

Rodríguez Buganza, Victoria Jesica

Impuesto al Valor Agregado. ¿Puede considerarse su aplicación actual en el sistema argentino como violatoria del principio de no confiscatoriedad?

Documento inédito
Facultad de Derecho. Universidad Católica Argentina

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central "San Benito Abad". Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Rodríguez Buganza, V. J. (2018). *Impuesto al Valor Agregado : ¿puede considerarse su aplicación actual en el sistema argentino como violatoria del principio de no confiscatoriedad?* [en línea] Documento inédito. Universidad Católica Argentina. Facultad de Derecho. Disponible en:

<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/contribuciones/impuesto-valor-agregado-rodriuez-buganza.pdf> [Fecha de consulta: ..]

“Impuesto al Valor Agregado. ¿Puede considerarse su aplicación actual en el sistema argentino como violatoria del Principio de No Confiscatoriedad?”

“Value-Added Tax. Is it possible to consider its application in the current Argentinian system as a violation to the Non-Confiscation Principle?”

Por: Rodriguez Buganza, Victoria Jesica

Resumen: A pesar de la contundente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que establece la regla general de no aplicación del Principio de No Confiscatoriedad al Impuesto al Valor Agregado, considero que es relevante analizar dicha cuestión a la luz de la actual realidad socio-económica de la Argentina. Respecto del Principio de No Confiscatoriedad es importante destacar que se encuentra profundamente ligado con otras garantías constitucionales de los contribuyentes, entre las cuales cabe resaltar el Principio de Razonabilidad.

El derecho tributario como sistema dinámico que es, presenta constantes modificaciones e intentos de reforma, que van modificando las características y efectos de los impuestos. Al analizar el Impuesto al Valor Agregado, con las particularidades que el mismo presenta en el actual sistema argentino, el presente trabajo analiza si es posible arribar a una nueva conclusión distinta de la sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación hasta el momento.

Summary: Even though the National Supreme Court has a consolidated case law that establishes the general rule that the Non-Confiscation Principle should not be applied to disputes regarding Value-Added Tax, I consider it is relevant to re-examine it under Argentina’s current socio-economic reality. It is important to highlight that the Non-Confiscation Principle is deeply tied with other constitutional guarantees, among which the Reasonableness Principle should be emphasized.

Due to the fact that Tax Law is a dynamic system, it constantly undergoes modifications and attempts at reform, which modifies taxes’ characteristics and effects. When examining the Value-Added Tax, with the specificities that it has in Argentina’s current system, the present work analyses whether it is possible to reach a different conclusion than the one established by the National Supreme Court up to the present time.

Palabras Claves: Derecho Tributario; IVA; Impuesto al Valor Agregado.

Keywords: Tax Law; VAT; Value-Added Tax.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	3
II. LA POSTURA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.....	10
III. LOS EFECTOS ECONÓMICOS DEL IVA	15
IV. LA MULTIPLICIDAD DE ALÍCUOTAS EN EL IVA	20
V. CONCLUSIÓN.....	24
VI. BIBLIOGRAFÍA	27

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la cuestión sobre si es admisible considerar como violatoria del principio de no confiscatoriedad, la forma en la que actualmente se encuentra regulado y aplicado el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la República Argentina.

En base a lo anteriormente expuesto, es importante señalar que este trabajo en modo alguno agotará el tratamiento discursivo de la problemática a analizar. No obstante ello, el mismo intentará generar disparadores reflexivos que permitan la enriquecedora discusión académica.

Primero debemos comenzar analizando el concepto del IVA, cuyo marco normativo actualmente está conformado principalmente por la Ley 23.349 y el Decreto Reglamentario 692/98.

Históricamente el IVA es una derivación del Impuesto a las Ventas, el cual se encuentra comprendido dentro de los Tributos al Consumo¹. En este sentido es importante destacar, como indica Giannini que, desde el punto de vista jurídico, no se considera al consumidor como sujeto pasivo de los tributos que gravan el consumo si bien, en definitiva, se destinan a gravarlo. El sujeto pasivo del impuesto por lo general es “otra persona, que viene a encontrarse en una cierta relación con la mercancía destinada al consumo antes de que la misma llegue a manos del consumidor”. Aquella otra persona puede ser, por ejemplo, el productor, el importador, el industrial o el comerciante, quienes tratarán de trasladar el tributo al precio

¹ VILLEGAS, Héctor B., “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 665.

del bien o servicio, de forma que el impacto económico del mismo termina recayendo sobre el consumidor².

Dentro de los impuestos al consumo, el IVA se caracteriza por ser multifásico, también llamado plurifásico, ya que recae sobre varias etapas de la circulación económica, y no acumulativo, porque tiene la particularidad de incidir una sola vez en el precio. Esto último se debe a que grava en cabeza de cada sujeto pasivo del tributo solo la parte que representa un valor económico añadido por su respectiva etapa³.

En la República Argentina son sujetos pasivos del IVA todas las personas, ya sean humanas o jurídicas, que realicen hechos imponibles establecidos por la ley. A su vez, el hecho imponible es de tipo múltiple, por lo que comprende varias operaciones individuales como hechos generadores del impuesto.

El art. 27 de la Ley 23.349 establece que el IVA debe liquidarse y abonarse mensualmente, sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial. En base a esto, la ley le reconoce el carácter de periódico, debido a que se debe recabar la información de todos los hechos imponibles realizados durante el mes calendario. La única excepción se presenta con respecto de las importaciones definitivas; en este caso, el impuesto es de carácter instantáneo, en base a que cada hecho imponible se ve imputado juntamente con la liquidación e imputación de los derechos de importación. En este sentido, es interesante señalar que el art. 5 de la

² GIANNINI, A. D., *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 513.

³ REIG, Enrique J., *“El impuesto al valor agregado”*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, p. 19.

mencionada ley, establece que el hecho imponible se perfecciona en el momento que se realiza alguna de las operaciones singulares gravadas.

Siguiendo con la forma de determinación del importe del impuesto, el Título III en la sección Liquidación de la ley que lo regula, establece que surge de la diferencia entre el crédito y el débito fiscal. El débito fiscal se calcula se aplicando las alícuotas, fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica, sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el art. 10, imputables al período fiscal que se liquida.

Una vez calculado, a este importe se le resta el crédito fiscal, que es el gravamen que se les facturó por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de adquisición, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en dicho periodo fiscal⁴.

Entre otras de las características que se le atribuyen a este impuesto puede mencionarse que es indirecto, ya que recae sobre aquello que será consumido, y que es real debido a que el sujeto pasivo surge de la ley a través de la conceptualización del hecho imponible, pero no se lo define propiamente⁵.

Tras haber delimitado a grandes rasgos el concepto de IVA con sus características, se debe señalar que dicho impuesto, al igual que todos los tributos, surge como manifestación del poder de imperio estatal. Dicho

⁴ VILLEGAS, Héctor B., *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*, Depalma, Buenos Aires, 2001, ps. 672/673.

⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *“Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”*, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, ps. 315/16.

poder tributario emana de la Constitución, lo cual le permite obligar coactivamente a los sujetos a él; sin embargo, dicha atribución no es absoluta y se ve delimitada por la misma Carta Magna. Las normas y principios establecidos por el derecho tributario constitucional cumplen la función de delimitar las competencias tributarias de los distintos niveles político-administrativos del Estado y regular el poder tributario en su aplicación a los particulares, dando origen a los derechos y garantías de los contribuyentes.⁶

Por este motivo, el Congreso no puede sancionar cualquier tipo de contribución. La misma debe estar regida en su contenido por los principios de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, equidad y proporcionalidad, sumado a otros que se derivan indirectamente de la Constitución, como el principio de capacidad contributiva, el cual se encuentra presente en todos los principios de carácter sustancial de la Constitución⁷.

Asimismo, es importante destacar el principio de seguridad jurídica. Soler la conceptualiza como "la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de las leyes, interdicción de la arbitrariedad" e "interdicción de la múltiple imposición"⁸. Dice Dalla Vía que "sólo la credibilidad, la estabilidad, en definitiva, la 'seguridad',

⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *“Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”*, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, ps. 349/350.

⁷ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *“Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”*, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 419.

⁸ SOLER, Osvaldo H., *“Derecho Tributario”*, La Ley, Buenos Aires, 2002, ps. 110 y 126.

crean las condiciones para que la acumulación de capital se produzca", y que "para generar conductas de inversión, la política económica debe generar 'expectativas favorables' de que la recuperación de la economía continuará, y dar señales de confianza de que no se alterarán las reglas de juego"⁹.

En lo que respecta al principio de no confiscatoriedad, el mismo se encuentra en el art. 17 de la Constitución Nacional. Dicho artículo garantiza la inviolabilidad del derecho de propiedad, afirmando que “nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, que la expropiación por pública utilidad debe ser calificada por ley y previamente indemnizada, y que la confiscación de bienes queda eliminada del Código Penal”.

Sin embargo, en lo que respecta a las contribuciones, sólo se limita a afirmar en su art. 4 que es el Congreso quien las establece. Jarach opina que de esta forma fue como los constituyentes quisieron “salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal”. De esta forma, el principio de legalidad operaría como garantía misma del derecho de propiedad. Esta postura fue la que siguió en sus albores la CSJN con el fallo “Faramiñán, Manuel c/ Municipalidad de La Plata” de 1906 (Fallos, 105:50)¹⁰.

En dicha causa sobre materia de inconstitucionalidad de ordenanzas municipales, la Corte establece que la prohibición de las confiscaciones es limitada. Mediante dicho artículo, en el contexto de su elaboración en 1853, se buscó impedir que la confiscación fuera utilizada como medida

⁹ DALLA VIA, Alberto R., *“Transformación económica y seguridad jurídica”*, Platense, La Plata, 1994, ps. 35/36.

¹⁰ JARACH, Dino, *“Finanzas públicas y derecho tributario”*, Cangallo, Buenos Aires, 1989, ps. 324/325.

represiva penal, en base a pasadas experiencias bajo el régimen de Rosas. Por este motivo, dicho concepto la Corte en su momento consideró que no podía ser aplicado a tributos sancionados por el Congreso, o por las legislaturas provinciales. Sin embargo, con el transcurso del tiempo, la CSJN ha ido elaborando una doctrina distinta, por lo que la garantía del derecho de propiedad ha pasado a ser sustancial en vez de formal. Es debido remarcar que dicha evolución siempre ha reconocido al derecho de propiedad como inviolable.¹¹

Esta cuestión reviste singular importancia por las distintas opiniones de los sectores políticos y sociales con respecto al IVA en la Argentina de hoy en día. En un marco donde la sociedad en su mayoría considera que existe un exceso desmedido en cantidad de tributos y el peso que los mismos revisten sobre sus economías, constantemente surgen nuevas propuestas sobre la modificación de los mismos para paliar sus efectos negativos sobre la población, al tiempo que se busca mantener un equilibrio fiscal.

Por un lado, en sucesos recientes, el diputado del Frente Renovador Sergio Massa junto con la diputada del GEN Margarita Stolbizer, presentaron un programa llamado “Comer no sea un Privilegio”, tendiente a bajar el costo de los alimentos. Massa afirmó que, si se eliminara el IVA y otros impuestos de la cadena de circulación económica a todos los alimentos, se bajaría en un 20% el precio de los alimentos en la Argentina¹².

¹¹ JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989, ps. 325/326.

¹² “Massa presentó proyecto para eliminar el IVA de la canasta alimentaria (28/04/2017)”, *El Cronista*, Recuperado de: <https://www.cronista.com/economiapolitica/Massa-presenta-plan->

Sin embargo, existen voces que disienten con este tipo de modificaciones. El ex-ministro de Agroindustria Ricardo Buryaile, con respecto al proyecto de Sergio Massa para quitar el IVA a 11 productos de la canasta básica, presentó cuestionamientos que resultan de vital importancia en el marco de una exención de este estilo, como: "cuando dicen vamos a sacar el IVA, me pregunto ¿en qué cadena de la producción?" y, por lo tanto, "¿qué eslabón de la producción va a soportar el IVA como costo?"¹³.

Por otro lado, en 2016 fue aprobado por el Congreso un proyecto de reintegro de hasta 15% del IVA en las compras efectuadas por aquellos que se encontraran como beneficiarios de planes sociales y vinculado a las tarjetas de débito anexadas a la cuenta bancaria donde perciben el beneficio. Dicha reducción alcanza a "beneficiarios de la Asignación Universal por Hijo (AUH), Asignación por Embarazo, pensiones no contributivas y jubilados y pensionados que cobren el haber mínimo". En total, se calcula que dicha ley estaría beneficiando a 9 millones 200 mil personas¹⁴.

economico-Nuestra-canasta-cuesta-50-mas-que-en-Nueva-York-o-Paris-20170428-0085.html

¹³ "Ricardo Buryaile fue crítico con el proyecto de Sergio Massa de quitar el IVA a los alimentos (09/05/2017)", *La Nación*, Recuperado de: <http://www.lanacion.com.ar/2022308-ricardo-buryaile-sobre-el-proyecto-de-sergio-massa-ningun-eslabon-de-la-cadena-productiva-va-a-soportar-el-iva-como-cost>

¹⁴ "Massa presentó proyecto para eliminar el IVA de la canasta alimentaria (28/04/2017)", *El Cronista*, Recuperado de: <https://www.cronista.com/economiapolitica/Massa-presenta-plan->

II. LA POSTURA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Entonces cabe preguntarse primeramente cual es la postura actual de la CSJN con respecto a la relación entre los tributos y el principio de no confiscatoriedad.

La CSJN ha ido elaborado una teoría sobre las contribuciones confiscatorias, basada en la razonabilidad de la ponderación. La razonabilidad de ponderación establece que "debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma". Se habla de endonorma cuando ante determinado comportamiento la ley establece que determinado sujeto se encuentra obligado a pagar una prestación; en cambio, se utiliza el término perinorma cuando ante el incumplimiento de esa obligación, por medio de la ley se impone una sanción¹⁵. Aplicado al tema en cuestión, esto quiere decir ante una ley que impone un tributo (endonorma) debe analizarse si el hecho imponible en el que se basa como antecedente posee una cierta igualdad, equivalencia o equilibrio con la contribución de monto exorbitante que busca imponérsele como consecuente. En Estados Unidos este tipo de análisis racional se conoce como "*balance of convenience rule*"¹⁶.

En el fallo "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c. Estado Nacional – D.G.I s/ repetición", en su considerando 7, la Corte dice que "una constante

economico-Nuestra-canasta-cuesta-50-mas-que-en-Nueva-York-o-Paris-20170428-0085.html

¹⁵ LINARES, Juan F., "*Razonabilidad de las leyes*", Astrea, Buenos Aires, 1984, p. 114.

¹⁶ LINARES, Juan F., "*Razonabilidad de las leyes*", Astrea, Buenos Aires, 1984, ps. 167 y 181.

jurisprudencia de este tribunal ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal, sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En este orden [...], para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos 271:7, consid. 10 y su cita Rev. La Ley, 134608)”¹⁷.

Asimismo, en la sentencia de los autos “López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, la Corte manifiesta que ha configurado determinadas exigencias para que pueda cumplirse el supuesto de confiscatoriedad. En su considerando 7 expresa: “para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:57) [...]. Se ha requerido, asimismo, una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157)”. De esta forma en el siguiente considerando continúa explicando que si bien la inconstitucionalidad debería proceder cuando el monto de los impuestos aniquile la propiedad o renta en su sustancia, en ese caso concreto del control de constitucionalidad surgía que había una adecuada relación de proporcionalidad entre el derecho a la propiedad “y la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo”. Finalmente, sobre este punto señala que “el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y

¹⁷ CJSN,19/12/1989, "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c. Estado Nacional – D.G.I s/ repetición" (Fallos 312:2467).

sólo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado (Fallos: 196:122; 220:322; 236:22).”¹⁸.

Actualmente, salvo determinadas excepciones como el impuesto a la renta, la CSJN toma el porcentaje del 33% sobre la capacidad productiva potencial, para determinar si se mantiene el equilibrio anteriormente dicho, respetando el principio de no confiscatoriedad¹⁹.

Respecto de los impuestos a los consumos, la Corte tiene una postura firme que considera que como dichos tributos son indirectos y recaen sobre la mercadería, aunque fueran de cantidad exorbitante, no se los puede considerar como confiscatorios debido a que la confiscatoriedad solo se puede aplicar cuando se afecta el capital o la renta de la persona²⁰. Dicha postura puede observarse en “Fisco Nacional v. Roberto Bosch SA”; allí la Corte señala que “en este caso [...] de consumo superfluo o suntuario la ley ha querido hacer gravitar el impuesto sin contemplación al valor que pueda tener en si la mercadería, a base de que el consumidor y no el comerciante, es quien, en último término, lo paga, y que quien hace tales consumos, se encuentra en buenas condiciones para sufragar las cargas exigidas por los apremios del Tesoro público”²¹. Siguiendo esta línea, en “Cía Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw v. Municipalidad de Santa Fe”, la Corte

¹⁸ CSJN, 24/04/1992, "López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero" (Fallos 314:1293).

¹⁹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 441.

²⁰ JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989, p. 330.

²¹ CSJN, 23/02/1934, "Fisco Nacional v. Roberto Bosch SA" (Fallos 170:180).

explica que “[...] por ser al consumo el impuesto en cuestión [...] sólo habría confiscación cuando el monto del gravamen absorba una parte substancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor. Esta es la razón por la cual de antiguo esta Corte no ha considerado confiscatorios los impuestos internos al consumo que superaban, a veces, el valor de costo de los artículos gravados (Fallos: 98, 20 -consid. 10-; 115, 111 -consid. 8-) mientras no se demostrase que mataban o hacían imposible el comercio o la industria [...]”²².

Frente a la postura sostenida por la Corte, en doctrina existen divergencias sobre en qué casos los impuestos al consumo pueden ser considerados como confiscatorios.

Por un lado, Spisso concluye que, si el tributo no puede trasladarse por lo menos parcialmente al precio de venta, y termina absorbiendo una parte importante de la ganancia o el aumento de su valor genera una disminución de la demanda del producto en el mercado, debe ser reconocida la confiscatoriedad por el tribunal, bajo el fundamento de que "la confiscatoriedad, en definitiva, es un perjuicio cuya prueba está a cargo de quien la alegue" ²³.

Spisso también opina que "si el importador logra probar que la mercadería sólo pudo ser vendida a pérdida, por la incidencia del aumento de los aranceles de importación, el principio de no confiscatoriedad del tributo debe ser admitido, como forma de restablecer el derecho de

²² CSJN, 11/09/1946, "Cía Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw v. Municipalidad de Santa Fe" (Fallos 205:562).

²³ SPISSO, Rodolfo, "*Derecho constitucional tributario*", Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 258.

propiedad conculcado"; no así, en cambio, si el nuevo arancel, por las condiciones del mercado, no puede ser trasladado a los precios²⁴.

Por su parte García Vizcaíno, sostiene una postura contraria a la de Spisso, al decir que “la finalidad de un alto gravamen a la importación puede ser disuasiva para esta actividad a fin de proteger la industria nacional, por lo cual [...] es irrelevante que se pruebe que la mercadería importada fue vendida a pérdida”²⁵.

Dicha autora sostiene que, si bien se “debería considerar confiscatorio el conjunto de gravámenes que absorba una parte sustancial de la renta del obligado al pago”, dicha regla exceptúa a los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas. Esto lo fundamenta en base a la doctrina de Fallos 170:180 y 289:443²⁶.

En este contexto creo que es importante señalar la opinión de Jarach al decir que “evidentemente, estamos en un terreno difícil, porque todos los impuestos, en definitiva, se pagan con la renta o con el capital, cualquiera que fuere la base técnica imponible.”²⁷ Es a partir de esto último que

²⁴ SPISSO, Rodolfo, “*Derecho constitucional tributario*”, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 259.

²⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 448.

²⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 442.

²⁷ JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989, p. 331.

considero podría girarse el paradigma en el que actualmente se encuentra enmarcado el principio de no confiscatoriedad.

Sin ser óbice de lo anteriormente expuesto, no debe obviarse, como señaló la Corte en unos de los fallos mencionados anteriormente, que “escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301)”²⁸.

III. LOS EFECTOS ECONÓMICOS DEL IVA

Ante la postura establecida, cabe preguntarse si existen otros parámetros para poder contemplar si un tributo viola el principio de no confiscatoriedad. Para poder realizar esto, debemos analizar cuáles son los efectos económicos que se le atribuyen al IVA.

Es interesante señalar que la generalización del IVA y difusión por el mundo comenzó alrededor de 1968²⁹. El IVA como se lo conoce actualmente “fue adoptado en Dinamarca desde 1967, en Alemania desde 1968, en Suecia y Holanda desde 1969, en Luxemburgo y Noruega desde 1970, en Bélgica desde 1971, en Italia y Gran Bretaña desde 1973, en Turquía desde 1985, en Portugal, Nueva Zelanda y España desde 1986, en Grecia desde 1987, en Hungría desde 1988, etc”. En América sancionaron el IVA Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, México, Perú, Argentina, Brasil

²⁸ CSJN, 24/04/1992, "López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero" (Fallos 314:1293).

²⁹ REIG, Enrique J., *“El impuesto al valor agregado”*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, ps. 14 y 19/21.

y Uruguay, entre otros. Actualmente una minoría de países no utilizan el IVA, como por ejemplo Estados Unidos, pero tienden a su adopción³⁰.

Los motivos por los cuales Estados Unidos no adoptó el IVA “han sido los siguientes: a) los demócratas se oponen por su regresividad; b) los republicanos temen otorgar ese impuesto al Estado central, atento a que le permitiría una gran capacidad recaudatoria, que posibilitaría incrementar el gasto público; c) los demócratas y republicanos coinciden en que es inflacionario; d) los Estados no quieren ceder recaudación al gobierno central; y e) tanto los funcionarios del gobierno federal como de los estatales entienden que la administración del IVA sería muy complicada”³¹.

No obstante, lo dicho anteriormente, en el resto del mundo se le atribuyen efectos relativamente beneficiosos en comparación con otros tributos. Dentro de estos efectos económicos podemos hablar de: a) Neutralidad, b) Eficiencia recaudatoria; c) No acumulación; d) Control por intereses opuestos; e) Inflación nula o deflación; y f) Traslabilidad.

A continuación, para una mayor comprensión, analizaremos brevemente cada uno de los efectos mencionados:

a) Neutralidad: De acuerdo con García Vizcaíno, el IVA procura evitar toda interferencia del tributo en la organización de los negocios, al gravar en general las ventas con alícuotas uniformes y otorgar la posibilidad de computar el crédito fiscal originado en la etapa anterior. Señala que un impuesto de este tipo que no permitiera la posibilidad de computar el

³⁰ VILLEGAS, Héctor B., “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 666.

³¹ KAPLAN, Hugo E., “Imposición general al consumo”, en DÍAZ, Vicente Oscar y otros, “*Tratado de tributación*”, Astrea, 2003, Tomo II, Vol. 1, p. 315 y su cita.

crédito fiscal de la etapa anterior, o utilizara alícuotas diferenciales en las distintas etapas, vulneraría el principio de neutralidad.³²

Por otra parte, explica Reig que “un impuesto a las ventas que sólo grave las ventas de mercaderías y no las de servicios discrimina [...] en los consumidores según sus preferencias y posiblemente es más regresivo que un impuesto que alcance tanto a las ventas de bienes como de servicios, puesto que los sectores de más altos recursos generalmente consumen servicios en mayor proporción. Un impuesto al valor agregado de base amplia y única alícuota logra al máximo la deseable neutralidad de la imposición”³³.

Fenochietto por su parte arguye que se vulnera el principio de neutralidad cuando “un impuesto altera las decisiones de los agentes económicos (productores y consumidores)”, ya que con ello genera “una carga adicional que se conoce como carga excedente o pérdida de bienestar”³⁴

Macón, a su vez, considera que un impuesto es neutro “cuando no causa costos económicos superiores a la recaudación misma. Es decir, no tiene carga excedente”. La recaudación de un impuesto implica una pérdida económica para los contribuyentes, la cual se entiende que eventualmente se recuperará a través de los servicios estatales; no obstante, en ciertas ocasiones existen pérdidas adicionales (“carga excedente”) que jamás se

³² GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 317.

³³ REIG, Enrique J., “*El impuesto al valor agregado*”, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, ps. 35/36.

³⁴ FENOCHIETTO, Ricardo, “*Impuesto al valor agregado. Análisis económico, técnico y jurídico*”, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 42.

recuperan. Un ejemplo de esto último se da cuando se produce el cambio de los hábitos de consumo o insumo, de los productos que causan mayor satisfacción a los consumidores o mayor rentabilidad a los productores, con respecto de otros menos satisfactorios. Cuando uno se encuentra ante la ausencia de neutralidad se denomina “distorsión”.³⁵

Por otro lado, González Cano observa que “de los impuestos al consumo el gravamen de tipo IVA es más neutral, pues: 1) permite desgravar totalmente las exportaciones; 2) su devolución a las exportaciones es aceptada por las normas de la Organización Mundial de Comercio; 3) tiene una gran capacidad recaudatoria, por lo cual ha sido adoptado por gran cantidad de países”³⁶.

b) Eficiencia recaudatoria: En los casos que el IVA se encuentre aplicado desde la primera etapa vuelve más eficiente la recaudación del órgano administrativo, ya que concentra una parte importante de la recaudación sobre la etapa con menor la cantidad de contribuyentes. Dicho beneficio se maximiza cuando se obliga a dichos contribuyentes a actuar como agentes recaudadores en las siguientes instancias³⁷.

c) No acumulación: El IVA no es acumulativo ya que recae sobre el valor de cada etapa, reconociendo los créditos fiscales por las

³⁵ MACÓN, Jorge, "Los sistemas tributarios en contexto regional", en DÍAZ, Vicente Oscar y otros, *“Tratado de tributación”*, Astrea, 2003, Tomo II, Vol. 2, ps. 153/154.

³⁶ GONZALEZ CANO, Hugo, “Tributos e institutos que alcanza”, en DÍAZ, Vicente Oscar y otros, *“Tratado de tributación”*, Astrea, 2003, Tomo II, Vol. 2, ps. 287/288.

³⁷ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *“Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”*, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 318.

contribuciones abonadas en las etapas anteriores. Por este motivo no se produce el efecto de “piramidación”³⁸.

d) Control por intereses opuestos: Gracias a que no es acumulativo, genera el control de los compradores sobre los vendedores, siempre que se posee el debido comprobante, con lo cual se facilita la verificación y fiscalización. El consumidor final representa una excepción ya que no tiene interés fiscal en solicitar comprobantes. Por este motivo, se implementan mecanismos que incentivan el pedido de facturas.³⁹

e) Inflación nula o deflación: De acuerdo con Due, el IVA produce efectos deflatorios. Esto se debe a que “el incremento de precios en los artículos de consumo que provoca el impuesto limita la demanda, generando un efecto antiinflacionario, salvo que por tal incremento los trabajadores obtengan aumentos correlativos de salarios”⁴⁰.

f) Traslabilidad: La Corte Suprema sostuvo en “Compañía General de Combustibles SA”, que “ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, esencialmente trasladable. Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para

³⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 318.

³⁹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 318.

⁴⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, ps. 318/319.

arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (Fallos, 308:2153)⁴¹.

A partir de lo anteriormente dicho, es importante resaltar que, como explica González Cano, el IVA sería dentro de los impuestos al consumo el más neutral.

Sin embargo, a partir de lo dicho por Reig, en la Argentina dicho impuesto no puede decirse que goce de absoluta neutralidad. Por un lado, porque poseemos tres tipos de alícuotas distintas, y por el otro, porque poseemos determinados servicios y productos exentos. De esta forma es pertinente cuestionar si la multiplicidad de sus alícuotas podría hacer el IVA pudiera violar el principio de no confiscatoriedad.

IV. LA MULTIPLICIDAD DE ALÍCUOTAS EN EL IVA

El tema de la alícuota reviste singular importancia con respecto a cómo opera el IVA. Si bien los costos de la administración de una sola alícuota de IVA son los mismos sin importar el porcentaje elegido, para la mayoría de los países no merece la pena introducir un IVA a una tasa menor del 10%, ya que los costos de la administración por aplicarlo terminan siendo mayores que lo recaudado. Por otro lado, es común que se le apliquen tasas diferenciales reducidas del 5% o 6% a los alimentos. De esta forma, hay continuos inconvenientes relacionados a la efectividad de las distintas alícuotas del IVA, siendo la incógnita principal si debiera aplicarse una alícuota única, o si debiera existir una multiplicidad de ellas⁴².

⁴¹ CSJN, 16/06/1993, "Compañía General de Combustibles SA" (Fallos, 316:1533).

⁴² TAIT, Alan A., "Value Added Tax: International Practice and Problems", International Monetary Fund, 1988, ps. 39/41.

En la Argentina la alícuota genérica del IVA es actualmente del 21%. Esta se reduce al 10,5% en ciertos supuestos, y se incrementa al 27% en lo que es ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidor y demás prestaciones comprendidas en los puntos 4, 5 y 6 del inc. e del art. 3, cuando son llevadas a cabo “fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o, en su caso, terrenos baldíos, y el comprador o usuario es un sujeto categorizado en el IVA como responsable inscripto [...] o se trata de sujetos que optaron por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes”. Esto último presenta algunas excepciones, las cuales se encuentran delineadas en el art. 66 del decreto reglamentario de la ley de IVA. A su vez, el art. 28 de la ley 23.349 faculta al Poder Ejecutivo a reducir hasta en un 25% las alícuotas del 21% y del 27% referidas.⁴³

Por su parte, pese a la generalización del IVA, los arts. 7 y 8 de la ley contienen una larga lista de exenciones, motivadas en razones de diversa índole. Los mismos, de acuerdo con García Vizcaíno, pueden ser clasificados en: políticas en general, religiosas, educativas y culturales, que no encarezcan la canasta familiar y sociales en general, sanitarias, laborales, de transporte, monetarias, de timbrado, crediticias y otras, financieras deportivas o de seguridad social. Además, existen otras exenciones en leyes especiales. Cabe resaltar que en lo que hace a materia

⁴³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 382.

de exportaciones, la misma se trata de un hecho gravado a tasa cero, y no de una "exención"⁴⁴.

De acuerdo con Tait la regla básica es utilizar tan pocas alícuotas de impuestos como esto satisfaga las preferencias políticas. De acuerdo con él todas las administraciones de impuestos prefieren utilizar solo una alícuota de IVA (sin considerar la tasa cero para las exportaciones). Explica que los políticos casi siempre creen que el IVA será más fácilmente aceptado por la población, si se grava a las familias de más bajos ingresos con una alícuota menor a la general que los productos consumidos por aquellos que gocen de mejor situación económica. La tentación es introducir una alícuota menor que la estándar, y otra más alta que esta, por lo que uno termina teniendo tres alícuotas. De esta forma, los costos se incrementan drásticamente, tanto administrativos como de insatisfacción de los comerciantes, a medida que la cantidad de alícuotas distintas se multiplican y casi no se obtiene beneficio alguno.⁴⁵

Señala Tait que además de los costos de administración y de rechazo, existen otras observaciones sobre la racionalidad de siquiera utilizar alícuotas múltiples. Dentro de las mismas, las siguientes merecen ser especialmente resaltadas: a) La multiplicidad de alícuotas distorsiona las elecciones de los consumidores y de los productores; b) Las bajas tasas no necesariamente benefician al consumidor final. En realidad, los productores y comerciantes deben recuperar un determinado importe del IVA de los consumidores, por lo que ajustan sus precios en línea con lo que el mercado

⁴⁴ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*", Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 382.

⁴⁵ TAIT, Alan A., "*Value Added Tax: International Practice and Problems*", International Monetary Fund, 1988, p. 42.

aceptaría pagar sin importar la alícuota prescripta para bienes individuales. De esta forma, dada la multiplicidad de alícuotas, al ajustar sus precios a lo que el mercado esté dispuesto a pagar, los productos de IVA reducido terminarían cruzadamente subsidiando a aquellos de mayor IVA; c) No solo las familias de bajos ingresos se benefician del alícuota de IVA reducida; d) Varios países subsidian los bienes y servicios esenciales como la comida, electricidad o combustible, por lo que tiene poco sentido sumar un porcentaje reducido de IVA a un precio ya ajustado; e) Los tratos favorables generan insatisfacción en productores, comerciantes y consumidores que arguyen que sus productos están en la línea divisoria de la delimitación de definición sobre lo que estará gravado por una menor alícuota; f) Produce problemas para poder definir concretamente que está incluido en la excepción, y determinar los casos límites y explicar a la opinión pública porque se ha tomado tal decisión. De esta forma termina consumiendo tiempo y recursos excesivamente; g) Los argumentos para alícuotas diferenciales más bajas erosionan el impuesto base; h) Las tasas altas de IVA generalmente se aplican a una pequeña proporción del total que se consume. Por lo tanto, la recaudación es poca y el costo administrativo alto. A su vez, los consumidores la evitan ajustando su consumo, y dado el pequeño segmento de la población involucrada, el efecto distributivo de su peso sobre la población no puede ser mucho. Por este motivo Tait considera que es preferible utilizar exenciones como complemento, entre otras opciones; i) Sin importar las múltiples alícuotas elegidas y el subsecuente cambio de precios, raramente reflejan cambios genuinos en las preferencias del consumidor o del gobierno; j) Finalmente, utilizando un modelo general equilibrado se ha demostrado que la diferenciación de alícuotas lleva a reducciones significantes en el bienestar obtenido por adoptar alícuotas igualadas. En conclusión, los argumentos a favor de utilizar una sola alícuota, con tasa cero para las exportaciones y

unas pocas exenciones, son abrumadoramente mayores. De todas formas, si fuera necesario introducir una multiplicidad de alícuotas, cuanto menos sean será mejor⁴⁶.

V. CONCLUSIÓN

Por todo lo analizado previamente, pudo observarse que la Corte Suprema considera que los impuestos al consumo no pueden ser considerados como confiscatorios, con la salvedad de que el gravamen sea tan elevado que aquellos que lo tributan no puedan trasladarlo al consumidor final. Este último supuesto sería el caso de que el precio del bien, servicio, o locación, alcanzare un importe tal, que cause el efecto de que en el mercado deje de consumirse.

Por otro lado, pudimos observar que los efectos del IVA en líneas generales tienden a ser positivos, pero uno debe ser precavido. La existencia de diversas tasas afecta la característica de neutralidad por la cual en principio es conocido el IVA y sostenido dentro de los impuestos indirectos como uno de los menos lesivos. En la Argentina nos estaríamos ubicando en un límite por el cual debe observarse que el mismo no sea traspasado, aunque dependiendo de la rigurosidad con la que se lo analice podría concluirse que esto ya ha ocurrido.

A su vez, como señala Tait, esto tiende a condicionar el consumo de la población.

No hay que perder de vista que, al producirse el encarecimiento de la mercadería cuando se traslada en última instancia (en su totalidad) al consumidor, en ciertos casos disminuye su consumo y se ve afectada su cadena de producción y distribución.

⁴⁶ TAIT, Alan A., “*Value Added Tax: International Practice and Problems*”, International Monetary Fund, 1988, ps. 42/44.

En definitiva, se ataca el patrimonio del contribuyente que ve afectada su renta, ya sea por una disminución del consumo por el precio al que ha arribado el bien o porque se ve absorbida al intentar mantener competitivo dicho importe. De esta forma se ve excedida su capacidad contributiva.

La capacidad contributiva de cada sujeto pasivo es única, aunque se manifieste de distintas formas. García Belsunce la define como “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un *adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización*”⁴⁷.

Por otro lado, afirma Jarach que siguiendo el criterio de las finanzas los impuestos selectivos a los consumos pueden producir efectos regresivos o progresivos, y ser desiguales respecto de las rentas de los consumidores⁴⁸. Considera que si se siguiera a rajatabla este criterio, "llegaríamos a la paradójica conclusión de condenar como inconstitucionales la mayoría o la totalidad de los impuestos existentes, por cuanto, por una o por otra razón todos son desiguales frente a rígidos criterios científicos, y el solo impuesto igual sería un hipotético o utópico ‘impuesto óptimo’”⁴⁹. Desde el punto de vista de la ciencia de las finanzas, los impuestos reales son desiguales al no considerar la situación personal del contribuyente⁵⁰.

⁴⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “*Temas de derecho tributario*”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 115.

⁴⁸ JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989, ps. 302, 303 y 320.

⁴⁹ JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989, p. 321

⁵⁰ JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989, p. 322

En concordancia, la Corte Suprema considera que la garantía de la igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, y por lo tanto se creen categorías de contribuyentes con distintas alícuotas, mientras no medien discriminaciones arbitrarias⁵¹.

De esta forma, en cuanto a los efectos negativos que puede llegar a presentar de forma generalizada el IVA, resta al Poder Legislativo realizar las correspondientes modificaciones que crea necesarias, mientras que el Poder Judicial intervendrá solamente en los casos que devengan en grave injusticia para el contribuyente.

Por todo lo dicho anteriormente, en definitiva, por regla general no puede decirse que el IVA sea confiscatorio en términos jurídicos, si bien como dice Jarach se pueda arribar a otra conclusión desde la ciencia de las finanzas. Por este motivo, siempre deberá verse como cada caso concreto afecta al contribuyente para poder determinar si violenta el principio de no confiscatoriedad.

⁵¹ CSJN, 24/04/1992, "López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero" (Fallos 314:1293).

VI. BIBLIOGRAFÍA

❖ DOCTRINA

- DALLA VIA, Alberto R., “*Transformación económica y seguridad jurídica*”, Platense, La Plata, 1994.
- FENOCHIETTO, Ricardo, “*Impuesto al valor agregado. Análisis económico, técnico y jurídico*”, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 42.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “*Temas de derecho tributario*”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo I, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Tomo III, Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005.
- GIANNINI, A. D., “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GONZALEZ CANO, Hugo, “Tributos e institutos que alcanza”, en DÍAZ, Vicente Oscar y otros, “*Tratado de tributación*”, Astrea, 2003, Tomo II, Vol. 2.
- JARACH, Dino, “*Finanzas públicas y derecho tributario*”, Cangallo, Buenos Aires, 1989.
- KAPLAN, Hugo E., “Imposición general al consumo”, en DÍAZ, Vicente Oscar y otros, “*Tratado de tributación*”, Astrea, 2003, Tomo II, Vol. 1.
- LINARES, Juan F., “*Razonabilidad de las leyes*”, Astrea, Buenos Aires, 1984.

- MACÓN, Jorge, "Los sistemas tributarios en contexto regional", en DÍAZ, Vicente Oscar y otros, *“Tratado de tributación”*, Astrea, 2003, Tomo II, Vol. 2.
- REIG, Enrique J., *“El impuesto al valor agregado”*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976.
- SOLER, Osvaldo H., *“Derecho Tributario”*, La Ley, Buenos Aires, 2002.
- SPISSO, Rodolfo, *“Derecho constitucional tributario”*, Depalma, Buenos Aires, 1993.
- TAIT, Alan A., *“Value Added Tax: International Practice and Problems”*, International Monetary Fund, 1988.
- VILLEGAS, Héctor B., *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*, Depalma, Buenos Aires, 2001.

❖ JURISPRUDENCIA

- CSJN, 11/09/1946, "Cía Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw v. Municipalidad de Santa Fe" (Fallos 205:562).
- CJSN, 19/12/1989, "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c. Estado Nacional – D.G.I s/ repetición" (Fallos 312:2467).
- CSJN, 24/04/1992, "López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero" (Fallos 314:1293).
- CSJN, 16/06/1993, "Compañía General de Combustibles SA" (Fallos, 316:1533).

❖ NOTAS PERIODISTICAS

- “Ricardo Buryaile fue crítico con el proyecto de Sergio Massa de quitar el IVA a los alimentos (09/05/2017)”, *La Nación*, Recuperado de: <http://www.lanacion.com.ar/2022308-ricardo->

buryaile-sobre-el-proyecto-de-sergio-massa-ningun-eslabon-de-la-cadena-productiva-va-a-soportar-el-iva-como-costo

- “Massa presentó proyecto para eliminar el IVA de la canasta alimentaria (28/04/2017)”, *El Cronista*, Recuperado de: <https://www.cronista.com/economiapolitica/Massa-presenta-plan-economico-Nuestra-canasta-cuesta-50-mas-que-en-Nueva-York-o-Paris-20170428-0085.html>