

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

***EL PUNTO DE EQUILIBRIO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO. LO ECUÁNIME Y LO SIMPLE(\*) (964)***

AMADEO JORGE DI FONZO

**SUMARIO**

I. Prólogo. - II. Los criterios esenciales de todo sistema impositivo. - III. Aspectos económicos de un sistema tributario. - IV. Elementos que conforman un sistema tributario. - V. Aspectos básicos de administración tributaria. - Aplicación del sistema. - VI. Conclusión. - VII. Bibliografía.

**I. PRÓLOGO**

Todos los profesionales, y aun los empresarios y entidades representativas del quehacer económico argentino, que directa o indirectamente se vinculan con aspectos macro o microeconómicos de

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

nuestro país, tienen la aspiración y el deseo que el sistema tributario argentino se simplifique.

No se puede desconocer la importancia del tema, el que fue debatido en las Terceras Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y realizadas en Capital Federal.

Arduo problema el conjugar los postulados de justicia en la imposición con el consenso general que pretende, y con razón, impuestos sencillos y bien administrados.

Arduo si se tiene en cuenta la mutabilidad de la realidad económica y la necesidad de flexibilidad del sistema tributario que debe su adaptación a dicha realidad.

Los principios de la imposición, los aspectos económicos de nuestro sistema tributario, los elementos que lo conforman y los aspectos básicos de administración tributaria serán analizados bajo las coordenadas que conjuguen en su punto de equilibrio lo ecuánime y lo simple.

Tal el planteo, tal el desafío.

## **II. LOS CRITERIOS ESENCIALES DE TODO SISTEMA IMPOSITIVO**

Existe en toda sociedad consenso formado acerca de los criterios que deben regir la actividad del hombre.

El sistema impositivo no escapa a la regla y por ende el derecho tributario se asienta en normas decantadas a principio de siglo y cuya vigencia nadie discute.

Los criterios son el de neutralidad económica, el de equidad y el de la eficiencia.

El primero, o sea el criterio de la neutralidad económica, centra el problema en la necesidad que el sistema tributario no altere las preferencias o actividades de los individuos, a menos que esa interferencia sea favorable a la obtención de metas sociales anheladas por todos.

El criterio de equidad tiene dos principios fundamentales que lo conforman. Son ellos el principio del beneficio y el de la capacidad contributiva.

El principio del beneficio consiste en la aplicación de igual tratamiento impositivo para quienes reciben igual beneficio de la actividad del Estado. O sea que los bienes y servicios son pagados por quien los utiliza.

El otro principio es el de la capacidad contributiva que requiere trato igual para aquellos que tienen la misma capacidad de pago. La medición en este caso puede realizarse sobre: el rédito, o sea el flujo de riquezas sobre un lapso determinado; la riqueza, entendiéndose por tal el patrimonio a una fecha cierta; o el gasto, es decir, la porción del rédito que se sustrae del producto total de la economía. También podría ser una combinación de estos elementos debiéndose mencionar que las

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

alícuotas que se fijan deberán ser progresivas, tal como lo exige a los fines de la equidad nuestra sociedad.

El último criterio, el de la eficiencia, es el que exige la implantación del sistema por intermedio de una administración de los tributos en donde la observancia correcta de las obligaciones fiscales se realice a un costo razonable, ya sea de parte del Estado o del contribuyente.

De la conjunción de criterios y principios que se traduzcan en normas armónicas, integrantes de un universo global, de aplicación coherente y flexible, surgirá el camino a recorrer.

Un camino que demandará tiempos de análisis y estudio y técnicas de prueba, producto de un más afinado concepto de justicia.

### **III. ASPECTOS ECONÓMICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO**

Para obtener estabilidad económica sin que se produzca desempleo o una tendencia ascendente o descendente en el nivel general de precios, se puede echar mano a tres alternativas.

Enumerándolas brevemente, diremos que una es la política crediticia o monetaria; otra, un arma contra la inflación, los controles directos, como lo son la fijación de precios máximos, racionamiento o distribución de materias primas; y por último, la política fiscal, es decir los impuestos, que interrelacionados a los primeros procura una distribución equitativa de la riqueza.

Surge evidente la importancia asignada al sistema tributario donde una pequeña cantidad de impuestos bien administrados pueden ejercer una influencia positiva, permitiendo la concreción de una política de estabilización en el marco de criterios de imposición que gozan de consenso en nuestra sociedad.

Ahondando el tema, debemos convenir que no se puede desconocer que el sistema tributario de un país refleja sus objetivos sociales, sus aspiraciones económicas y su sistema político.

En nuestro país, los profesionales en ciencias económicas, a través de congresos, jornadas y conferencias de divulgación, han impulsado y promovido soluciones que paulatinamente han formado consenso, dando lugar a sucesivas reformas tributarias, la última de ellas en proceso de implementación.

Falta, sin embargo, la conformación global de nuestro sistema impositivo que permita insertar en el marco constitucional las grandes líneas de proyección que permitan la redacción del Código Tributario Argentino.

Y esto viene a dar razón y contenido a lo expresado por los economistas en forma reiterada en el sentido que el sistema tributario siempre va a la zaga de la realidad, debido a que los desarrollos sociales, económicos y políticos los superan.

Conflictos de intereses de grupo son motivo para que los que detentan el poder económico efectúen una resistencia natural a los que pugnan por romper un esquema y tener acceso al mismo.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

De allí que sea difícil coincidir con un orden preestablecido e inmutable. Un sistema impositivo debe ser un conjunto de reglas y principios interdependientes que van mutando a medida que la realidad económica y social va estructurando nuevos horizontes.

Ello deriva en presiones y roces que repercuten en las políticas tributarias a seguir y por ende en la administración tributaria, que paga así un alto precio en su desorganización.

Por último, no se debe dejar de recordar una amenaza siempre latente, la inflación, que vulnera todos los criterios de imposición, logrando efectos contrarios a los perseguidos, distorsionando las economías.

#### **IV. ELEMENTOS QUE CONFORMAN UN SISTEMA TRIBUTARIO**

A efectos de encauzar el mejor conocimiento del tema, vamos a hacer referencia, aunque sea sucintamente, a aquellos elementos cuya incidencia y estudio permiten la posibilidad de simplificación deseada.

Tendremos así en cuenta los diferentes niveles de gobierno, el número de tributos que integran el sistema, la estructura de cada tributo y la estabilidad o permanencia del sistema.

IV. 1. Diferentes niveles de gobierno. - En nuestro país, organizado con sentido federalista, coexisten tres niveles de gobierno. Ellos son de orden nacional, provincial y municipal, contando con autonomía suficiente como para implantar su propio sistema impositivo. Esto provoca múltiples colisiones entre los distintos niveles, especialmente provincial y municipal, donde sistemas y tributo, son disímiles de una a otra jurisdicción, provocando, a más de la doble imposición, la vulneración del principio de certeza ante la falta de coherencia de los sistemas entre sí.

IV. 2. Número de tributos. - A su vez cada sistema, cualquiera sea el nivel, cuenta con números de impuestos disímiles, los que en la mayoría de los casos vulneran los principios de neutralidad, equidad o eficiencia. Si se tiene en cuenta que la creación de tributos surge más que de una razón de equidad, de una imperiosa necesidad económica de la administración, bueno sería un estudio pormenorizado de los términos equidad - rendimiento fiscal a efectos de poder reducir una cantidad sustancial de los mismos.

IV. 3. Estructura de cada tributo. - A igualdad de impuestos, el sistema se torna más complejo, según sean los métodos adoptados para su percepción. En este orden de cosas son factores determinantes de la posibilidad de implementación la base imponible, el sistema de tasas, los regímenes de deducciones, desgravaciones, exenciones, anticipos y retenciones, entre otros.

Va de suyo que un estudio de los factores mencionados precedentemente permitirá una integración y homogeneización global del

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

sistema en forma positiva.

IV. 4. Estabilidad del sistema. - Un sistema tributario es más complejo en la medida que se producen frecuentes cambios en el mismo, sea a través de la creación o supresión de impuestos, o por cambios en los elementos estructurales de cada impuesto.

Nadie duda que la permanencia de la norma da certeza a la autoridad de aplicación y al contribuyente, mejorando de tal forma su rendimiento.

IV. 5. - Por último, la idea de simplificar la cantidad de tributos que integran cada sistema, cada impuesto en particular, de manera tal de hacerlo asequible al más neófito de los contribuyentes, y homogeneizar los distintos niveles de imposición, no cuenta con resolución fácil.

Ello debido a que la aplicación de los criterios de neutralidad, equidad y eficiencia de acuerdo al consenso de nuestro ámbito socio - económico trae complicaciones de difícil solución.

El caso argentino es concluyente. Tomemos un ejemplo común. Nadie puede negar los estragos que la inflación realiza sobre las estructuras económico - financieras y su repercusión impositiva. Nadie se opondría con fundamento a la implantación de medidas correctivas que permitan una más justa distribución de la carga.

Existe uniformidad de opiniones al respecto. Sin embargo, la aplicación de dichas medidas crea una evidente complicación en la liquidación de los tributos.

Esto que hemos explicitado con sencillez no es un caso aislado. Es un hecho común que se repite a medida que se va avanzando en la conformación de los criterios de imposición.

La vida económica actual, su realidad quemante, es de una complejidad tal que requiere una especialización cada vez más profunda en los profesionales en ciencias económicas.

Pero, ¿hasta dónde la complejidad es una herramienta equitativa?

Como bien dice Scotti en un breve pero acertado trabajo, "el desiderátum simplicidad y equidad es generalmente inalcanzable".

Pese a ello es un objetivo deseable y digno de un profundo análisis. De allí la necesidad de evaluar la conjunción de estos dos objetivos, lo simple y lo ecuánime, para llegar al justo punto en donde se obtenga el equilibrio.

El perfeccionamiento técnico de un tributo lo puede hacer teóricamente perfecto. En este caso es preciso evaluar hasta qué punto su implantación es posible y en qué grado la teoría se puede implementar en el marco de la realidad socioeconómica de nuestro ámbito.

Asimismo es necesario conciliar la complejidad de un sistema tributario justo y homogéneo en lo global, con las posibilidades de aplicación con que cuenta especialmente en su relación con el costo de administración no sólo del Estado sino del contribuyente y el estudio de los márgenes de evasión que la complicación posibilita.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**V. ASPECTOS BÁSICOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. APLICACIÓN DEL SISTEMA**

La administración tributaria es un proceso mediante el cual se transfieren recursos del sector privado al tesoro público.

De allí que las leyes tributarias deban ser lo suficientemente eficaces como para que los administradores tributarios puedan llevarlas a la práctica.

La administración de impuestos debe ser consistente con los criterios adoptados por la política impositiva, debiendo a tal efecto compenetrarse no sólo de sus objetivos sino de su espíritu. Y ello de tal forma que permita la implementación de sus postulados de la mejor manera posible.

Las técnicas, los procedimientos y la estructura de la administración de un sistema están sujetos a la influencia del ambiente político, social y económico donde se vive. Por ello las pocas similitudes que suelen presentar en su aspecto práctico esquemas tributarios similares.

Las administraciones tributarias se pueden organizar por impuestos, por funciones, por procedimientos, por áreas geográficas o por una combinación de las cuatro. Para ello es necesario contar con una correcta información de donde echar mano.

Va de suyo que la información y su utilización varían con el tipo de impuesto, las interrelaciones entre los mismos y el ámbito económico social en que opera el sistema.

Sin embargo, y en forma independiente de los inconvenientes que el medio pueda plantear, es necesario estructurar un servicio informativo que no sólo permita la planificación y desarrollo del sistema tributario sino que permita seguir su evolución para poder así realizar una evaluación de los resultados frente a las metas establecidas.

En resumen, los administradores tributarios cargan con la inmensa responsabilidad de aplicar el sistema delineado por la ley haciendo de nexo entre la política impositiva decidida y los contribuyentes.

Es necesario no fallar en este objetivo, y - por ello se requerirá un alto grado de experiencia, ingenio e innovación al servicio de una tarea compleja y delicada.

Pero no todas son obligaciones para los administradores tributarios. La política impositiva tiene obligaciones para con ellos.

Es así que no puede culparse a los administradores tributarios de leyes incoherentes e injustas que puedan agudizar la defeción del sistema, como ha sucedido, aumentando la evasión, pasándose a depender más de la inflación y menos de la imposición.

Así podemos decir que dentro de un proceso coherente de rehabilitación de un sistema, debemos primero crear la legislación adecuada que permita una aplicación ecuánime y posteriormente reestructurar la administración tributaria en base firme y constante.

No quiere decir ello que al órgano de aplicación deba asignársele una

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

posición secundaria. Por el contrario, es principalísima. Pero debe ser antecedida por una política impositiva ajustada a nuestra realidad, con sentido nacional en el marco de lo razonable y perfectible.

De allí la necesidad de contar con tributos administrables realmente, teniendo desde ya en cuenta todos los aportes que años de experiencia han permitido incorporar no sólo a la doctrina sino también a la administración de los mismos.

A partir de allí, dinamizada por metas concretas y acicateada por aspiraciones comunes, es muy probable que la actual administración tributaria gane en eficiencia.

Una eficiencia e idoneidad aplicada a impuestos claramente definidos, con responsabilidades tributarias fácilmente determinables y sin ambigüedades.

Nace aquí el reto al administrador tributario, y de su capacidad y contracción al problema depende el resultado final de la política impositiva instrumentada.

## **VI. CONCLUSIÓN**

Finalizamos diciendo que un sistema tributario debe ser un conjunto de reglas y principios interdependientes que van mutando a medida que la realidad socioeconómica va estructurando nuevos horizontes.

Así, el sistema tributario del país deberá reflejar, con amplio consenso, sus objetivos sociales, sus aspiraciones económicas y su sistema político.

Nadie puede dudar de la importancia de la cuestión y del aporte a realizar especialmente por las distorsiones que el desconocimiento o los intereses de grupo pueden incidir en desviaciones contradictorias o nocivas al proyecto.

Adquiere así verdadera dimensión la armónica integración de neutralidad económica, equidad y eficiencia que permitan la simplificación del sistema.

Estamos así en el cruce de lo deseado y lo probable. De allí que sea necesaria la orientación en el tema.

En cuanto, a la posibilidad de simplificar cada impuesto en particular, meta y objetivo permanente, la misma se torna improbable en aras de la equidad que la experiencia y el análisis van introduciendo como un reaseguro vital al cuerpo de las leyes. Ello es así por la dinámica propia de la vida socioeconómica que al mutar va transformando la esencia misma de las cosas.

La posibilidad de simplificar el sistema tributario y compatibilizarlo en un todo global es una idea asequible que será realidad en cuanto se profundice su estudio. Ello será factible en la homogeneización de los distintos niveles de imposición, debiendo plasmarse sus lineamientos en la futura reforma constitucional.

Por último debemos recordar que complejo no es sinónimo de ecuánime,

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

ya que un impuesto abstracto, ideal, sin posibilidad de aplicación, es injusto.

El corolario es simple.

Tanto el sistema como cada tributo en particular deben conciliar en su punto de equilibrio, bajo los principios de la imposición, las coordenadas de lo ecuánime y lo simple dentro de la posibilidad que el medio ambiente permita.

## **VII. BIBLIOGRAFÍA**

Due, John F., Análisis económico de los impuestos.

Valdés Villarreal, Miguel: Problemática de un sistema de impuestos.

Núñez Miñana, Horacio: Algunos aspectos de la simplificación del sistema tributario argentino.

Surrey, Stanley S.: Política impositiva y administración de impuestos.

Shoup, Carl S.: La política impositiva en las economías en desarrollo.

Baek, Kenneth, Diseño y usos prácticos de estadísticas administrativas en las administraciones de impuestos.

Scotti, Nicolás Juan: Reflexiones sobre perfectibilidad y simplicidad tributaria.