



**Claudio Ferullo**

**Ana María Grecchi**

**José María Vitta**

*Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad*

## **INCIDENCIA ECONÓMICA DE LA LEGISLACIÓN IMPOSITIVA Y SU VINCULACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**

El Estado a través del dictado y aplicación de normas jurídicas interviene en la economía, en el funcionamiento espontáneo de los mercados, incentivando o desincentivando la adopción de determinadas conductas por parte de los agentes económicos. El derecho cumple de esta forma con funciones económicas.

Existen innumerables ejemplos de normas del derecho argentino que generan incentivos en los agentes económicos, haciéndoles modificar la conducta que probablemente hubieran tenido de no existir las mismas.

Así, y siguiendo a Coloma, Germán<sup>1</sup>, las principales funciones económicas del derecho son: buscar la eficiencia (procurando encontrar solución a problemas generados por el ejercicio de poder de mercado, por la existencia de externalidades reales, por la presencia de información asimétrica y por el problema del reparto del riesgo), y la distribución del ingreso (reparto de la riqueza que se genera en la sociedad).

El análisis económico del derecho se puede hacer tanto desde el aspecto positivo (papel de las normas jurídicas en el funcionamiento de los mercados y en el comportamiento de los agentes económicos y su repercusión económica) como del normativo (prescripciones respecto a la conveniencia de normas jurídicas que favorezcan la eficiencia).

En la búsqueda de la eficiencia económica el derecho se estructura a veces para eliminar los impedimentos para los acuerdos privados y otras para minimizar el daño causado por las fallas de tales acuerdos. Si bien las normas de regulación económica tienen por principal objetivo este último, es decir, corregir el funcionamiento espontáneo del mercado con miras a la eficiencia, también en ocasiones tienden a reducir los costos de transacción y a favorecer los acuerdos, como en el caso de las disposiciones que exigen requerimientos de información para solucionar problemas de selección adversa, o las que buscan solucionar el oportunismo contractual en los procesos concursales. Se podría decir que la regulación es beneficiosa en la prevención de fracasos de mercado cuando el costo de prevenir es inferior al costo esperado de disuadir e indemnizar, como sucede por ejemplo en los procesos concursales con la supervisión del Síndico Concursal y del Juez del concurso.

Las normas de regulación económica son dictadas para resolver problemas

---

<sup>1</sup> G. Coloma, "Apuntes para el análisis económico del derecho privado argentino". Ed. Universidad del CEMA. Buenos Aires, 1999.



generados por el ejercicio de poder de mercado u otros fracasos, como la existencia de externalidades reales o información asimétrica o por el reparto del riesgo. Así, el derecho, en cumplimiento de su función económica, procura eliminar los impedimentos para alcanzar los acuerdos privados y minimizar el daño causado por las fallas de tales acuerdos. El Estado interviene con normas de regulación directa –al tomar decisiones en lugar de los agentes privados, como por ejemplo al aplicar controles de precios o requisitos de liquidez y solvencia para las entidades financieras- y con normas de regulación indirecta –cuando son los propios agentes económicos los que llegan a una situación diferente de la que se obtendría sin la regulación-.

El sistema tributario aplicable al contribuyente, sea éste persona física o de existencia ideal, influye en su situación patrimonial y financiera particular y en el entorno que rodea y se vincula económicamente con él. Existen problemas vinculados a la existencia de información asimétrica, oportunismo, riesgo moral, costos de transacción, cuestiones estas que hacen a la eficiencia del mercado.

Los tributos, fuente de recursos públicos derivados, son utilizados muchas veces por parte del Estado como medida de regulación económica para incentivar a los agentes económicos a adoptar conductas eficientes. Así, se los puede emplear como incentivo para que los agentes reduzcan el nivel de contaminación que generan sus producciones (a través de tasas diferentes, o a través de subsidios o reembolsos de impuestos a cambio de la adquisición de tecnología menos contaminante) o para incentivar el uso de combustibles menos contaminantes (al gravarlos con una tasa menor por ejemplo).

Ferullo, Claudio F.<sup>2</sup>, al comparar los regímenes de imposición sobre la renta de las unidades familiares (imposición conjunta versus imposición individual o separada), muestra cómo el régimen de imposición separada en su forma pura incentiva a la transferencia –muchas veces de forma ficticia- de bienes e ingresos entre los integrantes de la unidad familiar, con el fin de lograr una menor carga tributaria, y cómo las legislaciones nacionales que adoptan esa forma de tributación sobre la renta familiar incorporan variantes o limitaciones tendientes a neutralizar el efecto que sobre la imposición provocan dichas maniobras. De esta forma se puede apreciar cómo una norma tributaria que busca adoptar un sistema de imposición que cumpla con los postulados de equidad y proporcionalidad, puede como contrapartida afectar la eficiencia de las relaciones económicas (aumento de costos de transacción, incidencia negativa en la confianza de los agentes económicos que se relacionan contractualmente con los miembros de la familia). Del igual modo, una norma que permita diferir los pagos de tributos que debe afrontar un deudor que se encuentra en dificultades financieras, con el objeto de prevenir fracasos de mercado, puede generar el efecto no deseado de incrementar los costos de transacción al incentivar a los agentes económicos a financiarse a costa del Fisco para beneficiarse luego –apertura de un proceso concursal mediante- con el régimen promocional instaurado, afectando negativamente la eficiencia del mercado.

---

<sup>2</sup> C. F. Ferullo, "El tratamiento de la familia como contribuyente del impuesto a las Ganancias". Ed. del autor. Rosario, Abril 2006.



## Principios de la tributación

Al implementar un sistema de imposición, el Estado debería respetar los justificados principios de equidad, capacidad contributiva y neutralidad de los tributos. El sistema tributario debería bregar por que a mayor capacidad de pago corresponda mayor tributo y que dos contribuyentes con la misma capacidad contributiva paguen el mismo gravamen. Y junto con ello, el sistema tributario debería asimismo procurar minimizar los costes de cumplimiento y de administración del impuesto, es decir, que resulte sencillo para su comprensión por parte del contribuyente y viable su gestión por parte de la Administración Tributaria.

### Capacidad contributiva:

La igualdad es la base del impuesto reza nuestra Constitución Nacional en su artículo 16 (igualdad para los iguales, igualdad de tratamiento ante igualdad de condiciones), íntimamente vinculado con el postulado de capacidad contributiva.

De acuerdo al principio tributario de capacidad contributiva, a mayor capacidad de pago corresponde mayor impuesto. La dificultad se plantea con la medición de dicha capacidad o mejor dicho, con la determinación del indicador representativo de la misma. Pero lo que el sistema tributario debe respetar ante todo es el derecho constitucional de propiedad, no imponiendo gravámenes que sean confiscatorios, según surge del artículo 17 de la Constitución Nacional.

### Equidad:

En obra citada<sup>3</sup>, se hace mención a la pérdida de eficiencia en la economía que puede originar en el impuesto a la renta el sistema de acumulación de réditos de la unidad familiar contribuyente en su forma pura, por constituir dicha acumulación un desincentivo a la participación en el mercado laboral de los trabajadores secundarios de la familia contribuyente. Ello se debe a que, con dicho sistema de tributación, si el cónyuge que no trabaja piensa hacerlo, ante una escala de tributo progresiva, estaría alcanzado por el tipo marginal correspondiente a la renta del primer perceptor, pudiendo ser el tipo de gravamen al que habrá de enfrentarse radicalmente superior al que se aplicaría de ser soltero (carga fiscal superior como consecuencia del matrimonio), discriminando en contra de los casados y atentando por ende contra el principio de equidad fiscal (que busca que los tributos sean justos y razonables, no arbitrarios ni discriminatorios).

### Neutralidad:

Con el principio de neutralidad, íntimamente vinculado al principio de equidad fiscal, lo que se procura es que el sistema tributario no discrimine a favor de unos y en contra de otros y que las decisiones económicas de los agentes privados de producir y vender no estén influidas por consideraciones tributarias que nada tienen que ver con aquéllas.

<sup>3</sup> Ferullo, Claudio F.: "El tratamiento de la familia como contribuyente del impuesto a las Ganancias". Ed. del autor. Rosario, Abril 2006, p. 18.



En el impuesto sobre los Ingresos Brutos para favorecer la competitividad y las decisiones privadas de producir e invertir en Argentina, en las distintas jurisdicciones provinciales se eximió del gravamen a la industria manufacturera, pero no se eximió a los bienes que son vendidos dentro del territorio provincial pero que su producción no proviene de una industria radicada en dicho territorio, a pesar de constituir un proceso económico único e inescindible, e incluso gravándolos a una tasa superior. Ello genera distorsiones de precios según el origen del bien y afecta la radicación de la industria manufacturera, discriminando a favor de las provincias con mayor consumo, atentando contra la neutralidad de tributo e incrementando los costos de las transacciones.

La multiplicidad de alícuotas existentes en el impuesto sobre los Ingresos Brutos también incide negativamente en la neutralidad tributaria y en la eficiencia de la economía, incentivando a decisiones de venta de bienes en función del nivel de alícuotas de las distintas provincias.

#### Simplicidad y claridad:

Que el sistema tributario al que debe ceñirse el contribuyente sea lo más simple y claro posible es un objetivo que siempre debiera procurarse y que no se corresponde con la coexistencia en el tiempo de cuerpos legislativos fragmentados y dispersos: Código Fiscal, ley impositiva, leyes especiales, decretos, resoluciones, regímenes de retenciones y percepciones establecidos con criterios diferentes. Ello dificulta el conocimiento de la normativa y su cumplimiento, incidiendo negativamente en los costos de transacción, incrementándolos, y por ende en la eficiencia del mercado.

#### Doble imposición:

Existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

Si bien la superposición tributaria no está prohibida constitucionalmente, es contraria a la competitividad de la economía. La ley de coparticipación federal N° 23.548 establece una restricción a los gobiernos subnacionales para la creación de impuestos análogos a los coparticipados, so pena de que la jurisdicción que no acate la normativa, sea excluida de la coparticipación. Y el artículo 31 de la Constitución Nacional establece la obligación de las autoridades provinciales de adecuarse a las leyes de la Nación dictadas conforme a su Carta Magna.

Asimismo, uno de los principios de un Estado Federal como el nuestro, es que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debiera acarrear al contribuyente una carga impositiva más gravosa que si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

En la causa "Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Provincia de Río Negro"<sup>4</sup>, la empresa de transportes demandante promovió una acción declarativa tendiente a dilucidar el estado de falta de certeza existente en la relación jurídica

<sup>4</sup> C.S.J.N. "Transportes Automotores La Estrella S.A. v. Provincia de Río Negro" del 29 de Noviembre de 2005.



entre ella que cuestionaba la actitud del Estado y este último y como consecuencia se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos sobre la actividad interjurisdiccional de transporte de pasajeros, por violación a los artículos 31 (al que nos referimos anteriormente) y actual 75 inc. 13 de la Constitución Nacional (este último establece la facultad del Congreso Nacional de reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí) y al régimen de coparticipación federal. La Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió en la causa que el impuesto provincial sobre los ingresos brutos resulta inaplicable al servicio público de transporte interjurisdiccional si se acreditan las siguientes circunstancias: 1) que las tarifas del servicio fueron fijadas unilateralmente por la autoridad nacional, sin intervención del contribuyente, y en su determinación no se tuvo en cuenta, entre los elementos del costo, al impuesto provincial cuestionado, y 2) que la actora es contribuyente en el orden nacional del impuesto a las ganancias (el cual es coparticipable).

Ante la prueba en autos de tales circunstancias (la Comisión Nacional de Regulación de Transporte informó que en los períodos en cuestión las tarifas no incluían el impuesto sobre los ingresos brutos de ninguna jurisdicción y se consideró también probado que la empresa accionante era contribuyente del impuesto a las ganancias), y ante la imposibilidad de traslación del impuesto sobre los ingresos brutos a la tarifa fijada por la autoridad nacional -la que no contemplaba la incidencia de este gravamen-, estando el contribuyente gravado por el impuesto nacional a las ganancias, con la determinación del impuesto sobre los ingresos brutos inexorablemente la actora debería afrontar ambos tributos, con lo que se configuraría, conforme lo entendió el Máximo Tribunal, una doble imposición, y ello contraría la regla del artículo 9 segundo párrafo de la ley de coparticipación federal, que establece la restricción para la creación o mantenimiento de impuestos análogos a los nacionales coparticipados, bajo pena de que la jurisdicción que no acate la normativa sea excluida de la coparticipación.

Esa situación de la imposibilidad de traslación del impuesto sobre los ingresos brutos al precio o tarifa del servicio, excluye, en opinión de la Corte Suprema, la aplicación de la previsión contenida en el propio artículo 9 de la citada ley (inc. b, cuarto párrafo) que señala que el gravamen provincial está excluido de la posible analogía con impuestos nacionales coparticipados, predominando en su lugar el principio básico más arriba señalado, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable. Por lo que la doble imposición que aquí se daría se opone a tal regla.

Por consiguiente, la pretensión del fisco provincial se torna improcedente, por la incoherencia que revelan los actos del Estado que, por un lado, no incluye el impuesto sobre los ingresos brutos en el costo de la tarifa y, por el otro, el mismo Estado intenta percibir dicha gabela, cuando la aludida exclusión la desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos. Por esos motivos la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró en tal caso, con el voto de la mayoría de sus miembros, la improcedencia de la pretensión del Fisco demandado, dándole la razón a la actora.

En el mismo sentido, en fecha reciente, la Corte Nacional, también por mayoría de sus miembros, resolvió hacer lugar a la demanda y determinar la



improcedencia de la pretensión del fisco provincial, en la causa "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires"<sup>5</sup>, donde la actora, que ejercía la misma actividad que la accionante del anterior fallo comentado, invocó la violación de los artículos 17, 31 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional (derecho de propiedad, libertad de tránsito o comercio e invadir esferas propias del Gobierno Nacional).

En ambos casos judiciales se puede observar que la aplicación del impuesto provincial sobre los ingresos brutos al tener que ser soportado exclusivamente por las empresas permisionarias del servicio público de transporte, generaba consecuentemente una disminución de la rentabilidad de la explotación, ocasionando un perjuicio al patrimonio de las empresas.

Disposiciones legales que permitan la doble imposición, sin posibilidad de traslación de la carga impositiva, como se vio en los casos jurisprudenciales arriba examinados, afectan los principios constitucionales de la tributación de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, equidad (al establecer trato discriminatorio con relación a sujetos con igual capacidad de pago pero que tienen la posibilidad de traslación del tributo) y neutralidad del gravamen con respecto a las decisiones económicas de los sujetos alcanzados. Y desde el punto de vista económico estos inconvenientes generan aumento de los costos de transacción, afectando negativamente en la competitividad y eficiencia de la economía en su conjunto.

## CONCLUSIONES

- Las normas tributarias afectan muchas veces los costos de las transacciones económicas incidiendo negativamente en la eficiencia de la economía.
- Es importante que el sistema tributario que pueda llegar a reemplazar en el futuro al impuesto sobre los ingresos brutos, procure minimizar los costos de cumplimiento y de administración del impuesto: que resulte sencillo de comprender por parte del contribuyente y viable su gestión por parte de la Administración Tributaria.
- El sistema tributario debería respetar los consagrados principios de la tributación, que el tributo se base en la capacidad de pago del contribuyente, que no sea confiscatorio, que procure la equidad y no discrimine en favor de unos y en contra de otros y que sea neutral. Cuestiones no todas respetadas por la actual legislación del impuesto sobre los ingresos brutos.
- Se debe procurar asimismo, que el sistema tributario sea lo más simple y claro posible, ya que ello redundaría en una mejora en los costos de transacción y en la eficiencia del mercado.
- Disposiciones legales que permitan la doble imposición sin posibilidad de traslación de la carga impositiva, afectan los principios constitucionales de la tributación e inciden negativamente en los costos de transacción, en la competitividad y en la eficiencia de la economía.

---

<sup>5</sup> C.S.J.N. "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires", del 03 de mayo de 2007.



## FUENTES CONSULTADAS

- COLOMA, Germán, *Apuntes para el análisis económico del derecho privado argentino*. Ed. Universidad del CEMA, Buenos Aires, 1999.
- Fallo C.S.J.N. "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires", del 03 de mayo de 2007.
- Fallo C.S.J.N. "Transportes Automotores La Estrella S.A. v. Provincia de Río Negro" del 29 de Noviembre de 2005.
- FERULLO, Claudio F. *El tratamiento de la familia como contribuyente del impuesto a las Ganancias*. Ed. del autor. Rosario, 2006.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Depalma, Buenos Aires, 1978.
- JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho Tributario*. CIMA, 1957.