

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CASOS EN QUE SE CONSTITUYE EN UN PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN CRISIS.

Autor: CP Ricardo Miguel Chicolino.

El desarrollo de este trabajo está orientado hacia la consideración de dos situaciones que afectan el principio de “capacidad contributiva” en el ámbito de imposición del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (ISIB), que finalmente provocan e incrementan el “efecto acumulativo” que caracteriza al tributo, lo que incide sobre el desarrollo de la actividad económica con sus efectos sobre la inversión y el empleo.

Todo ello partiendo de la base que se trata de un impuesto de características eminentemente territoriales, que por definición del “hecho imponible” previsto en los 24 códigos fiscales jurisdiccionales solo puede alcanzar el desarrollo de actividad – dicho genéricamente y sin obviar las especificidades previstas en cada norma – dentro del ámbito territorial de cada una de ellas, cuantificado a través de la medición de los ingresos y de una alícuota establecida conforme la actividad desarrollada.

I. Introducción

La afectación del principio de capacidad contributiva comienza a manifestarse en la primera parte del siglo pasado, también por la aplicación de un impuesto territorial, en una situación que analizada casi un siglo después se reitera no solo en cuanto a sus efectos, sino esencialmente en cuanto a su génesis.

Tomando como punto de partida los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) dictados en las causas “Ana Masotti de Busso y otro”¹ y “Mario B. Gaviña”², JARACH³ demostró como el máximo tribunal constitucionalizó el principio de “capacidad contributiva” como presupuesto indispensable que da sustento al ejercicio del poder tributario dentro de los cauces trazados por la Constitución Nacional (CN).

En tales sentencias, así como en otras que siguieron la saga⁴ el máximo tribunal estableció como doctrina que: *“La contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se lo establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien – persona de existencia visible o persona jurídica – propietario de él, esto es, titular de la riqueza que dicho inmueble constituye”*.

Conforme lo establecen los artículos 4^o y 16^o de la CN la igualdad ante la Ley constituye un principio elemental que no se puede juzgar adecuadamente sin considerar

¹ CSJN, Ana Masotti de Busso y otro c/Provincia de Buenos Aires, 7/4/1947.

² CSJN, Mario B. Gaviña vs Provincia de Buenos Aires, 4/12/1947.

³ Citado por Osvaldo Casas, “Presión Fiscal e Inconstitucionalidad” Editorial Depalma”, Pág. 105.

⁴ Fallos 210:284; 212:377; 221:160; 221:447; 234:568.

⁵ Artículo 4^o.- *El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.*(El subrayado y destacado me pertenece)

⁶ Artículo 16.- *La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.* (El subrayado y destacado me pertenece)

la condición de las persona que soportan el tributo – en este caso – en orden al carácter y la magnitud de la riqueza considerada como materia imponible, y, en el caso del impuesto territorial precisamente – *thema decidendum* de los citados fallo – su relación con el inmueble debe subordinarse a los principios que rigen su vinculación con el contribuyente.

El principio constitucional que emana de los citados artículos 4° y 16° de la CN establecen que la “capacidad tributaria” con relación a la misma especie de riqueza, para iguales circunstancias, el tributo debe ser igual para todos los contribuyentes.

En dicho contexto la CSJN resolvió que: “...ello sentado, tratase de saber si una contribución territorial cuyo porcentaje se gradúa en relación al valor total del inmueble, con prescindencia de que pertenezca a varios en condominio y de que, por consiguiente, la porción de la que cada uno es propietario vale menos, se conforma con las premisas que se acaba de enunciar.”

Por lo tanto, declara el máximo tribunal que “... el adicional establecido por la ley de contribución territorial de la Provincia de Buenos Aires ... es violatorio de los artículos 4° y 16° de la CN en cuanto se cobra a los condóminos atendiendo al valor total del inmueble con prescindencia del valor de la parte idea perteneciente a cada uno de ellos”.

En su obra, JARACH⁷ resume el criterio de la CSJN que consideró “violada la igualdad cuando se aplica, en el caso del condominio, la misma escala de la progresión que la ley establece sobre la valuación de los inmuebles y cuando ellos pertenecen a un solo propietario, fundándose en el hecho de que el condominio por el derecho civil es propietario exclusivo de su cuota parte, y, por lo tanto, debe ser sometido, como si fuera un propietario individual, a la misma alícuota o escala tributaria en relación a la cuota de condominio, y no al valor global de la propiedad”

En general la afectación de la capacidad contributiva es consecuencia de la aplicación de políticas estatales que poniendo foco en la recaudación no consideran la afectación de este principio constitucional, que se sustenta haciendo que la igualdad fiscal consiste en igualdad de tratamiento para los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones, en función de la manifestación de la riqueza que se pretenda captar por los respectivos hechos imponibles (HI).

Sostiene VILLEGAS⁸ que si bien la CN no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva, si lo hace implícitamente, agregando que ella es la base fundamental de la cual parten las garantías materiales en ella contempladas y que concede a los habitantes, tales como la: generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

La generalidad esta representada en la “no exención” de quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad elimina arbitrarios distingos excepto los fundados en la ausencia de capacidad contributiva o de razones extrafiscales; la proporcionalidad garantiza recurrir a la progresividad en la medida en que en forma cuantitativa no atente contra la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la confiscatoriedad se produce ante aportes

⁷ JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, 2° edición, T I, Pág. 143, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

⁸ Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 4° edición, T I Págs. 191 y 192, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987.

tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto publico que permite la capacidad contributiva del obligado.

También con referencia a la “igualdad” expresada como situación del individuo frente a las cargas públicas, la desigualdad frente a la ley perjudica en menor medida a la población económicamente más poderosa que tiene a su disposición los elementos necesarios para protegerse de ella.

II. La afectación de la capacidad contributiva en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos como consecuencia de considerar los ingresos país.

Puntualmente, analizaré la situación que genera la afectación de este principio constitucional en dos situaciones:

- a) El establecimiento de parámetros previstos en función de los ingresos país considerados gravados, no gravados y exentos por el ISIB.
- b) El incremento de alícuotas del ISIB establecido en función de parámetros que no respetan la incidencia de la inflación

II.1. Parámetros establecidos en montos de facturación que inciden en los cambios de alícuotas.

Las ordenanzas fiscales de cada jurisdicción definen anualmente los parámetros establecidos en montos de facturación que inciden directamente en las alícuotas aplicables en función de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Conforme lo dispone el art. 9° de la ley 23.548, sólo se puede gravar con el ISIB aquellas actividades que el contribuyente desarrolla dentro del ámbito territorial de una provincia, y la alícuota aplicable - respetando el principio de legalidad - debe estar establecida en forma igualitaria para todos los contribuyentes que están en igualdad de condiciones.

Sin embargo, es muy común observar en las respectivas ordenanzas tarifarias, que la alícuota se incrementa en función de los ingresos brutos gravados, no gravados y exentos de todo el país, correspondientes al período fiscal anterior, siendo éste un nuevo parámetro el que regula la alícuota aplicable en cada contribuyente y en cada jurisdicción,

Si bien cada jurisdicción mantiene como base imponible del tributo (BI) a las ventas o prestaciones de servicios realizadas en su ámbito jurisdiccional o la que surja de aplicar el coeficiente previsto en el CM atribuible a una jurisdicción determinada, el impuesto determinado marca la desigualdad para distintos contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones en función de la actividad desplegada en esa jurisdicción.

Esta situación violenta en algunos casos los principios de legalidad, igualdad ante la ley y capacidad contributiva, porque un contribuyente de CM que desarrolla actividad en más de una jurisdicción y obtiene en una jurisdicción determinada igual monto de ingresos que un contribuyente local, tributa a una alícuota mayor con iguales ingresos gravados en esa jurisdicción por el solo hecho de desarrollar actividad en otras jurisdicciones.

Si bien en la definición del hecho imponible (HI) del tributo en cuestión se observa en todos los códigos fiscales del país, la que reza: ***“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de (...), del comercio, industria, profesión, oficio,***

negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- ...”.

En los hechos, destacamos dos cuestiones que resultan importante evaluar a los fines de observar la situación que afecta los principios señalados:

- (i) un ISIB cuya característica es de un impuesto proporcional se transforma en un impuesto progresivo que se aplica solamente a los contribuyentes de Convenio Multilateral (CM), y,
- (ii) a los efectos de la determinación de la alícuota que corresponde aplicar se recurre a un parámetro conformado no solo por los ingresos gravados y exentos, sino también que comprende a aquellos ingresos que se encuentran fuera del ámbito de imposición del propio impuesto en cuestión.

Es así como el ISIB, como consecuencia de las alícuotas progresivas, queda desnaturalizado en su esencia e incurre en un supuesto de analogía con el impuesto a las ganancias, lo que se encuentra vedado por la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales (CFRF).

Esta analogía se podría verificar tanto respecto del hecho cuanto de la base imponible. Señalo que, respecto de la primera, los efectos impositivos de ambos tributos se despliegan a partir de la sola constatación de ingresos brutos obtenidos en el país y con absoluta independencia del lugar en que se hubiere desarrollado la actividad. En cuanto a la segunda, pues las dos gabelas toman como base de medición los ingresos del contribuyente.

II.2. Antecedentes jurisprudenciales.

II.2.1. Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán

En un antecedente que se identifica con la problemática desarrollada, recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán (CST) resolvió el caso “Petroarsa SA c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad” revocando la sentencia de la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativa, exponiendo aquellos precedentes que convalidaron la validez constitucional de los tributos progresivos y admitiendo la premisa que permite que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del ISIB aquí discutido), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro *“...que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales”.*

Para así decidirlo, el máximo tribunal provincial señaló que, contrariamente a lo sostenido por la sentencia recurrida, no se verificaban tales reproches pues el precepto legal impugnado no alcanzaba a privar, siquiera indirectamente, de sustento territorial al hecho generador como así tampoco a la base imponible del ISIB.

En ese sentido, especificó que la porción gravada por las distintas alícuotas previstas en el art. 1° del Código Fiscal de la Provincia de Tucumán (CFT - Ley local 8.834) se circunscribe a los ingresos provenientes de aquellas actividades que, por desarrollarse en jurisdicción de la provincia, ya estaban alcanzadas por el ISIB (cfr. art. 214 del CFT), limitados además por el régimen del CM para los contribuyentes comprendidos en sus disposiciones (cfr. art. 7°, ley ND 8.467, modificada por su similar 8.834).

Afirmó que: *“... considerar todos los ingresos del contribuyente por el desarrollo de cualquier actividad, dentro o fuera de la Provincia, en tanto manifestación de la capacidad contributiva global del sujeto obligado al pago a los fines de fijar progresivamente la alícuota final que éste debe abonar en concepto de ISIB - cuyo hecho y base imponibles respetan el sustento territorial -, condice con el reiterado criterio que sostiene que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del tributo, que así percibido será válido y legítimo en la medida que con ello no se grave específicamente actividades extraterritoriales.*

En consecuencia, hizo lugar al recurso de casación interpuesto por la demandada y fijó la siguiente doctrina legal: *“Incorre en arbitrariedad y, por ende, resulta descalificable como acto jurisdiccional válido, la sentencia que, distorsionando el alcance del requisito de sustento territorial, declara, por reputarlo violatorio de este último, la inconstitucionalidad de una norma provincial que establece un incremento diferencial de la alícuota correspondiente al ISIB en función de lo que el legislador local ha adoptado como parámetro indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado, siendo que el hecho y la BI de dicha gabela se mantienen debidamente dentro de los límites de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán.*

Es decir, que a los ojos del supremo tribunal de justicia de la Provincia de Tucumán, el hecho de que a los efectos de establecer la alícuota del ISIB aplicable en esta provincia se consideren los ingresos de todo el país obtenidos por el desarrollo de actividades gravadas, no gravadas y exenta, no genera desigualdad frente a la situación de un contribuyente local (que no es de CM) que mantiene un monto de ventas similares en el mismo ámbito territorial⁹.

Oportunamente, la Cámara consideró que el hecho de que la alícuota se fijara en función de las ventas gravadas, no gravadas y exentas del período fiscal inmediato anterior por cualquier actividad dentro o fuera de la provincia, colisionaba con el requisito de sustento territorial del tributo y constituía un exceso del fisco local.

II.2.2. Dictamen de la Procuradora General de la Nación

En primer término, el Dictamen analiza lo dispuesto en el art. 9° de la LCRF, que establece que el ISIB sólo puede gravar actividades que el contribuyente desarrolla dentro del territorio provincial. Por tal razón, si la alícuota se incrementa en función de los ingresos brutos obtenidos en todo el país ya no se limita a los ingresos obtenidos por la actividad desplegada en la provincia, sino que comprende también aquellos provenientes de otras actividades realizadas fuera del límite territorial, violentando así el precepto mencionado.

La procuradora señala en principio que, interpretar que se pueden considerar las ventas gravadas, exentas y no gravadas realizadas fuera de la Provincia de Tucumán tanto para conformar la BI como para fijar la alícuota es forzar la norma legal que establece la condición de territorialidad.

La postura contraria sostenida por el organismo de control implica una contradicción insalvable: por un lado negar que los ingresos obtenidos por actividades desarrolladas fuera de la Provincia de Tucumán formen parte de la base imponible de su ISIB - dado que ellos no resultan un “índice razonable para medir la riqueza producida” en el

⁹ Recordemos que hablamos de un impuesto de naturaleza esencialmente territorial.

territorio -, y en simultáneo, afirmar, que son “un índice razonable para medir la riqueza producida” en el territorio a fin de graduar la intensidad de la alícuota.

Expresa, que: “... para formar la base imponible o graduar la intensidad de la carga tributaria mediante el incremento o disminución de la alícuota, dichos ingresos generados por actividades desarrolladas fuera de la provincia son un baremo extraño para medir “la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico del Estado”.

De todas maneras, la procuradora mantiene la postura que esto no implica desconocer las amplias facultades provinciales para distribuir las cargas públicas ni cercenar sus legítimas atribuciones para gravar los actos, bienes y personas con la mayor o menor intensidad que se considere necesaria según la prudencia y sabiduría de cada gobierno, en tanto dicha intensidad no adopte como parámetro, tal como sucede en este caso, manifestaciones de capacidad contributiva ajenas a sus potestades territoriales, toda vez que ello constituye un inadmisibles desborde de tales poderes de imposición.

Finalmente, expresa que corresponde hacer lugar a esta presentación directa, ordena revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario y se dicte una nueva sentencia según lo aquí dictaminado.

III. La afectación de la capacidad contributiva en el ISIB como consecuencia del incremento indirecto de las alícuotas previstas.

Además de lo expresado en los acápites previos, la afectación del principio de capacidad contributiva se manifiesta también en el incremento de los parámetros que establecen la aplicación de diferentes alícuotas en función del monto de los ingresos país, conformados por los provenientes de operaciones gravadas, no gravadas y exentas del ISIB.

En la determinación de dichos parámetros no se respeta la incidencia de la inflación. Esta situación hace que la imposición en el ISIB de muchas empresas que estaban alcanzadas a la alícuota mínima o general por no superar dicha condición objetiva de medición, en períodos fiscales siguientes quedaron alcanzadas a la alícuota máxima sin que se hayan manifestados cambios cuantitativos en el volumen de sus negocios.

Por ejemplo, esta situación se manifestó a lo largo de los últimos años en dos de las principales jurisdicciones del país, conforme lo siguiente:

II.3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La Ordenanza Tarifaria establece para el año 2015 que la actividad industrial está alcanzada por la alícuota del 1% para los casos en que el monto total de facturación (ingresos gravados, no gravados y exentos) del año calendario inmediato anterior supere la suma de \$ 24.000.000, mientras que para los montos inferiores a dicho parámetro está exenta.

Respecto de la comercialización de bienes quedaron gravados con la alícuota del 5% en la medida en que los montos de facturación superasen la suma de \$ 49.000.000.

Si tales montos se actualizaran considerando simplemente los efectos de la inflación en los precios, para el año 2016, los mismos debieron ser para cada actividad de \$ 28.125.186 y \$ 57.422.244, en tanto que en la Ordenanza de dicho año se mantuvieron en los mismos valores que en el año 2015, es decir, \$ 24.000.000 y \$ 49.000.000.

Dicha situación generó un cambio de alícuota para aquellos que comercializando menos que en el año 2015 pasaron a estar gravados en la actividad industrial, o, a tributar con una alícuota del 5% cuando en el año anterior lo hicieron con una alícuota del 3%.

Idéntica situación se verificó en el año 2017, en el que se mantuvieron los valores de facturación de \$ 24.000.000 y \$ 49.000.000, mientras que por los efectos de la inflación debieron ser de \$ 37.852.955 y \$ 77.283.116, respectivamente, situación que generó que cada vez industrias o empresas más pequeñas queden alcanzadas con las alícuotas más altas.

Si bien en esta jurisdicción la situación se revirtió para la actividad industrial respecto de los montos de facturación que pasaron a estar alcanzados en la medida en que superasen la suma de \$ 75.000.000 para el año 2018, el incremento registrado en la alícuota que del 1% pasó al 2%, atemperó el efecto deseado en favor de los contribuyentes, porque con menos contribuyentes se recaudó el mismo impuesto, tal vez.

La actitud de la AGIP fue totalmente distinta para la actividad de comercialización de bienes, en la que los montos actualizados por inflación para quedar alcanzados a la alícuota del 5% debieron ser de \$ 96.445.928 y sin embargo se mantuvieron en \$ 55.000.000.

Para el año 2019 la exención para la actividad industrial se aplicaba en la medida que los ingresos país no superasen la suma de \$ 97.500.000 cuando en realidad por los efectos de la inflación dicha condición debió ser de \$ 110.743.000; de la misma manera para el 2020 debió ser de \$ 170.358.000 en vez de \$ 130.650.000, para el 2021 de \$ 231.793.000 en vez de \$ 170.000.000; para el 2022 de \$ 350.100.000 en vez de \$ 243.100.000 y finalmente para el año 2023 de \$ 681.922.000 en vez de \$ 425.425.000.

La misma situación se observa en la actividad comercial que en el año 2019 se aplicó una alícuota del 3,75% en la medida que los ingresos país no superasen la suma de \$ 71.500.000 en vez de \$ 142.398.000, para el 2020 debió ser de \$ 219.055.000 en vez de \$ 96.000.000, para el 2021 de \$ 298.222.000 en vez de \$ 125.000.000, para el 2022 de \$ 450.141.000 en vez de \$ 179.000.000 y para el 2023 de \$ 876.845.000 en vez de \$ 313.500.000.

En conclusión, la falta de reconocimiento en su justa medida de los efectos de la inflación sobre los parámetros de ventas a partir de los cuales se aplica una alícuota más alta, hizo que un mayor número de empresas más pequeñas quedarán alcanzadas por la alícuota más alta prevista para cada actividad.

II.2.2. Provincia de Buenos Aires

La Ordenanza Tarifaria de esta jurisdicción estableció que la actividad industrial estuviese alcanzada con una alícuota del 1% en los casos en los que el monto total de facturación (ingresos gravados, no gravados y exentos) del año calendario inmediato anterior superase la suma de \$ 60.000.000, mientras que para los montos inferiores a dicho parámetro está exenta.

Respecto de la comercialización mayorista de cosas muebles está alcanzada con la alícuota del 5% para montos de facturación mayores a \$ 40.000.000.

Dicha situación para el año 2017 se manifestó de la siguiente manera:

- a) La actividad industrial quedó alcanzada a la alícuota del 1% para los casos en que la facturación superase la suma de \$ 78.000.000 cuando el monto actualizado por inflación debió ser de \$ 98.632.387.
- b) La actividad de venta de bienes quedó alcanzada a la alícuota del 5% cuando el monto de facturación superase la suma de \$ 52.000.000 cuando en realidad el monto actualizado por inflación debió ser de \$ 63.088.258.

De esta manera llegamos al año 2021 en el que el monto actualizado para la actividad industrial de acuerdo con la inflación oficial debió ser superior a \$ 365.169.914 para quedar alcanzado a la alícuota del 1.5% y sin embargo fue de \$ 117.000.000; en tanto, que para la actividad de venta de bienes el monto para quedar alcanzado a la alícuota del 5% debió ser de \$ 243.446.609 y se estableció en \$ 78.000.000. Para el año 2022 debió ser de \$ 551.193.000 en vez de \$ 235.170.000 para la actividad industrial y de \$ 367.462.000 en vez de \$ 156.780.000 para la actividad comercial; en el año 2023 de \$ 1.073.687.000 en vez de \$ para la actividad industrial y de \$ 715.791.000 en vez de \$ 305.721.000 para la actividad comercial.

Siendo que en esta jurisdicción se encuentran radicadas la mayor cantidad de PYMES del país, en cada período fiscal cada vez una mayor cantidad de ellas pasaron a estar alcanzadas a una alícuota mayor (dado que se incrementó del 1% al 1.5%) en la actividad industrial, como así también en la actividad de comercialización de bienes muebles.

IV. Conclusiones.

IV.1. – Respecto la consideración de los ingresos país gravados, no gravados y exentos.

coincido con el argumento central sostenido por la PGN Dra. Laura Monti porque el establecimiento de las tales alícuotas en función de los montos de ventas obtenidas en todo el país violenta el principio de territorialidad que caracteriza al impuesto en cuestión, causando la inconstitucionalidad de la norma que lo establece.

Dicha situación se agrava aún más al considerar las ventas no gravadas, es decir aquellas que directamente se encuentran fuera del ámbito de imposición.

Tampoco el argumento de la progresividad es válido para sostener la postura de la justicia tucumana. Se dice que un impuesto es progresivo por sus formas cuando sus alícuotas siguen en conjunto una escala ascendente más que proporcional a mayor monto de materia imponible, vale decir que el tipo del impuesto crece a medida que aumenta la base tomada para el cálculo, ya sea la renta, el capital o las condiciones personales del contribuyente.

Surge de la definición legal que para lograr la progresividad debe existir una relación directa entre la alícuota y la materia imponible que resulta alcanzada por el impuesto, situación que en este caso no se da porque **se considera una alícuota que se determina en base a información totalmente desvinculada de la materia imponible asignable a la Provincia de Tucumán.**

Dicha situación afecta indudablemente el principio de igualdad porque dos contribuyentes con similares ventas en la Provincia de Tucumán tributan a escala distintas en la medida en que uno de ellos realice ventas en otras jurisdicciones.

Además – si bien no es *thema decidendum* de este caso -, tal como ocurre en la mayoría de las jurisdicciones del país, la situación se agrava cuando los montos de ventas que determinan la alícuota aplicable no se actualizan al ritmo de la inflación y **convierten al ISIB** en totalmente regresivo o al menos en degresivo.

Se dice que un impuesto es degresivo cuando el límite superior termina siendo bajo y para los contribuyentes que quedan alcanzados con esa alícuota el tributo se transforma en proporcional, con lo cual se diluye el argumento de la progresividad que sostiene la Provincia de Tucumán, en este caso.

Los fiscos, a sabiendas de que su postura antojadizamente recaudatoria termina en planteos de esta índole, solo consiguen el desgaste no solo de los contribuyentes sino también de los sistemas de protección que ellos utilizan, y, que constantemente se encuentren con casos análogos que solo dilatan las resoluciones que oportunamente deben tomar los fiscos en las primeras instancias de cada caso, o directamente, sería importante que las resoluciones judiciales consideren la inconstitucionalidad de estas normas por violentar lo dispuesto en el artículo 9° de la LCFR (Ley 23.548)

En el caso, tomamos como prueba testigo los parámetros definidos para la actividad industrial y mayorista, correspondientes a las jurisdicciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) y de la Provincia de Buenos Aires (PBA).

Como corolario de este simple análisis se concluye en que durante los períodos señalados y en el ámbito territorial de ambas jurisdicciones se incrementó sustancialmente la carga tributaria de las empresas, pero no de cualquier tipo de empresas, sino especialmente de las PYMES, que por sus características son las generadoras de empleo por excelencia.

Este criterio recaudatorio, aplicado en forma conjunta con el avergonzante régimen de “empréstitos forzosos” ideado a través de las más de 350 resoluciones generales que existen entre todas las jurisdicciones del país que establecen innovadores regímenes de recaudación y que provocaron que los saldos a favor acumulados en algunas provincias en ciertos momentos históricos del país representaran muchos meses de recaudación en cada una de ellas.

La creación de este sistema perverso de incrementos de alícuotas y de proliferación de regímenes de recaudación genera una niebla tal que no permite visualizar quienes son los que incitan a la evasión, si son:

- a) Los contadores que tienen en sus carteras un menú de exitosos planes de evasión, o,
- b) Los funcionarios que por combatirla la potencian.

Si bien, como es sabido, cada uno de ellos se combate con distintas herramientas legales, ya sea a través de la declaración de inconstitucionalidad de las normas en el ámbito judicial, o, por medio de las sanciones que correspondan en el caso de evasión, la lentitud de la justicia hace que tome vigencia el viejo adagio que dice “la justicia que es lenta no es justicia”.

IV.2. – Respecto del incremento indirecto de las alícuotas.

Sin dudas que el contexto planteado en el acápite III representa una manifestación adicional de otra situación que afecta el principio de capacidad contributiva, que se ve reflejada en los dos distintos criterios utilizados por las jurisdicciones, que representan:

- a) Tablas de alícuotas progresivas que dividen el padrón de contribuyentes al categorizarlos en:
1. Contribuyentes pequeños alcanzados con una alícuota menor con un rango de facturación país (conformado por ingresos gravados, no gravados y exentos) que no supere el monto establecido por las respectivas leyes impositivas.
 2. Contribuyentes alcanzados con el alícuota general conformados por quienes superan el monto indicado en a) pero igual o inferior al indicado en c).
 3. Grandes contribuyentes alcanzados con una alícuota máxima para la actividad conformados por quienes superan el monto establecido en forma anual por la respectiva ordenanza impositiva.
- b) Un parámetro establecido para las distintas actividades que representa el límite a partir del cual se aplica la alícuota máxima y siendo igual o menor al mismo se aplica la alícuota general.

En cualquiera de ambas situaciones los criterios planteados merecen la misma crítica dado que consideran los ingresos país (gravados no gravados y exentos) registrados en el período fiscal inmediato anterior, pero, además, ingresos no se encuentran actualizados siguiendo los efectos de la inflación.

Tal situación genera la consecuencia de que en cada año mayor cantidad de pequeños contribuyentes o contribuyentes alcanzados por la alícuota general se mudan hacia la categoría siguiente sin registrar un incremento genuino de ventas.

Lo descripto implica que con menores ventas que en el período fiscal inmediato anterior pasan a tributar con una alícuota más elevada.

La situación descripta resulta agravada por el establecimiento de regímenes de recaudación con alícuotas establecidas cuya sumatoria supera a la alícuota aplicada conforme los criterios indicados en los puntos 1, 2 y 3 del inciso a) y del inciso b) este acápite.

Todo ello pese a que, por ejemplo, la CACA Sala II de la Provincia de Tucumán declaró la inconstitucionalidad de la RG N° 80/2033 de la DGR dado que: *“... En un acto genuino de retención, el agente designado es deudor y pagador de una prestación determinada, en tanto que quien la brindara, habida cuenta su carácter de contribuyente del gravamen, recibirá en pago una suma disminuida a causa de la retención practicada por parte de dicho agente”* y que ello no satisface en forma completa la obligación tributaria principal, pero la descuenta, de modo tal que el antepago efectivizado accede a aquella y la reduce.

Sobre la *cuestión* sujeta a debate se argumenta que el análisis debe prestar especial atención al derecho tributario material y sustantivo, haciendo hincapié en la legalidad y en la no afectación de la capacidad contributiva porque por su conducto se involucran la igualdad, la propiedad y la razonabilidad de los actos públicos.

En el caso se observa una generación de permanente saldo a favor como consecuencia de la aplicación de los regímenes de recaudación, que genera una afectación al principio de legalidad como límite formal al poder de imposición, que se ve vulnerada mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa que genera el ISIB, la que se pretende justificar con la existencia de una RG N° 80/2003.

En los hechos tales saldos a favor representan empréstitos forzosos y gratuitos que los contribuyentes están obligados a concederles a las provincias mediante un mecanismo que violenta además de otros principios, esencialmente, el de “capacidad contributiva”.

