

# **CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

---

## **TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

### **La equivalencia tributaria en el impuesto selectivo al consumo sobre la cerveza. Análisis comparado en el Mercosur**

---

AUTOR: ELIANA LAURA HEIN

TUTORA: SARA TELIAS

DICIEMBRE 2018

## **Índice**

|  |    |
|--|----|
| 1. Introducción.....   | 4  |
| 2. Equivalencia tributaria .....                                       | 6  |
| 2.1. Impuestos .....   | 6  |
| 2.1.1. Ad valorem o Ficto .....  | 7  |
| 2.1.2. Alícuotas aplicables .....                                      | 8  |
| 2.2. Recaudación y efectos económicos .....                            | 10 |
| 2.2.1. Traslación.....   | 12 |
| 2.2.2. Incidencia .....  | 12 |
| 2.2.3. Deducción de descuentos y bonificaciones.....                   | 13 |
| 2.2.4. Precio y Volumen .....  | 17 |
| 2.2.5. Inflación. Impacto en sistemas ad valorem y fictos.....         | 20 |
| 3. Finalidad extrafiscal. Antecedentes nacionales e internaciones..... | 21 |
| 3.1. Fondo Proleche.....   | 23 |
| 3.2. Cervezas importadas en Uruguay .....                              | 23 |
| 3.3. Reforma tributaria en Argentina.....                              | 24 |
| 4. El caso Brasil.....   | 26 |
| 5. Conclusión.....   | 28 |
| 6. Bibliografía.....   | 31 |

## **Agradecimientos**

A Leandro Arcuri, por ser  
soporte y acompañante en la elección  
del tema.

A mis padres y hermano, por su  
fe y apoyo incondicional  
SIEMPRE.

## 1. Introducción

La experiencia profesional me permitió darme cuenta de que Impuestos puede ser un sector de análisis de negocios y no quedar limitado a un área de cumplimiento de obligaciones fiscales. Desde este punto de partida, en este ensayo analizaré el impuesto selectivo al consumo sobre la cerveza, cuya naturaleza tiene claras características parafiscales<sup>1</sup> que obligan a profundizar en la real intención perseguida por el Estado al aplicarlo y cómo impacta en el desarrollo del negocio.

Podemos observar que se encuentra establecido en la mayoría de los sistemas tributarios del mundo. Sin embargo, es notable cómo gobiernos de una misma región han adoptado distintas formas de imposición.

A partir del concepto de equivalencia tributaria y sus distorsiones, a desarrollarse con mayor profundidad en el Capítulo 2, también abarcaré el impacto en ciertos elementos esenciales de la obligación tributaria.

De esta forma se podrán comprender muchas decisiones gubernamentales que, parecerían no tener ningún tipo de vinculación con el impuesto objeto del estudio, identificar complementariedades y posibles sustituciones entre instrumentos para lograr determinados objetivos de política, tanto las de orden fiscal como las referidas a las de liquidez, cambiarias y de balanza de pagos, entre otras.

Por otro lado, y dada la especificidad de la materia, existe escasa jurisprudencia y doctrina vinculada con este impuesto. Sin embargo, citaré los casos en cuestión previendo al lector sobre la considerable antigüedad de algunos de ellos, no obstante lo cual guardan una determinante importancia para ser parte de este ensayo.

Los impuestos internos, llamados así en nuestro país para diferenciarlo de los externos o aduaneros, presentan la característica de ser de *“imposición indirecta específica o selectiva, por la cual tributan determinadas operaciones vinculadas con ciertos objetos de consumo, y se caracteriza por ser de sencilla determinación y bajo costo de recaudación.”* (García Vizcaíno, 1997)<sup>2</sup>

Recopilando las definiciones de los Maestros Tributarios adhiero a la conceptualización realizada en las Jornadas donde concluyen que el tributo de referencia *“tiene como objeto gravar en forma selectiva determinados bienes y servicios porque posean*

---

<sup>1</sup> A lo largo del presente trabajo, utilizaré el término parafiscal y extrafiscal como sinónimos.

<sup>2</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo III, p.205

*características superfluas o suntuarias, porque son perjudiciales para la salud y/o el medio ambiente y porque con su recaudación se pretenda cubrir los costos de los problemas que ocasionan su consumo, entre otras razones”* (Comisión N° 2. XLVI Jornadas Tributarias Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, 2016).

Considerando que trabajaré con la comparabilidad entre distintos países de la región, limitaré el análisis de la imposición selectiva al consumo de cerveza en el Mercosur, tanto en sus países integrantes como adherentes: Argentina, Brasil, Bolivia, Uruguay, Paraguay y Chile.

Estableceré la temporalidad del trabajo en el año 2017, para que la limitación en el tiempo haga más enriquecedor el análisis.

Sin embargo y a pesar de no encontrarse comprendida en el periodo establecido por el estudio, y considerando la riqueza del debate tributario generado, guardaré una sección para desarrollar la reforma tributaria Ley 27.430 en Argentina.

Otra licencia que me he concedido es realizar una breve mención, y solo a efectos comparativos, del tributo objeto de análisis en Brasil. El sistema tributario del mencionado país presenta una complejidad adicional, pues cada uno de los estados de la república federativa tiene potestad para determinar gravámenes propios, que se adicionan a los nacionales. Asimismo, los tributos podrán determinarse sobre base cierta o presunta y la imposición podrá también variar en función a la caracterización económica de los Estados intervinientes en la transacción comercial. Esa federalización que singulariza a aquel país demandaría un análisis particular sobre cada estado que excedería la mirada que propone este trabajo.

En este estudio aplicaré conceptos desarrollados en la currícula de las asignaturas “Economía del Sector Público y Teoría de los Sistemas Fiscales”, “Derecho Tributario” y “Seminario de Impuestos II: Impuestos al Consumo”.

**Palabras claves:** Impuestos Internos - Impuesto selectivo al consumo - Equivalencia tributaria – Efectos Económicos – Traslación - Incidencia – Inflación – Autoridad Tributaria - Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo - Corte Suprema de Justicia de la Nación – Mercosur – Reforma Tributaria

## **2. Equivalencia tributaria**

*“La noción de equivalencia tributaria se refiere a la existencia de dos impuestos diferentes que no obstante generan la misma recaudación al Estado y producen los mismos efectos económicos, o la misma incidencia”.* (Piffano, 2012)<sup>3</sup>

De la definición de equivalencia tributaria expuesta en el párrafo precedente, es menester destacar algunas palabras claves como *impuestos, recaudación, efectos económicos e incidencia*. A partir del análisis de cada una de ellas profundizaré el término en cuestión para lograr un entendimiento pormenorizado de todas sus implicancias.

Por otro lado, como autora del trabajo, cuestionaré y precisaré realizar una corrección a la definición del célebre Piffano, considerando la misma reiterativa en su parte final *“(…) o la misma incidencia”*. El concepto de incidencia es uno de los efectos producidos y reconocidos por la doctrina económica tributaria, por lo tanto separarlo del resto de los efectos implica una confusión al lector. En términos de equivalencia tributaria, cualquier efecto económico que produzcan estos dos impuestos con elementos diferentes deberá ser idéntico para mantenerla.

### **2.1. Impuestos**

A continuación desarrollaré los elementos que conforman la obligación tributaria, reconociendo entre ellos el subjetivo y el objetivo.

El elemento subjetivo de la obligación tributaria lo conforman los sujetos intervinientes en la relación jurídica tributaria. Hay dos sujetos: activo, el Estado –en cualquiera de sus niveles- y el pasivo, viéndose representado por contribuyentes: ya sean por deuda propia o por deuda ajena: responsables solidarios y sustitutos.

El elemento objetivo es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar.

A causa de la intención y finalidad de este trabajo, no ahondaré en todos los aspectos concernientes a la obligación tributaria, más bien me adentraré en cuestiones de detalle que

---

<sup>3</sup> PIFFANO, Horacio, Análisis Económico del Derecho Tributario, p. 155

hacen a la forma adoptada para perfeccionar el elemento objetivo. Con esto, quiero decir que a los fines de hacer hincapié en las variaciones y distorsiones a la equivalencia tributaria, no es necesario incluir la totalidad de cuestiones de modo taxativo, si no solo las relevantes a los fines de análisis.

### **2.1.1. Ad valorem o Ficto**

Como punto de partida, comenzaré el análisis respecto de la determinación del importe a abonar por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Perfeccionado el hecho imponible, es decir una vez que el aspecto material (siendo éste la descripción objetiva del hecho situación previstos de forma abstracta por las normas jurídicas), personal (sujetos a cuyo respecto se perfecciona el aspecto material), temporal (el exacto momento en que la norma tiene por configurada la descripción objetiva) y espacial (el lugar donde el destinatario legal tributaria realiza el hecho o queda encuadrado en la situación descrita por el aspecto material) se han dado por cumplido, existirán dos, o mejor dicho tres de contarse la combinación de las dos anteriores, formas de determinar la cuantía que se deberá ingresar a las Arcas Fiscales

El primero de ellos es el ingreso *por ficto o de forma específica*. A través de esta, se grava con una tarifa fija a cada unidad, independientemente de su valor.

Por otro lado, se encuentra la estructura *ad valorem*, donde se aplica una tarifa porcentual sobre el precio de venta al público o sobre los precios referenciales.

La tercera posibilidad será una combinación de gravabilidad *mixta* determinando el impuesto a ingresar por ambos sistemas aplicándolos en conjunto.

Clarificaré el punto con un ejemplo. Supongamos la venta de 3 litros de cerveza a 10 pesos el litro. El precio de venta será entonces de 30 pesos. Si el método elegido por los legisladores del país hubiese sido el ingreso por ficto, la unidad para el cálculo del impuesto serían los 3 litros de cerveza. En cambio, si se hubiese elegido una estructura *ad valorem*, la base de tributación serían los 30 pesos de precio de venta.

Supuestos

Cantidad de litros vendidos: 3

Precio de venta por litro: 10

Tasa de tributación ad valorem: 8%

Impuesto Ficto por litro: 5

| p  | q | p*q | 8%<br>ad<br>valorem | 5<br>ficto |
|----|---|-----|---------------------|------------|
| 10 | 3 | 30  | 2,4                 | 15         |

En el caso de los países objeto de estudio de este trabajo, encontramos que Argentina, Paraguay, Chile y Brasil adoptaron sistemas ad valorem. En cambio, Bolivia y Uruguay adoptaron sistemas mixtos. Desarrollaremos aún más este punto en el apartado siguiente.

**2.1.2. Alícuotas aplicables**

Como hemos citado en el apartado anterior, los países pueden adoptar distintas formas de imposición al consumo, siendo ad valorem o ficto.

La mayoría de los países del Mercosur, como podrá observarse en el cuadro a continuación, optaron por un sistema ad valorem.

| País      | Tipo               | 2017       | 2018       |
|-----------|--------------------|------------|------------|
| Argentina | Ad valorem         | 9%         | 16%        |
| Brasil    | Ad valorem         | 6%         | 6%         |
| Bolivia*  | Ficto + Ad valorem | 0,483 + 1% | 0,503 + 1% |
| Paraguay  | Ad valorem         | 9%         | 9%         |
| Uruguay   | Ad valorem / Ficto | 22%        | 22%        |
| Chile     | Ad valorem         | 21%        | 21%        |

\* El ficto esta establecido en USD a tipo de cambio 6,96 pesos bolivianos por dólar.

La excepción a esta regla general es *Bolivia*, que optó por un sistema combinado de imposición: ficto y ad valorem. El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), denominación adoptada por Bolivia para designar al Impuesto Selectivo al Consumo,

combina dos tipos de imposición: una tarifa específica respecto del grado alcohólico más una tarifa porcentual respecto del precio de venta.

La base imponible se establecerá en función de los grados de alcohol y precios a la salida de fábrica: los litros de alcohol puro que contenga cada bebida. A efectos del cálculo de la cantidad de litros de alcohol puro que contiene una bebida alcohólica, se deberá determinar el volumen real de una bebida expresada en litros, que conste en el registro sanitario otorgado al producto. Sobre cada litro de alcohol puro determinado se aplicará la tarifa específica determinada por la Administración Tributaria. Vale la aclaración que para las cervezas con alcohol, en cualquier graduación, el porcentaje es igual siendo del 1%. Sin embargo, si se trata de cervezas sin alcohol se las asimilará a gaseosas y no tributarán bajo este esquema.

Por litro de bebida alcohólica o su proporcional en presentación distinta a litro, se aplicará, adicionalmente a la tarifa específica, un valor ficto por litro vendido determinado por la Administración Tributaria de Bolivia a comienzo de cada año.

Otro caso particular es el de *Uruguay*, donde la imposición sobre el consumo específico, IMESI en su denominación local, adopta la característica de gravarse ficto o ad valorem en función a la comparación del precio supuesto por el Estado y el vendido por el productor.

El IMESI se cobra sobre valores reales (precios de venta corriente al consumo) o sobre los valores fictos fijados por el Poder Ejecutivo teniendo en cuenta los precios de venta corrientes al consumo.

El Poder Ejecutivo en el Decreto N° 520/007 establece que el monto imponible estará compuesto por la suma de un monto fijo por unidad enajenada, más un complemento ad valorem determinado por la diferencia entre el precio de venta y el referido monto fijo.

El complemento ad valorem solo operará en los casos en que el precio venta sea superior al monto fijo, ya que en los casos en que el precio de venta sea menor, el complemento será cero, no pudiendo ser nunca negativo.

Es así entonces, que el gravamen se aplicará sobre el mayor entre el monto fijo y el precio de venta, operando el monto fijo como un mínimo.

Este método de determinación comparativo se aplicará en el caso de la cerveza y las bebidas sin alcohol (excepto las que contienen un mínimo del 10 por ciento de jugos uruguayos, agua mineral o sodas).

Un aspecto importante a considerar a los fines de la comparación y determinación de tributación será el precio de venta.

El artículo 34 de la Ley N° 18.083 establece que el precio a considerar será el precio de venta del fabricante o importador al distribuidor mayorista excluidos el IMESI y el IVA e incluida cualquier otra prestación que incida en el mismo, tales como envases y financiaciones. Adicionalmente, se precisa que el precio que debe considerarse a efectos de comparar con la base específica es el precio promedio (distinto del precio de cada transacción) por litro sin impuestos correspondiente a las enajenaciones realizadas en el mes. Ese precio promedio debía calcularse por tipo de bebida, marca y producto, con independencia de su presentación. Por lo tanto la comparación con la base específica se deberá realizar para cada producto, considerándose productos distintos los que tengan calidades, añejamiento, sabores u otras características que los diferencien.

Distinta a las anteriormente mencionadas, es la elección realizada por las Autoridades en *Chile y Paraguay*. En estos países el impuesto adopta las denominaciones de Impuesto a la Ley de Alcoholes (ILA) e Impuesto selectivo al consumo (ISC), respectivamente. En ambos casos la tarifa es “plana” para todo tipo de cervezas, sin distinción del mercado, presentación o graduación alcohólica que posean. Si bien en Chile la alícuota adoptada genera una presión tributaria alta, alcanzando el 20,5%; en Paraguay, la alícuota es del 9%. En este último país, la legislación permite deducciones y no encuentra ningún tipo de restricción al precio de venta. Por ejemplo, no establece un precio mínimo para las ventas entre compañías vinculadas como sí lo hace la legislación argentina<sup>4</sup>.

## **2.2. Recaudación y efectos económicos**

---

<sup>4</sup> Art 6 – Ley 24.674: “ (...) Cuando el responsable del impuesto efectúe sus ventas por intermedio de o a personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc., el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido (...). Tal vinculación económica se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas fuera absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas, fuera efectuada a un mismo responsable. (...)”

Si bien los impuestos son exigidos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, la doctrina económica tributaria estudió de qué manera éstos pueden quitarse o disminuirse el peso económico que recae sobre ellos.

Las personas a cuyo respecto se configuró el hecho imponible y que por ley están obligadas a pagar el gravamen reciben la denominación de “contribuyentes de jure o de derecho”, en tanto que los terceros sobre quienes recae el peso económico del impuesto son los “contribuyentes de facto o de hecho”.

Esta información es útil para el legislador para conocer sobre quien recaerá el peso del impuesto, quien será el sujeto que soportará la carga tributaria y así poder accionar correctamente sobre el objetivo que se busca en la Sociedad con el Impuesto.

Los impuestos internos existen porque se produce el consumo de bienes que a los que el Estado ha determinado gravarlos. Sin embargo, debemos entender el significado de consumo para las leyes tributarias diferenciándolo del término coloquial.

De acuerdo a la Real Academia Española, consumo es el “*acto y acción de consumir*” siendo consumir la “*acción de utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos*”. Asimismo, una segunda acepción del término lo encuadra como sinónimo de “*destruir o extinguir*”.

El consumo, desde el punto de vista fiscal, implicar el acto de liberación del producto gravado para su consumo en el mercado interno, con independencia del hecho de que este consumo se hubiere efectuado realmente o no. La ley impositiva crea una ficción cuando da por admitido un consumo aún antes de la desaparición de la cosa gravada.

El Impuesto interno o impuesto selectivo al consumo presenta la característica general de afectar la estructura de los costos y precios de los bienes y servicios comercializables, en cualquiera de las formas en que se implemente. Quiquiera sea el responsable de derecho y cualquiera sea la etapa en que recaiga la imposición, este gravamen se transforma en un componente del precio pagado por los consumidores finales, ganando una parte de la renta aplicada por éstos para adquirir los bienes.

Por la estructura técnica adoptada, el impuesto selectivo al consumo, tal como está implementado en el Mercosur, es de etapa única: grava únicamente a nivel industrial (al que deben ser asimiladas las importaciones), siendo ésta la primera la de incorporación del bien al ciclo de comercializado y el momento en que se lo libera para su consumo en el mercado interno. En consecuencia, el impuesto interno no es acumulativo.

Ubicamos hasta ahora al impuesto selectivo al consumo como de etapa única y monofásico; resta añadir que atendiendo al hecho de que se produzca o no la traslación del Impuesto, se está frente a un típico impuesto indirecto.

### **2.2.1. Traslación**

*“La traslación es el proceso de alteraciones de los precios de la demanda de los factores o de la oferta de los productos por el cual se transfiere a otros sujetos – contribuyentes de hecho- la carga del impuesto” (Jarach, 1996)<sup>5</sup>*

En el impuesto al consumo la traslación es precisamente el objetivo deseado.

Lo cierto es que al gravitar la carga tributaria sobre ciertos productos, el impuesto es satisfecho indirectamente por quienes consumen dichos artículos; de allí la clara diferencia conceptual que existe entre el contribuyente de hecho y contribuyente de derecho, por las implica vías prácticas que se derivan de esta distinción.

La evolución del impuesto selectivo al consumo en Argentina hace notar, por una parte, el avance hacia formas cada vez más perfectas de imposición, tales como por ejemplo la adopción de un sistema ad valorem que como se verá más adelante resulta sumamente adecuado en situaciones de inestabilidad monetaria, ya que permite mantener o constante incidencia del gravamen sin alterar las tasas. Con un sistema de tasa específica, si se quiere mantener constante la carga tributaria debería modificarse las tasas con demasiada frecuencia, de conformidad con el alza de precios de los productos gravados.

### **2.2.2. Incidencia**

*“El fenómeno por el cual ciertos sujetos que han sufrido la traslación del impuesto y que no pueden, a su vez, trasladarlo a otros, razón por la cual soportan la carga del mismo o sea que desembolsan la suma correspondiente juntamente con el precio de las mercaderías*

---

<sup>5</sup> JARACH, Dino, Finanzas..., p. 336-337

*y los servicios que adquieren o ven disminuido el precio que han de recibir por sus ventas de los factores o bienes intermedios, se denomina incidencia del impuesto.” (Jarach, 1996)<sup>6</sup>*

Comprendida la definición antedicha de modo general, analizaré el caso de la incidencia en el impuesto selectivo al consumo.

Cuanto más inelástica es la demanda del producto, por lo cual el impuesto incide en definitiva en el consumidor, tanto más produce efectos regresivos. Es decir, en general este tipo de impuestos es pagado en mayor proporción por los sectores de la población de más bajos ingresos y, en menos medida por los ricos. Tal carácter no se da cuanto el impuesto recae sobre bienes suntuosos. De lo dicho, se infiere que no es posible afirmar dogmáticamente el carácter regresivo del impuesto.

En el caso del bien objeto de este trabajo, la cerveza, se trata de un bien que no es de primera necesidad, por lo que podría entenderse que los consumidores en momento de crisis económica vuelcan su consumo a alimentos de la canasta básica en detrimento de este. Sin embargo, y de la lectura de los principales titulares en el tema<sup>7</sup>, podemos concluir que el consumo de cerveza no ha sido impactado con la crisis económica. Por tanto, la tendencia indica que la cerveza es un bien inelástico y que la incidencia del impuesto recae en el consumidor.

### **2.2.3. Deducción de descuentos y bonificaciones**

El artículo 4 de la Ley de Impuestos Internos argentina establece que los gravámenes se *“liquidarán aplicando las respectivas alícuotas sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto.*

*A los fines del párrafo anterior, se entiende por precio neto de venta el que resulte una vez deducidos los siguientes conceptos:*

---

<sup>6</sup> JARACH, Dino, Finanzas..., p.337

<sup>7</sup> <https://www.cronista.com/negocios/Repunto-el-consumo-de-cerveza-tras-cinco-anos-de-atravesar-dificultades-20180306-0021.html> – Consulta realizada en Noviembre, 2018

[https://www.clarin.com/economia/cervezas-zafaron-caida-consumo-bebidas-alcoholica\\_0\\_BkP3XhiIf.html](https://www.clarin.com/economia/cervezas-zafaron-caida-consumo-bebidas-alcoholica_0_BkP3XhiIf.html) – Consulta realizada en Noviembre, 2018

<http://www.ambito.com/914202-mayor-consumo-de-cerveza-exige-producir-mas-lupulo> – Consulta realizada en Noviembre, 2018

a) *Bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar;*

b) *Intereses por financiación del precio neto de venta;*

c) *Débito fiscal del impuesto al valor agregado que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho.”*

Por otro lado, señala que *“la deducción de los conceptos detallados precedentemente, procederá siempre que los mismos correspondan en forma directa a las ventas gravadas y en tanto figuren discriminados en la respectiva factura y estén debidamente contabilizados. En el caso del impuesto al valor agregado, la discriminación del mismo se exigirá solamente en los supuestos en que así lo establezcan las normas de ese gravamen correspondiendo, en todos los casos, cumplirse con el requisito de la debida contabilización. Del total de la venta puede también deducirse el importe correspondiente a mercaderías devueltas por el comprador.”*

Por su parte, el Decreto 296/97 dispone en su artículo 23 *“ Para las devoluciones previstas en el segundo y tercer párrafos del artículo 4 de la ley, no es necesario que ellas correspondan a transferencias realizadas en el período fiscal por el cual se liquida”*.

Es importante definir los conceptos de “bonificación” y “descuento”, así como sus diferencias, pues la ley no define dichos términos. Según la opinión de diferentes autores doctrinarios, en términos generales, las bonificaciones representan rebajas cuya causa se encuentra motivada por la calidad, cantidad o estado de la mercancía, en tanto que los descuentos tienen su causa en la forma y época de pago, y siempre que se relacionen en forma directa con el contrato de compraventa.

Según Lilian N. Gurfinkel de Wendy que *“el tratamiento fiscal de las bonificaciones es idéntico a aquél en que se fundamenta el método contable, el cual exige que las bonificaciones sean apropiadas al período en el cual se efectuaron las ventas sobre las que recaen.”* Y agrega que esta condición se da en las bonificaciones en las cuales, *“al ser fijadas en atención a los volúmenes de compras realizadas por los clientes, cumplen con el requisito exigido por la ley, esto es: se vinculan directamente con las ventas gravadas.”*

El Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, en la causa "Arimex Importadora S.A." de fecha 1/3/2004 señaló que para la procedencia de la deducción de las bonificaciones deben darse tres requisitos: 1) Que correspondan en forma directa a las ventas gravadas. 2) Figuren discriminados en la respectiva factura y 3) estén debidamente contabilizados. En este caso el Fisco cuestionaba que las bonificaciones no estaban contabilizadas, por

cuanto Arimex registraba el monto de venta neto de esas deducciones en sus libros, no habiendo aportado ninguna constancia de que registre las mismas en otros libros de comercio o exista alguna cuenta que permita su verificación.

El Tribunal consideró improcedentes estas deducciones al no contabilizarse en una cuenta separada, no cumpliéndose con el requisito legal de que las mismas se encuentren debidamente contabilizadas.

Es destacable que el Fisco no desconoció en la causa la posibilidad de la deducción de bonificaciones que, en este caso, se originaban por la diferencia entre el precio mayorista y el precio de venta al público, sino que atacó su falta de debida contabilización. En la causa "Pepsi Cola Argentina SA" de la Cámara Nacional de Apelaciones de fecha 15/5/1984, donde se debatía la procedencia de la deducción de la base imponible de Impuestos Internos de las bonificaciones por publicidad, promoción y degustación otorgadas por Pepsi Cola a sus clientes, la Cámara entendió que si un comerciante (el contribuyente) rebaja el precio a sus clientes, especialmente si éstos le adquieren gran cantidad de mercancía, no lo hace para perder, sino para beneficiarse con un mayor potencial de ventas, y al no existir elemento que permitan afirmar que las rebajas en el precio respondan a una contraprestación debida en virtud de un contrato de publicidad consideró que estas bonificaciones eran deducibles de la base imponible. Sin embargo, la doctrina emanada del antecedente comentado en el punto anterior se vio superada más tarde por nuestro Máximo Tribunal de Justicia, en autos "Parfums Francais SRL", de fecha 16/6/1992.

En éste el contribuyente pretendía deducir del precio neto de venta las bonificaciones que concedía a algunos compradores con motivo de la estiba o del acondicionamiento de sus productos en lugares preferentes para la vista del público. Es decir, para incentivar a algunos compradores a promover mayores ventas, la actora les otorga una "bonificación" que tiene como contrapartida la obligación por parte de éstos de exhibir en lugar preferencial los productos.

En dicha causa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que dichas "bonificaciones" implicaban una prestación especial a cargo del comprador que beneficiaba a la marca y no disminuía el precio de venta. Esto no constituye "bonificación" en los términos del artículo 4 de la Ley de Impuestos Internos porque la contraprestación que impone como condición la actora desvirtúa el sentido de la ley, que se refiere a los

descuentos efectuados sobre el "precio" de venta, para establecer el monto imponible en oportunidad de expendio, conforme a las características propias de los impuestos internos.

También se aclara en dicho fallo que *“las bonificaciones y descuentos deducibles para establecer el “precio neto de venta” son aquellos que se realicen en función de la modalidad en que se formalice el pago en una operación normal de compraventa, por lo que corresponde excluir, cualquiera sea el rótulo con que los registre, los beneficios que el vendedor otorgue al comprador por prestaciones accesorias –en el caso la publicidad del producto-.”* Y finalmente señala: *“En síntesis, si el propósito del tributo consiste en gravar la transferencia de determinados productos que se haga a cualquier título, resulta notorio que éste se ve frustrado si se admite que de la base económica sobre la que se computa el impuesto se descuenten los valores con los que el vendedor compensa un servicio del comprador ajeno a la relación de transferencia del bien”*.

Como los antecedentes han señalado, y de manera terminante lo hizo el Máximo Tribunal, es intención del legislador alcanzar todas las entregas con el tributo, sin importar que estén enmarcadas en ventas, bonificaciones o acciones promocionales. Es allí, que como primera conclusión, indicaremos que la imposición específica al consumo influirá de manera directa el consumo de cerveza, sin importar la naturaleza por la cual el vendedor realice la entrega, afectando en todos los casos la estructura de precios y siendo imposible mitigar su impacto de manera directa.

A modo comparativo, enunciaremos algunos aspectos relevantes en los que el Fisco *uruguayo* se expidió respecto de los descuentos, realizando aclaraciones sobre la norma madre.

El primer punto a considerar es la diferenciación que realizó entre los descuentos por financiación y los que responden a condiciones de mercado o comerciales. Los descuentos financieros, otorgados por pronto pago o por cumplimiento de plazos estipulados, no deberán considerarse para la determinación del precio de venta del fabricante o importador. Los descuentos comerciales otorgados en la venta sí deberán considerarse a los efectos de determinar el monto imponible del impuesto.

Por otro lado, y teniendo en cuenta que un tipo de bonificación es la entrega de producto sin cargo, conocido en el mercado como promociones de “compre tres pague dos” o cuando se trata de descuentos por volumen debido a que éste es significativo, el Fisco de

la Republica Orienta de Uruguay aclaró que en caso de entregar conjuntamente con la venta unidades adicionales sin costo, a efectos de determinar el precio unitario se debe considerar el precio total dividido las unidades enajenadas (entregadas), dicho precio será el que se deberá comparar con la base específica. De este punto, también se deriva la posibilidad de que se solo se realicen entregas a título gratuito, como acción comercial específica o para ingresar a un mercado donde no se tenga participación. Para éstos casos donde el precio de enajenación es igual a cero el monto imponible del IMESI será igual a la base específica.

Podrá observarse que la interpretación de ambos países, Argentina y Uruguay, está alineada. Asimismo quisiera resaltar la evolución de ambas Administraciones Fiscales que están a la vanguardia y actualizadas en cuestiones de mercado y análisis de negocio, ya que son las únicas que se expidieron en sentido expreso para aclarar éstas cuestiones.

#### **2.2.4. Precio y Volumen**

Según sea la forma adoptado por el país para tributar, el impuesto selectivo tendrá un impacto distinto sobre el precio final del producto comercializado. Utilizaré el término “tasa efectiva” para hacer referencia al real impacto del impuesto sobre el precio al consumidor. Es decir, esta tasa será el resultado de comparar el impuesto a ingresar sobre el precio efectivamente abonado por el consumidor.

Antes de exponer algunas conclusiones, veamos un ejemplo. Supongamos la comercialización de un producto de características homogéneas. En nuestro ejemplo se comercializarán 10 litros de cerveza a 50 dólares<sup>8</sup> el litro, siendo el precio de venta al consumidor por el total de los litros de 500 dólares.

Ejemplo 1: A continuación, expondré lo citado en un cuadro y utilizando las alícuotas detalladas en el punto 3.1.2 procederé a calcular cuál sería el importe determinado del impuesto selectivo al consumo en cada país de la región:

---

<sup>8</sup> Trabajaré el ejemplo en dólares para homogeneizar los resultados y enriquecer el análisis, considerando que los distintos países de la región tienen distintas monedas

| País      | Precio | Cantidad | Precio de venta | Base de cálculo |     | Impuesto |       | Impuesto |
|-----------|--------|----------|-----------------|-----------------|-----|----------|-------|----------|
|           |        |          |                 | Ficto           | %   | Ficto    | %     |          |
| Argentina | 50,0   | 10,0     | 500,0           | -               | 16% | -        | 81,4  | 81,4     |
| Brasil    | 50,0   | 10,0     | 500,0           | -               | 6%  | -        | 30,0  | 30,0     |
| Bolivia   | 50,0   | 10,0     | 500,0           | 0,5             | 1%  | 5,0      | 5,0   | 10,0     |
| Paraguay  | 50,0   | 10,0     | 500,0           | -               | 9%  | -        | 45,0  | 45,0     |
| Uruguay   | 50,0   | 10,0     | 500,0           | -               | 22% | -        | 110,0 | 110,0    |
| Chile     | 50,0   | 10,0     | 500,0           | -               | 21% | -        | 102,5 | 102,5    |

Ejemplo 2: Para analizar el impacto del impuesto a pagar por un aumento de precios al consumidor, supondré un aumento del 10% en el precio unitario de venta, recalculándose así un 10% de aumento en el precio de venta total. Siguiendo el esquema planteado con anterior, los resultados serán los siguientes:

| País      | Precio | Cantidad | Precio de venta | Base de cálculo |     | Impuesto |       | Impuesto |
|-----------|--------|----------|-----------------|-----------------|-----|----------|-------|----------|
|           |        |          |                 | Ficto           | %   | Ficto    | %     |          |
| Argentina | 55,0   | 10,0     | 550,0           | -               | 16% | -        | 89,5  | 89,5     |
| Brasil    | 55,0   | 10,0     | 550,0           | -               | 6%  | -        | 33,0  | 33,0     |
| Bolivia   | 55,0   | 10,0     | 550,0           | 0,5             | 1%  | 5,0      | 5,5   | 10,5     |
| Paraguay  | 55,0   | 10,0     | 550,0           | -               | 9%  | -        | 49,5  | 49,5     |
| Uruguay   | 55,0   | 10,0     | 550,0           | -               | 22% | -        | 121,0 | 121,0    |
| Chile     | 55,0   | 10,0     | 550,0           | -               | 21% | -        | 112,8 | 112,8    |

En una primera instancia, podemos concluir que el aumento del 10% del precio de venta, se vio reflejado en el impuesto vinculado en la menor proporción. Expondré la afirmación antes citada con un cuadro comparativo:

| País      | Status Quo | Aumento Precio | Impuesto | Tasa Efectiva |
|-----------|------------|----------------|----------|---------------|
| Argentina | 81,4       | 89,5           | 8,1      | 10,0%         |
| Brasil    | 30,0       | 33,0           | 3,0      | 10,0%         |
| Bolivia   | 10,0       | 10,5           | 0,5      | 5,0%          |
| Paraguay  | 45,0       | 49,5           | 4,5      | 10,0%         |
| Uruguay   | 110,0      | 121,0          | 11,0     | 10,0%         |
| Chile     | 102,5      | 112,8          | 10,3     | 10,0%         |

Ejemplo 3: Similar a lo planteado en el ejemplo 2, supondré un aumento del 10% pero en cantidades. Es decir, el precio se mantendrá de acuerdo a lo expuesto en el ejemplo 1 y será la variable de cantidades la que aumentará. Así, procederé a realizar los recalcu los respectos tanto para precio de venta como para impuesto a pagar:

| País      | Precio | Cantidad | Precio de venta | Base de cálculo |     | Impuesto |       | Impuesto |
|-----------|--------|----------|-----------------|-----------------|-----|----------|-------|----------|
|           |        |          |                 | Ficto           | %   | Ficto    | %     |          |
| Argentina | 50,0   | 11,0     | 550,0           | -               | 16% | -        | 89,5  | 89,5     |
| Brasil    | 50,0   | 11,0     | 550,0           | -               | 6%  | -        | 33,0  | 33,0     |
| Bolivia   | 50,0   | 11,0     | 550,0           | 0,5             | 1%  | 5,5      | 5,5   | 11,0     |
| Paraguay  | 50,0   | 11,0     | 550,0           | -               | 9%  | -        | 49,5  | 49,5     |
| Uruguay   | 50,0   | 11,0     | 550,0           | -               | 22% | -        | 121,0 | 121,0    |
| Chile     | 50,0   | 11,0     | 550,0           | -               | 21% | -        | 112,8 | 112,8    |

Tras ejemplificar esta variación en cantidades, podremos comparar el impuesto que deberá abonarse en relación a la situación con todas las variables estables del ejemplo 1.

Es aquí donde se podrá observar que para las cantidades, es el aumento del impuesto a pagar resulto directamente proporcional a la variación en cantidades.

| País      | Status Quo | Aumento Cantidad | Impuesto | Tasa Efectiva |
|-----------|------------|------------------|----------|---------------|
| Argentina | 81,4       | 89,5             | 8,1      | 10,0%         |
| Brasil    | 30,0       | 33,0             | 3,0      | 10,0%         |
| Bolivia   | 10,0       | 11,0             | 1,0      | 10,0%         |
| Paraguay  | 45,0       | 49,5             | 4,5      | 10,0%         |
| Uruguay   | 110,0      | 121,0            | 11,0     | 10,0%         |
| Chile     | 102,5      | 112,8            | 10,3     | 10,0%         |

Las situaciones planteadas servirán para entender el impacto que las variaciones de precio y cantidad producen en el impuesto a pagar.

La primera conclusión a la que quisiera acercarme es respecto del impacto de los aumento de acuerdo a la forma de tributación adoptada por el país. Se puede observar que el aumento de cantidades o de precio varió su impacto sólo en el caso de Bolivia, que adoptó un esquema de tributación mixto, con mayor peso del impuesto ficto. Es allí que de comparar los ejemplos 2 y 3 se ve que el impacto en el impuesto es menor cuando se

mantiene estable la variable cantidad (5%) que cuando se mantiene estable la variable precio (10%). Para clarificar esta conclusión considero que la mejor manera es desagregarla. Al aumentar las cantidades y el precio mantenerse estable, el precio por cantidad cae por accesión. Es decir, si se venden 11 litros cuyo precio de venta es 550, el precio por litro alcanza los 50 dólares. Es así, que el impuesto pagado, USD 0,5 tendrá una tasa efectiva sobre el precio unitario del 1%<sup>9</sup>.

En cambio, para el caso de aumento de precio, donde 10 litros de cerveza se venden a 550 dólares, siendo el precio por litro de 55 dólares, la tasa efectiva abonada es del 0,9%<sup>10</sup>. De lo antedicho, queda demostrado que la presión tributaria ante un aumento de precio, pero no de cantidades, quedará atenuada a causa del menor impacto que este genera en relación al aumento producido.

Del ejemplo citado podrá extrapolarse la conclusión, para sistemas donde se ha adoptado un ficto, los aumentos en el precio de venta serán menos efectivos a nivel de recaudación que mayores litros vendidos. Por tanto, si lo que se quiere es aumentar la recaudación deberá contarse con un precio por litro vendido más bajo. En cambio, si lo que se quiere es mitigar el impacto que tiene el impuesto en el precio del producto al consumidor, debería buscar un precio de venta por litro mayor.

### **2.2.5. Inflación. Impacto en sistemas ad valorem y fictos**

Los grandes puntos y efectos que la inflación produce en la recaudación del impuesto y el precio del producto a consumidor, pueden asociarse con los desarrollados el capítulo 3.2.5., simplificando el concepto de inflación al aumento de precios.

También hemos desarrollado este punto de manera indirecta, en el capítulo donde explicamos el efecto económico incidencia, tratando de explicar el comportamiento según el tipo de mercado en que se comercializa el producto analizado.

Solo resta un punto más que merece, en mi criterio, destacar. En países donde el sistema adquirido es ficto, la forma de instrumentarlo suele ser establecer el valor de la unidad tributaria para un año en curso. Para ello, las Administraciones utilizan

---

<sup>9</sup>  $0,5 / 50 = 0,01 = 1\%$

<sup>10</sup>  $0,5 / 55 = 0,009 = 9\%$

estimaciones de variables macroeconómicas para prever el valor adecuado. Sin embargo, en América Latina, donde los niveles inflacionarios suelen ser altos e inestables, es difícil prever el impacto que una decisión adoptada antes de que comience el año, tendrá al final del mismo. A modo de ejemplo y como caso real analizaré el caso de Bolivia por los años 2018 y 2017. La siguiente tabla muestra los principales indicadores económicos a considerar para el análisis:

| Indicador | 2018 | 2017 |
|-----------|------|------|
| BOB       | 3,73 | 3,62 |
| TC        | 6,96 | 6,96 |
| USD       | 0,54 | 0,52 |
| Inflación | 0,9% | 2,7% |

Para el caso de Bolivia, el incremento del ficto para cerveza interanual fue del 3%. Al momento, y de acuerdo a las fuentes oficiales del país<sup>11</sup>, la inflación acumulada para 2018 es del 0,9%<sup>12</sup>, mientras que en 2017 alcanzó un 2,71%<sup>13</sup>. El incremento en el impuesto a pagar aumento en mayor proporción que la inflación. Es decir, los contribuyentes sufren una mayor carga tributaria por el mero pasa del tiempo sin alterar sus hábitos de consumo. Tal distorsión podrá entender en el marco de una acción del gobierno intencionada en perseguir fines extrafiscales al aumentar la presión tributaria por considerarlo un producto nocivo para la salud.

### **3. Finalidad extrafiscal. Antecedentes nacionales e internaciones**

La intuición nos llevaría a pensar este tributo como regulador del consumo de cerveza por las consecuencias dañinas a la salud que puede llegar a tener el consumo en exceso de este tipo de bebidas con alcohol. Sin embargo, al presentarse como ad valorem en Argentina, y cómo veremos más adelante en la mayoría de los países que integran el Mercosur, no

---

<sup>11</sup> Banco Central de Bolivia

<sup>12</sup> [https://www.bcb.gob.bo/?q=indicadores\\_inflacion](https://www.bcb.gob.bo/?q=indicadores_inflacion) – Consulta realizada en Noviembre, 2018

<sup>13</sup> [https://www.bcb.gob.bo/?q=indicadores\\_inflacion](https://www.bcb.gob.bo/?q=indicadores_inflacion) – Consulta realizada en Noviembre, 2018

cumple dicha función ya que grava de igual manera el consumo responsable como el excesivo.

Para argumentar las afirmaciones antedichas en el párrafo precedente, es necesario adentrarnos en algunos conceptos económicos y ahondar en ellos. Citaremos las externalidades.

Una externalidad se presenta cuando la actividad de una persona afecta el bienestar de la otra y ello no puede ajustarse vía precios de mercado. Citando lo profundizado por Ricardo Fenochietto en su libro “Economía del Sector Público. Análisis Integral de las Finanzas Públicas y sus efectos”, las características de las externalidades son las siguientes:

1. Inexistencia de un mercado que solucione el problema
2. Maximización del uso de los bienes públicos
3. Pueden producirse tanto en el ámbito público como privado
4. Pueden ser producidas tanto por productores como por consumidores
5. Son difíciles de valorar

Cuando los particulares no pueden solucionar los efectos de las externalidades se justifica la intervención del Estado a través de i) impuestos o tasas, ii) subsidios, iii) licencias o iv) regulaciones.

i) Nos detendremos en el mecanismo de intervención a través de impuestos o tasas. El economista inglés Arthur Pigou propuso que tal tributo debería imponerse en proporción al perjuicio generado. Es por ello que al mecanismo que persigue corregir un comportamiento a través de un tributo y solucionar el problema creado por una externalidad negativa se lo conoce como “impuestos pigouvianos” (“pigouvian taxes”). También se conoce a este mecanismo como teoría del doble dividendo debido a que existe un doble beneficio para la sociedad: disminuir el perjuicio y que el Estado recaude más.

Es el rol del Estado proteger el bien común y por lo tanto castigar a aquellos sectores. A pesar de ello, la doctrina se encuentra dividida a favor y en contra de éstos impuestos. Las voces a favor mencionan puntos como que no afecta la eficiencia del mercado, ya que son trasladables. Aquellos en contra, mencionan la imposibilidad de cuantificar las externalidades con certeza y a los efectivos sujetos perjudicados por ella. Por otro lado, para cumplir su efectiva devolución a la Sociedad por el daño causado, deberían devolverse como acciones que mitiguen el impacto producido y no así caer en la “bolsa” de recaudación coparticipable.

ii) Una solución a través de un subsidio sería en sentido inverso al impuesto, implicado que el estado le pagaría a que aquellas empresas que no produzcan una externalidad negativa.

iii) Las licencias podrían aplicarse de manera tal que el Estado autorice, a cambio de un canon, a ciertas empresas a producir una externalidad contralando el impacto en la Sociedad.

iv) Por último, está el caso de las regulaciones, donde el estado exigiría determinados niveles de equipamiento, estructura o comportamiento empresarial que impidan externalidades negativas.

### **3.1.Fondo Proleche**

Mencionaremos el Fondo de apoyo al complejo productivo lácteo “Proleche”, implementado en Bolivia como un primer ejemplo de la implementación de impuestos pigouvianos.

A través de tributo impuesto a la cerveza de 0,10 Bolivianos por litro (aproximadamente 0,01 dólar por litro) se buscó castigar el consumo de cerveza en vías de contribuir al consumo de productos lácteos: *“el objetivo de contribuir a la seguridad alimentaria, facilitando el acceso de las bolivianas y los bolivianos a los productos lácteos , promover el consumo de productos lácteos para elevar los niveles nutricionales de la población (...)”* (Considerandos del Decreto Supremo 1207/2012, legislación a través de la cual se crea el Fondo “Proleche” en el año 2012 por un plazo de 8 años).

Como puede observarse en el caso antedicho, en Bolivia decidieron utilizar una forma de impuesto selectivo al consumo para intervenir en los hábitos de consumo de bebidas de la Sociedad. El consumo de leche por debajo de lo recomendado por los Organismos Internacionales llevo a creación de un tributo.

### **3.2.Cervezas importadas en Uruguay**

Entre los elementos diferenciales destacados en el esquema tributario del impuesto selectivo al consumo en Uruguay se encuentra la diferenciación en la tributación de los productos nacionales y los importados.

En un esfuerzo por incentivar la producción nacional, el Legislador fijó los valores fictos sólo para productos fabricados en el territorio.

Destacando, entonces la diferenciación sobre los productos importados, que más allá del precio el valor ficto para la importación de cerveza, bebidas sin alcohol, alimentos líquidos y los amargos (con o sin alcohol) es el valor fijado para los productos nacionales multiplicado por dos, lo que tiene por resultado una mayor carga tributaria para los éstos productos.

### **3.3. Reforma tributaria en Argentina**

A través de la Ley 27.430, sancionada el 29 de diciembre de 2017, el Honorable Congreso de la República Argentina introdujo una serie de reformas al sistema tributaria del país, entre las que se encuentren la adecuación de alícuotas en el impuesto interno sobre la cerveza.

Es en su artículo 111 donde dicta la sustitución del artículo 25 de la Ley 24.674 (Ley de Impuestos Internos) por el transcripto a continuación:

*“ARTÍCULO 25.- Por el expendio de cervezas se pagará en concepto de impuesto interno la tasa del catorce por ciento (14%) sobre la base imponible respectiva. Cuando se trate de cervezas de elaboración artesanal producidas por emprendimientos que encuadren en la categoría de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, según los términos del artículo 1° de la ley 25.300 y sus normas complementarias, la tasa aplicable será del ocho por ciento (8%). Se hallan exentas de este impuesto las cervezas que tengan hasta uno coma dos grados de alcohol en volumen (1,2° GL).”*

El artículo 25, en su versión anterior a la Reforma Tributaria, rezaba la siguiente redacción *“Por el expendio de cervezas se pagará en concepto de impuesto interno la tasa del 8% (ocho por ciento) sobre la base imponible respectiva.”*

De la lectura comparativa de los artículos, podemos observar que previo a la reforma, la legislación argentina mantenía una gravabilidad “plana” para todos los tipos de cerveza que se consumieran en el territorio.

Post-reforma, se entiende que la intención del legislador es diferenciar entre aquellas cervezas con una menor graduación alcohólica. Propiciando un claro fin extrafiscal, considerando a las bebidas alcohólicas nocivas para la salud, incentiva el consumo de este tipo de bebidas, en detrimento de aquellas con mayores niveles de alcohol. Al respecto, y una observación comparativa con otras bebidas analcohólicas, es que se beneficia el consumo de cerveza, ya que las gaseosas están gravadas por el impuesto a una tasa de entre el 4% y el 8% sin tener ellas ningún tipo de alcohol. Por lo tanto, entendiendo el impuesto de manera integral, podrá decirse que el fin extrafiscal quedó mitigado pero de manera incompleta.

Otro aspecto a considerar para anexar a la disparidad encontrada en la reforma, es que la tasa a la que se encuentra gravada otra bebida alcohólica en el país, el vino, no fue acrecentada. Adicionalmente, y analizando sólo el perjuicio que el consumo de este tipo de bebidas tiene en la Sociedad, cabe destacar que la graduación alcohólica de los vinos y espumantes es mayor que el de la cerveza

Por todo lo mencionado en los párrafos anteriores queda a la luz que las modificaciones introducidas a las leyes de impuestos selectivos al consumo reflejan la decisión del Estado de velar por el bienestar de la población. Es claro el doble objetivo perseguido de reducir los efectos nocivos del consumo de alcohol que traen aparejadas enfermedades, que impactan en forma directa en el gasto público de salud, ineficiencias en el mercado laboral y de incrementar la recaudación para solventarlos.

Un segundo punto a resaltar entre las modificaciones establecidas es la distinción que realiza el legislador respecto de la entidad que fabrica el producto. Es así, que de tratarse de lo que se han catalogado como PyME, podrán gozar de un beneficio fiscal respecto a la tasa a la que se encontrará alcanzado su producto. Este beneficio, podrá entenderse como colaborativo para la empresa, ya que podrá absorber de una mayor manera los costos de producción sin que ello afecte el precio de venta de su producto, haciéndolo más gravoso y menos competitivo en el mercado. Recordemos que los beneficios en costos a los que pueden acceder las grandes compañías -ya sea por su poder negociación, por la producción en escala, por el posicionamiento que tienen en el mercado, por mejores redes logísticas, etc.- permiten

que el precio al que presentan su producto se quede con el mercado sobre todo en momentos de crisis económicas.

De acuerdo a lo antedicho, y a modo de resumen de la idea expuesta, el segundo punto resaltado entre los cambios normativos revela la intención de propiciar una mejora en la competitividad de las industrias reduciendo la carga tributaria para determinados sectores y/o productos, nivelando el tratamiento fiscal para aquellos productos que sean sustitutos, asimismo con el objeto de combatir el comercio ilegal y el contrabando.

#### **4. El caso Brasil**

El sistema tributario brasilero posee tres impuestos destacados que inciden en el precio final de la cerveza. Estos son el ICMS – Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS – Programa de Integração Social and COFINS Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

Para cada uno de ellos hay una ley específica.

A modo de resumen, describiré los aspectos relevantes de cada uno de ellos.

En el ICMS las alícuotas varían entre el 4% y 25%, dependiendo del Estado donde se comercialice y de las presentaciones (lata, botella retornable, litros, etc.). A modo de ejemplo, en el Estado de San Pablo la alícuota general alcanza el 18%. Sin embargo, por considerarse la cerveza un bien superfluo, la alícuota a éste producto es del 25%. La normativa reguladora de este tributo es el Decreto 45.490 de 30-11-2000.

Por otro lado, también se encuentra el IPI. Para la cerveza, y dependiendo de su graduación, las alícuotas llegan hasta el 30%. La alícuota promedio para cervezas de malta es del 6%. El Decreto 7212/2010 es la regulación vigente para este impuesto.

Los últimos a desarrollar son el PIS o el COFINS. Estos tributos podrán asimilarse con el Impuesto a los Ingresos Brutos en Argentina, ya que su base gravada es la facturación. La alícuota dependerá del régimen elegido por las compañías, dependiente de sus estrategias de planificación fiscal y acogiéndose a los parámetros establecidos en la propia Ley. Un aspecto importante a considerar es que la elección deberá hacerse solo a comienzo de año. Si eligieran tributar considerando la ganancia real (PIS) la alícuota será del 1,65% PIS. En cambio, si la elección sería sobre una base presunta (COFINS) la alícuota será de 7,6%. La ley aplicable para este Impuesto es la número 10.865, del 30 de abril de 2004.

Considerando todos los impuestos citados, la presión tributaria de la cerveza alcanzaría, aproximadamente, un 40%.

## **5. Conclusión**

La finalidad principal de este trabajo fue demostrar la importancia del impuesto selectivo al consumo en el mercado de la cerveza.

Se destacó el impacto que pueden tener sobre la Sociedad las distintas modalidades para determinar el impuesto elegidas por los gobiernos de una misma región y que comparten un mismo mercado común económico como lo es el Mercosur. Según sea la forma adoptada, ad valorem o ficto, el impacto en la estructura de precios puede darse directamente proporcional a un aumento en el precio de venta o encontrar relación cuando lo que se modifican son las cantidades vendidas así se sacrifique precio. A pesar de que la cerveza es un bien inelástico, el mercado no aceptará ajustes infinitos. Habrá uno óptimo y deberá ser ese el observado continuamente y de manera crítica por los sujetos de la obligación tributaria, Estado y contribuyente, para poder accionar de acuerdo con sus intereses.

Como he desarrollado en la introducción de este trabajo, los impuestos internos tienen como característica fundamental la finalidad extrafiscal; es decir que, a diferencia de los demás, no tienen como fin único la recaudación de ingresos para el Estado, sino el de concientizar a la sociedad de lo nocivo que resulta el consumo de alcohol y cubrir con éste los costos asociados, y que aun así por el mismo hecho de ser tales, no pierden su esencia recaudatoria. En la realidad de la Región, el tributo no cumple siempre esa función, ya que las decisiones adoptadas por los legisladores no siempre contemplan el mercado en su totalidad, He aquí la primera conclusión a destacar que querría dejar. Si concebimos a los impuestos internos por su fin extrafiscal, se deberá comprender su impacto de manera integral, no sólo sobre aquellos contribuyentes que ingresan el impuesto, sino también el impacto que genera en otros mercados complementarios y suplementarios del producto. Me remito a la conclusión esbozada en el capítulo de reforma tributaria en Argentina.

Mi intención fue lograr correr el velo a aquellas cuestiones que pueden resultar engorrosas técnicamente para encontrarles el sentido social. La naturaleza del ser humano es social. Vivimos en sociedad. Los tributos no son ni más ni menos que fuentes que permiten que esa vida colectiva se lleve día a día a cabo. Si la decisión de un Estado, soberano como principal característica, es alcanzar con un impuesto a un producto que concibe como nocivo

por su graduación alcohólica, es ese el fin que se debe lograr alcanzar. Pareciera que todas las legislaciones resultan “incompletas” o sin posibilidad de ajustarse a los mercados, ya sea porque no se analizó comparativamente todos los mercados de bebidas o porque quedaron desactualizados.

El concepto de equivalencia tributaria me sirvió como eje para el estudio y desarrollo de las distorsiones provocadas en el mercado.

Mis recomendaciones luego de este trabajo para nosotros, como Sociedad, y sobre todo para los ciudadanos legisladores y asesores que tienen las posibilidades de generar los principales impactos, serán vinculados a aspectos técnicos que pueden colaborar a que los efectos del tributo sean los deseados.

Como primer punto, mencionaría la capacidad que se debe desarrollar para extender nuestro contexto agrandando los horizontes. Para ello, es necesario trabajar en conjunto entre países y armonizar la tributación en la región. Vivimos momentos de un mundo globalizado e “híper” conectado. Pierde sentido adoptar medidas tributarias que no estén en línea en países donde el consumidor puede optar por comprar el producto en un país vecino en lugar del propio

En segundo lugar, la decisión de gravabilidad de un mercado de bebida alcohólica en detrimento de otro pierde fin extrafiscal cuando ante la mayor graduación los consumidores soportan una menor presión fiscal.

Otra recomendación a considerar es la utilización de fictos, ya que puede ser una muy buena herramienta para mitigar lo nocivo del consumo del producto, siempre y cuando se prevean mecanismos de actualización por periodos lo más acotados posible. Considero la mejor forma de instrumentarlo a través de unidades tributarias que se ajuste por algún índice de conocimiento público que genere el Organismo de Estadísticas Nacional, como ser el INDEC en Argentina.

Por último, los efectos económicos de los impuestos deben ser estudiados con suma cautela, y no entendidos como consecuencias secundarias o paralelas. Considero este punto el más importante a la hora de entender el impacto en la sociedad de los tributos.

La eficiencia que tengan los impuestos selectivos al consumo determinará el grado de madurez del sistema tributario del país en cuestión. Entendiendo esta eficiencia como la

capacidad de cubrir los fines fiscales, recaudación, y extrafiscales sin distorsiones en el Mercado más que las deseadas.

## **6. Bibliografía**

### Jurisprudencia

Pepsi Cola S.A (Cámara Nacional de Apelaciones 15 de Mayo de 1984).

Parfums Francais SRL (Corte Suprema de Justicia de la Nación 16 de Junio de 1992).

Arimex Importadora SA (Tribunal Fiscal de la Nación - Sala C 1 de Marzo de 2004).

### Páginas Web

*Banco Central de Bolivia.* (2017). Obtenido de <https://www.bcb.gob.bo/>

*Banco Central de Chile.* (2017). Obtenido de <http://www.bcentral.cl/>

*Banco Central de la República Argentina.* (2017). Obtenido de <http://www.bcra.gov.ar/>

*Banco Central de Paraguay.* (2017). Obtenido de <https://www.bcp.gov.py/>

*Banco Central del Uruguay.* (2017). Obtenido de <http://bcu.gub.uy/>

*Instituto Nacional de Estadística y Censo.* (2017). Obtenido de <http://www.indec.gov.ar>

### Escritos

Comisión N° 2. XLVI Jornadas Tributarias Colegio de Graduados en Ciencias

Económicas. (2016). Jornadas para la reforma tributaria. Propuestas para la comisión bicameral para la reforma tributaria Ley 27.260. Mar del Plata, Buenos Aires, Argentina.

### Libros

Fenochietto, R. (2006). *Economía del Sector Público. Análisis integral de las Finanzas Públicas y sus efectos.* Buenos Aires: La Ley.

García Vizcaíno, C. (1997). *Derecho Tributario - Tomo III.* Buenos Aires: Depalma.

García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario - Tomo II.* Buenos Aires: Depalma.

García Vizcaíno, C. (2007). *Derecho Tributario - Tomo I.* Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero - Tomo I.* Buenos Aires: La Ley.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero - Tomo II.* Buenos Aires: La Ley

- Gurfinkel de Wendy, L. N. (2001). *Impuestos Internos*. Buenos Aires: La Ley.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Piffano, H. (2012). *Análisis Económico del Derecho Tributario*. La Plata: E-book -  
Universidad Nacional de La Plata.