflictos no solo se suscitan con relación a la acreencia del Estado, debido al creciente papel desempeñado por los deberes formales, se han expandido hacia otros frentes, como la obtención de certificados que acrediten diversas circunstancias como las exenciones, o la inscripción en determinados padrones o registros como el registro de exportadores o importadores.

Este principio de la tutela jurisdiccional se ve empañado por *LA APLICACION DE LA REGLA SOLVE ET REPETE*. Los ordenamientos jurídicos, en ciertos casos, no permiten la posibilidad de discutir la pretensión tributaria del Estado sin el pago previo, es decir, si la suma reclamada por el fisco no es abonada, por lo tanto no hay posibilidad de avanzar en la controversia (administrativa o judicialmente), y lo más gravoso es que el contribuyente en general pierde el derecho a cuestionar el acto estatal, ya que se le cierra la vía de impugnación. Esta forma de actuar es lo que se denomina la regla del “*solve et repete*”, que significa “pague y luego repita”.

En otros casos, si bien ese derecho no se pierde, es decir que el particular o contribuyente puede discutir la controversia con el fisco, ocurre que el ordenamiento otorga la posibilidad de cuestionar judicialmente, pero sin darle efecto suspensivo a los recursos que pueda presentar, por lo que, si no abona la suma de la liquidación impugnada, el fisco queda en condiciones de requerirla por la vía de la ejecución fiscal, es lo que se denomina, incorrectamente, “*solve et repete atenuado*”.

Si bien es una regla procesal, entre los fundamentos de su aplicación se encuentran los siguientes:

- que el accionar del Estado no se vea perturbado con discusiones que dilaten la regular percepción de los tributos, se tiene en cuenta que no pueden postergar las necesidades públicas.
- se trata de un privilegio del fisco, fundado en la razón práctica de evitar el entorpecimiento de la recaudación tributaria.

- se fundamenta en la autonomía del derecho tributario sustantivo.
- es una medida que tiende a resguardar la política financiera del Estado.

Su naturaleza jurídica también es discutible, ya que ésta depende de cómo se configure en cada ordenamiento jurídico, por lo general actúa como una condición de admisibilidad de la acción para cuestionar la pretensión fiscal.

Si bien pueden rastrearse antecedentes en el derecho romano, su nacimiento como regla procesal moderna se halla en Italia, con el dictado de la ley 2.248 de 1870, la que estableció que toda controversia sobre impuestos, cuando hubiere actos de oposición debían ser acompañado del certificado de pago, para poder ser admitido en juicio. Aunque se extendió por diversos ordenamientos de varios países, en la actualidad está en franco retroceso, habiendo sido derogada o declarada inconstitucional por oponerse, al principio fundamental de defensa en juicio.

En los hechos se demuestra que no es esencial para el funcionamiento de todo el sistema tributario, debido a que hay países que no lo aplican y no por ello sus finanzas públicas se ven resentidas ni su recaudación mermada.

Algunos autores señalan que tal vez el único fundamento jurídico es la aplicación del principio de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, por lo cual el contribuyente no podría enervar sus efectos sino obtener una reparación.

La mayor parte de nuestra doctrina estima que se trata de una regla contraria al derecho de defensa en juicio y encuentra sus fundamentos en el art. 18 de nuestra Constitución Nacional y el art. 8, inc. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, tengamos presente que nuestro país ha adoptado y le ha otorgado a este tratado internacional rango constitucional, esto se encuentra en el inciso 22 del art. N°75 de nuestra Constitución Nacional luego de la última reforma constitucional de 1994.-

Este tema es muy importante sobre todo cuando se trata de multas, dada su naturaleza penal, debido a que importa también una violación al principio de la presunción de inocencia.

Esta medida parece un tanto excesiva ya que si lo que se quiere es evitar que luego de una dilatada discusión el contribuyente pueda insolventarse, hay otras maneras de lograr tal objetivo, menos lesivas para éste, como por ejemplo posibilitando suspender la ejecución de la deuda mediante la constitución de una garantía suficiente.

*En relación a la jurisprudencia de la CSJN*; la regla sostenida por el tribunal es que la exigencia del pago previo para poder impugnar judicial o administrativamente un gravamen no es, de por sí, inconstitucional, salvo que en cada caso en concreto se demuestre la efectiva afectación de un principio de la Constitución Nacional.

En materia de multas, la CSJN ha sostenido más o menos invariablemente que la vigencia de esta regla, en principio, no resulta violatoria del derecho de defensa, sin haber indagado en profundidad si produce alguna lesión al derecho a la presunción de inocencia.

#### Principio de Razonabilidad:

Se está frente a un principio general del derecho, el que se entiende contenido en el artículo 26 de la Constitución Nacional como una garantía innominada. Como pretendía Alberdi esta cláusula lleva en su génesis la búsqueda de la inalterabilidad de los derechos en su contenido esencial, porque de nada valdría una constitución que reconociera todos los derechos imaginables, si se deja abierta la posibilidad de que las leyes los restringiesen.

El fin último del principio de razonabilidad es asegurar la supremacía de los derechos fundamentales contenidos en la carta magna y en las normas superiores del ordenamiento ante las regulaciones que los afectan o las normas y demás actuaciones estatales que los ponen en práctica.

El examen de razonabilidad involucra la evaluación de los fines perseguidos por el legislador, tanto los expresos<sup>4</sup>, como así también aquellos que sean reales aunque hayan permanecido ocultos o disimulados durante el trámite legislativo.

Es decir que el medio o herramienta empleada por el Estado debe ser adecuada en relación al fin que se quiere conseguir.

Con respecto al principio de razonabilidad, la CSJN también lo ha invocado para resolver controversias en materia tributaria. Así, por ejemplo, en Fallos: 333:993, "Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título 5 –Ley 25.063", del 15/06/2010, con relación al IGMP establecido con fundamento, en una presunción de la existencia de una renta mínima calculada en función del valor atribuido a ciertos activos de las empresas gravadas, indico que el legislado "*no ha dado*

---

<sup>4</sup> Son los generalmente indicados en la exposición de motivos o en el debate parlamentario.

*fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley”.*

### **Principios económicos de la tributación.**

Hasta aquí se desarrollaron los principios constitucionales y del derecho tributario, los principios económicos (Gutierrez & Patrignani, 2010) que, aunque parecen opuestos, complementan a los primeros de modo lograr impuestos eficientes.

### **Descripción histórica.**

La historia de la tributación se halla recíprocamente vinculada con el desarrollo del pensamiento económico de las distintas escuelas, motivo por el cual, a modo introductorio, se analizará, su incidencia en forma resumida, para luego desarrollar los principios económicos.

La historia de la tributación es tan antigua como la de la humanidad, tal es así que a Benjamin Franklin que fue un político, polímata, científico e inventor estadounidense, considerado uno de los Padres Fundadores de los Estados Unidos se le atribuye la famosa frase *“In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes”* (en este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y de los impuestos), la misma fue escrita en una carta a Jean-Baptiste Leroy en 1789 publicada posteriormente en el siglo XIX, también dice *“Individuals and businesses, however, certainly employ skilful ways to evade taxes until they are caught, if they ever are”* (sin embargo, las personas y las empresas ciertamente emplean formas hábiles para evadir impuestos hasta que sean atrapados, si es que alguna vez lo son).

Durante la época medieval, Santo Tomas de Aquino que nació en 1224/5 y muere el 07 de marzo 1274, el que fuera teólogo y filósofo, dejó su impronta en la fusión de las enseñanzas religiosas y los escritos de Aristóteles (Landreth, 2006), fue el mayor representante de la escuela escolástica, marco un cambio decisivo en el pensamiento católico sobre la justicia de los impuestos, y en relación a las nociones profesadas por los padres de la Iglesia.

La Iglesia estaba de acuerdo en el pago de los impuestos sin dejas traslucir demasiado reparo, tal es así que se establece en un pasaje evangélico Mateo 22, (21) *Jesús les dijo: “Den al César lo que es del César, y a Dios, lo que es de Dios”;* y también en conformidad con Jesús, San Pablo recomienda a los

cristianos: *“Todos deben someterse a las autoridades constituidas, porque no hay autoridad que no provenga de Dios y las que existen han sido establecidas por él... Es necesario someterse a la autoridad, no solo por temor al castigo sino por deber de conciencia. Y por eso también, ustedes deben pagar los impuestos: los gobernantes, en efecto, son funcionarios al servicio de Dios encargados de cumplir este oficio. Den a cada uno lo que le corresponde: al que se debe impuesto, impuesto... al que se debe respeto, respeto; y honor a quien le es debido”* (Rom 13, 1. 5-7).

Dicho esto, los Padres de la Iglesia, consideraban que los impuestos se debían a los gobernantes porque estos tenían un poder recibido de Dios, siendo tal deber, un deber moral, sin tener en cuenta si eran justos o no; el no pago de los impuestos era considerado por los Padres de la Iglesia una rebeldía condenable moralmente.

A partir de la obra de Santo Tomas de Aquino y su enfoque sobre el impuesto justo, se podría decir que el pensamiento católico en general con algunas excepciones, cambia en forma mayoritaria, es decir, solo los impuestos justos generan el deber moral de pagarlos.

Dentro de los primeros pensamientos económicos, que se dieron entre el siglo XVI y XVIII, es el caso de los mercantilistas cuyas ideas pueden observarse en muchas de las políticas actuales como, por ejemplo:

- Las restricciones de las importaciones a través de cuotas, impuestos o prohibiciones.
- Restringir la exportación de materias primas y fomentar la exportación de bienes terminados.
- Subsidios y ayudas a la producción nacional
- Políticas a favor de la natalidad con el fin de potenciar la disponibilidad de mano de obra.
- Facilitar y promover la creación de empresas, casi todas eran monopólicas.

Luego de estas ideas que generalmente se comunicaban a través de panfletos, nace la primer escuela económica que se conoció como los Fisiócratas, con diversos precursores como Quesnay, quien en 1758 publicó el *Tableau economique*, que contenía las principales ideas, fue el primer trabajo que intento describir el funcionamiento de la economía de forma analítica y tal vez

la primera contribución importante al pensamiento económico, además esta corriente tuvo otros autores como Mercier de la Riviere, Dupont de Nemours, Turgot, Mirabeau, entre otros. Dentro de sus aportes más importantes se destaca:

- El impuesto debe aplicarse sobre la renta de la tierra, o sea, sobre el único acrecentamiento neto de la riqueza.
- Establecimiento de un impuesto único sobre la renta de la tierra como resultado de la teoría del producto, y como reacción a la cantidad de impuestos, gabelas, derechos y licencias de todo tipo que se implantaron durante el régimen fiscal de la monarquía francesa.
- La teoría de la amortización o capitalización del impuesto territorial, que reduce el valor de la tierra gravada y permite al comprador de un terreno pagar un precio, descontando la parte del mismo que ha de producir la porción de la renta destinada al impuesto.
- El descredito de los impuestos indirectos a los consumos y la apología de la imposición directa.
- Los gastos públicos deben limitarse en su magnitud al producido del impuesto, límite establecido por el orden natural.

Luego en 1776 se publicó el célebre libro *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, de Adam Smith que da el nacimiento de la escuela Clásica, donde además del papel del Estado, estableció algunos principios de la imposición como el principio de las facultades o igualdad; el principio de la certeza; el principio de la comodidad y el principio de economicidad, que luego se desarrollarán.

Para Smith, los ingresos individuales derivan de tres fuentes diferentes, rentas, beneficios y salarios. Por lo tanto, los impuestos deben ser pagados de una u otra de estas fuentes o de las tres, indiferentemente.

John Stuart Mill, continuador del pensamiento económico de Adam Smith, rompe con la relación que hace este del principio de capacidad contributiva con el del beneficio.

Para este autor, el principio de igualdad del impuesto es equivalente a la igualdad de sacrificio; refuta el principio del beneficio y lo reemplaza por el de capacidad contributiva que desemboca en los principios de igualdad, proporcionalidad y

progresividad, mientras que el principio de beneficio implica el impuesto regresivo.

Además, dice que un impuesto que grave con igual alícuota toda la renta, tanto la que se destina al consumo como la que se destina al ahorro es discriminatoria en perjuicio de esa última, ya que el impuesto grava una primera vez la renta ahorrada y luego periódicamente, los intereses que se obtienen de su inversión. Esta es una primera postulación que aboga por la exención del ahorro por razones de estímulo a la formación de capitales y el desarrollo económico.

En el sector público a diferencia del sector privado no rige el principio de exclusión, por lo menos en gran parte de él no existe el *quid pro quo*<sup>5</sup> y en consecuencia es necesario recurrir a la compulsión.

Con la evolución del pensamiento económico y el de las instituciones, significó que se debiera recurrir a reglas más explícitas y meditadas que traten de responder a preguntas como la siguiente: “puesto que el impuesto es inevitablemente un daño, ¿cómo se puede hacer para minimizar ese daño? (Macón, 2001).

Un sistema tributario es un sistema financiero destinado a contraer el gasto privado para permitir el gasto público, es decir, se trata de un sistema en el que hay implicado dinero, no bienes y servicios.

Se trata de contraer el gasto privado, no tiene demasiado sentido quejarse de un impuesto porque molesta, ese es exactamente su propósito, la alternativa sería no tener sector público.

Muchos autores plantean “construyamos sistemas tributarios que favorezcan el crecimiento económico”, en relación a esto ningún sistema tributario puede favorecer el crecimiento económico en un sentido absoluto. Resulta evidente que, si las empresas pudieran vender, por ejemplo, sin el recargo de impuestos al consumo, se desarrollarían más. Y si no existiera el impuesto a la renta, que reduce la retribución neta del capital, las inversiones serían mayores y las empresas y el sistema económico, más grandes.

Un planteo distinto sería exponer la cuestión en forma relativa, por ejemplo: “construyamos un sistema tributario que, recaudando la misma suma, perjudique menos al crecimiento económico”. Eso puede ser o no posible, pero tiene sentido.

---

<sup>5</sup> Es una expresión del latín que significa algo por algo.

Desde el punto de vista del análisis económico puede examinarse en dos partes la carga del sector público hasta cierto punto independientes, como son la equidad y la eficiencia. Como primera aproximación se señalará que los principios de equidad intentan distribuir la carga de acuerdo con las nociones de justicia vigentes y los principios de eficiencia intentan distribuir la carga de tal manera que el perjuicio al sector privado y al sector económico sea el menor posible.

#### La Equidad;

Una forma de volver más soportables los tributos es hacerlos más equitativos, las personas pagan con menos desagrado cuando se respeta el sentido de equidad del sistema tributario, situación que cuando se da, se ha comprobado que el tributo tiene una menor evasión.

La equidad ha desaparecido de la literatura especializada a partir de la década de 1970, momento en que la doctrina se preocuparon más por la eficiencia.

La cuestión se le planteó una vez a Richard Musgrave y la respuesta fue rotundamente negativa: *“los principios de la equidad siguen tan fuertes como siempre”*.

Las razones pueden deducirse debido a que la literatura en mayor medida proviene de los países desarrollados y en éstos, al menos políticamente, consideran que el problema de la distribución del ingreso está solucionado, y como se verá la equidad está vinculada con la distribución del ingreso, más específicamente la equidad vertical, mientras que en los países en vías de desarrollo el problema no está solucionado, ni en los hechos ni en el nivel político.

La equidad puede examinarse desde dos puntos de vista: el de la equidad horizontal y el de equidad vertical.

Equidad horizontal; implica la igualdad de tratamiento tributario a personas iguales o, como suele decirse, *en igualdad de circunstancias*. Para el sistema tributario, en igualdad de circunstancias relevantes: igual ingreso, igual patrimonio, igual consumo, etc.

No es necesario fundamentar la equidad horizontal, es consecuencia de la filosofía política de la época, en la actualidad la regla es la igualdad ante la ley.

El sistema tributario es parte de la ley, y, por consiguiente, no puede escapar a la regla.

Equidad vertical; no es otra cosa que una forma diferente de ver la horizontal, tratarlas por separado en más bien una trampa expositiva (Macón, 2001).

En la actualidad, es totalmente aceptable la noción de que los iguales deben pagar igual, pero el mundo real no se compone de personas iguales, sino de personas diferentes. Por eso cuando se habla de igualdad implícitamente se pregunta qué ocurre cuando son diferentes, ¿entonces?, ¿cómo se resuelve?

Un pronunciamiento sería por una imposición proporcional, puede ser, pero ¿por qué la imposición debe ser proporcional y no progresiva, o regresiva, o mejor aún, de cuota fija?, resolver estas preguntas no es nada fácil.

Definir este concepto es más difícil que el de equidad horizontal, para esto se encuentran dos bases posibles que se llaman la regla de la capacidad contributiva y la regla del beneficio.

#### 1) Regla de la capacidad contributiva:

Esta regla recibe diversos nombres, en los países latinos se utiliza la terminología europea continental, pero se puede hallar por lo menos otras dos denominaciones.

En Estados Unidos se utiliza la “regla de la capacidad de pago” y en Gran Bretaña que la denomina “regla de la facultad”, que esta originada en la ley Isabelina de pobres, que calificaba a las personas susceptibles de recibir subsidios por ausencia de “facultad”, es decir, de medios suficientes.

La aplicación del principio de la capacidad contributiva consiste en repartir la carga tributaria en función de lo que las personas pueden pagar.

Adam Smith, en una de sus discutidas citas, dice que las personas deben:

*“.... contribuir en proporción a sus respectivas capacidades; esto es en proporción al ingreso del que gozan bajo protección de la ley”* (Macón, 2001).

Esto puede ser interpretado como capacidad contributiva o beneficio.

#### 2) Regla del beneficio:

La segunda regla que establece un criterio de equidad vertical es la del beneficio, una norma relativamente reciente en la bibliografía especializada. Su creador es Johan Gustaf Knut Wicksell, un economista sueco que la propuso sobre fines del siglo XIX.

La noción básica de la regla de beneficio consiste en un mecanismo similar al sistema de mercado, es decir, que quienes usan los servicios del sector público paguen su valor. Esta idea deja de lado toda intención de redistribución del

ingreso, intenta imitar el mecanismo de mercado que en teoría es más eficiente.

Esta es la regla a que se refieren las tasas, que se adjudica a las personas el valor de los servicios que perciben, también en la llamada contribución de mejoras.

Así también se da en algunos gravámenes, cómo, por ejemplo, los impuestos sobre los combustibles, que se utilizan para construir y conservar caminos, esto constituyen casos de aplicación de la regla del beneficio.

En la actualidad la regla del beneficio se utiliza en los modelos teóricos y los instrumentos tributarios menores que se mencionaron.

### La eficiencia;

A partir de la década de 1970 es la regla más difundida y con mayor bibliografía especializada, que trata de minimizar el perjuicio del sistema tributario en el sector privado.

La idea es ver cómo reducir al mínimo el costo, o el perjuicio o detracción sobre el sector privado de la economía, es decir ese mínimo posible es igual a la recaudación de los tributos.

#### 1) La regla de la neutralidad;

Dice que son neutrales los tributos que no alteran las decisiones de las personas. El problema de esta definición, es que está fuera del contexto del análisis económico al cual corresponde.

Porque con este criterio, por ejemplo, con el IVA (impuesto al valor agregado) que se considera el más neutral de todos los tributos, implicaría que a las personas le da lo mismo pagar un producto a \$100 (pesos cien) que a \$121 (pesos ciento veintiuno), en este caso alcanzado con una alícuota del 21%, que es en la actualidad la aplicable en forma general, esto sencillamente no es correcto, porque es imposible que los impuestos no afecten las decisiones de las personas.

En relación a este concepto veos que Arnold Harberg en 1974 volvió a tratar el tema, examinando un mercado especial, el del whisky importado.

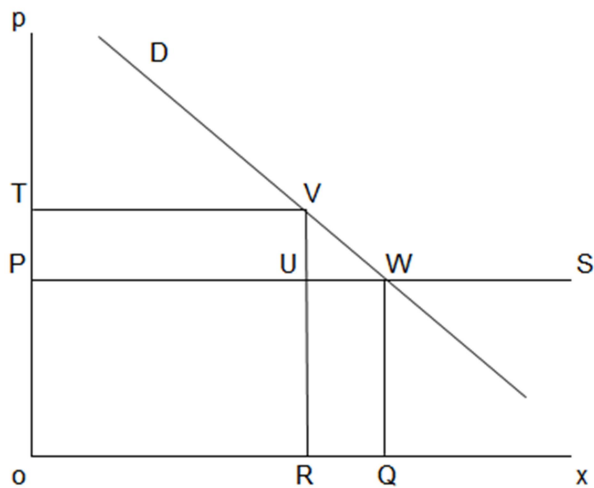


Imagen 1. El mercado de whisky importado.

En la imagen 1, el mercado del whisky importado tiene como característica que todos los productos son importados, cuya curva de oferta es “S” que es paralela al eje de las “x”, que implica que independientemente de la cantidad demandada el precio es siempre el mismo.

La curva de demanda, en términos generales tiene forma decreciente debido a dos causas, que son el efecto ingreso y el efecto sustitución. El efecto ingreso implica que, si el precio aumenta, se reduce el ingreso disponible y se reduce la cantidad demandada. En relación al efecto sustitución, cuando aumenta el precio de los productos se recurre a un sustituto que no aumentó, por ejemplo, en este caso podría ser el vodka.

Esta curva de demanda es una abstracción deliberada, donde para el precio “OP” la cantidad demandada es “OQ”.

Si se estableciera un impuesto sobre el whisky importado que se iguala a “PT”, el precio, sería “OT” y la cantidad demandada “OR”, una cantidad menor que antes.

Los resultados que produce este impuesto, reflejaría que la recaudación es “PTVU”, que constituye una pérdida para el sistema económico, que el sector público lo devuelve al mercado en forma de servicios o de transferencias (Macón, 2001).

La pérdida no es solo eso, el consumidor pierde porque consume menos, entonces la pérdida total es el trapecio “PTVW”. Si bien una parte se recupera, aunque no involucra a las mismas personas, la diferencia es el triángulo “UVW”, el que no se recupera jamás. Entre tantos nombres que se le dan al mismo encontramos “Triangulo de Harberger” o “carga excedente”, o lo que en la jerga impositiva se denomina “distorsión”.

Entonces, si bien se dice que “los impuestos que no alteran las decisiones de las personas”, son neutrales, es muy difícil que los mismos respondan a esta característica. En la jerga usual se prescinde de esta definición, y se consideran neutrales a los tributos cuyo costo económico es igual a la recaudación, entonces no neutrales serian aquellos cuyo costo económico sea superior a la recaudación.

El “Triángulo de Harberger” se postuló en 1927, en esos años los presupuestos públicos eran bastantes más bajos que los actuales y se financiaban en mayor medida con impuestos específicos sobre ciertos productos, los que son más fáciles de administrar. A partir de ese momento se comenzaron a establecer impuestos generales y no impuestos específicos, los impuestos generales tienen un costo igual a la recaudación, que es como se define la neutralidad.

Los impuestos generales a las ventas responden a una necesidad de disminuir el costo económico de la recaudación y limitarlo a la recaudación misma.

2) El second best: Dos economistas ingleses, Diamond y Mirrless en 1971 (uno de ellos premio nobel de economía), señalaron que los impuestos generales no eran realmente generales sino impuestos específicos de base amplia, debido a que gravan muchos bienes, pero no todos. Como consecuencia, es imposible eliminar el triángulo de Harberger, entonces de lo que se trata es que sea lo más pequeño posible. A mayor inelasticidad de los bienes más reducido será este triángulo y menor la magnitud del costo económico superior a la recaudación. Siguiendo esta idea es preferible gravar los bienes con pocos sustitutos o con sustitutos débiles, por ejemplo, los bienes de lujo. La cuestión se presenta en relación a su poder de recaudación, es difícil financiar, aunque sea una parte pequeña del presupuesto con esta clase de impuestos, es algo simbólico.

El resto de los bienes que son de primera necesidad, los que sí podrían llegar a financiar al sector público porque se venden mucho, como por ejemplo alimentos, medicinas y otros, se contraponen con una distribución más igualitaria del ingreso que para muchos es importante.

El único caso sin triángulo de Harberger, es el impuesto de capitación que consiste en una suma fija por habitante que resulta de dividir el presupuesto por el número de habitantes. En Gran Bretaña tiempo atrás, se estableció que la financiación municipal se efectuara por este medio. Al día siguiente de tomarse esta medida hubo protestas por todo Londres con carteles donde

aparecían dos fotos juntas, la de un pordiosero y la de un hombre de etiqueta, y llevaba la leyenda; *“los dos van a pagar lo mismo”*, Este problema le costó el cargo al primer ministro de esa época. Esta medida dejó sus secuelas, porque el impuesto a la propiedad con la que se financian los municipios británicos representa un porcentaje del valor de las propiedades hasta un límite. En la actualidad un ciudadano de clase media paga lo mismo que uno de etiqueta; esto se pone de ejemplo en que lo óptimo y mejor económicamente para una comunidad tiene que ser políticamente posible.

### **Principios de Adam Smith.**

#### Principio de las facultades o igualdad.

Cada súbdito de cada Estado debe contribuir al sustento del gobierno, en proporción con sus capacidades respectivas, en proporción con la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado.

Este principio reúne las reglas de la igualdad y proporcionalidad.

La primera parte de la definición es lo que se conoce como capacidad contributiva, y la segunda parte enuncia el principio del beneficio, cuando se afirma que el impuesto debe proporcionarse a la renta que el contribuyente goza bajo la protección del Estado.

#### Principio de la Certeza.

El impuesto que se tiene que pagar debe ser cierto y no arbitrario, en cuanto al tiempo, la manera y la cantidad de pago, todos los impuestos deben ser claros y simples para el contribuyente y cualquier otra persona.

Este principio es el antecedente del concepto de legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora.

#### Principio de la comodidad.

Todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo o en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo.

#### Principio de economicidad.

Se trata de evitar el exceso del gravamen producido por vicios, como la existencia de un gran número de funcionarios y empleados, a lo que se le agrega el posible beneficio personal de ellos, hecho este, que implicaría un

impuesto adicional sobre los contribuyentes, la posible obstrucción de la industria y el desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios, esto sin dejar de mencionar una mayor tendencia hacia la evasión de los impuestos.

### **Comportamientos negativos en la recaudación de impuestos.**

Hemos analizado los principios aplicables a la tributación, los que sin duda alguna deben ser respetados por quienes legislan y reglamentan los impuestos, pero a su vez debemos reconocer que existen ciertos comportamientos que en menor o mayor medida atentan contra la recaudación, sin que se pueda clasificarlos a todos como ilegales. Veamos a que se hace referencia.

### **Fraude de Ley.**

Es preciso antes señalar lo relativo al fraude de ley con el objetivo de evitar confusiones con otras figuras afines. El concepto de fraude de ley pertenece a la Teoría General del Derecho, y posee una raigambre “espiritualista”, al decir de González García, que, si se entiende al Derecho de manera puramente formal y desprovisto de la idea de la voluntad última que anima a las personas a realizar ciertos actos, la idea se desvanece por completo. La noción de fraude de ley se verifica cuando se emplea una norma o instituto jurídico pero cuyo fin no es el principalmente querido por las partes o por una de ellas, ya que se busca otra meta, generalmente en perjuicio de un tercero.

El profesor González García ilustra la situación con estos ejemplos:

- Uno es el de la compraventa celebrada entre el heredero y el causante en lecho de su muerte, que suele encubrir una donación, que permite evitar así el pago del impuesto que grava las transmisiones gratuitas de bienes, que suele ser más alto y progresivo, que el que grava la compraventa.
- Otro es el caso de dos personas que deciden constituir una sociedad y hacen los correspondientes aportes de capital en bienes de valor equivalente, A aporta un buque y B un terreno, al poco tiempo, disuelven la sociedad, de manera tal que A se queda con el terreno y B con el buque. Todo esto suponiendo que el costo fiscal de la maniobra es más barato que la permuta. A fin de ahorrar, siguieron el camino alternativo, que no es ilícito.

Desde un punto de vista estrictamente formal, en el fraude de ley no se burla la norma en sí, sino su finalidad (o espíritu), puesto que sirviéndose de su letra se persigue un objetivo distinto para el cual ella fue prevista, y que es la finalidad típica contemplada por otra norma.

Es decir, hay dos normas: la norma defraudada, que es la que contempla el negocio que efectivamente se quería realizar y cuyo resultado, desde el punto de vista material, se ha alcanzado; y la norma de cobertura, que es la que brinda la fachada jurídica formal, es decir el negocio hecho entre las partes, pero cuyo resultado y fin típico ellas no buscaron en momento alguno.

En otros términos, como no se realizó el hecho imponible ligado a la ejecución de la conducta prevista en la norma defraudada, no se deberá pagar el impuesto respectivo.

Dentro de las figuras afines al fraude de ley tributaria se encuentran; la elusión, la economía de opción, la evasión, la simulación, y el abuso de derecho.

La elusión: eludir es evitar, esquivar algo, la elusión tributaria consiste en evitar la realización de la conducta prevista como hecho imponible de un gravamen, nadie está jurídicamente obligado a realizar un hecho imponible, y por ende eludir NO CONSTITUYE ILICITO ALGUNO.

En el fraude de ley, tampoco se realiza el presupuesto generador del hecho imponible, pero el resultado económico que se alcanza es el mismo que se habría obtenido si se hubiera llevado a cabo la conducta por aquel contemplada, la diferencia con la elusión es que en el fraude de ley si se consigue el resultado económico deseado, mientras que en la elusión no hay resultado alguno.

### **La economía de opción:**

Se obtiene el mismo resultado económico (no jurídico) por una vía que no está gravada o que es menos gravosa que la considerada en primer lugar, González García brinda los ejemplos de permuta si esta estuviera gravada con una alícuota inferior a la de compraventa, o la constitución de una Sociedad por Acción Simplificada en vez de una Sociedad Anónima, si ello implicase un costo fiscal inferior.

El fraude se asemeja a la economía de opción en cuanto a que se obtiene el mismo resultado económico deseado, pero no por la vía normal, sino por un camino impropio. Es más, dice González García que muchas veces no resulta posible determinar si hubo una economía de opción o si es un caso de fraude.

Nadie está obligado a llevar a cabo la conducta fiscalmente más gravosa, así lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al sostener que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar la carga tributaria al mínimo legal (Fallos:327:1108, “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego”, del 15/04/2004).

### **La evasión**

En este caso, el hecho imponible se realiza íntegramente y completamente, pero ese dato se oculta en forma total o parcial al fisco con el fin de no pagar el gravamen correspondiente, motivo por el cual la conducta es punible.

### **La simulación**

En esta modalidad, hay dos contratos, uno oculto, y otro que sale a la luz, que es fraguado. Se diferencia del fraude de ley en que en este solo hay un negocio, pero dos formas involucradas.

### **El abuso del derecho:**

En ambas figuras se requiere esa concepción “espiritualista” del derecho para su comprensión. En el abuso del derecho se verifica un inicio legítimo en el empleo de las facultades, que a nadie daña, pero en un momento dado comienza a realizarse un uso desviado o abusivo con relación al fin para el cual tal derecho fue reconocido u otorgado al particular.

En el fraude de ley, en cambio, ya desde el comienzo puede decirse que no es legítimo el empleo de las normas.

Analizado que fueran los principios de la tributación y los comportamientos negativos en la recaudación nos remitiremos al análisis del impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe, y su relación con los puntos analizados.

### **Impuesto sobre los Ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe.**

En relación a este impuesto su análisis se centrará en los aspectos sustanciales del tributo, sus características, como es el Hecho imponible, las exenciones, y las alícuotas más importantes, repasando primero su historia en forma resumida.

Este impuesto al consumo se apoya en un antiguo argumento de equidad<sup>6</sup> donde se consideraba que gravar la disposición de la renta era correcto porque es el verdadero momento donde se obtiene satisfacción, y no cuando se obtiene o se atesora.

Sus primeros antecedentes se remontan a un período anterior a la revolución de mayo, época en las que existían las patentes, ya que se requería de una autorización para ejercer una determinada actividad como el comercio, industria o un oficio (Villegas, 2009, pág. 887). La provincia de Santa Fe mediante la ley 3125 de 1947 fue la última en regular esta versión de este tipo de tributo.

Pasemos al hoy llamado impuesto sobre los ingresos brutos. Su sanción se produce luego de muchos años en los que las provincias, despojadas de la posibilidad de cobrar los principales impuestos internos, los que, pese a que en ese momento existía la división de fuentes, pasaron a manos del poder central, Esto las privó a las provincias de importantes ingresos, situación que no se pudo solucionar, pese a que con la sanción del impuesto a los réditos y luego a las ventas se las comienza a “participar”.

Luego de mucho andar, en el año 1948, impulsado por el tributarista Dino Jarach en la Provincia de Buenos Aires, se sanciona el impuesto a las actividades lucrativas, que no es otro que el hoy llamado impuesto sobre los ingresos brutos. Este ejemplo es seguido por la entonces Capital Federal, y luego por las provincias (en ese entonces eran 13). Este tributo grava el ingreso bruto del contribuyente.

Habíamos visto que las provincias existentes también lo ponen en vigencia. La provincia de Santa Fe lo hace con la sanción de la ley (Santa Fe) 3456 (BO; 06/11/1948) rigiendo a partir del 01 de enero de 1949. En 1973 el Gobierno Nacional anunció una reforma fiscal que consistía en la derogación de este impuesto motivado por la aparición del impuesto al valor agregado, por lo que se deja de aplicar a partir de 1975. Pero como no podía ser de otra forma las provincias vuelven que quedar sin los recursos necesarios, por lo que muchas de ellas comienzan a aplicar el impuesto de patente por el ejercicio de actividades con “fines de lucro”; en realidad lo que se hizo fue un cambio de hecho imponible, es decir derogar un impuesto y dar de alta otro similar pero ahora con otro nombre “derecho de patente”, como era de esperar su duración fue efímera.

---

<sup>6</sup> Tomas Hobbes, siglo XVII.

Durante el transcurso de 1976 por medio de la Ley (Santa Fe) 7862 (BO; 14/04/1976) se incorporó el impuesto a las actividades con fines de lucro. Posteriormente a través de la ley (Santa Fe) 7978 (BO; 31/01/1977) se estableció el impuesto a las actividades económicas, que reemplazo al anterior. Desde el año 1977 en adelante los impuestos enunciados anteriormente toman su nombre actual, "Impuesto sobre los Ingresos Brutos". En la provincia de Santa Fe fue establecido mediante la ley (Santa Fe) 8565 (BO; 30/01/1980), convirtiéndose en el tributo más importante en cuanto a su recaudación.

### **Características del impuesto sobre los ingresos brutos.**

Este si bien es un impuesto al ejercicio de actividades, se lo denomina como un impuesto a los consumos, el que constituye una de las formas en que se manifiesta la capacidad contributiva, junto a la renta y al ahorro. Gravar el consumo hace referencia al concepto de equidad presentado en el siglo XVII por Tomas Hobbes, que sostenía que la verdadera satisfacción se obtiene en el momento en que se dispone de la renta, y no necesariamente cuando se obtiene o se atesora.

Estos impuestos tienen un alto rendimiento recaudatorio. La imposición al consumo impacta más significativamente en los primeros años del ciclo de vida de las familias (donde en general la renta que se obtiene se gasta en su totalidad) y al final, en el periodo de pasividad.

Dentro de sus principales características se encuentran las siguientes:

### **Hecho imponible.**

Generalmente se comienza analizando el hecho imponible, para así tener un panorama del tributo. Este se encuentra definido en el artículo 174 del Código Fiscal cuando dice que grava " *el ejercicio habitual en territorio o jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lagares del dominio público y privado, etc.)*". Esta descripción del hecho imponible se mantiene sin variantes hasta el presente.

**Plurifásico;** la doctrina suele clasificar los impuestos a los consumos en monofásicos y plurifásicos, esta última característica se aplica a este gravamen debido a que alcanza a todas las etapas de la actividad económica, desde la producción hasta el consumo, aunque luego del Pacto Fiscal y de acuerdo a un cronograma, las industrias y actividades primarias tendrían que dejar de estar gravadas. La doctrina también denomina esta característica del tributo como efecto “cascada” debido que asume el carácter de impuesto acumulativo, no permitiendo la legislación que se genere un crédito por el impuesto ingresado en las etapas anteriores de la cadena.

**Acumulación y Piramidación;** estos efectos son productos de la característica anterior. El efecto de acumulación se da debido de que el impuesto que recae en una etapa sirve de base para calcular el impuesto de la siguiente etapa, formando parte de la base imponible de la siguiente etapa.

El efecto de piramidación se constata cuando por la aplicación del impuesto el aumento que se verifica en el precio del bien es superior al impuesto recaudado en todas las fases en que se aplicó el gravamen.

Estos efectos se agudizan conforme existen mayores etapas entre el consumidor y el fabricante, y cuanto mayor sean la alícuota de aplicación en las distintas fases.

**Regresivo;** en general los tributos se clasifican en redistributivos y regresivos, los primeros se aplican a los segmentos de altos ingresos y de esta forma buscan la redistribución del ingreso a través del gasto público, en cambio se los denominan regresivos cuando no tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto de hecho y al contemplar solo el consumo que manifiesta indirectamente dicha capacidad, a lo que se le agrega que al aplicar la misma alícuota para sujetos con distintos niveles de ingresos, evidencian la regresividad.

No cabe duda alguna de que las características descriptas sobrevuelan los conceptos tributarios, tanto es así que a través de distintos pactos fiscales se ha tratado de moderar estos efectos, si bien con relativos resultados, debemos reconocer que la provincia de Santa Fe ha sido y es una de las más cumplidoras de estas disposiciones

**Proporcional;** esta característica se presenta al tener cada actividad una misma alícuota y en consecuencia su constante para todas las operaciones es

que determina impuestos proporcionales en función del volumen de actividad. Este impuesto al alcanzar una manifestación parcial de la capacidad contributiva consumo, porque no considera la situación de cada sujeto, al aplicarse una alícuota proporcional imposibilita llevar adelante un esquema progresivo, no se tiene en cuenta la cuantía del consumo, ya que repito, la alícuota aplicable a una determinada actividad es siempre la misma.

Considero necesario recalcar que las propias características de este impuesto hacen difícil la aplicación de alícuotas progresivas. De Juano afirmó que la progresividad no procede respecto de los impuestos indirectos (De Juano, 1963).

La legislación en líneas generales establece una alícuota proporcional para las actividades, aunque la ley impositiva anual establece un sistema de alícuotas básicas escalonado en función del monto anual de los ingresos que obtenga el contribuyente, entonces se le da cierta progresividad al tributo.

**Indirecto:** Jarach establece que una parte de la doctrina agrupa los impuestos en dos clases: directos que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva, o sea la renta y el patrimonio; e indirectos que gravan manifestaciones indirectas, tales como el consumo, las transferencias de bienes, el volumen de los negocios (Jarach, 2004). En el mismo sentido lo encuadran Giuliani Fonrouge y Navarrine (Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana, 1982, pág. 20).

De acuerdo a esto se trata de un impuesto indirecto, dado que esta característica tiene su fundamento en el hecho de que el sujeto de derecho no es quien lo soporta, sino que lo traslada con sus costos al precio que termina pagando el contribuyente de hecho, probablemente sea una de la más imprecisas.

**Impuesto periódico:** es un típico impuesto de liquidación por periodo fiscal, donde en este caso es anual y los ingresos se van dando durante todo el ejercicio, aunque se liquide en forma de anticipos mensuales.

También hay que hacer notar que existe una excepción, es el caso de la mera compra, la que grava la adquisición de productos agropecuarios, forestales, mineros y frutos del país comprados en jurisdicciones que eximen al productor. Los mismos tendrán que ser enajenados fuera de la jurisdicción de origen. En este caso la doctrina señala que se trata de un hecho imponible instantáneo. Si

bien coincido con esta apreciación, la misma se da por la distorsión que han provocado los Códigos Fiscales sobre esta figura, estableciendo el nacimiento del hecho imponible con la adquisición y no con la posterior venta del producto.

**Territorial:** Se trata de una característica insoslayable, ninguna jurisdicción puede gravar por fuera de su territorio, es decir no puede tener facultad de imposición en hechos imponibles que no se dan dentro del mismo. La definición del hecho imponible lo define con claridad, al mencionar que el ejercicio habitual de la actividad se debe dar en el territorio o en la jurisdicción de la provincia de Santa Fe.

**Tributación en el país de destino;** la República Argentina es miembro del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade/Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles) aprobado por ley (nacional) 24176 (BO; 30/10/1992) y también por medio de ley (nacional) 24425 (BO; 05/01/1995) se aprobó el “Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las Decisiones, Declaraciones y Entendimientos Ministeriales y el Acuerdo de Marrakesh”, por lo que ambas disposiciones aplican como legislación interna, de la cual derivan normas tributarias que los países miembros deben respetar como el principio de “tributación en el país de destino”.

El impuesto sobre los ingresos brutos, cuya aplicación es facultad de la Provincia de Santa Fe, debe receptor este mecanismo, que implica que la mercadería que sale de nuestro país debe hacerlo sin la carga tributaria. Este postulado se aplica en forma parcial, debido que el impuesto no tiene ningún mecanismo de detracción o compensación de las etapas anteriores o de los insumos que se utilizan y que lo tengan incluido, lo que hace imposible su recupero por parte del contribuyente.

Entiendo que se da en forma parcial ya que las exportaciones no están gravadas por el impuesto, pero si sus insumos.

### **Elementos sustanciales del Impuesto.**

Todo tributo se basa en la ley que lo sanciona, debiendo contener el impuesto todos los elementos esenciales de manera de que nazca la obligación tributaria, estos elementos según Luqui son: a) el hecho imponible, b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho

imponible, c) los sujetos obligados al pago, d) los métodos o sistemas para determinar la base imponible, e) las alícuotas a aplicar, f) las exenciones, g) los supuestos de infracciones, h) las sanciones correspondientes, i) el órgano administrativo competente para recibir el pago, y j) el tiempo por el que se paga el tributo (Luqui, 1989, pág. 36.).

Esta enumeración realizada suele denominarse como “elementos estructurales del tributo”, o “elementos de la relación tributaria sustancial” según la terminología empleada por Jarach. Para él la obligación tributaria sustancial tiene cinco elementos; a) el sujeto activo (Estado), b) el sujeto pasivo (contribuyente), c) otros sujetos pasivos, d) el objeto o prestación pecuniaria, y e) el hecho imponible.

En palabras de Dino Jarach, *“se entiende por hecho imponible al conjunto de hechos o situaciones descriptos por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria; de manera que configurado en la realidad ese presupuesto, y acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace para este la llamada vinculación jurídica tributaria con sus consecuencias. El hecho no crea por sí solo la obligación, sino en la medida en que la ley así lo haya dispuesto. Por eso es que el hecho imponible es un hecho jurídico, o sea un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos”* (Dino, 1983).

Para Villegas, el hecho imponible es el conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal (Villegas H. 2009).

Bulit Goñi, entiende como hecho imponible al conjunto de hechos o situaciones descriptos por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria, de manera que configurado en la realidad ese presupuesto y acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace para éste la llamada relación jurídica tributaria (Bulit Goñi, 1997).

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *“el hecho imponible es el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria en sus aspectos sustanciales, objetivos, subjetivos, especiales, temporales y de acuerdo con los distintos momentos y criterios de vinculación”* (Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártica SA c/Provincia del Tierra del Fuego, 2015).

Se puede resumir que los elementos estructurales del impuesto y en este caso particular del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, son el hecho imponible

compuesto por cinco elementos; el aspecto objetivo; el aspecto subjetivo; el aspecto espacial; el aspecto temporal y el aspecto cuantitativo, además de las exenciones y los supuestos de no sujeción.

En cuanto al hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Santa Fe, se puede destacar dos hechos imponibles bien diferenciados, el general y uno especial, la mera compra. A continuación, se desarrollará en forma resumida el caso especial de la mera compra para luego ahondar en un mayor detalle sobre los aspectos sustanciales del hecho imponible general.

### **Mera compra.**

El caso especial del hecho imponible definido como “mera compra”, se encuentra en el artículo 177 inc. h) del código fiscal que alcanza a *“la mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción. Se considerará ‘frutos del país’ a todos los bienes que sean el resultado de la producción nacional perteneciente a los reinos vegetal, animal o mineral obtenidos por acción de la naturaleza, el trabajo o el capital y mientras conserven su estado natural, aún en el caso de haberlos sometidos a algún proceso o tratamiento –indispensable o no- para su conservación o transporte (lavado, salazón, derretimiento, pisado, clasificación, etc.). Se considera ingreso bruto el importe total de la compra de los frutos del país o de los productos agropecuarios, forestales o mineros”*.

De la redacción surge que el contribuyente por el solo hecho de comprar alguno de los productos citados anteriormente y sacarlo fuera de la jurisdicción nace la obligación tributaria. Este supuesto es un caso especial debido a que no se necesita que desarrolle una actividad, ni que sea habitualista, como si se exige estas características para el caso general.

En relación al hecho imponible general, el mismo se encuentra en el código fiscal en su artículo 174 *“por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.),*

*se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente título”.*

Dada esta redacción se analizará los distintos elementos relevantes del hecho imponible:

**El aspecto objetivo;** la doctrina lo indica que este aspecto del hecho imponible presupone un verbo (Villegas H., 2009), *“por el ejercicio habitual... del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no-.”*, consiste en una descripción abstracta del legislador que realizan los distintos sujetos. Esto se puede decir que por el ejercicio de actividades gravadas siempre que sean habituales y onerosas, se cumple con el aspecto objetivo.

**El aspecto subjetivo;** debido a que toda relación tributaria es una relación jurídica, se conforma de dos o más partes, si bien el artículo 174 no enumera los sujetos en forma específica lo hace en términos generales, *“cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas”*.

En este caso existen dos sujetos distintos, el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero es el titular del crédito presupuestario, en este caso el Estado que delega esa facultad en la Administración Provincial de Impuestos (API). El segundo está identificado con el contribuyente, que sería el titular que realiza las actividades gravadas, o en su defecto el responsable sustituto o los responsables solidarios.

Los sujetos están enunciados en la parte general del código fiscal en sus artículos 23 al 28 inclusive.

**El aspecto espacial;** este aspecto hace referencia al lugar donde ocurran los hechos para que la obligación tributaria se genere, *“en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del ...., y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc).... ”*, esto está establecido en el artículo 174 del código fiscal.

La ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23548 en su artículo 9, inciso b), punto 1), señala que *“podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias,*

*yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera ese interés o utilidad”.*

**El aspecto temporal;** hace referencia al momento en que se configura el hecho imponible (Paolo, 2021) en este caso el periodo fiscal es el año calendario, como lo establece el artículo 200 del código fiscal. En este caso se trata de un hecho imponible de ejercicio, que el pago se hace por un sistema de anticipos y ajuste final.

**El aspecto cuantitativo;** como todo tributo cuenta con una estructura determina el impuesto determinado, el mismo surge de multiplicar la base imponible del gravamen por su alícuota. La base imponible es la cuantificación del hecho imponible.

En este caso la base imponible se subdivide en dos, por un lado, la base imponible general y las bases imponibles especiales.

En relación a la general, según el artículo 186 del código fiscal, la misma está constituida por los ingresos brutos devengados en el periodo que se liquida. Como toda regla tiene sus excepciones, y en este caso se presenta en el último párrafo del artículo 187, donde permite los ingresos brutos percibidos. También, se permiten algunas deducciones de base imponible que se encuentran en el artículo 199 del código fiscal.

En cuanto a las especiales operan en general por diferencias de precio entre el valor de venta y de compra, entre las que se destacan, casinos, bingos y máquinas de azar, entidades financieras, compañías de seguros, agencias de publicidad, operaciones de préstamos de dineros, entre otras.

Esto relacionado a la cuantía del hecho imponible, sobre esto se aplica una alícuota, que este tributo está dividido en alícuotas básicas que al momento hay tres y muchas alícuotas especiales o diferenciales. Estas alícuotas se encuentran en los artículos 6 y 7 respectivamente, de la ley impositiva anual, que se sanciona anualmente.

**Exenciones;** en cuanto a este tema se puede decir que existen exenciones subjetivas, exenciones objetivas y algunas mixtas, estas se encuentran en los artículos 212 y 213 del código fiscal, además se encuentra un sin número de normas que también eximen, estas normas no se han incorporado al mencionado código y que de alguna forma hacen más complejo este tema.

### **Supuestos de no sujeción o exclusiones de objeto:**

La ley lo atribuye a un conjunto de hechos, actos, actividades o circunstancias la configuración de una obligación de tipo tributario, debido a esto, cuando un sujeto las realiza en las condiciones que marca la ley, nace la obligación tributaria, que configura un hecho jurídico. Lo que hace este aspecto, es delimitar el hecho imponible de un tributo (Paolo, 2021), Jarach dice que es una forma negativa de definir los hechos sometidos al tributo, mientras que otros autores como Bulit Goñi opinan que para dejar afuera del tributo determinadas implicancias debe recurrir a las exenciones.

Por otro lado, la ley de coparticipación federal de impuestos, ley 23548 (nacional) en su artículo 9, inciso b), punto 1), establece solo dos supuestos de exclusión en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que son:

1. Las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.
2. Transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuáles el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja – a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.

El código fiscal de la provincia de Santa Fe detalla las exclusiones de objeto en el artículo 179, utilizando la terminología “*ingresos brutos no gravados*”,

### **Conclusión.**

Para comenzar la parte final y conclusiva de este trabajo se menciona a mi entender la relación existente entre los principios del derecho y económicos de la tributación enumerados y el impuesto sobre los ingresos brutos

### **Principios jurídicos de la tributación.**

#### **Principio de Legalidad;**

En su definición se encuentra la primera violación a uno de los principios básicos analizados, cual es de *legalidad*. Veamos a que me refiero. La ley de coparticipación federal de recursos fiscales 23.548 regula el régimen

transitorio<sup>7</sup> de distribución desde el 01 de enero de 1988, el que se da entre los recursos fiscales entre la nación y las provincias. Si bien lo más importantes de la misma es el mecanismo de distribución de los impuestos nacionales, para el presente trabajo reviste singular importancia el capítulo II relacionado con las obligaciones emergentes del régimen de esta ley.

En su artículo 9º, se establece que cada provincia que adhiera lo realizara mediante ley que disponga:

- a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.
- b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

A su vez dispone que se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo que establece en apartados que le siguen

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:
  - Re caerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresariales (incluso unipersonales) civiles o comerciales *con fines de lucro*, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;
  - Se determinarán sobre la base de los ingresos del periodo, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.

Esta deducción solo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscripto como tales.

- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;

---

<sup>7</sup> Es transitorio porque la CN en su disposición transitoria, clausula sexta, dispone que un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 75, será establecido antes de la finalización del año 1996.

- Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);
- Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;
- En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral.
- En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.
- En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzara a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;

- Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella;
- Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el periodo fiscal, con las siguientes excepciones:
  - 1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el periodo;
  - 2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada periodo.

- 3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada periodo;

Los periodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán periodos mensuales.

Se transcribe todo lo relacionado con la ley de coparticipación para que se visualice que no existe ninguna corrección posterior en la norma. Esta impone que se graven las actividades realizadas a título oneroso, mientras que lo dispuesto por la provincia amplía el concepto tomando en cuenta también aquellas que no se realizan a título lucrativo, vulnerando de esa manera la ley.

Veamos, las operaciones pueden realizarse a título gratuito u oneroso, y estas últimas tener o no fines de lucro. Pues bien, la ley de coparticipación hace referencia a aquellas que se realizan a título oneroso, sin incluir a las que no tienen fines de lucro, las que no son otras que las que no buscan utilidades para distribuir entre sus integrantes.

De lo antedicho se desprende que estas entidades no deben ser gravadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, tal es el caso de las cooperativas, mutuales, fundaciones, asociaciones etc.

No cabe duda alguna que el fin de lucro se encuentra caracterizado por la búsqueda de utilidades para ser distribuidas entre los integrantes de un ente. Tiene que existir un provecho patrimonial ya sea individual o repartido entre los integrantes de la mutual, cooperativa, asociación etc.

No se puede poner como excusa o fundamento que este procedimiento es el seguido por prácticamente todas las jurisdicciones, ya que, más allá de la apatía de muchos contribuyentes perjudicados por la norma, las presentaciones ante la justicia han tenido éxito, se puede citar entre otras lo decidido por la Corte suprema de Justicia de Tucumán con fecha 02/03/2017 en los autos caratulados "Cooperativa farmacéutica de Provisión de consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad". En el mismo se declaró la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos local, respecto de la parte del Código Fiscal que pretende gravar actividades que no son onerosas. Tiene basamento en que se encuentra una contradicción entre la norma local y la ley de coparticipación. Resulta claro que las provincias deben aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos teniendo en cuenta que existen

condicionamientos establecidos por leyes de mayor jerarquía que deben ser respetadas.

*Principio de reserva de ley.*

Se cumple con este principio debido a que el impuesto a los ingresos brutos, tal como se ha adelantado ha sido aprobado mediante el dictado de una ley.

*Principio de capacidad contributiva.*

Un primer y rápido análisis indicaría que no se ha pensado en la real capacidad contributiva del contribuyente dado que se aplica una alícuota proporcional, cualquiera fuese el monto de los ingresos. Sin embargo, esta situación, en parte, ha sido morigerada con la aplicación del régimen simplificado para pequeños contribuyentes, el que de alguna forma contempla aquellos contribuyentes con menor poder adquisitivo.

*Principio de generalidad.*

Este principio se relaciona con las excepciones al pago del tributo. Los mismos no deben implicar un privilegio o una distinción que no se encuentre justificada, caso contrario se estaría frente a una injusticia.

El Código fiscal de la Provincia de Santa Fe en su artículo 212 establece exenciones. Su análisis permite visualizar que algunas de ellas solo reafirman la no gravabilidad de entidades sin fines de lucro, otras hacen referencia al estado en cualquiera de sus niveles, mientras que existe un gran número de exenciones objetivas, las que analizadas en función a una justificación que tienda al bien común, llevan a inferir que en alguna medida se vulnera este principio. Basta analizar los Códigos Fiscales de otras jurisdicciones para comprender que existen exenciones en Santa Fe que no se dan en otras, tal el caso de las profesiones liberales.

También se puede mencionar el caso de las industrias o la producción primaria, esto más allá de la discusión que se puede producir en cuanto a la motivación de la exención y el traslado del impuesto al precio final.

*Principio de igualdad.*

Se puede inferir que se cumple con este principio debido a que en general la alícuota proporcional que se aplica en base a la actividad que desarrolla cada contribuyente. Podría interpretarse que en el caso de las industrias la misma no

se da, sin embargo, debemos tener en cuenta que, si bien se pone un límite cuantitativo a la exención, no existe otro parámetro que las diferencie, por lo que todas las que se encuentren por debajo o superen el parámetro mismo tienen idéntico tratamiento. Repito, entonces no es igualitario para todas.

#### Principio de no confiscatoriedad.

Con relación a los impuestos indirectos la CSJN se mostró reacia a tratar este tema entendiendo que estos tributos se trasladaban por lo que no causaban perjuicio para el contribuyente. Este tributo no es confiscatorio dada sus características. La confiscatoriedad solo se podría dar en el hipotético que se plantee en forma concurrente con otros tributos.

No debemos olvidar los regímenes de recaudación puestos en vigencia, los que manejados en forma discrecional pueden llevar al contribuyente a un ahogo financiero.

#### Prohibición de impuestos ahogantes al derecho de trabajar y de ejercer industria lícita.

Es difícil concluir en que se está frente a un tributo que impide el ejercicio de una actividad, pero no debemos perder de vista que se está frente a un impuesto acumulativo, por lo que se hace necesario seguir su desarrollo a los efectos de determinar su impacto final. El hecho de que se hayan producido intentos de eliminarlo marca que se lo considera distorsivo, pero difícilmente se le pueda endilgar al incumplimiento de este principio.

#### Principio de progresividad.

Partiendo de la base de que este principio indica que la carga tributaria crece más que proporcionalmente a medida que aumenta la capacidad contributiva, no se observa que en el tributo se de esta circunstancia. No obstante, es preciso aclarar que las alícuotas diferenciales tienen cierta variación en función de las distintas actividades y el presunto rendimiento de las mismas.

#### Principio de equidad.

Si tenemos en cuenta que el impuesto sobre los ingresos brutos se implementó debido a las necesidades financieras de las provincias y en este caso de la provincia de Santa Fe y además que las alícuotas se vieron fuertemente incrementadas desde su creación, se observa que el mismo no se cumple.

### Principio de seguridad jurídica.

Si bien, podemos afirmar que este principio se cumple dado que el tributo se ve plasmado en el código fiscal de la provincia y las alícuotas se establecen a través de la ley impositiva anual, no se debe escapar al análisis que el mismo se puede ver afectado a lo largo del tiempo por las interpretaciones, resoluciones, dictámenes etc. los que en ocasiones no son coincidentes, poniendo al contribuyente en una verdadera inseguridad jurídica.

### Principio de la tutela jurisdiccional efectiva.

Este principio se encuentra vulnerado, no por la ley o disposiciones sobre el tributo, sino por la aplicación de la regla del solve et repete. El contribuyente tendrá que pagar (el capital adeudado) antes de presentarse a la justicia, situación ésta, que claramente vulnera este principio.

### Principio de razonabilidad.

Este principio tiene una marcada complejidad en su interpretación y aplicación porque debido a las características del impuesto sobre los ingresos brutos desarrollados en la pág. X de este trabajo y sumado a que no se puede inferir la finalidad del legislador, considero que no se puede determinar su aplicación.

## **Principios económicos de la tributación**

Se analizarán los principios económicos de la tributación y su inserción en el impuesto a los ingresos brutos vigente en la provincia de Santa Fe.

### La equidad.

Se puede afirmar que la llamada equidad horizontal se cumple dado que a igualdad de circunstancias relevantes igualdad de alícuota, conclusión esta que hace abstracción de los montos pagados, los que se relacionan con los ingresos, por lo que encontraríamos que igualdad de ingresos y actividad igual monto pagado.

Entiendo que también es aplicable la equidad vertical, aunque su análisis se enfoca hacia a la distribución del ingreso, la regla del beneficio y la regla de la capacidad contributiva. No se observa una relación directa con las dos primeras, es decir con la distribución del ingreso y la regla del beneficio en

relación al impuesto sobre los ingresos brutos, en cuanto a la regla de la capacidad contributiva, la misma se menciona en la página 09 del presente trabajo, aunque se hizo en el marco de los principios del derecho tributario, principio que tiene similitud con estos principios económicos de la tributación.

#### Regla de la neutralidad.

Debemos analizar si este tributo altera o no las decisiones de las personas. Entiendo que se está frente a un impuesto que puede alterar decisiones. Esto se da cuando se lo implementa con exenciones, alícuotas diferenciales que pueden llevar al contribuyente a desarrollar sus actividades en una u otra jurisdicción. Además, se afirma esta falta de neutralidad debido a los efectos acumulativos y distorsivos, que son característicos de esta clase de impuestos.

#### El second best.

Más allá de su importancia podemos afirmar que no se cumple dado que en este tipo de tributo es imposible la eliminación del triángulo de Harberger, lo que solo se lograría con un impuesto aplicable a los bienes de lujo.

#### Principio de las facultades o igualdades.

Teniendo en cuenta que este principio reúne las reglas de igualdad y proporcionalidad vayamos al análisis de las mismas

#### Principio de certeza.

Desde ya se está frente a un impuesto cierto en cuanto a la modalidad, tiempo y cantidad a pagar. Debo aclarar que el hecho de que sea claro, no le quita los aspectos negativos en cuanto a su acumulación.

#### Principio de comodidad.

Es posible que pensemos que para un contribuyente nunca un impuesto es conveniente pagarlo. En nuestro análisis puntual debemos destacar que la oportunidad no es un aspecto que se pueda generalizar, no siempre su vencimiento coincide con este principio.

#### Principio de economicidad.

Tratar este principio en nuestro país no es fácil. Podemos inferir que cualquiera sea el tributo de que se trate la estructura de funcionarios y algunas prebendas

que obtienen hacen pensar que se produce una obstrucción al desarrollo de la industria, comercio etc. Lo difícil es cuantificar la participación del impuesto analizado en esta estructura.

Para finalizar se observa que el impuesto sobre los ingresos brutos, si bien cumple con algunos principios del derecho tributario y económico de la tributación, esto no le hace perder su efecto más nocivo como el de la acumulación y la piramidación, y su alejamiento de la neutralidad impositiva.

Este efecto se podría de alguna forma solucionar con alguna de las siguientes alternativas:

- 1- Reconozco que su eliminación, muchas veces declamada, la que, si bien fue puesta en práctica su derogación no tuvo alcance alguno ya que duró dos años y luego fue reeditado, es muy difícil de lograr. Pensemos que se trata de un tributo que tiene mucho peso en cuanto el ingreso que obtiene la provincia.
- 2- En todo caso, propiciar su reemplazo del hecho imponible por uno que grave solo el ejercicio de la actividad por ventas a consumidores finales, pasando a ser un impuesto monofásico para dejar de ser un impuesto plurifásico, adecuando la alícuota para no sufrir variaciones en la recaudación impositiva.

Como plantea Teodoro Cordón Ezquerro (Cordon Ezquerro, 2001) nos habla de *“realismo tributario”*, que es lo que realmente se evalúa al momento de establecer un impuesto, *“un impuesto que grava lo que puede gravar, recauda más y es más eficiente que uno que grava lo que en teoría debería gravarse”*. Este planteo es probablemente lo que mejor se asocia al impuesto sobre los ingresos brutos, porque, repito, hasta el momento hubo muchos intentos de eliminar este impuesto debido a los problemas que se mencionan a lo largo de este trabajo, pero la realidad de este tributo es que hoy en la actualidad es el impuesto provincial de Santa Fe que más recauda, lo que hace que la provincia pueda hacer frente a su gasto público. Este punto es el mayor obstáculo a la hora de su eliminación o reemplazo.

### **Bibliografía**

Ley N° 23.548. (22 de enero de 1988). *Coparticipacion Federal de Recursos Fiscales*. Buenos Aires, Argentina.

- Busaniche y CIA SA c/Provincia de Santa Fe (CSJ Santa Fe 14 de 02 de 1991).  
 Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártica SA c/Provincia del Tierra del  
 Fuego (CSJN 29 de 04 de 2015).
- Alberdi, J. (1983). *Economía y constitución*. Buenos Aires.
- Bulit Goñi, E. (1997). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Buenos Aires:  
 Depalma 2da edición.
- Cordon Ezquerro, T. (2001). *Manual didáctico de los presupuestos generales  
 del Estado*. Madrid.
- De Juano, M. (1963). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Rosario:  
 Molachino.
- Dino, J. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Bs. As.: Cangallo.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana. (1982, pág. 20).  
*Impuesto a los Ingresos Brutos*. Buenos Aires: Depalma.
- Gutierrez, C. J., & Patrignani, J. L. (2010). *Introducción al régimen impositivo  
 argentino*. Buenos Aires: Errepar S.A.
- Heilbroner, Robert L. y Thurow, Lester C. (s.f.). *Economía 7ª edición*.
- Jarach, D. (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, 3ra  
 ed.: Abeledo Perrot.
- Luqui, J. C. (1989, pág. 36.). *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Macón, J. (2001). *Economía del sector público*. Bogotá, Colombia: McGRAW-  
 HILL/INTERAMERICANA DE COLOMBIA.
- Naveira de Casanova, G. J. (2017). *Derecho Tributario*. Ciudad Autónoma de  
 Buenos Aires: Estudio S.A.
- Nino, C. (2003). *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Asrea.
- Paolo, H. D. (2021). *El impuesto sobre los ingresos Brutos en la Provincia de  
 Santa Fe*. Buenos Aires: Errepar S.A.
- Villegas, H. (2009). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*.  
 Buenos Aires: Astrea.
- Villegas, H. (2009, pag. 887). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y  
 Tributario*. Buenos Aires: Astrea, 9na edición .