

TÍTULO:	LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: INCREMENTO INDIRECTO DE LAS ALÍCUOTAS PREVISTAS
AUTOR/ES:	Chicolino, Ricardo M.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)
TOMO/BOLETÍN:	XV
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

RICARDO M. CHICOLINO

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: INCREMENTO INDIRECTO DE LAS ALÍCUOTAS PREVISTAS

Continuamos con el análisis iniciado y publicado en la revista PIBA del mes anterior respecto de la vigencia de ciertas situaciones que afectan el principio constitucional de capacidad contributiva en el ámbito del impuesto sobre los ingresos brutos incrementando su "efecto acumulativo".

I - LA AFECTACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS COMO CONSECUENCIA DEL INCREMENTO INDIRECTO DE LAS ALÍCUOTAS PREVISTAS

Además de lo expresado en el artículo referido⁽¹⁾, 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 impuesto sobre los ingresos brutos.

En la determinación de dichos parámetros no se respeta la incidencia de la inflación. Esta situación hace que la imposición en el impuesto sobre los ingresos brutos de muchas empresas que estaban alcanzadas a la alícuota mínima o general por no superar dicha condición objetiva de medición, en períodos fiscales siguientes, quedara alcanzada 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:

1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La ordenanza tarifaria establece para el año 2015⁽²⁾ 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 ascender para cada actividad a \$ 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.

2. Provincia de Buenos Aires

La ordenanza tarifaria de esta jurisdicción⁽³⁾ 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 \$ 458.581.500 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.

II - CONCLUSIONES

Respecto del incremento indirecto de las alícuotas

Sin dudas que el contexto planteado en el acápite I 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:

1. En 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. En contribuyentes alcanzados con la alícuota general, conformados por quienes superan el monto indicado en a), pero igual o inferior al indicado en c).

3. En 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 -las planteadas en el artículo anterior y en el presente-, 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 que 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 descrita 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 Cámara Contencioso Administrativa, Sala II, de la Provincia de Tucumán⁽⁴⁾ declaró la inconstitucionalidad de la resolución general 80/2003 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 impuesto sobre los ingresos brutos, la que se pretende justificar con la existencia de una resolución general 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".

Para finalizar, *"...el principio de capacidad contributiva refleja la racionalidad del derecho. Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos ... **la capacidad contributiva se enmarca en los límites de la capacidad económica, de tal modo que no podría sobrepasarla, y si procede restar de ella, de la capacidad económica, por justicia elemental, los recursos económicos mínimos que requiere la existencia humana, cuando el estilo del tributo lo permite, para hacer posible la libertad y proteger la dignidad de la persona"***.

Notas:

(1) ERREPAR, [PIBA, N° 177, noviembre/2023](#)

(2) [L. \(Bs. As. cdad.\) 5238](#)

(3) [L. \(Bs. As.\) 14653](#)

(4) "[Fonseca SA c/Prov. de Tucumán - DGR s/inconstitucionalidad](#)" - Cám. Cont. Adm. Tucumán - Sala II - 27/8/2020