

LA NEUTRALIDAD EN LA TRIBUTACIÓN

Jorge Munguía¹

RESUMEN

Entre los principios más pregonados en un sistema tributario, encontramos con frecuencia el principio de neutralidad, que proviene de la ciencia económica. Sin embargo, hemos podido relevar cierta confusión a la hora de citar este principio, lo cual podría llevar a debates equívocos respecto del mismo. El objetivo de este trabajo, partiendo de la lectura de textos de economía y derecho, es intentar echar luz sobre el verdadero significado de este principio, y la aplicación práctica del mismo. De la investigación realizada, pudimos relevar la existencia de varias dimensiones del principio de neutralidad, que, bien entendidas y aplicadas, permiten de una mejor comprensión y contexto a las decisiones del legislador y las posiciones del analista jurídico.

Palabras clave: Sistema Tributario, Principios, Neutralidad.

¹ Contador Público (Universidad Nacional del Sur). Magister en Derecho Tributario (Universidad Austral), Profesor adjunto de la cátedra de Teoría y Técnica Tributaria I y Asistente de docencia de la cátedra de Contabilidad Básica (Universidad Nacional del Sur). Correo: jmun-guia@uns.edu.ar. ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-7554-9758>

1. INTRODUCCIÓN

Desde los tiempos de Platón, los filósofos han debatido el papel del Estado y la función económica del mismo. La evolución histórica de esta discusión nos permite identificar una primera etapa en la que la función del Estado se definía como la de garantizar los clásicos derechos liberales (justicia, seguridad, libertad de expresión, de culto, de voto, de circulación y, en general, protección de las libertades individuales), posteriormente se agregaron los llamados derechos de segunda generación (derechos sociales, como salud, vivienda y educación), y, últimamente, se completa la evolución del rol del Estado con los derechos de tercera generación (ecología, minorías, diversidad).

A la verdad evidente de que en un Estado de Derecho, la garantía de todos estos derechos depende de los gobiernos, hay que agregar su corolario lógico: los derechos cuestan dinero: “... *los derechos tienen dientes...*” (Holmes y Sunstein, 2011, p. 33). La protección de los derechos se traduce, en la práctica en los programas de gastos gubernamentales, los que se ven reflejados en los presupuestos, y nos introducen en la temática de las Finanzas y la Contabilidad Pública.

¿Cómo obtiene el Estado el dinero que necesita para financiar sus programas de gastos?

Si bien en el corto plazo, las necesidades del Estado se pueden financiar por la vía de créditos, emisión monetaria, explotación de bienes patrimoniales del Estado (empresas públicas), o venta de los mismos (privatizaciones, por ejemplo), en el largo plazo, los países deciden de qué manera van a extraerse los recursos necesarios de las economías domésticas (sujetos no-empresas) y de las empresas, para aplicarlos a la obtención de bienes colectivos (consumo e inversión).

Este mecanismo de largo plazo, es, muy principalmente, la tributación. Aunque existen también otras fuentes (como las multas y sanciones, y los ingresos provenientes de gestiones del Tesoro), el sistema tributario es central en la financiación del Estado.

Ahora bien: en sus orígenes, los tributos eran establecidos por quienes tenían poder, respecto de los que no lo tenían. El sistema tributario se basaba, en este marco, en una relación de poder, sujeto a la voluntad o necesidades de quien ejercía el mismo.

Jouvenel (2008) hace un interesante relato de cómo el poder (el “minotauro”), fue avanzando en Europa, desde el siglo XI (cuando comienzan a formarse los primeros estados modernos). Al principio, las guerras eran muy pequeñas, porque el poder era muy pequeño y no disponía de las dos palancas esenciales para la guerra: el servicio militar y el derecho a gravar con impuestos... *“pero el poder se esfuerza en crecer”*. La guerra de los Cien Años, con su sucesión de breves campañas que debieron financiarse sucesivamente, hizo preciso que los reyes visitaran los distintos centros, reunieran al pueblo, expusieran sus necesidades y requirieran su ayuda. Al final de la guerra, en la Francia medieval, la costumbre del sacrificio permitiría el establecimiento de un impuesto permanente (la *talla*), para sostener un ejército permanente.

Del otro lado de la Mancha, años antes (1215), los barones ingleses habían logrado imponer al rey Juan Sin Tierra, la Carta Magna, por la que se estableció el famoso principio *“no taxation without representation”*, luego replicado en la revolución estadounidense (1776), y, con otras connotaciones, en la revolución francesa (1789 – *liberté, égalité, fraternité*).

A estos avances de tipo político, siguieron los estudios económicos respecto de la naturaleza y grado de aplicación de los tributos.

Generalmente suele adjudicarse a Adam Smith la enunciación de las cuatro máximas en relación a los tributos en general, que son: a) Equidad: los particulares deben contribuir al mantenimiento del Estado tanto como ello sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades económicas; b) Certeza: los tributos deben establecerse de manera precisa y clara, evitando la arbitrariedad; c) Conveniencia: la forma de recaudación de los tributos debe ser la más conveniente para el contribuyente; d) Economía: los tributos deben ser recaudados de forma tal que provoquen un costo de recaudación mínimo (Smith, 1904).

Los principios elaborados por Smith, fueron discutidos y reelaborados con el correr de los siglos. Así, Due (1968) planteó, respecto del principio de neutralidad económica, que *“el sistema tributario debe concebirse de tal manera que elimine toda interferencia con la óptima distribución y uso de los recursos”*.

Contrapuesta a esta visión, otros autores plantean que el sistema tributario debe utilizarse para asegurar el equilibrio económico y el empleo total de los factores de la producción (Heller, 1969, p.16).

En esta contraposición entre la neutralidad y la intervención en la economía, habremos de centrar nuestro trabajo, para intentar dilucidar de qué hablamos, cuando hablamos de “neutralidad en la tributación”.

2. OTRAS VOCES

Martín (1980, p.19) menciona la existencia de algunos postulados de una política tributaria ideal que han resistido la prueba del tiempo: los denominados *principios superiores de la tributación*, creados en el siglo XVII por William Petty, perfeccionados por Pietro Verri, y enunciados por Adam Smith, según hemos visto anteriormente.

El principio de Economía contiene al de Neutralidad: “*cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionaban empleo y mantendrían un gran número de personas*” (Smith, 1904).

Esta línea de pensamiento, se repite en todos los economistas clásicos, pero la crisis del estado liberal de derecho hace que surjan dos concepciones distintas respecto de la actividad financiera del Estado: a) Por un lado, aquellos que centran su atención en la justicia tributaria, y b) Por el otro lado, quienes ven en el tributo un instrumento que permite incidir en el sistema económico y social, de manera de propender al bienestar material y social de la comunidad (Salinas Arambide, citado por Lalanne, 2002).

Entre quienes sostienen la postura de la *justicia tributaria*, encontramos a los que postulan conceptos tales como la capacidad contributiva y la interdicción de la arbitrariedad (pilares de los sistemas tributarios de las modernas constituciones nacionales del Reino de España o la República de Italia).

Por el contrario, existen autores como Tipke, citado por Lalanne (2002), que postulan que el moderno derecho tributario tiene una doble finalidad: la obtención de recursos, y la dirección de la economía, para redistribuir rentas y patrimonios. Esta posición la hallamos reflejada, por ejemplo, en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, que postula que la obtención de ingresos puede llegar a ser un fin secundario, en la configuración de los impuestos.

La autorizada pluma de Pérez de Ayala, también citado por Lalanne (2002), sostiene una posición crítica del principio de neutralidad, al decir que “*la menospre-*

ciada contribución de los gastos públicos al progreso económico, ha determinado una visión pesimista del impuesto, que se manifiesta en la idea de que este debe ser neutral, cuando en realidad es un instrumento de la política económica”.

Y se repite la postura en otros autores, como Sastre (1997): “la idea de un sistema impositivo al margen de las fuerzas económicas se ha vuelto tan inconcebible, que hoy casi no se discute sino sólo en términos de la medida de su injerencia y su orientación. Los impuestos de la modernidad no solo sirven para cubrir gastos, sino también para propósitos de bienestar, redistribución e impulso económico ... *El postulado de la neutralidad como bandera de las finanzas liberales, ha perdido su pureza simbólica”.*

En línea con lo anterior, Bara (2004) ha dicho que “la neutralidad tributaria estricta es un objetivo imposible de cumplir. El mundo real es imperfecto y sólo pueden lograrse situaciones de *second best*, donde es difícil encontrar reglas generales”.

Todo indicaría que el clásico *óptimo de Pareto*² habría quedado obsoleto por el transcurso del tiempo y la evolución de la disciplina tributaria, pues no necesariamente da por resultado una distribución socialmente deseable de los recursos, al no incorporar variables como la igualdad o el bienestar del conjunto de la sociedad.

Sin embargo, paradójicamente, modernos estudios referidos a la Hacienda Pública³, así como las recomendaciones de la OCDE, vuelven sobre la conveniencia de adoptar una actitud de neutralidad frente a determinados procesos económicos (como, por ejemplo, las reorganizaciones empresariales).

Como vemos existe cierta dispersión en la consideración y aplicación del principio de neutralidad, lo que nos lleva a coincidir con González Páramo (2004), quien sostiene que “*uno de los principios más proclamados pero peor comprendidos y trasladados a la política tributaria, es el de neutralidad en la tributación”.*

² El *óptimo de Pareto* se define como la mayor y más completa combinación posible de mercancías, dados los recursos y la tecnología existente. *Vid.* Paul Samuelson y William Nordhaus, *op. cit.*, pág. 637.

³ Tales como el “*Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*” (conocido como “*informe Carter*”, Canadá, 1966, o las recomendaciones de la International Fiscal Association, “*Cahiers de Droit Fiscal International*”, Vol. 55, pág. 1/45, ambos citados por Rubén Asorey, *op. cit.*, pág. 22

3. ALGUNAS PRECISIONES

Es muy interesante y acertada la distinción que hace Bertazza (2019), al referirse a la función de los Estados modernos, donde separa las funciones financiera, económica y social. La primera, que se ensambla con el principio de neutralidad del tributo, consiste en asignarle una misión recaudatoria, esto es, allegar fondos al erario. La segunda se materializa en ser un instrumento de intervención del poder público en las variables macroeconómicas. En tanto que la tercera funciona en la regulación de cuestiones sociales, desalentando el consumo de productos que se entienden nocivos, buscando promover el equilibrio medioambiental, y desactivar los conflictos sociales. De tal manera, ubica dentro de la función financiera a la aplicación del principio de neutralidad, admitiendo su desatención por cuestiones económicas o sociales.

En línea con lo anterior, Samuelson y Nordhaus (1990, p.880) identifican cuatro funciones económicas del Estado actual: a) Establecer el marco jurídico de la economía (las leyes que regulan la manera en que se interrelacionan los agentes económicos: propiedad, libertad de expresión, sistema judicial, sistema político, contratos, sindicatos, responsabilidades, etc.), b) Determinar la política macroeconómica (inflación, tipo de cambio, empleo, desarrollo, etc.), c) Determinar la política microeconómica (regulación de las fallas del mercado: monopolios, contaminación, asignación de recursos, minorías, etc.), y d) Redistribuir la renta (jubilaciones, salud pública, niñez, etc).

Con estos dos antecedentes *in mente*, podríamos arriesgar una primera precisión: la aplicación del principio de neutralidad tendrá que ver con la función que el Estado está desempeñando:

- a. Cuando el Estado actúa como Hacienda Pública, es decir, cuando debe afectar las economías de los particulares en búsqueda de recursos para hacer frente a los gastos necesarios para llevar adelante su cometido, dicha afectación debiera respetar el principio de neutralidad.
- b. En cambio, cuando el Estado actúa en su rol de ordenador del sistema económico, regulando la inflación, el desempleo, el crecimiento, en este caso, el principio de neutralidad pasa a un segundo plano, pues, justamente, se busca influir en las decisiones.
- c. Lo mismo ocurrirá cuando el Estado actúa en su rol de restablecedor de los desequilibrios sociales, donde lo que busca es todo lo contrario: afectar las conductas económicas de los agentes.

En la ejecución de estos roles, la tributación aparece como un instrumento formidable para contribuir al logro de los objetivos que se planteen para cada una de estas funciones. Desde el diseño y conformación del sistema tributario, hasta la implementación y reglamentación de cada uno de los tributos y sus institutos, la posibilidad que tiene el gobierno de incidir positiva o negativamente sobre las decisiones de los particulares, es muy importante, y de ahí la importancia de entender si el Estado debe o no debe ser neutro, y neutro respecto de qué.

En una interesante exploración de esto último, Albillos Fernández (2000) postula que partiendo de la combinación del principio de neutralidad con otros principios de la tributación, se pueden derivar dos subtipos de neutralidad: a) la *neutralidad en la distribución*, fruto de la combinación de neutralidad y equidad, que tendría aplicación a nivel macroeconómico, por su influencia en los agregados de la economía, y b) la *neutralidad en la asignación*, fruto de la combinación de neutralidad y eficiencia económica, cuya incidencia estaría más relacionada con las decisiones microeconómicas de los agentes. A continuación, exploraremos estas dos definiciones de la neutralidad.

4. NEUTRALIDAD EN LA DISTRIBUCIÓN

Como hemos postulado, el sistema tributario tiene una grave incidencia sobre los agregados económicos que conforman la macroeconomía: la demanda agregada, la oferta agregada, la inflación, el desempleo y el mercado del trabajo, las tasas de interés y su relación con la inversión agregada, el consumo y el ahorro, entre otras, son variables particularmente sensibles a los cambios que se introducen en el diseño u organización del sistema tributario (González Páramo, 2003).

El estudio de la macroeconomía es relativamente reciente, ya que los economistas clásicos basaban sus análisis en las decisiones individuales de los agentes económicos, en un mercado determinado y con unas condiciones determinadas; sin embargo, la gran crisis del '30 vino a introducir un cambio en esta manera de ver la cuestión, focalizándose en los grandes movimientos de la economía, y haciendo abstracción de una gran cantidad de magnitudes y hechos relacionados con los agentes económicos considerados individualmente.

Los flujos macroeconómicos de ahorro e inversión, o de consumo, se encuentran muy afectados por los impuestos a la renta y sobre el patrimonio. Un ejemplo de

ello fue el cambio que implicó en nuestro sistema tributario, la imposición sobre las rentas y los activos financieros a partir de 2018, lo cual produjo la salida masiva de fondos de inversión extranjeros y los ahorristas locales, lo cual, a su turno, tuvo efectos sobre el nivel de reservas, el tipo de cambio y las tasas de interés (esto fue muy evidente a partir de abril de 2018).

Otro ejemplo de cómo se afectan los agregados económicos, podemos hallarlo en el mercado de trabajo, donde el paulatino cambio en la tributación de las remuneraciones a partir del año 2013, convirtiendo al impuesto sobre la renta en un impuesto prácticamente mensual y más recientemente, cedular, ha conducido, en aquellas actividades donde la curva de oferta del trabajo es elástica, a un aumento de los salarios brutos que pagan las empresas, desanimando la demanda agregada de trabajo por los mayores costos asociados a la contratación de personal. En tanto que, en aquellas actividades con curvas de oferta inelásticas, hemos visto una reducción en la producción de horas extra, trabajo en fines de semana y feriados, y todo otro incentivo a una mayor productividad a cambio de un mayor salario.

Para evitar estos efectos indeseados en los agregados económicos, se postula la *neutralidad en la distribución*, que implica que los cambios que se introduzcan en los tributos deben respetar el grado de equidad fiscal de la situación previa, evitando que los excesos provocar distorsiones respecto de determinadas variables macroeconómicas como la oferta laboral o la utilidad marginal del consumo.

En otras palabras, se dice que una determinada reforma del sistema tributario es neutral en cuanto a su distribución, cuando el cambio propuesto (por ejemplo, la creación de un nuevo impuesto), articula con una modificación en la estructura de otros tributos, de manera que compense los efectos en todos los niveles de ingresos. Así, al estar compensados ambos efectos, se mantienen constantes la oferta de mano de obra y la utilidad marginal del consumo. Esta reforma cumpliría con el principio de neutralidad⁴.

Un ejemplo de aplicación de esto, fueron las reformas tributarias del año 1986, impulsadas por el gobierno de Ronald Reagan (las “*reaganomics*”), que intentaron ser la aplicación de este tipo de neutralidad fiscal: para promover la oferta agregada, se impulsó una rebaja impositiva de las alícuotas marginales supe-

⁴ Para mayor desarrollo, se recomienda la lectura del trabajo de Kaplow, Louis: “*A distribution-neutral perspective on Tax expenditure limitations*”, The University of Chicago Press Journals, 31 (1) <https://www.journals.uchicago.edu/doi/full/10.1086/691086>

riores para las personas humanas (los últimos eslabones de la escala progresiva), y un incremento en la base imponible (eliminación de lagunas, exenciones y preferencias). De esta manera, se pretendía beneficiar a quienes estaban en mejor posición para impulsar la oferta agregada, lo cual, finalmente redundaría en una baja en los precios que beneficiaría al resto de la economía. Pero para sostener el equilibrio fiscal, era necesario actuar sobre la base imponible: quienes iban a cargar con el peso de financiar esta política, se verían beneficiados por los resultados del incremento de la oferta agregada⁵.

La neutralidad fiscal en la distribución, podría ser válida a efectos del diseño de las políticas fiscales y económicas que aplica cada nación, pero tiene como limitación el no ser aplicable a procesos de integración supranacionales, como el que se lleva a cabo en la Comunidad Europea (Albillos Fernández, 2000).

Asimismo, aun cuando una de las principales herramientas para lograr esta neutralidad, es trabajar con las escalas de progresividad del impuesto a la renta, los estudios respecto de las relaciones entre progresividad, equidad y distribución, no arrojan resultados concluyentes (Argimón et al., 1986).

5. NEUTRALIDAD EN LA ASIGNACIÓN

La otra definición de la neutralidad (*la neutralidad en la asignación*), tiene como objetivo no distorsionar las conductas de los agentes económicos individuales como consecuencia de la imposición. Es la definición de Smith: un impuesto se considera neutral cuando no constituye un obstáculo en la toma de decisiones de los agentes económicos, de modo que dichas decisiones se basen en criterios de rentabilidad, liquidez y seguridad, y en la búsqueda de la eficiencia productiva y la competitividad en el mercado.

Se buscaría así, que el sistema tributario incida lo menos posible en la asignación de recursos realizada por los agentes económicos en un mercado competitivo. A diferencia de la neutralidad en la distribución, en que el Estado debe velar por lograr compensar los efectos de los cambios tributarios con la principales variables macroeconómicas, aquí nos encontramos con una mirada más microeconómica.

⁵ Las evidencias empíricas son ambiguas en cuanto al logro de tal objetivo, ya que la función de utilidad sobre los beneficios del incremento de la oferta agregada, no logró compensar los incrementos en los tributos.

Los costos de la falta de neutralidad tributaria se miden en términos del efecto-renta (transferencia de recursos de un agente económico a otro), y del efecto-sustitución (reemplazo de una decisión racional, por una opción gravada a menor alícuota). La evasión, la elusión, la atracción al riesgo, la construcción de estructuras jurídicas sofisticadas, la elección del lugar de residencia, constituyen decisiones concretas que los contribuyentes pueden llegar a tomar frente a normas que no sean neutrales.

Se ha dicho que, cuando no existe un fundamento adecuado para la diferenciación en el tratamiento fiscal, toda norma que vulnere el principio de neutralidad no tiene sino consecuencias negativas para el conjunto de la economía (González Páramo, 2003). Sin embargo, en determinadas situaciones, el principio de neutralidad en la asignación debe ceder. Ello ocurre cuando nos enfrentamos a fallas del mercado (monopolios, oligopolios, etc.), costos de administración tributaria (sistemas de retención y percepción de impuesto sobre los ingresos brutos, impuestos sobre los débitos y los créditos bancarios, etc.), necesidades de redistribución (retenciones agropecuarias, derechos de exportación, etc.), corrección de externalidades (contaminación, embotellamientos de tráfico, etc.).

La afectación de las decisiones de los agentes económicos no tiene solamente un componente cuantitativo, sino también un componente temporal: el agente económico debiera poder elegir no sólo cuántos recursos asignar a cada actividad, sino también la posibilidad de optar entre consumo presente y ahorro-inversión (Leape, 1990, p.287). Esta última característica, tiene una intrínseca relación con el fenómeno de la inflación: un mismo instrumento podría ser considerado como neutral en condiciones de estabilidad del tipo de cambio (por ejemplo, las deducciones personales en las rentas del trabajo personal), y no neutral en un contexto de alta inflación.

6. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD MÁS ALLÁ DE LAS FRONTERAS

En derecho tributario internacional, la tendencia de aproximación y armonización de las legislaciones fiscales, marca la búsqueda de una neutralidad fiscal internacional, sobre la base de la formación de un grupo de normas de carácter interno de cada país, que incorpore las conexiones con hechos o sujetos ubicados extraterritorialmente (Taveira Torres, 1997).

Existen tres modalidades normativas de aplicación del principio de neutralidad en materia de fiscalidad internacional: la neutralidad en la exportación de capitales (*capital-export neutrality*), la neutralidad en la importación de capitales (*capital-import neutrality*) y la neutralidad nacional (*national neutrality*) (Teijeiro, 2002, p. 92). Tal como expresara Albillos *supra*, se trata de aplicaciones del principio de neutralidad en la asignación.

- La neutralidad en la exportación de capitales tiene lugar cuando la alternativa del contribuyente de invertir en su país de residencia o en el exterior no se encuentra afectada por razones tributarias. En un estado de competencia perfecta, las decisiones de inversión están basadas en razones económicas o comerciales, y no en el nivel de imposición relativo entre el Estado de la residencia y el país de la fuente. En el terreno práctico, este criterio se plasma la tributación basada en el sistema de *renta mundial*, combinado con un mecanismo de *tax credit*.
- La neutralidad en la importación de capitales se satisface cuando todos los contribuyentes que desarrollan actividades en un Estado son gravados a la misma alícuota, independientemente de si son o no residentes de ese Estado. Este criterio se refleja en el *método de exención* de la ganancia de fuente extranjera en el Estado de residencia del inversor. Así, en el caso en que la alícuota aplicable en el país de la fuente fuera menor al país de residencia, el contribuyente de este último estará sujeto a una tributación menor que si se aplicara el sistema de *renta mundial* visto anteriormente.
- La aplicación de la neutralidad nacional asume que el retorno del capital es distribuido entre el contribuyente y el Estado de su residencia de la misma manera, independientemente de que aquel sea invertido en el Estado de residencia o en el exterior. Este principio está asociado con el *método de la deducción*, de modo que el impuesto pagado en el país fuente es tratado como cualquier otro gasto deducible. Bajo este sistema, la carga tributaria total en el Estado de residencia es más alta que en el caso de la aplicación del sistema de crédito fiscal, debido a que la deducción equivaldrá al porcentaje de la alícuota del impuesto del país de residencia, aplicada sobre el impuesto abonado en el país fuente.

Como vemos, según sea la modalidad de definición del principio de neutralidad, serán los resultados, que no necesariamente serán neutrales: al analizarse los métodos para evitar la doble imposición, mientras el modelo OCDE propugna la incorporación de una cláusula de exención de la renta del país de la fuente y

los países en desarrollo consideran que es la mejor solución para estimular las inversiones en sus territorios, los países industrializados entienden que este método, adoptado unilateralmente, es contrario al principio de la neutralidad fiscal en cuanto al lugar de la inversión (Gnazzo Lima, 1981, p.180).

Otra de las cláusulas típicas de los convenios de doble imposición, vista no ya como una cláusula sino como la aplicación del principio de neutralidad fiscal internacional, es la de no discriminación, que protege a los residentes de una jurisdicción de cargas discriminatorias que se podrían establecer respecto de los no nacionales (De Juan Peñalosa, 1987, p.77).

En derecho aduanero, también se hace referencia al principio de neutralidad, refiriéndose a las normas antidumping, por ejemplo. Ahora bien, este uso del principio de neutralidad, tiene más que ver con la posición que debe observar la Administración a la hora de evaluar si se está frente a una situación de dumping o no. Podríamos reconducir este principio de neutralidad a los criterios de razonabilidad, objetividad e imparcialidad (Torres Brizuela, 2015).

También en comercio exterior, se cita al principio de neutralidad como rector en la valuación aduanera de exportación: si el exportador ha convenido su operación en condiciones de independencia comercial, su transacción se adecúa a la norma de valor imponible para la liquidación de los derechos de exportación (Cotter, 2015, p.125). Sin embargo, esta cita del principio de neutralidad se vincula más bien con la no intervención de la autoridad administrativa, cuando las operaciones se dan en el marco de independencia comercial entre partes.

7. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN NUESTRA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

La neutralidad como principio de nuestro sistema tributario, se pregona a nivel doctrinario de manera generalizada, pero goza de mala prensa, en pos de la mayor injerencia que el Estado tiene sobre la economía a partir de mediados del siglo XX. Quedan, sin embargo algunas instituciones del derecho tributario en que hay bastante consenso respecto de la importancia del principio de neutralidad.

Así, por ejemplo, cuando se indaga en el instituto de la reorganización empresarial libre de impuestos o el instituto de venta y reemplazo, la neutralidad aparece como una característica deseable del instituto, de manera que la tributación no

modifique decisiones que hacen a la eficiencia en la elección de las estructuras jurídicas y operativas, o en las decisiones de inversión en capital fijo que los agentes económicos eligen para llevar adelante sus negocios.

En cambio, cuando se analizan los beneficios tributarios, lo que se busca finalmente, es modificar las decisiones racionales de los individuos, en pos de valores superiores de política social o económica, con lo cual, la neutralidad aparece como un obstáculo a la instrumentación de estas políticas.

En el mensaje de elevación de la Ley 18.527 (con vigencia desde el 01/01/1970), relacionada con la reorganizaciones empresariales, se decía que "*... dentro de los objetivos vinculados con la eficiencia del sector privado, juega un papel importante el hecho de que las empresas logren una dimensión apropiada a la producción en gran escala... y aprovechen las ventajas de la especialización. El sistema tributario argentino en muchos casos obstaculiza la reorganización de empresas, dándole el carácter de operación gravada e impidiendo de ese modo que se realicen reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad. El propósito central de las reformas... consiste en facilitar los procesos de reorganización, impidiendo... sean obstaculizados por razones impositivas*"

La C.S.J.N. hizo suyo el dictamen de la procuradora Monti⁶, en que se fijaron los contornos del principio de neutralidad en la asignación, al decir que "*... la intención del legislador ... perseguía que el sistema tributario no se transformara en un obstáculo para estos negocios, al darles el carácter de operación gravada e impedir de ese modo que, por razones de costo fiscal, se llevaran adelante reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad.*"

La jurisprudencia se repite en otras causas como "La Veloz del Norte" (Cám. Fed. Apelaciones de Salta, 05/04/2013), "Instituto Rosenbusch" (T.F.N., Sala D, 15/07/1999), "International Engines South America SA" (T.F.N., Sala D, 22/12/2004), y "Establecimiento Modelo Terrabusi" (T.F.N., Sala B, 05/09/2003), entre otros.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en palabras de Juan Pedro Castro⁷, esbozó el dilema en torno a la gravabilidad de los resultados de una reorganización, al decir que "*... se plantea el problema relativo a si el sistema tributario debe alterar las*

⁶ CSJN, "Frigorífico Paladini S.A. c/ AFIP s/ demanda", 02/03/2011.

⁷ TFN, Sala C, "Nobleza Piccardo", 12/12/2004

decisiones de los titulares de la empresa al someter a imposición, por aplicación estricta del criterio de la realización del rédito, determinadas ganancias de capital, derivadas de meras reacomodaciones de la fuente; o si, por el contrario, debe mantenerse neutral, excluyendo del ámbito del impuesto a la renta, los resultados que pudieran producir las reorganizaciones”.

El principio de neutralidad también se ventiló en la causa “Fiat Concord”⁸, donde el Tribunal Fiscal de la Nación, en un caso que se discutía la aplicación de intereses presuntos entre dos empresas vinculadas locales, sostuvo que *“si bien ambas sociedades tienen personalidad jurídica y tributaria propia, integran un conjunto económico, de tal manera que los intereses presuntos que pretenden gravarse en cabeza de una de ellas constituiría un gasto deducible para su controlante, sin que se perfeccione evasión alguna, sino la neutralidad del impuesto”.*

Al analizar el instituto del *roll over*, nuevamente el Tribunal Fiscal de la Nación⁹, a través del voto del Dr. Torres, expresa: *“... el sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen ... sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto congelamiento de las inversiones que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común....”.*

Un interesante debate se da en el caso “Celulosa Campana”¹⁰, donde se hace ceder el principio de neutralidad, frente a la interdicción de la analogía en la definición del hecho imponible: *“... no es argumento válido ... sostener que excluir del IVA a las quitas concursales afectaría la neutralidad del tributo. En efecto, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal, la extensión analógica de la definición taxativa de la base imponible prevista por la ley -aun cuando se la efectúe invocando la pretendida neutralidad del impuesto- es inadmisibles pues se encuentra en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, según el cual ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con ...la Constitución Nacional”.*

⁸ TFN, Sala D, “Fiat Concord”, 16/10/2002.

⁹ TFN, Sala A, “Santiestrella S.A.”, 05/12/2006.

¹⁰ CSJN, “Celulosa Campana S.A. c/ DGI”, 03/03/2015.

En “Arдохain Carolina”¹¹, la CNACAF analiza la mecánica del gravamen al valor agregado, y la aplicación del principio de neutralidad, pues el Fisco no se tuvo en cuenta que los prestadores de servicios tienen derecho a hacerse reembolsar el IVA que han pagado a otros prestadores que los preceden en la cadena de comercialización, deduciendo a su vez el IVA cobrado a sus clientes e integrando la diferencia al fisco. En este contexto, la neutralidad está referida a que la introducción de un impuesto en una etapa de la cadena comercial, no afecte a las subsiguientes en la formación de precios o la determinación de los costos.

8. CONCLUSIONES

Como podemos apreciar, la afirmación de González Páramo antes expuesta¹², está presente a lo largo de todo este análisis. Vemos que hay un hilo conductor en temas de corte económico, tanto micro como macroeconómico. Pero también está en juego el rol del Estado, y la posición política o filosófica que se tome en torno al mismo.

Cuando nos referimos a la neutralidad en el sentido de neutralidad en la distribución, estamos frente a una decisión macroeconómica en el diseño de una política o un sistema de tributación. En tal sentido, se trata de una cuestión de mérito y oportunidad, que nuestra Corte Suprema ha consagrado como imposible de revisar o invalidar por los tribunales, relacionada con decisiones de tipo político, tomadas por los poderes de la Nación.

En cambio, cuando nos referimos a la neutralidad en la asignación de los recursos, es aquí donde se da el debate más convocante, con una clara inclinación a favor de soslayar este principio en aras de la recaudación, de la redistribución, de la afectación de un monopolio o el desarrollo de una zona geográfica o una rama de la actividad económica, es decir, legitimar al Estado para intervenir positivamente en la economía a través de las herramientas que le otorga el sistema tributario.

En muy contados casos se consagra al principio de neutralidad como central en la aplicación de una institución tributaria: en la mecánica del impuesto al valor agregado, en la reorganización empresarial, en la venta y reemplazo, y algún otro caso que hemos podido relevar.

¹¹ CNACAF, “Arдохain Carolina c/ DGI”, 27/11/2012

¹² Vid supra: “uno de los principios más proclamados... pero peor comprendidos y trasladados a la política tributaria, es el de neutralidad en la tributación”.

Parafraseando a Holmes y Sunstein, podríamos decir que la interpretación y aplicación empírica del principio de neutralidad en la tributación, tiene un correlato con el contexto en el cual se desarrolla. Por esta razón, aun cuando la neutralidad tenga un valor intrínseco por sí misma, su aplicación deberá meritarse en cada caso, en términos de costos de oportunidad para el Estado y los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albillos Fernández, M.L. (2000). *La imposición societaria y el principio de la competencia efectiva de mercado en la Comunidad Europea. Una propuesta de coordinación fiscal*. Tesis dirigida por Avelino García Villarejo, Facultad de Derecho de la Universidad de Valladolid.
- Argimón, I., González Páramo, J.M. & Salas, R. (1986). *Progresividad y capacidad redistributiva del impuesto sobre la renta en España, 1979-84*. Universidad Complutense, Madrid.
- Asorey, R.O. (2021). *Reorganizaciones Empresariales libres de impuestos*. 4ta. Edición, e-book, Ed. La Ley.
- Bara, R.E. (2004). *Los principios económicos de la tributación*. Tratado de Tributación A.A.E.F., Vol. I, pág. 83.
- Bertazza, H. et al. (2019). *Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*. 1ra. Edición, Ed. La Ley.
- Cotter, J.P. (2015). *La valoración aduanera. Su impacto en la tributación interna y en los aspectos cambiarios*. Revista de Estudios Aduaneros Nro. 22, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.
- De Juan Peñalosa, J.L. (1987). *La doble imposición internacional. Convenios de doble Imposición*. Relaciones Fiscales Internacionales, Madrid, IEF.
- Due, J.F. (1968). *Análisis económico de los Impuestos*, Editorial El Ateneo.
- Friedman, M. & Heller, W.W. (1969). *Monetary vs. Fiscal Policy*. The Graduate School of Business Administration, New York University.
- Gnazzo Lima, E. (1981). *Medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional*, Revista Impuestos XXXIX-A, Ed. La Ley.
- González Páramo, J.M. (2003). *Midiendo el coste marginal en bienestar de la reforma impositiva*. Revista de Economía Pública, Universidad Complutense de Madrid.
- González Páramo, J.M. (2004). *La idea de la neutralidad en la tributación del ahorro: lógicas, obstáculos y paradojas*, en Pérez Fernández, J. & Gascón, C.S. (2004) *Estudios en homenaje a Luis Angel Rojo (Vol. I): Políticas, mercados e instituciones*. Ed. Complutense SA, 1ra Edición, Madrid.
- Holmes, S. & Sunstein, C. (2011). *El costo de los Derechos*, Ed. Siglo Veintiuno.

- Jouvenel, B. (2008). *Sobre el poder*. Unión Editorial, Madrid.
- Leape, J. (1990). *The impossibility of perfect neutrality: Fundamental issues in tax reform*. Fiscal Studies. vol. 11, N° 2.
- Martín, J.M. (1980). *Derecho Tributario Argentino*. Ed. Cima.
- Salinas Arambide, P. (2002). Citado por Lalanne, G. en *El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación: hacia una teoría de la justicia en la no imposición*; Tema I, Relato Nacional por Argentina, XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Barcelona-Genova.
- Samuelson, P.A. & Nordhaus, W.D. (1990). *Economía*. 13ra edición, Ed. Mc.Graw Hill.
- Sastre, A. (2017). *El sueño de la neutralidad impositiva*. El Cronista.
- Smith, A. (1904). *The wealth of nations*. The Aberdeen University Press Ltd., Londres.
- Taveira Torres, H. (1997). *Fiscalidad Internacional: Tipología de las normas y ámbitos de estudio*. I.F.A., Lima.
- Teijeiro, G. (1992). *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, Ed. La Ley.
- Torres Brizuela, R. (2015). *Algunas consideraciones en relación a la investigación para la aplicación de las medidas antidumping*. elDial DC1FAC, Editorial Albrema-tica S.A., Buenos Aires.