

GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA
Y PABLO S. VARELA (DIRECTORES)

VANINA V. FERNÁNDEZ Y FLORENCIA HAM
(COORDINADORAS)

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ARGENTINA

TRIBUTOS
NACIONALES Y LOCALES

AUTORES

GASTÓN ARCAI - JORGE H. AROSTEGUY - IGNACIO E. BENEC PIERES
MARÍA CONSTANZA BURGUEÑO IBARGUREN - SILVINA ÉRICA CORONELLO
HERNÁN M. D'AGOSTINO - WALTER N. DE LEO - CINTIA LORENA FERNÁNDEZ
VANINA V. FERNÁNDEZ - FLORENCIA HAM - DANIELA KUMOR
ANALÍA P. MAGNO - GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA
MARCELO ADRIÁN NIETO - MARCELO MARTÍNEZ ALBERTE - FÉLIX J. ROLANDO
GERMÁN J. RUETTI - ANDRÉS C. SALADINO - ESTEBAN DANIEL SALCEDO
PABLO S. VARELA - GONZALO E. VILLARRUEL - OSCAR ALBERTO YULAN

 **errepar**

TÍTULO PRIMERO EL PODER TRIBUTARIO Y EL RÉGIMEN FISCAL

CAPÍTULO I

NOCIONES SOBRE LOS CONCEPTOS DE RÉGIMEN FISCAL Y DE SISTEMA FISCAL

POR GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA

INTRODUCCIÓN

Puede ser de utilidad que una obra en la cual se pretende dar noticia con relativa profundidad de los elementos integrantes del régimen tributario argentino (nacional, provincial y municipal) cuente con una parte introductoria de carácter general, hecha desde una perspectiva brindada por los postulados y conclusiones de la ciencia de la Hacienda Pública, para poner de relieve ciertos aspectos que subyacen en la conformación del agregado de tributos vigentes en el país, como parte integrante de su régimen fiscal.

El objetivo de estas primeras páginas es comentar algunos temas básicos sobre los que se asienta el entramado normativo que constituye el régimen de impuestos, tasas y contribuciones especiales que se establecen en un determinado país, a fin de solventar una serie de gastos públicos, por una parte (fines fiscales o mediatos), y de cumplir con otros cometidos constitucionales, por otra (fines extrafiscales o inmediatos). La perspectiva, lo advertimos, no es la jurídica.

1. Conceptos y definiciones

Suelen utilizarse indistintamente conceptos tales como “sistema tributario”, “régimen tributario”, “ordenamiento tributario”, “sistema fiscal”, “régimen fiscal”, “ordenamiento fiscal”, entre otros términos. Pensamos que corresponde hacer algunas precisiones, para estipular los conceptos que utilizaremos aquí.

En primer lugar, la diferencia entre “fiscal” y “tributario” en la adjetivación la fijamos en que el segundo forma parte del primero, en relación de especie a género. Es decir que todo lo que contenga el término “tributario” comprende únicamente los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales, según la clásica tripartición doctrinal) y, a la vez, forma parte de un conjunto mayor que es lo “fiscal” (que, como sinónimo de “financiero”, comprende tanto a los otros ingresos públicos que no tienen carácter tributario y, además, la otra vertiente del Derecho Financiero, que son los gastos públicos).

En segundo lugar, por “ordenamiento tributario” entenderemos el subconjunto de normas que está inserto en el conjunto de todas las que conforman el ordenamiento jurídico íntegro de un Estado (Nación, provincias y/o municipios), y que se vinculan con el financiamiento del sector público, conteniendo normas sobre ingresos públicos de carácter tributario. Queda en claro que el “ordenamiento fiscal” o “financiero” será un subconjunto más amplio dentro del ordenamiento jurídico íntegro, que abarca, aparte del “tributario”, al resto de normas sobre ingresos públicos y las atinentes a los gastos públicos.

Así, resta determinar la diferencia entre “régimen” y “sistema”.

“Régimen” significa el modo de gobernarse o de regirse una cosa; o bien las constituciones, reglamentos o prácticas de un gobierno en general o de sus dependencias. Con este vocablo queremos aludir al funcionamiento normativo y de hecho de un determinado conjunto de disposiciones, históricamente conformado.

“Sistema” es el conjunto de cosas que ordenadamente entre sí contribuyen a determinado objetivo. Aquí pretendemos otorgarle un sesgo más ideal, de cómo debería conformarse el conjunto normativo para que tenga un funcionamiento racional, orgánico y armónico entre sí y con el resto del ordenamiento jurídico en que está inserto.

Como puede comprenderse, las ideas de “régimen tributario” y de “sistema tributario” aluden a conceptos parecidos pero que obedecen a perspectivas levemente distintas. Una, de carácter descriptivo, apegada a la realidad. Y la otra, la del sistema, con un matiz más preceptivo o propositivo, abarcando recomendaciones y una serie de principios y reglas que deberán ser acatados para alcanzar un funcionamiento más aceitado, al que precisamente se le puede denominar “sistemático”.

2. Elementos a tomar en cuenta en el estudio y diseño de un sistema tributario. Concepto de “régimen tributario”

El régimen tributario de un determinado país es un producto de su devenir político e histórico, que se caracteriza por su permanente mutabilidad.

La idea de “régimen tributario” es un poco más amplia que la del conjunto de impuestos y demás tributos que están vigentes en determinado momento en un país. Además, ha de contener aquellos elementos que permitan hacer comparaciones intertemporales e internacionales. Es decir que permita estudiar la evolución del régimen dentro de un mismo país en diversas épocas (para enjuiciarla críticamente) y también para contrastarlo con el régimen tributario de otros países de igual o diversa magnitud económica y social.

Así, se lo puede caracterizar como un conjunto de normas de diversas fuentes y jerarquías, que establecen relaciones entre sujetos y que configuran instituciones jurídicas y económicas, que buscan mantener o alcanzar ciertos objetivos de carácter público, asignados al Estado (como la recaudación, la justicia y otros fines extrafiscales¹). A pesar de la mutabilidad de las normas concretas que regulan sus diversos aspectos, permite que se pueda detectar una cierta permanencia tanto de los objetivos como de los institutos.

Por ello, la idea de “régimen tributario” puede ser desagregada de varias formas posibles. Nos parece adecuado, a los efectos aquí propuestos, hacerlo en los siguientes elementos:

- a) Un conjunto de principios tributarios
- b) Una estructura tributaria concreta
- c) Un cuerpo de normas
- d) Un entramado institucional

3. Los principios tributarios

La primera aclaración que ha de hacerse es que cuando se habla de “los principios rectores del régimen tributario”, estos pueden ser tanto jurídicos como económicos.

Los primeros son normas, generalmente de rango constitucional (v.gr., principio de igualdad –art. 16, CN–; de legalidad o reserva de ley –arts. 4, 17 y cc., CN–; etc.). No nos ocuparemos aquí de ellos, sin mengua de dejar en claro que su importancia es capital y su respeto fundamental a los fines de conseguir el funcionamiento de la república tal y como la concibe y prescribe nuestra Constitución Nacional.

¹ Ellos suelen estar mencionados en las constituciones de los Estados. En el caso argentino, son los indicados en el Preámbulo de nuestra Constitución Nacional, como asimismo los detallados en los incisos 18 y 19 del artículo 75.

Los principios de carácter económico son postulados cuyos contenidos pueden parecer coincidentes con los de los principios jurídicos. Sus puntos de partida y sus objetivos son muy diversos, y a veces exceden el ámbito que regulan los principios jurídicos.

En cuanto a los primeros, dado que parten de consideraciones hacendísticas, de enunciados económicos y sus alcances van más allá de los principios jurídicos constitucionales. En lo que hace a sus objetivos, estos son diversos, ya que funcionan en otro plano. La ciencia jurídica se maneja con la lógica deóntica (prohibido, obligado, permitido), mientras que la ciencia de la Hacienda Pública está ligada a la economía (macroeconomía), se conduce descriptivamente, con la lógica aristotélica del ser. Y lo mismo cuando hace prescripciones de comportamientos ideales a alcanzar ya que utiliza razonamientos del ser, mas no del deber ser.

Este conjunto de reglas, directrices o ideas tiene ese punto de arranque en las consideraciones financieras y, por tal razón, tiene un anclaje político e ideológico determinado. Sobre los postulados de la tributación han escrito muchísimos autores, cada uno de los cuales los ha ordenado y considerado de diversa manera, influido por su concepción filosófica, política o económica. Así, no es lo mismo leer al respecto a Adam Smith, quien escribió en el siglo XVIII, que a John M. Keynes en la década de 1930, o a Fritz Neumark en la Europa unida de la Segunda Posguerra.

La finalidad de estos principios es brindar pautas para ser seguidas por las diversas figuras tributarias, y límites a respetar por ellas. Y, a la vez, permiten establecer un baremo para enjuiciar el desenvolvimiento del régimen concreto de un país frente a postulados que pretenden acercar el régimen vigente al sistema ideal perseguido.

Aquí, a los efectos didácticos, tomaremos el conjunto de principios y la forma expositiva de Neumark, magistralmente expuesta en su imprescindible obra *Principios de la imposición*.

3.1. Aclaraciones preliminares

La primera aclaración es que el punto de partida para estipular ciertos principios es determinar cuáles son los objetivos o fines que el sistema tributario ha de perseguir. Es claro que, al menos, hay acuerdo en que debe cumplir tres finalidades.

1. Intentar alcanzar los valores de justicia.
2. Cumplir con ciertos requisitos de racionalidad económica.
3. Aceptar técnicas de eficacia impositiva, tanto en lo que hace a la recaudación y a los sistemas de cobro, como a las demás cuestiones adjetivas de los tributos.

Así, apreciados en un sentido, los principios dependen de los fines u objetivos a los que han de servir. Y, visto desde otro, se pueden desprender o deducir teóricamente a partir de la naturaleza y funciones de la imposición.

En segundo término, y ello es obvio, estos principios son categorías históricas, concretas, variables según el tiempo y el lugar en que sean pronunciados. Son un

capítulo obligado en todo tratado sobre la Hacienda Pública y expresan el sustrato ideológico de su autor, tal como ya puntualizamos. Ello también obliga a reparar en el hecho histórico siguiente: hablamos de principios de la imposición pues el impuesto pasó de ser un recurso público secundario y extraordinario a uno principal y ordinario. El impuesto es hoy la base indiscutible de la conformación del grueso de los ingresos públicos, relegando en importancia cuantitativa a los provenientes de otras fuentes: recursos originarios del patrimonio del Estado, monopolios fiscales, empresas públicas y crédito público.

En tercer lugar, destacamos que estos principios arrancan del campo valorativo de los fines (sociales o políticos a los que debe servir el impuesto) y terminan en el campo positivo del sistema fiscal al que transmiten sus exigencias.

En una metáfora ilustrativa se puede decir que si el impuesto es el precio por vivir en una sociedad civilizada, el esquema de principios es la estructura del “presupuesto” o “factura” que debe abonar cada uno de los integrantes de la sociedad.

Como todo conjunto de principios, puede haber una jerarquización de ellos, que será correlativa a la prelación que se haga previamente en el ámbito de los fines u objetivos. No es sencillo “ordenar” o jerarquizar los fines, ya que dependen esencialmente de valoraciones político-sociales. En general, prevalece la suficiencia recaudatoria o la justicia frente al resto de los objetivos a cumplir, en la bien entendida circunstancia de que la suficiencia sin justicia deviene insostenible en el tiempo, y que la justicia, si no logra la suficiencia, tampoco puede considerarse un logro.

Los principios de justicia buscan regular la distribución interindividual de la carga tributaria de forma que resulte satisfactoria desde el punto de vista ético. Se busca suprimir las injusticias que sean intolerables, antes que las veniales del sistema. No solo que los tributos sean adecuados a la capacidad de pago del contribuyente, sino que sean justamente estimados en comparación con sus semejantes. Si bien no siempre se puede saber qué es “lo justo”, sí pueden apreciarse con mayor claridad cuáles son las medidas claramente “injustas”.

De esta suerte, el diseño de una estructura tributaria racional implica combinar, en las proporciones que se estimen adecuadas, aquellos principios que permitan lograr un sistema fiscal consistente con los fines que la sociedad asigna a los diversos impuestos.

Como ha sostenido Fuentes Quintana, los principios de la tributación son la “correa de transmisión” que toma la energía del “motor de los fines” y la transmite al “mecanismo técnico” del sistema tributario.

Puede haber una cierta oposición entre los distintos principios, producto de la superposición o del contraste entre los fines, que requerirán de una especial articulación para minimizar estas colisiones. Por ejemplo, un tributo que esté pensado en términos de estricta justicia podría resultar poco ajustado al principio de suficiencia recaudatoria, dado que cuanto más apego a la justicia (capacidad, generalidad e igualdad) posea un tributo, menor será su sencillez y podría verse potencialmente menguada su capacidad recaudatoria.

Por el contrario, un tributo sencillo resulta cuestionable frente a la justicia, como ocurre con los tributos sobre documentos instrumentados, o los que gravan los movimientos en las cuentas a la vista de los bancos y entidades financieras, o lo que sucede con las capitaciones. Es por ello que se ha de recurrir a un sistema tributario, basado en la existencia de figuras principales y otras secundarias, que vayan corrigiendo unas los defectos de las otras.

Nos parece útil puntualizar, como señaló Fuentes Quintana, las conclusiones del Informe Carter, en cuanto destacó que la preponderancia de los principios de justicia debe apoyarse, puesto que por una parte las principales controversias en torno a la imposición se centraron en la justicia y, por otra, en que *“El fin primero y principal del impuesto es obligar a compartir equitativamente la carga del Estado por todos los individuos y familias que en él se integran y conviven. A menos que el reparto de la imposición se acepte como justo, se debilitan y pueden llegar a desplomarse los cimientos y el armazón político y social de un país. La Historia recoge incontables ejemplos de las severas consecuencias de la imposición injusta. Si el contribuyente estima que la carga se ha distribuido en forma desigual buscará el medio de evadir el impuesto. Cuando la honradez se desprecia como estupidez, resulta imposible la autoliquidación por parte del contribuyente, multiplicándose innecesariamente los costes de la represión. Estamos persuadidos de que una escrupulosa justicia tributaria tiene primacía sobre cualquier otro objetivo que pueda oponérsele”*.

Por otra parte, la existencia de una pluralidad de principios que responden a diversos fines demuestra, por la vía del absurdo, la imposibilidad lógica de la teoría del impuesto único ya que ningún impuesto aislado, por imaginable que sea, podrá satisfacer siquiera mínimamente todos los principios en un grado aceptable.

Ello lleva a afirmar que los principios han de predicarse del sistema: una delicada combinación de varios impuestos, con sus recíprocas ventajas (aumentadas) y sus inconvenientes (atenuados) para que pueda satisfacer la totalidad de los postulados.

3.2. Viejos y nuevos principios de la imposición

Al inicio de su obra, Neumark nos recuerda que toda clasificación tiene un cierto grado de arbitrariedad, y que la ubicación de un principio en un grupo no implica, necesariamente, que carezca de toda vinculación con otros intereses y objetivos perseguidos por los reunidos en otro.

Su utilidad, como la de toda clasificación, radica en el orden, en la claridad: en este caso facilita la comprensión general sobre la naturaleza de los principios y sus relaciones.

Señala también que hay algunos principios que dejará afuera de su tratamiento porque, a esta altura del desarrollo económico –no olvidemos que Neumark escribía desde la perspectiva de la construcción de la Comunidad Económica Europea en los años 60 del siglo XX–, tales principios, con raíces en el liberalismo decimonónico, o bien ya tienen un reconocimiento obligado, indiscutible y de cumplimiento

automático, por así decirlo, que torna ociosa su exposición presente, o bien han perdido vigencia por completo ya que sus finalidades no son hoy deseables.

Entre tales viejos principios incluye los siguientes:

a) Principio de moderación o economicidad

Señala que tiene un significado ambiguo. Quienes postulaban este principio se referían a alguna de estas ideas: a) a la carga fiscal total, es decir a la participación del impuesto en el PIB, con lo cual estaría aludiendo a la exigencia de un presupuesto mínimo ya que –desde esta perspectiva liberal– todo gasto público es antieconómico, siendo todo impuesto malo *per se*, ya que los individuos siempre asignan mejor y más eficientemente los recursos que el Estado; b) a cuestionar la carga fiscal “inmoderada”, que gravaba por debajo del mínimo de subsistencia, o que se aplicaba a gastos que no eran “públicos” ni productivos, sino de lujo de los reyes o emperadores; c) a cuestionar los tipos de los impuestos, o a su cuantía efectiva, poniendo sobre el tapete el problema de la confiscatoriedad por la vía fiscal.

En concreto, dijo que cualquiera sea la forma en que se interprete el contenido del principio de moderación, está claro que no es un postulado de validez general. Los impuestos no se establecen por placer, ya que no existe, por decirlo así, un “sadismo fiscal”. La calificación de un impuesto como “moderado” o “inmoderado”, si bien no es económicamente irrelevante, carece de significación práctica y política, mientras que los gastos públicos –a los que se destina su producido– no sean –paralelamente– considerados como excesivos por los representantes del pueblo –que son quienes fijan tanto los gastos como los ingresos–.

b) El principio de neutralidad en la imposición (en la política distributiva)

Este principio fue enunciado por James Mill (*leave them as you find them*), indicando que la imposición no debe modificar en nada la situación económica-financiera relativa (comparativa) de los contribuyentes. Presupone la justicia del reparto social existente de rentas y patrimonios y, además, que él es óptimo en lo económico.

La neutralidad puede involucrar el postulado de la imposición fiscal (pura, no extrafiscal), pero sostiene que, actualmente, ello no es admisible por la íntima relación que existe entre los efectos económicos y los presupuestarios fiscales de los impuestos y, por otro, la redistribución de la riqueza y la renta, como objetivos metaeconómicos deseables.

La política financiera busca abiertamente una cierta modificación de la posición relativa de los contribuyentes, dado que hoy no existe la convicción decimonónica acerca de que la actual distribución de rentas y patrimonio se lleva totalmente a cabo en virtud de las aportaciones individuales a la formación del producto nacional. Y lo mismo en cuanto a que no se la cree justa desde la perspectiva ético social, en especial para los que, por su punto de partida en la vida (económica o socialmente hablando) o por disponer de una peor capacidad física, intelectual o espiritual, resultan económicamente débiles.

El Estado moderno asumió las funciones que antaño tenía la caridad: debe realizar en este campo una compensación que equilibre las situaciones relativas, evitando los extremos de pobreza y de riqueza mediante medidas coactivas, entre las que se incluyen las fiscales.

La objeción siempre alegada de que la redistribución así conseguida es arbitraria no está, desde luego, totalmente desprovista de razón. Pero no por ello es menos evidente que el mantenimiento de las vigentes condiciones distributivas, tal como reivindica el postulado de neutralidad, sería tan arbitrario como el otro y además, en opinión general hoy en día, más injusto.

c) Constancia de los ingresos fiscales o resistencia del impuesto ante la crisis

Es la defensa del equilibrio presupuestario anual y la aversión al déficit. Sin embargo, luego se fue imponiendo la idea de que los impuestos resistentes a las crisis, insensibles a las oscilaciones coyunturales, merecen un juicio negativo tanto desde la economía como desde la política presupuestaria, hasta un punto tal que ahora se defiende la flexibilidad pasiva.

De todas formas, recuerda que este postulado sigue siendo reivindicado actualmente (bajo el apelativo de “políticas de déficit cero”) y que tiene una aceptación mayor en el ámbito de las haciendas locales y en las economías de los países subdesarrollados.

d) La imperceptibilidad del impuesto

Sea por motivos psicológicos o políticos, la imperceptibilidad fue vista como una virtud de ciertos impuestos. Se la destaca en los impuestos sobre consumos, como una de sus ventajas más importantes.

Entre todas las cuestiones político-fiscales, la de las ventajas e inconvenientes de la imperceptibilidad de las cargas tributarias es la que se halla más íntimamente vinculada al contexto sociopolítico con respecto al cual se plantea. Mientras menos transparente y más prebendas tenga la capa social que detenta el poder, mejor ella aprovechará de estas ventajas de la imperceptibilidad, pues la masa de la población no se dará cuenta de la injusticia que le afecta en la distribución de los gravámenes.

Es mejor que todos tengan cabida en las decisiones, que todos sepan que deben contribuir, y en qué medida, al gasto público. Para ello, los impuestos “perceptibles” aumentan la resistencia y hacen optimizar el gasto.

Por otro lado, suele afirmarse que la imperceptibilidad está limitada a los impuestos indirectos al consumo. No es así, puesto que hubo casos de resistencias a tributos indirectos (cuando aumentan sensiblemente los precios) y otros donde se verificó ese efecto de anestesia en los directos, por ejemplo cuando hay retenciones en la fuente (v.gr., pagos a cuenta en el impuesto a las ganancias).

e) Principio de legalidad

Las afirmaciones de Neumark en este punto pueden resultar chocantes si no se leen con detenimiento. Señala que ya no constituye una necesidad postular que el tributo ha de respetar el principio de reserva de ley, de representatividad popular, puesto que en los países desarrollados es –desde hace tiempo– impensable que este mecanismo sea dejado de lado. Lo materialmente importante de este principio, que aún debe predicarse, aparece contenido en el postulado de seguridad, que el autor lo concibe como parte de la transparencia fiscal.

Por ello, sus palabras no deben ser interpretadas como de desdén hacia este principio, sino referidas a la falta de necesidad de su exigencia en el ámbito de los principios de la ciencia de la Hacienda Pública, dado su inviolable respeto por las autoridades constituidas. Ello es así, puesto que la regla de la reserva de ley no solo es una recomendación desde la ciencia de la Hacienda Pública, sino también una férrea regla jurídica-constitucional.

f) Principio de la equivalencia

Fue concebido, junto con el de capacidad de pago, como uno de los dos principios fundamentales de la imposición. Tiene dos variantes, la del beneficio y la de los costes. Señala que ha fallado en lo relativo a las contribuciones para la financiación de las prestaciones generales del Estado. Este principio del beneficio ha quedado relegado únicamente a las tasas y a las contribuciones especiales.

Las teorías que propugnan la equivalencia desconocen las diferencias fundamentales entre la economía estatal y la de mercado, y ven en el impuesto una especie de precio, y en el proceso de imposición, una suerte de trueque. Dijo Neumark que la equivalencia presupone una equiparación entre los que participan en el proceso de la imposición, tal como se da en el mercado entre compradores y vendedores, supuesta una competencia (aproximadamente) perfecta. Ahora bien, dicha equiparación es absolutamente extraña a la esencia del impuesto moderno y a la del Estado actual.

El impuesto es una exacción que se ha de pagar de manera coactiva, sin que esté condicionada a un derecho a contraprestación específica alguna por parte del ente público. Indica que ciertos autores, erradamente, trataron de indicar que, si a las tasas les corresponde una contraprestación específica, en el caso de los impuestos la compensación es de carácter general. Lo correcto –dijo– es que a la imposición, por su misma naturaleza, no le es aplicable en modo alguno el concepto de compensación, cualquiera que sea la forma en que esta se conciba.

3.3. La clasificación de Neumark

Este autor divide a los principios rectores del sistema fiscal en cuatro grandes grupos, cada uno de los cuales responde al cumplimiento de sendos objetivos o fines estatales propuestos para ser conseguidos mediante la acción del sistema fiscal.

A continuación, los indicamos esquemáticamente, para pasar a desarrollarlos más abajo, siguiendo las pautas del hacendista alemán.

A. *Los principios presupuestarios-fiscales*: aquellos que involucran el interés del acreedor fiscal.

1. principio de suficiencia de los ingresos fiscales
2. principio de capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento)

B. *Los principios políticos-sociales y éticos*: tienen trascendencia para los sujetos pasivos.

1. Postulados de justicia
 - a) principio de generalidad en la imposición
 - b) principio de igualdad en la imposición
 - c) principio de proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual
2. Principio de redistribución fiscal de la renta y de la riqueza

C. *Los principios políticos-económicos*: interesan a la economía en su totalidad.

1. Principios del ordenamiento económico
 - a) principio para evitar las medidas fiscales dirigistas
 - b) principio para minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos
 - c) principio para evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia
2. Principios políticos-económicos
 - a) principio de flexibilidad activa de la imposición
 - b) principio de flexibilidad pasiva (o incorporada) de la imposición
 - c) principio de la imposición orientada hacia la política de crecimiento económico

D. *Los principios de técnica jurídica y tributaria*

1. Principio de congruencia y sistematización de las medidas tributarias
2. Principio de transparencia tributaria
3. Principio de factibilidad de las medidas tributarias
4. Principio de continuidad de las normas tributarias
5. Principio de economicidad de la imposición
6. Principio de comodidad de la imposición

3.3.1. Principios de carácter presupuestarios y fiscales²

a) Principio de suficiencia de los ingresos fiscales

Definición: el principio de suficiencia de los ingresos fiscales exige que, bajo el supuesto de un equilibrio financiero vertical racional, la totalidad del sistema fiscal de un país se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos fiscales permitan en todo nivel estatal la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar fiscalmente.

Mediante este postulado se pretende advertir que la imposición ha de estar en condiciones de cubrir las necesidades financieras de un Estado, en todos los niveles territoriales e institucionales durante un período financiero, en tanto falten otros medios de cobertura o sean improcedentes. Es aplicable a todo un sistema tributario. Pero puede plantearse con respecto a un impuesto en particular en el caso en que este tenga una afectación específica.

Señala que en la economía privada los ingresos condicionan los gastos pero que en la economía pública ocurre al revés. Aclara que si bien el ingreso público ofrece al fisco posibilidades de cobertura más elásticas y diferentes, hay límites económicos, políticos, sociológicos, técnicos, etc., de la imposición. Esto viene dado por el grado de desarrollo de la economía. Así, en los países subdesarrollados, esta imposibilidad de financiar el gasto público deseado es producto más de su escaso desarrollo que de problemas de su régimen tributario o de su administración tributaria.

Señala que solo puede ser suficiente un sistema tributario que comprenda impuestos que se encuentren en estrecha relación con el desarrollo económico y que, gracias a su estructura técnica, estén en condiciones de reflejar en sus tendencias esta evolución. El ejemplo es el de los impuestos sobre las rentas y sobre el volumen de ventas. Por el contrario, los impuestos especiales al consumo han cumplido con el principio antaño, si bien a veces a costa de lesionar el postulado de justicia o de capacidad de pago.

b) El principio de capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento)

Definición: el principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura enuncia que el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídicas-fiscales los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales notablemente superiores a la medida usual (normal), surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.

² Transcribimos de manera casi textual las definiciones brindadas por Neumark para cada uno de los principios.

Este principio advierte sobre la necesidad de que la tributación pueda adquirir cierta movilidad, en cuanto a tener los elementos o las condiciones que le permitan adaptarse a los cambios de las necesidades financieras, o que las posibles pérdidas ocurridas en unos impuestos se puedan cubrir con otros. La consecuencia de no cumplir con ello es la restricción indeseable de actividades del Estado (reducción del gasto público) o su cobertura nociva mediante el endeudamiento (recorrir a otras fuentes de financiamiento que pueden ser más gravosas o menos convenientes).

Sobre todo, este postulado está pensado en la necesidad de contar con ingresos complementarios importantes ante la aparición de necesidades adicionales únicas a corto o mediano plazo al margen de la expansión normal de los gastos (guerra, catástrofes naturales); o bien para el caso en que haya de entrar en vigor un nuevo y gran programa continuado de gastos (reformas sociales, rentas populares, lucha contra la pobreza, etc.). En ambos casos, hay que actuar con relativa rapidez, para aportar los ingresos fiscales adicionales necesarios.

Es importante considerar: a) la cuantía de los impuestos ya existentes, sobre todo de aquellos de los que se pueden esperar ingresos suplementarios en las proporciones requeridas y que, políticamente, puedan ser vistos preferentemente como susceptibles de adaptación; b) la estructura cualitativa del sistema fiscal; c) la magnitud de las necesidades nuevas a cubrir; d) las dificultades técnicas-administrativas que se derivan de la extensión de la materia imponible.

Lo anterior da tres caminos: 1) aumentar los tipos de los impuestos ya existentes; 2) ampliar la base imponible (quitando exenciones); 3) añadir nuevos impuestos al sistema.

Los tributos que permiten cumplir con este postulado son los impuestos personales sobre la renta, sobre los beneficios societarios y sobre el volumen general de ventas.

3.3.2. Principios políticos, sociales y éticos de la imposición (postulados de justicia y de redistribución)

Son estos los principios más antiguos y discutidos de la tributación. Es difícil encontrar unanimidad, sobre todo al discutir sobre la justicia, pues son contenidos metaeconómicos. Las consideraciones que formula tienen por base unas hipótesis que hoy, en los países democráticos occidentales, son admitidas más o menos pacíficamente, al menos en lo relativo a los principios inspiradores (no necesariamente en cuanto a sus proporciones y alcance).

Los principios de justicia buscan la plausible distribución de la carga fiscal. Es decir la manera de repartir la "factura fiscal" que conlleva vivir en una sociedad civilizada. Ello no es otra cosa que regular la distribución interindividual de los impuestos, de forma que resulte éticamente admisible. Como ya indicamos, se busca suprimir las injusticias más flagrantes del sistema tributario.

Al tratarse de impuestos, no hay correlación entre el beneficio que brinda el Estado, sin perjuicio de que, según el autor, deba serlo para los representantes parla-

mentarios de los sujetos pasivos a la hora de tomar en consideración sus decisiones políticas.

Señala, con términos textuales, que aún hoy es corriente que en la mayoría de los países adelantados las injusticias reales y efectivas en la distribución de las cargas impositivas, que a veces son irritantes, pasen sorprendentemente desapercibidas, sin ser objeto de atención más que por parte de los grupos de estudiosos. La observancia escrupulosa y lo más amplia posible de los postulados de justicia no solo es un imperativo por razones de ética social sino que, además, constituye una cuestión de conveniencia, ya que ayuda a reducir paulatinamente la resistencia tributaria de los contribuyentes, incrementando de esta manera la racionalidad del proceso impositivo.

Los tres primeros son principios vinculados con la justicia en la imposición, y el último de este grupo se relaciona con la redistribución.

a) El principio de generalidad en la imposición

Definición: el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen a todas las personas (físicas y jurídicas) -en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por alguna de las razones legales que dan nacimiento a las obligaciones tributarias, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc.-; y que, por otro lado, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnicos-tributarios.

Indica que son muy distintos los sentidos en que puede entenderse, según sea para un impuesto en particular o para todo el sistema impositivo consolidado. Lo mismo si se la aprecia desde la configuración objetiva o subjetiva de la obligación tributaria. Se identifica con el postulado que prohíbe la discriminación fiscal realizada de acuerdo con criterios metaeconómicos, que también es de relevancia para el principio de igualdad.

En otras palabras, lo que se pretende con este principio es, por un lado, que todo aquel que tenga capacidad fiscal de pago resulte obligado por el tributo de una o de otra manera y, por otro, que nadie pueda ser excluido (liberado) de un impuesto personal y general por motivos cuya justificación no esté basada en los supremos objetivos políticos del Estado, o en el postulado de factibilidad y/o en el de economicidad. A ello se suma que, por principio, y en el marco de los impuestos objetivos o reales, solamente son lícitas aquellas excepciones a la obligación tributaria que se realicen en las condiciones postuladas para los impuestos personales, bien entendido que las restricciones establecidas al grado de generalidad de los impuestos objetivos siempre son de gran trascendencia para la naturaleza y cuantía de las cargas tributarias personales.

b) El principio de igualdad en la imposición

Definición: las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo; de esta definición se deriva como consecuencia lógica la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones diversas.

Quedó sentado que se cumple el principio de generalidad cuando todo el que tenga capacidad de pago esté sujeto a la obligación tributaria subjetiva correspondiente, sin considerar su situación social, nacionalidad, religión, etc. Pero puede ser que el gravamen efectivo sea distinto, a igualdad de renta, dependiendo (por ejemplo) del origen de estas (agrícolas, financieras, inmobiliarias, del trabajo personal, de juegos de azar, etc.). La proporcionalidad atiende al problema del trato a personas con distinta capacidad de pago, en cuanto a su carga tributaria global. Por ello, si bien toda violación de la generalidad lo será de la igualdad, no ocurrirá siempre a la inversa.

La justicia tributaria que se persigue con este postulado es únicamente la denominada "horizontal" (es decir, entre personas que están en similares niveles de renta), ya que la "vertical" (entre personas con niveles de renta distintos) se refiere a problemas cuyo estudio ha de hacerse al analizar los aspectos del principio de redistribución.

Dice que la igualdad de todos ante la ley y ante la ley tributaria debería ser una consecuencia natural del Estado de Derecho y de la democracia. Pero que, a veces, existen desigualdades materiales de trato que pueden ser involuntarias, o pasar inadvertidas, o que son producto de medidas que fueron tomadas por motivos políticos o éticos considerados superiores.

c) El principio de proporcionalidad o principio de imposición según la capacidad de pago personal e individual

Definición: el principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económicas-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Es la versión hacendística del principio jurídico de capacidad contributiva.

Ha de tomarse en cuenta que a este principio se le contrapone el de la equivalencia (beneficio). Es decir que la cobertura de los gastos públicos puede hacerse exigiendo a las personas en función de lo que reciben del Estado (principio del beneficio) o bien en función de la riqueza que ellas poseen (principio de capacidad).

Además, señala que hay consenso en que el principio del beneficio solo puede ser utilizado para las tasas y las contribuciones especiales, mas no para los impuestos.

La carga fiscal global que soporta un individuo ha de estar proporcionada a su capacidad de pago, la que tomará en cuenta su situación personal (estado civil, familiares a cargo, nivel y origen de sus rentas, etc.).

d) El principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza

Definición: de acuerdo con el postulado de redistribución es necesario estructurar el conjunto de la política tributaria de manera que la distribución interindividual de las cargas tributarias discorra progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de la capacidad de pago, a fin de conseguir de esta manera una redistribución de renta y riqueza que sea compatible con las instituciones fundamentales de una economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa; la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado.

Tiene una naturaleza diferente a los ya vistos (generalidad y suficiencia). Depende –cuantitativa y cualitativamente– de la ideología, sociología y política de un Estado y época determinadas. Retoma lo dicho en su momento por Wagner, en cuanto a que mediante la redistribución se beneficia a los relativamente débiles a costa de los relativamente acomodados.

Este postulado guía las políticas estatales tendientes a mitigar las grandes desigualdades sociales. El sistema fiscal tiene que servir para que los más ricos aporten más, y más que proporcionalmente, y que los ingresos provenientes de ese aporte sean destinados, mayoritariamente, a cubrir necesidades de los menos favorecidos.

3.3.3. Principios político económicos de la imposición

En este grupo analizaremos seis principios. Los tres primeros están vinculados con la regulación del ordenamiento económico. Los restantes, con la política económica.

Los principios relativos al ordenamiento económico tienen como sustrato ideológico la justificación de una cierta intervención estatal en la economía, en el funcionamiento de los mercados. Ello se diferencia de los extremos: por un lado, del liberalismo clásico y neoclásico del *laissez faire* y que, en concreto, poco o nada tiene que ver con el tipo ideal de economía capitalista descrita por Marx en *El Capital*; por otro, también se aparta con la misma claridad de una economía centralizada con planificación imperativa y pormenorizada, tal como la realizada en su época en la Unión Soviética y en los países bajo su influencia política y militar.

Ello significa que, en principio, se da por supuesta la racionalidad económica del mantenimiento de la propiedad privada, de la iniciativa empresarial individual, de la libre elección del consumo, de la libertad de movimiento de los factores de producción, etc.; pero que, al mismo tiempo, rechaza la tesis que afirma

la superioridad general e incondicional de la actividad económica individual no limitada por normas estatales y la de las escalas de preferencias individuales.

a) El principio para evitar las medidas dirigistas

Definición: la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera no sistemática y fragmentaria favorezcan o perjudiquen a grandes o pequeños sectores de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal (incluidas las formas jurídicas). En este punto, carece de trascendencia verdaderamente esencial que los motivos de tales medidas sean de naturaleza metafiscal; lo decisivo es el carácter problemático desde la perspectiva de ordenamiento económico, de su base de partida y de su técnica de intervención y, como consecuencia de ello, también de sus efectos. En estos tres puntos es en lo que se diferencia del intervencionismo fiscal, el cual no solo no perjudica el mecanismo de la economía de mercado sino que, muy al contrario, lo fomenta y apoya.

Un ejemplo puede verse en el caso de los regímenes de promoción industrial o agrícola, que no están destinadas a “apoyar” al sector, sino que esas medidas caen de lleno en la política estructural y se han de imputar al intervencionismo en el más amplio sentido del término pero sin importar si son económicamente racionales o no.

Las medidas de planificación centralizada, al estilo de las adoptadas en tiempos de la URSS, son incompatibles con este principio económico en tanto que parte de la base del mantenimiento de la libertad de los mercados y de los factores de producción, si bien con matices. Esas políticas dirigistas centralizadas pudieron conseguir, solo en algunos casos, los objetivos específicos que perseguían, pero a costa de lesionar otros postulados importantes de la política económica y fiscal, sobre todo en el largo plazo. Y ello amén de que muchos de esos resultados buscados por las políticas dirigistas podrían ser obtenidos en la mayoría de los casos de manera más racional, más clara y menos compleja con intervenciones moderadas.

b) El principio para minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos

Definición: este principio exige que la intromisión por parte de la Administración tributaria en las condiciones privadas y personales de los sujetos pasivos así como la restricción fiscalmente condicionada de la libertad económica de los individuos se mantengan tan reducidas como lo exija la observancia tanto de los principios presupuestarios-fiscales y de justicia, considerados como de rango superior, como de los principios derivados de la política de estabilización y de la de crecimiento.

La intervención fiscal en la esfera del individuo no solo compromete su propiedad (en tanto el tributo es una detracción patrimonial coactiva de riqueza), sino que también recorta su libertad ya que le condiciona al cumplimiento de una serie de obligaciones accesorias y de deberes formales. La Administración fiscal, además, es depositaria necesaria de un cúmulo de información sensible de los contribuyentes,

que estos no pueden negarse a proporcionar. De allí la justificación del secreto fiscal que impide a la Administración brindar esa información a terceros, sino que solo debe utilizarla para los fines fiscales específicos, con algunas lógicas excepciones (causas penales, algunas cuestiones alimenticias en derecho de familia, etc.).

En definitiva, este postulado procura que el recorte de libertad que conlleva la obligación tributaria sustantiva sea el mínimo posible, que las cargas públicas establecidas a la población por motivos fiscales no solo estén plenamente justificadas, sino que sean las menos gravosas entre todas las posibles.

c) El principio para evitar las consecuencias indeseadas de los impactos fiscales negativos sobre la competencia

Definición: este principio requiere que, en lo que respecta a la transferencia coactiva desde el sector privado al Estado de recursos económicos o de la expresión de su poder adquisitivo, transferencia originada por la propia política tributaria, esta se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo de competencia del mercado, a menos que tal intervención fuera indispensable para provocar correcciones en los resultados de la competencia, a las que por razones de rango superior se las considera necesarias, o para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia.

Hay que recordar que la libre competencia es una de las premisas sobre las que se asienta la economía de mercado. Como tal, ha de estar protegida por el sistema tributario (y por el fiscal todo), que debe evitar perjudicarla, como asimismo procurar restablecerla cuando esté afectada por otras causas ajenas a él.

d) El principio de flexibilidad activa de la imposición

Definición: mediante una adecuada organización de las estructuras del sistema fiscal y de los procedimientos tributarios, por una parte, y el ejercicio de las facultades jurídicas-políticas para una variación de las cargas fiscales que se corresponda con la coyuntura y que asegure la mayor estabilidad posible del valor del dinero y del empleo, por otra, el principio de flexibilidad activa de la imposición lleva consigo el imperativo de poner a la política tributaria en condiciones de contrarrestar tanto las tendencias inflacionarias como las deflacionarias que el desarrollo económico pueda contener en sí. Para ello, la variación de las cargas tributarias, a la que sigue la correspondiente variación en los ingresos tributarios, se ha de llevar a efecto siempre en una dirección de signo opuesto al movimiento simultáneo del valor del dinero y de la tasa de desempleo.

Este principio puede ser confundido con los de capacidad de adaptación y de la flexibilidad pasiva. El principio de capacidad de adaptación siempre busca un aumento de la recaudación, mientras que este posee una motivación diferente, ya que su objeto es facilitar la ejecución de medidas anticíclicas, es decir, de las que pretenden salvaguardar mediante aumentos de impuestos la prosperidad económica cuando esta se produce y antes de que traiga un auge inflacionario, y que trata

de impedir, mediante reducciones de impuestos, que la recesión se prolongue hasta convertirse en depresión.

Por el otro lado, la flexibilidad activa se diferencia de la pasiva, primordialmente, por el hecho de que lleva consigo una intervención consciente en la base jurídica del sistema tributario vigente, en tanto que la flexibilidad pasiva se caracteriza precisamente por su carácter casi automático, esto es que los efectos estabilizadores se producen sin necesidad de variar el derecho fiscal vigente y sin necesidad de recurrir a medidas dictadas ex profeso.

e) El principio de flexibilidad pasiva (o incorporada) de la imposición

Definición: de acuerdo con el principio de flexibilidad pasiva de la imposición, se ha de estructurar el sistema tributario, en lo relativo a su composición cualitativa y a los procedimientos técnicos-tributarios aplicables en cada uno de los impuestos, de manera que la evolución de sus rendimientos, supuesta la invariabilidad del Derecho Fiscal, contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad macroeconómica, particularmente las del valor monetario y las del empleo, sin que resulte perjudicado a largo plazo el crecimiento económico que se considere satisfactorio.

Este principio también tiene por objetivo medidas de política tributaria con las que se quiere asegurar el equilibrio macroeconómico y, especialmente la estabilidad del valor de la moneda y del empleo. Se caracteriza por provocar casi automáticamente los efectos deseados.

f) El principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico

Definición: de acuerdo con este principio, debe estructurarse la política tributaria, tanto en su totalidad como en sus particularidades, de forma tal que, por una parte, no produzca efectos que frenen el crecimiento y, por otra, pueda ejercer una influencia positiva sobre este en el caso de que la tasa de crecimiento a largo plazo quede por debajo de la que se considere adecuada.

He aquí uno de los principios que más abiertamente se opone al postulado clásico de la neutralidad tributaria de Mill. Hoy resulta claro que es imposible lograr un tributo que sea neutro, que no produzca consecuencia alguna en el mercado en que se aplica. Es más, mediante el régimen tributario o alguna de sus figuras, se busca expresamente influir en él, inducir ciertas conductas en los productores o en los consumidores que se consideran benéficas socialmente (mediante exenciones o demás beneficios fiscales), o bien desalentar comportamientos de esos factores de producción ya que se estiman improductivos o social o económicamente inconvenientes (mediante gravámenes diferenciales, o recargos impositivos u otras medidas que impliquen una tributación agravada).

3.3.4. Principios de técnica jurídica y tributaria

Este conjunto de principios tiene su importancia, pero Neumark los ubica un escalón por debajo de los demás, ya que están subordinados a los objetivos perseguidos por estos, frente a los cuales deben ceder en caso de conflicto. Insistimos en que se trata de recomendaciones desde la perspectiva económica sobre cómo deberían ser las normas del sistema. No se trata de principios jurídicos.

a) El principio de congruencia y sistematización de las medidas tributarias

Definición: este principio exige una estructura del sistema tributario en su totalidad y en sus particularidades de tal naturaleza que, de un lado, no se desatienda por entero o en su mayor parte este o aquel objetivo perseguido por otros principios de la Política Fiscal como consecuencia de la existencia de lagunas en tanto que, simultáneamente, se preste una atención unilateral (desmesurada) a los objetivos perseguidos por otros principios y que, por otra parte, no haya contradicción ninguna entre cada una de las diferentes medidas tributarias.

Cumplir con las recomendaciones de este postulado no es otra cosa que tener en cuenta el sistema tributario en su totalidad al momento de introducirle cambios, sea que se supriman normas existentes o que se añadan otras nuevas. No debe perderse de vista la importancia de la armonía del conjunto en su integralidad, ni el adecuado equilibrio entre los objetivos o fines que los postulados tienden a lograr cuando buscan encarnarse en disposiciones concretas.

b) El principio de transparencia tributaria

Definición: el principio de transparencia exige que las leyes tributarias en sentido amplio, es decir con inclusión de los reglamentos ejecutivos, directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.

Aquí hay que destacar que, por una parte, se atiende a la certeza en la determinación de las obligaciones tributarias individuales, es decir, de cada contribuyente respecto de cada tributo. Y, por otro lado, también se refiere a los aspectos de la comprensibilidad y a la claridad de las normas jurídicas-tributarias generales.

c) El principio de factibilidad de las medidas tributarias

Definición: debe configurarse la política tributaria, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera tal que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del sujeto pasivo medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y

materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables.

Debe ejercerse un cierto “realismo fiscal”, en cuanto a que las normas deben ser inteligibles y practicables –en el sentido de poder ser discernidas y puestas en práctica– tanto por los sujetos pasivos como por el cuerpo de funcionarios que está encargado de su cumplimiento y vigilancia (la Administración tributaria, en suma).

d) El principio de continuidad de las normas tributarias

Definición: involucra la exigencia de que las disposiciones contenidas en las leyes tributarias, en los reglamentos, etc., cuya modificación a corto plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se modifiquen más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas.

Esto hace a los objetivos del principio de seguridad jurídica, pero desde el punto de vista de la Hacienda Pública. Es decir que, como ocurre con todos estos principios cuando tienen su contracara jurídica en un principio de tal calibre, aquí se atiende a la conveniencia fáctica (en términos económicos, sociales y del sistema fiscal en su integridad) por los resultados que se obtendrán con su respeto. Este postulado pondera las bondades económicas que se derivan de la estabilidad de las normas y advierte sobre los peligros del cambio continuo y asistemático.

e) El principio de economicidad de la imposición

Definición: la composición de un sistema tributario y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos políticos-económicos y políticos-sociales de rango superior de la imposición.

Aquí debe tenerse en cuenta la ecuación entre costes y beneficios, ya que un tributo cuyos costes de recaudación superen por muy poco a su producido será antieconómico y quedará falto de justificación, al menos desde la óptica de la suficiencia. Ni qué decir si no alcanza a cubrir los costes mencionados.

f) El principio de comodidad de la imposición

Definición: deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los sujetos pasivos relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les conceda a estos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior.

Neumark rescata aquí una de las cuatro máximas de Adam Smith, quien ya había señalado que todo impuesto debía ser recaudado en el tiempo y de la manera

en que le fuera más conveniente pagarlo al contribuyente, en términos de lógica probabilidad. Así, por ejemplo, en caso de un impuesto sobre rentas agropecuarias, debería ser fijado su pago cuando sea más probable que el contribuyente cuente con el dinero para hacerlo, es decir, luego de la venta de la cosecha o de los productos del agro.

4. La concreta estructura tributaria

4.1. Concepto

El conjunto de tributos vigentes en un país conforma la “estructura tributaria” del sistema tributario. Aquí habrá que destacar primordialmente las principales figuras tributarias que sustentan el régimen, las de mayor repercusión recaudatoria o de importancia económica, social o política.

Este concepto debe ser perfilado con el agregado de otros elementos: las relaciones de estos tributos entre sí, las diversas técnicas con que se establecen los gravámenes y las normas procedimentales de su aplicación.

Además, este concepto de “estructura tributaria” puede que no sea útil por sí mismo, o que quede incompleto si no se lo amplía con la idea de la “estructura fiscal”, abarcando la parte en que los tributos se vinculan con el gasto público, por ejemplo en el caso de tributos con afectación específica. Es decir que un impuesto con permanencia dentro del régimen y cuyo producido esté afectado a financiar un determinado servicio o actividad estatal no quedará reflejado en su dimensión íntegra si se lo examina desde el punto de vista de la “estructura tributaria” (faz recaudatoria) sino cuando se lo contemple, a la vez, desde la perspectiva de su destino o aplicación a un gasto determinado (faz del gasto público, aquí inmediatamente fijada).

4.2. El conocimiento del aspecto histórico de la estructura tributaria. Su análisis diacrónico

4.2.1. Panorama histórico de las finanzas públicas

La actividad financiera ha ido mutando a lo largo de la historia, ya que su importancia se fue incrementando una vez nacidos los Estados Modernos, a medida que estos fueron desempeñando un papel cada vez más extenso e importante en la vida de las personas.

Aquí queda en claro que el nivel (intensidad) de la actividad financiera estará vinculado con los objetivos que el Estado persiga en cada momento histórico. Diferenciación que habrá de hacerse bajo dos puntos de vista: cuantitativo (la cantidad de recursos a ingresar, en función de la cantidad de recursos a gastar) y cualitativo (la elección de determinadas herramientas para los ingresos, o de determinadas formas o técnicas para realizar los gastos).

Historicamente, sabemos que durante la Antigüedad la actividad financiera era bastante exigua, debido a que los fines u objetivos que los mandatarios fijaban como de carácter público también eran pocos. No podemos hablar en dicha época de "Estados nacionales" tal y como los concebimos actualmente, ya que tal categoría histórica nació bastante más adelante en el tiempo. Pero permítasenos la licencia de hablar de "entidades protoestatales de sustento territorial", para englobar a los reinos, principados, ducados, condados, marcas y demás particiones territoriales "cuasi estatales" que hubo, a cuya cabeza estaba uno o más gobernantes con capacidad de decisión en cuanto a los objetivos a perseguir por el grupo humano que dominaban. Obvio es decir que no hablamos aquí de ningún tipo de democracia, ni de instituciones como las que actualmente se ocupan de la actividad financiera estatal.

Los objetivos públicos de aquella época –si es que así puede denominárseles, no porque fueran muy republicanos, en términos actuales, sino porque eran los apegados a las atribuciones del poder– estaban esencialmente ligados a la actividad bélica y a mínimas tareas de seguridad y administración. Lo referido a sanidad, educación, asistencia social, etc., eran labores en manos de diversas órdenes religiosas.

La actividad financiera era espasmódica, ya que carecía de estabilidad en el tiempo. Solo con ocasión de las guerras, las fiestas o ciertas celebraciones se hallaba frente a la necesidad de incurrir en un gasto y por ende se requería obtener los ingresos. Ni los gastos ni los ingresos tenían estabilidad.

Recién a partir de la Baja Edad Media, durante los años del Renacimiento, comenzó a percibirse el embrión del Estado Moderno y, con él, cierta regularidad en la actividad financiera pública. Tal vez dicha regularidad vino dada, a su vez, por la aparición de la estabilidad en dos instituciones. Por una parte, el ejército, que pasó a ser permanente al menos en una gran proporción –y no únicamente mediante levas–. El monarca dejó de depender de las ayudas que solicitaba a sus señores vasallos, para pasar a mandar sobre un ejército de carácter permanente y profesional, capaz de entrar en acción en cualquier circunstancia de tiempo. También, seguramente, por el incremento de costes del armamento que se fue sofisticando paulatinamente y de forma imparable. Por otro lado, la aparición del componente humano del aparato estatal que más adelante dará en llamarse "burocracia", es decir, el funcionariado público. El cuerpo de servidores públicos se ha ido multiplicando, y se ha mantenido como un estamento más, indisolublemente ligado al propio Estado y sin el cual este no puede funcionar.

Paralelamente a la aparición de gastos permanentes, fueron naciendo los recursos permanentes y se pudo observar el surgimiento de regímenes tributarios de cierta regularidad y continuidad.

Durante los siglos XVIII y XIX se consolidó la idea del Estado nacional, independientemente del carácter más o menos democrático de sus gobernantes (elegidos o impuestos). Paulatinamente, y con más velocidad a partir del segundo tercio del siglo XX, el Estado fue absorbiendo funciones nuevas para él: educación, sanidad,

seguridad interior, justicia, fomento y servicios públicos, seguridad social, etc. Todos estos cometidos estatales se fueron sumando a la actividad de defensa exterior y bélica, para dar el conglomerado total de funciones para las cuales el Estado tiene competencias.

Creemos importante recalcar que aún durante el siglo XIX, con un constitucionalismo incipiente y bajo el signo económico del liberalismo a ultranza, el Estado Gendarme o de policía dio lugar a una actividad financiera pública que consolidó su perfil actual en sus líneas estructurales (permanencia, carácter eminentemente jurídico y de naturaleza pública).

4.2.2. Pautas sobre la evolución de los tributos

La historia financiera muestra que a medida que se consolidaron los Estados Nacionales, que se profundizó la democratización de la legitimidad del poder, que fueron creciendo las funciones a cumplir por el Estado, a la par que fue aumentando el papel de la industria frente a la producción primaria fueron menguando el rol y la importancia de los ingresos patrimoniales, y se fue incrementando concomitantemente el papel de los tributos.

Es evidente que la estructura económica de un Estado condiciona las figuras tributarias aplicables en él, las materias imposables (qué tipos de manifestaciones de riqueza se van a gravar: qué rentas, qué patrimonios y qué consumos, y de qué forma en cada caso), y las posibilidades de la Administración tributaria.

Hay algunas pautas que se pueden inducir del estudio de la historia tributaria de los países y de la comparación de sus fases de desarrollo económico y de su renta per cápita.

En resumen: se fue pasando de impuestos sobre el producto (preponderantemente agrícola) hacia otros sobre el comercio exterior, y de allí a impuestos sobre el consumo interno, para luego pasar a gravar rentas personales y beneficios empresariales. Como se ve, son cuatro etapas o grandes estadios históricos por los que atravesaron las sociedades occidentales.

Cuando un Estado tiene una renta per cápita baja, sus impuestos principales son los más sencillos, los que recaen sobre el comercio exterior (aduanas), y sobre ciertos consumos internos, más algunos impuestos que gravan las ventas. También los tributos sobre manifestaciones sectoriales de patrimonio, generalmente sobre los inmuebles, o el número de cabezas de ganado, etc.

La imposición sobre la renta comienza a cobrar importancia relativa cuando aumenta la renta nacional, cuando se incrementa la renta per cápita.

Si observamos la cuestión desde la perspectiva que brinda la clasificación de impuestos en directos e indirectos, veremos que también hay una línea evolutiva común en dichos grupos.

En el caso de los impuestos indirectos, hay algunos de antigua data como los monopolios fiscales, los pontazgos y los peajes, y los impuestos específicos sobre consumos elementales. Modernamente, van apareciendo los impuestos globales

sobre los consumos, en forma de imposición sintética sobre la venta, sean monofásicos o plurifásicos, pasando de los tributos en forma de “cascada” (acumulativos) a los que mediante técnicas de detracción gravan únicamente el valor añadido final (el IVA, por ejemplo).

Con respecto a los impuestos directos, los antiguos son los que recaen sobre la posesión de la tierra, o sobre su producto bruto o su extensión superficial. Se grava la tenencia de la tierra mediante alguna de estas rudimentarias técnicas de valoración. También podemos mencionar las capitaciones, y los demás impuestos de producto (sobre ingresos de diversas fuentes de rentas distintas de la tierra). Modernamente aparecen los gravámenes personales y globales tanto sobre la renta como sobre el patrimonio.

Desde otra perspectiva, la opción puede plantearse entre escoger un sistema personal de impuestos o un sistema real.

Un sistema real es aquel que grava el producto de las actividades, el resultado económico de un proceso productivo. El tributo “mira” la cosa como fuente productiva y no tanto a su poseedor o dueño, que devienen así en circunstancias poco relevantes al momento de establecer el gravamen o de graduarlo.

En cambio, los sistemas personales atienden al concepto de renta, subjetivando la cuestión. Aquí la renta es la sumatoria de ingresos que posee una determinada persona, de manera tal que el centro del tributo es ella, cuya capacidad contributiva será la que se valora para gravarla.

Dentro de la tributación personal, a su vez, podemos distinguir los sistemas sintéticos de los analíticos. El sintético es el que establece un único tributo sobre el total de renta, fijando una tarifa (grupo de alícuotas) única, que generalmente es progresiva. En cambio, se entiende que es analítico o cédular cuando la renta de la persona es discriminada según las distintas fuentes productivas, estableciéndose un conjunto de impuestos sobre ellas, o bien un impuesto único pero que las separa de manera tal que la tarifa se aplica luego de una serie más o menos larga de detracciones, deducciones y operaciones sobre cada uno de los conceptos que convergirán en la renta gravada.

Las sociedades que han alcanzado un desarrollo económico importante tienen una actividad financiera pública intensa. Aquí también puede haber ciertos condicionamientos políticos o ideológicos al momento de escoger qué tributos implantar dentro de las posibilidades del menú. Es decir que la opción por los impuestos directos o los impuestos internos sobre los consumos, ambos impuestos modernos, será escogida según la preferencia social, las cuestiones políticas, el grado de centralización fiscal y la aptitud tributaria de la sociedad.

4.3. La estructura básica de un sistema fiscal moderno

Como toda estructura, la tributaria ha de asentarse en una serie de “pilares” que la sostengan y sobre la cual han de irse vertebrando otras figuras tributarias de diverso calado.

Es en este momento cuando cobra sentido atender y respetar los objetivos que persigue la imposición de gravámenes (y el Derecho Financiero todo, como parte integrante del ordenamiento jurídico de un país) y tener en cuenta los fines y objetivos a lograr; en especial los de justicia y los de suficiencia y estabilidad económica.

Hay relativo consenso entre los estudiosos de las Finanzas Públicas en que un sistema tributario moderno y eficaz que persiga el cumplimiento más o menos satisfactorio de los fines propuestos debe contar, al menos, con ciertas figuras básicas.

a) Una serie de tributos fundamentales para el sistema que a la vez que cumplan con el postulado de justicia, también se acerquen a lograr el de suficiencia.

a.1) Así ocurre con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, con el impuesto sobre la renta de sociedades comerciales (que gravan fundamentalmente los ingresos) y con el impuesto general sobre el volumen de ventas de bienes y servicios. En el caso argentino, estos tributos son el impuesto a las ganancias y el IVA.

Los impuestos sobre la renta contribuyen a cumplir con los objetivos de suficiencia de la recaudación, a la vez que suelen poseer una notable flexibilidad para ajustarse a las fluctuaciones de la economía. Por otra parte, son importantes en la misión de redistribuir la renta nacional.

En el caso del IVA, su poder recaudatorio es importantísimo. Tiene un rol cuya preponderancia aumenta en los países en vías de desarrollo, relegando a veces y por una distancia considerable a los impuestos directos.

a.2) Además, hay algunas figuras que actúan como complemento de las indicadas, sirviendo tanto como una suerte de control sobre ellas, o bien de ajuste sobre su alcance. Fundamentalmente, son el impuesto sobre el patrimonio neto de personas físicas, y los impuestos que gravan las transmisiones gratuitas de bienes (sucesiones y donaciones).

Estos tributos complementan la imposición sobre la riqueza, gravando la tenencia de bienes y también su transmisión. Su función de control se da puesto que ha de guardar relación lo que cada sujeto pague en función de su renta, como en función de su patrimonio, quedando a la vista los casos notables de asimetría.

En el caso del impuesto sucesorio, su justicia está bastante debatida, puesto que hay tantos argumentos para sostenerla como para criticarla. Por ejemplo, se arguye que es un tributo justo puesto que recae sobre una riqueza que se recibe por cuestiones de “cuna”, por la suerte de haber nacido en determinada familia. Por otro lado, se controvierte indicando que muchas veces se ha contribuido a mantener y aumentar esa riqueza y que el impuesto puede percutir, a la muerte de los padres, de manera perjudicial sobre una riqueza que ya se estaba gozando, por la cual ya se había tributado (rentas y patrimonios), y que muchas veces hasta se había colaborado en su formación o mantenimiento.

b) Un grupo de impuestos con un rol secundario que, sin perjuicio de su potencialidad recaudatoria, cumplan con fines de regulación y ordenación económica.

Es el caso de los impuestos sobre consumos específicos (sobre productos suntuarios, o nocivos, o sobre determinados bienes que no sean de primera necesi-

dad). También es el caso de los impuestos que recaen sobre el comercio exterior (importación y exportación de bienes y servicios). Aquí se está gravando el tráfico comercial y la circulación o el consumo de bienes y servicios.

c) Otra serie de tributos que se basen en el principio del beneficio, de manera tal que graven la riqueza buscando la asignación eficiente de costes sociales.

El ejemplo que salta a la vista es el del sistema de seguridad social que se financia, al menos en parte, con cuotas que realizan los propios beneficiarios de las prestaciones.

4.4. Factores de cambio de la estructura tributaria

Es frecuente oír hablar de “reforma fiscal” o “reforma tributaria”, haciendo alusión tanto a una crítica sobre el régimen tributario imperante o bien a la necesidad de obtener nuevos y mejores resultados a través de ciertas modificaciones propuestas.

Subyace en este debate político y técnico, como bien lo identificó Einsestein en su momento, la lucha social dentro de un país por hacer que la factura fiscal por vivir en una sociedad civilizada la paguen otros, o que disminuya la cuota propia sin que, paralelamente, se vean reducidos los beneficios obtenidos de la actividad pública.

En la parte confesable de la idea es nodal hacer notar que el objetivo de la reforma tributaria es mejorar el régimen, mediante retoques en él de menor o mayor intensidad, o bien mediante su reemplazo en una proporción más radical, formas todas que buscarán conseguir los fines propuestos, de justicia y de suficiencia por lo general.

Aquí también hay que ponderar que la reforma ha de plantearse entre dos ideas opuestas. La primera, la que dirige uno de los principios de la imposición que vimos, el de estabilidad de las normas. Por ende, las reformas no podrían ser permanentes, continuas e inacabables, puesto que tal conducta conspira contra la estabilidad normativa y sus efectos benéficos. Pero, por otro lado, si un régimen tributario fuera completamente estable, y no tuviera cambio normativo alguno, por definición, dejaría sus huecos e inconsistencias sin cubrir ni corregir, lo que tampoco parece un resultado admisible. La solución será, entonces, lograr un equilibrio entre ambos extremos que permita hablar de una evolución del régimen con modificaciones plausibles y que no sean sorpresivas, que conserven sus logros.

4.4.1. Factores económicos

Tal como hemos visto, la evolución económica de una sociedad hace que surja la demanda social para incrementar las funciones estatales y, paralelamente, se deba recurrir a fuentes de financiamiento tributario alternativas.

El trayecto desde los gravámenes existentes en una sociedad antigua, basada en la agricultura, hasta nuestros días del desarrollo de la industria y del comercio a

niveles insospechados años atrás hace que el peso de los gravámenes pase a las rentas y los beneficios empresariales, o a las ventas globales. Al incrementarse la renta nacional, al ampliarse la producción y la cantidad de bienes y servicios transables, se expande la base económica sobre la que se establecen los tributos.

Hay factores incluidos en la noción de desarrollo económico que contribuyen al cambio en la estructura tributaria. Entre ellos, hay que destacar: el aumento de la dimensión de las empresas; la generalización de los servicios bancarios a todos los asalariados; el crecimiento de la informatización en la sociedad; el aumento de las posibilidades técnicas de control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria mediante el tratamiento informático masivo de los datos; etc.

4.4.2. Factores sociales y políticos

Hay una serie de factores que no son puramente económicos pero que inciden en la necesidad de introducir cambios en el sistema fiscal y, más concretamente, en el tributario.

Entre ellos, podemos mencionar el aumento de las demandas en lo que hace a la seguridad social (cualitativa y cuantitativamente), y también las recurrentes crisis socioeconómicas que tornan inviables algunas fuentes tributarias sin que se produzca una disminución de la necesidad de gasto.

Los autores han puesto de relieve la existencia de ciertos grupos de personas que tienen incidencia y opinión en lo que a las reformas tributarias se refiere. Eso hace que las reformas tengan raíz en el peso político de estos factores que pasamos a mencionar.

a) *Los partidos políticos*: estas agrupaciones de personas han de contar con un programa político que explique y justifique sus pretensiones de acceder al poder, o de permanecer en él. Tienen una ideología que subyace en ellos, sea de manera clara o solapada.

De allí que haya que detectar, en primer lugar, cuáles son los valores que sustentan el partido y sus correspondientes objetivos. Luego, en segundo término, ver cómo conciben el sistema fiscal en tanto herramienta para la consecución de aquellos.

b) *La burocracia de la Administración Fiscal*: está constituida por los funcionarios que integran la parte del aparato del Estado dedicada a la reglamentación de las leyes tributarias y al control y recaudación de los diferentes tributos. No importa si se trata de una Administración centralizada, de una descentralizada, o de varias administraciones paralelas, sean de un nivel o de diversos niveles territoriales del Estado.

En concreto, ese grupo humano también tiene sus intereses y preferencias sobre cuáles son las prioridades al momento de planificar las reformas en el régimen tributario o de diseñar un sistema nuevo.

c) *Los ciudadanos*: es el grupo de habitantes de un determinado país, más allá de si tienen o no derechos cívicos (voto activo o pasivo) por el hecho de carecer de la nacionalidad. Este grupo es el más amplio de todos, y es completamente heterogéneo por definición.

La cuestión fiscal y la tributaria dentro de ella, como toda aquella con algún ribete político, se dirime mediante el mecanismo de decisión política, por la vía electoral y luego por los canales de la representación popular.

Dentro del grupo habrá que determinar los subgrupos más destacados (de interés o de *lobby*), que son los que presumen de poseer un interés más profundo o afectado en mayor medida por la discusión fiscal y tributaria.

Estos grupos suelen diferenciarse en función de: a) la zona geográfica donde están ubicados (campo, pueblo o ciudad; frontera, periferia o centro del país); b) según la actividad productiva que desempeñen, la que es clasificable en diversos sectores (producción primaria, industria o comercio; y dentro de ellas habrá subsectores más específicos que puedan verse agraviados: industria del calzado, metalúrgica, construcción; o bien el comercio interior, el exterior, el mayorista o el minorista; etc.); c) el nivel de renta que puedan obtener, que determina, en definitiva, la magnitud de la actividad concretamente desarrollada por cada uno de los actores (empresas pequeñas, medianas o grandes, o contribuyentes que sean personas físicas).

Podemos sumar a lo dicho recién que también hay una serie de preferencias ideológicas, de gustos, de edad o de actividades profesionales que pueden influir en la posición que adopte cada ciudadano.

d) *Los organismos internacionales especializados*: hay ciertas organizaciones de carácter internacional que pueden influir, en mayor o menor grado, en las decisiones que han de tomar los gobiernos. Así, puede haber desde estudios generales a informes más específicos, o desde recomendaciones más fuertes a condicionamientos severos. Es el caso de la OECD, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, la ONU, etc.

Por ejemplo, el FMI suele condicionar el otorgamiento de programas de créditos no solo al pacto sobre el destino a darle a esos fondos, sino también a clarificar –a su criterio– ciertos mecanismos tributarios que permitan al país prestamista desarrollarse con vistas a poder devolver oportunamente las sumas prestadas con más sus intereses.

También puede haber condicionamientos que no provengan directamente de estos organismos multilaterales, sino de otro tipo de relaciones exteriores que mantiene el Estado. Así, por ejemplo, la Unión Europea, el NAFTA, o el Mercosur, conforman uniones de Estados de diversos tipos de intensidad o profundidad, que establecen una serie de condicionamientos en cuanto al comportamiento normativo de sus miembros que, entre otras repercusiones, también afectan al plano tributario y fiscal. En estos casos, se suele comenzar por una unión aduanera, que fija un arancel externo común y que luego tiende –por lo general– a permitir el libre comercio dentro de sus fronteras interiores. Si el proceso de unión avanza y se intensifica, la convergencia fiscal será una de las demandas a satisfacer también en materia de tributos interiores, sean los indirectos (en primer lugar) o los directos (tal vez más adelante), como modo de evitar que las diferencias tributarias sean un obstáculo a la libertad de circulación de los factores productivos y de las personas, o que entorpezca la libre competencia dentro de las fronteras de la unión.

5. Un cuerpo de normas

5.1. Concepto

El sistema tributario, como porción integrante del ordenamiento jurídico de un Estado, está conformado por normas de diverso rango y contenido, que contribuyen a disciplinar y regular el fenómeno tributario dentro del dicho Estado.

Esta pirámide normativa tributaria tendrá en su vértice las normas constitucionales y las normas internacionales superiores, y luego irá descendiendo hacia las leyes, los decretos y las demás normas administrativas. Así en cuanto a su jerarquía.

También habrá que tomar en cuenta las cuestiones relativas a las potestades y competencias que puedan tener en la materia tributaria los distintos niveles estatales que conforman un Estado plural como el nuestro. De tal forma, la demarcación jurídica de las competencias será fundamental para la observancia de los límites y atribuciones fijados por la Constitución Nacional.

A continuación, mencionaremos una serie de elementos que, desde el punto de vista de las normas, ha de ser considerada para la conformación de un sistema fiscal. No pretendemos agotar la lista de extremos a reunir, sino advertir sobre las diversas perspectivas desde las cuales el entramado normativo ha de ser tenido en consideración, a fin de otorgar al sistema un funcionamiento lo más orgánico y aceptado posible.

Como advertencia, señalamos que no se nos escapa que, bajo el prisma del Derecho, todo es reducible a normas. Incluso la existencia misma del Estado es, en sí, un conjunto de normas que traducen a lógica deóntica, para regularlo, lo que existe en los hechos.

5.2. Las normas superiores del ordenamiento

Las normas constitucionales en materia tributaria son susceptibles de dividirse en dos grupos: las que atribuyen competencias entre niveles estatales (Nación, provincias y municipios) o entre diversos poderes del Estado (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), y aquellas que fijan los límites a tales competencias, siendo como contracara la conformación de las garantías individuales de los habitantes frente al Estado, en tanto que contribuyentes.

Mucho podría decirse de estas normas, mas no es este el sitio para ello. Nos limitamos a señalar que es necesario que sean respetadas, en términos de seguridad jurídica, y que gocen de estabilidad.

Además, las normas constitucionales suelen ser enunciados escuetos, que contienen un derecho “concentrado”, que es expresado con valor de verdad final por el máximo tribunal que tenga a su cargo el control de constitucionalidad de las normas y que sea el intérprete último de la Constitución. Así, la jurisprudencia constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en el caso argentino) es

fundamental en esta materia, debido a que las leyes dicen lo que los jueces dicen que dicen.

La elaboración de un cuerpo jurisprudencial armónico, sin abruptas variaciones, y con un sentido de Estado es fundamental para la materia tributaria.

5.3. Las normas tributarias sustantivas

Un paso por detrás de las constitucionales vendrán las leyes tributarias sustantivas, es decir, las que crean o modifican los tributos. Al menos sus elementos esenciales (hechos imposables, bases de medición, sujetos pasivos y exenciones).

Estas normas son la traducción jurídica concreta del segundo elemento del "sistema fiscal", al que hemos denominado como la estructura tributaria.

Es decir que, si un sistema ha de contar con los pilares básicos que son el impuesto sobre la renta, uno sobre el patrimonio y otro sobre consumos generales, estos solo pueden establecerse mediante normas (con rango de ley). Y a estas leyes nos referimos aquí.

Las leyes tributarias, como implementación concreta y específica de cada tributo, han de ajustarse a los principios jurídicos de la imposición, siendo prudente que tomen en cuenta también los estudios y recomendaciones que provienen de la Ciencia de la Hacienda Pública.

Obviamente, los principios jurídicos constitucionales deben ser respetados, puesto que lo contrario implica incurrir en un vicio que nulifica la norma. Sin embargo, no suele ocurrir lo mismo con los principios de la Hacienda, en tanto no tengan un correspondiente correlato jurídico. Por ejemplo, así como será fácil invalidar una ley que no respete el principio de igualdad (desde el punto de vista jurídico, que a la vez implicará la falta de respeto del principio de igualdad postulado por la Hacienda Pública), será muy difícil o directamente imposible invalidar una ley que no cumpla con el principio de suficiencia, o de flexibilidad, ya que tales principios solo son hacendísticos, sin un correlato jurídico inmediato que sea exigible y cuya falta sea cuestionable ante los tribunales.

Tal vez haya que recomendar a las normas tributarias sustantivas que sean homogéneas en cuanto a su técnica y a los conceptos que utilizan. Es decir que cada gravamen que se establezca tome en consideración lo dispuesto por los demás, para evitar tanto las nocivas superposiciones como las injustas lagunas.

5.4. Otras normas que inciden sobre los tributos

Aparte de las ya indicadas, hay que tener en cuenta el resto de normas que influyen y regulan lo relativo al sistema tributario. A continuación, profundizamos y subdividimos las perspectivas bajo las cuales hay que prestar atención a las regulaciones en materia tributaria.

5.4.1. Normas reglamentarias de las leyes sustantivas

Suele ser función del Poder Ejecutivo reglamentar todas las leyes, incluyendo las tributarias sustantivas.

Desde el prisma jurídico, hay quienes sostienen que los reglamentos en esta materia están bajo un dilema de hierro: si dicen lo mismo que la ley, son inútiles; si dicen algo distinto de la ley, son inconstitucionales. Por ende, o son inútiles o inconstitucionales, con lo cual pierden toda razón de ser.

Sin llegar a esos extremos, bajo la perspectiva de un sistema que admite la reserva de ley de manera atenuada, en cuanto a que se respeta este principio jurídico dejando fuera de la posibilidad de reglamentación lo atinente a los elementos esenciales, el resto de aspectos legales sí se admite que se vea complementado.

Estos reglamentos suelen ser acompañantes de cada ley, precisando algunos de sus conceptos y advirtiendo sobre la forma en que el propio poder administrador interpreta la ley, sobre la manera en que asigna significado a algunos de los conceptos jurídicos indeterminados que puedan estar involucrados dentro de la ley sustantiva.

Además, suelen contener pautas que sí están dejadas por el constituyente en manos del Poder Ejecutivo, sobre todo en lo atinente a la administración, fiscalización y recaudación de los tributos.

5.4.2. Normas legales y reglamentarias sobre otras obligaciones tributarias que no son las sustantivas y sobre los deberes formales

Los regímenes tributarios actuales no solo se basan en las leyes tributarias sustantivas, sino que también se integran con un entramado normativo que regula dos conjuntos necesarios de relaciones.

Por una parte, una serie de vínculos de carácter obligacional que se emparentan teleológicamente con la obligación tributaria sustantiva. Son las que resultan de regímenes que establecen anticipos de impuestos, o bien sistemas de percepciones o retenciones. En todos estos casos, el mecanismo que hace nacer tal obligación accesorio funciona con un esquema similar al de la obligación sustantiva, con un presupuesto de hecho concreto (que no es, lógicamente, el hecho imponible) del cual surge la obligación de ingresar anticipos (para el futuro y eventual contribuyente de un impuesto) o bien la de realizar retenciones o percepciones (para terceros, instituidos por la ley en general o por reglamentos en particular, como agentes de retención o percepción). En todos estos casos, las sumas han de ingresarse al Fisco como un pago a cuenta del tributo que, eventual pero casi seguramente, nacerá en cabeza del –también eventual pero seguramente– sujeto pasivo contribuyente.

En forma concomitante, también hay un conjunto de otras relaciones que están integradas por deberes formales, consistentes en obligaciones de hacer o de no hacer, tanto para los contribuyentes como para los terceros. Son verdaderas cargas públicas que gravitan sobre la población en general, destinadas a prestar colaboración

en la tarea de detectar e informar sobre los hechos impositivos y sus circunstancias a fin de facilitar o posibilitar las tareas del Fisco.

Así, hay algunos regímenes estables que ordenan brindar información periódica sobre determinadas materias con relevancia tributaria: contratos celebrados, movimientos bancarios, escrituras de compraventa de inmuebles o de hipotecas constituidas, etc.

También hay que señalar aquí los concretos deberes de contribuyentes y terceros de colaborar puntualmente con el Fisco, respondiendo a los requerimientos de colaboración que se les formulen en casos puntuales (v.gr., informar sobre determinadas operaciones en que han participado, acompañar documentación de respaldo, brindar testimonio sobre hechos de los cuales han tenido noticia, etc.).

5.4.3. Normas legales y reglamentarias sobre los procedimientos administrativos de carácter tributario

El derecho administrativo tributario es una parte del Derecho administrativo que resulta fundamental para la concreta aplicación del sistema fiscal.

Tanto el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, dado el carácter masivo de estas relaciones, como el ejercicio de las potestades de control, verificación, fiscalización y cobro compulsivo de las deudas, como así también de la porción de competencias sancionatorias del Estado que están en manos de la Administración, requieren de un entramado normativo acorde a los fines perseguidos.

Es importante contar con un conjunto de normas armónicas, claras y que prevean los casos ocurrentes dándole los cauces formales adecuados, con respeto de los principios jurídicos involucrados, a la vez que no hagan perder de vista el acatamiento de los principios hacendísticos de la imposición.

5.4.4. Normas legales y reglamentarias sobre los procesos judiciales de carácter tributario

Muchas veces las relaciones tributarias derivan en un contradictorio entre el Fisco y el contribuyente, que por superar las instancias administrativas ha de ser dirimido por un tercero imparcial e independiente, con plenitud de jurisdicción, esto es, por un tribunal, que comúnmente estará inserto en la esfera del Poder Judicial.

Al igual que en el caso anterior, será preciso contar con normas procesales adecuadas para la materia de que se trata, como asimismo de funcionarios judiciales especializados en la materia, con versación suficiente para conocer al respecto.

5.4.5. Normas sobre represión de las conductas indeseables

Las normas jurídicas tributarias han de ser cumplidas. Es preferible que su cumplimiento sea voluntario por parte de sus destinatarios, sean contribuyentes

(caso de las normas tributarias sustantivas) o terceros (caso de muchas de las normas tributarias formales).

El Derecho penal también tiene bastante que decir en el ámbito tributario. Y en un doble aspecto.

Por una parte, en el castigo de las conductas más gravemente dañosas del patrimonio Estatal, de la Hacienda Pública. En general, los casos de evasión fiscal, de engaños al Fisco con el fin de eludir el pago del tributo o de aminorarlo indebidamente, serán objeto de un tratamiento específico en el Código Penal o en leyes especiales, que configuren tales comportamientos como delitos y que impongan los castigos que el legislador considere adecuados.

Y, por otro lado, hay otras conductas que si bien son lesivas lo son en menor escala. Hay aquí una cantidad de bienes jurídicos tutelados, que además de la recaudación (evasiones o defraudaciones que no superen determinado límite cuantitativo) protegen todo el cúmulo de potestades administrativas de control, verificación y fiscalización. La configuración de estas conductas corresponde al legislador, obviamente, pero una cuestión de política criminal puede llevar a que su conocimiento en una etapa inicial esté conferido a la propia Administración, con un lógico control judicial posterior y suficiente.

Así, el Derecho penal administrativo tiene una importancia capital en el actual mantenimiento de los sistemas fiscales y ha de ser objeto de estudio y tratamiento detenido.

Sin perjuicio de lo dicho, las leyes que tienden a combatir la corrupción fiscal y en especial los tipos de evasión son esenciales en cuanto al posicionamiento del Estado frente a la conducta de aquellos que incumplen con el fundamental deber de contribuir que subyace en el sostenimiento del aparato estatal y de todo el andamiaje que justifica la existencia misma del Estado.

5.4.6. Normas sobre la cooperación tributaria internacional

Dada la creciente mundialización de la economía, que acarrea la intensificación de las relaciones comerciales entre sujetos que residen en diferentes Estados, las normas del Derecho Internacional aplicadas a la materia tributaria cobran un interés cada vez mayor.

Por un lado, las normas contenidas en los tratados bilaterales celebrados entre Estados con el fin de prevenir, evitar o mitigar la doble imposición. Además, en estos acuerdos se suele incluir cláusulas tendientes a facilitar la colaboración entre los Fiscos con el fin de intercambiar información específica sobre sujetos pasivos sometidos a sus respectivas facultades de control.

Por otro, hallamos los acuerdos internacionales tendientes a armonizar las normas integrantes de los regímenes tributarios respectivos, como forma de contribuir a la integración supranacional.

5.4.7. Normas sobre otros temas específicos

Existe un grupo de temas que suelen presentar unos problemas específicos cuya naturaleza múltiple, jurídica, política y económica, tiene además un matiz de política legislativa que aconseja un tratamiento muy detenido.

Entre estos temas podemos señalar las normas relativas a la condonación de obligaciones tributarias y de sanciones tributarias, que implican una violación al principio de igualdad ya que contienen un “perdón” aplicable a ciertos sujetos incumplidores, causando un agravio comparativo frente a otros que han cumplido voluntaria y tempestivamente con sus obligaciones. En el mismo problema incurren las leyes de blanqueo y las de moratoria.

6. Un entramado institucional

6.1. Concepto

El entramado institucional hace referencia a las principales instituciones que se encargan de la puesta en marcha y del funcionamiento del sistema tributario.

Por una parte, bajo el amparo del principio de reserva de ley, es el Poder Legislativo el que está encargado de establecer, modificar y derogar las leyes tributarias sustantivas y las atinentes a los procedimientos y procesos tributarios.

Por otro lado, también tiene capital importancia la función recaudatoria, generalmente atribuida al Poder Ejecutivo, sea en cabeza de su titular (art. 99, inc. 8º, CN), o de otro órgano incluido en su órbita (el Jefe de Gabinete de Ministros, en el caso argentino, art. 100, inc. 7º, CN).

De allí que en la esfera del Poder Ejecutivo –Administración, en sentido lato– veamos incluida, con mayor o menor centralización, el ente encargado de administrar y recaudar los recursos tributarios.

6.2. La Administración Fiscal

Dentro del Estado, la parte de la Administración dedicada a la atención de las relaciones tributarias resulta esencial.

Como decía Alberdi, sin rentas no hay gobierno y sin gobierno no hay Nación. Ergo, resulta insustituible el aparato tributario, parte del cual es, indudablemente, la Administración Fiscal o Fisco, términos que son sinónimos.

La Administración Fiscal es un conjunto de personas agrupadas por su pertenencia al sector encargado de la recaudación tributaria, y del control y verificación de la situación tributaria de los contribuyentes.

Este cuerpo de funcionarios suele ser numeroso, dividido no solo en cuanto a la jerarquía necesaria, sino también en relación con las competencias a desempeñar.

Las funciones críticas son, entre otras, las del control de la recaudación relativa a los pagos voluntarios; la del control de la presentación de las declaraciones juradas y su corrección (al menos de acuerdo con ciertos criterios generales que permitan detectar, con premura, las inconsistencias e incorrecciones más graves y evidentes, dado el carácter masivo de estas relaciones en la actualidad); y las de fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas.

Hay que puntualizar que la historia tributaria nos demuestra que se ha tendido hacia una relativa unificación de las entidades encargadas de estas tareas. Así como fueron creándose los tributos, de sus etapas de fiscalización, control y recaudación se fueron encargando organismos o direcciones creadas *ad hoc*, con funciones que se limitaban a cada tributo en especial. Con el correr del tiempo, tales entidades u órganos de la administración se fueron fusionando en un solo organismo.

Si bien no es un proceso lineal, ni convergente en un resultado claro de unidad, sí puede afirmarse que es una tendencia establecida con firmeza. En el caso argentino es claro, en cuanto a que la actual Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) está formada por la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduanas (DGA) que, hasta 1996, funcionaban separadamente. Además, la DGI fue absorbiendo las funciones de control, fiscalización y recaudación de ciertos tributos sobre la nómina salarial, que antes estaban en manos de la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS) y que, con anterioridad a la creación de este organismo, pertenecían bien a la Dirección Nacional de Recaudación Previsional (DNRP) o bien a las diversas cajas de jubilaciones que se habían ido creando.

Otro tema paralelo a este es el de la autarquía con que se suele dotar a estos entes administrativos. Obviamente, la autarquía es un concepto relevante del Derecho administrativo que únicamente obedece a la finalidad de dotar al ente de una mayor agilidad en lo que hace a su giro propio y al manejo de su presupuesto. Ello no implica, ni con mucho, completa descentralización ni menos aún independencia. Es decir que la autarquía, en estos casos, solo ha de considerarse relevante a ciertos y limitados aspectos administrativos. Pensamos por ello que resulta absurdo colegir que la autarquía de las entidades recaudatorias (nacionales o locales) implica una descentralización y apartamiento de la función de la entidad “madre” (el propio Estado Nacional o local). Como recordamos, la función recaudatoria es esencial a la existencia y desenvolvimiento del Estado mismo.

6.3. El cuerpo de funcionarios

Los empleados públicos que revisten funciones dentro de las dependencias encargadas de administrar la Hacienda Pública han de contar no solo con la capacitación que requiere todo el personal, sino además con una serie de características adicionales.

Entre ellas, la capacitación especial que precisa el manejo de una serie de normas específicas sobre la materia. Este entrenamiento ha de ser permanente debido no solo a que los regímenes tributarios suelen ser cambiantes (mutabilidad continua

que resulta contraria al principio de estabilidad), sino a que al tratarse básicamente sobre la actividad económica de los habitantes en tanto que contribuyentes, suele requerirse de conocimientos que vayan acompañando la evolución de los negocios y de las técnicas comerciales innovadoras del mercado.

Ello equivale a decir que las complejas y cambiantes relaciones económicas requieren de conocimientos que no suelen estar al alcance de cualquiera y que deben ser puestos a disposición de los empleados de la Hacienda, al menos del cuerpo de aquellos encargados de las tareas de fiscalización.

Resulta obvio decir que también han de ser dotados de todos los instrumentos materiales para llevar adelante las tareas.

En cuanto a su remuneración, con independencia de las prácticas escalafonarias habituales para toda la Administración pública, puede tener buen resultado que se los participe en una porción de los resultados de la tarea asignada. Es decir que una porción de la retribución resulte variable en función de la productividad de la tarea, medida en términos de recaudación efectiva.

Por el contrario, creemos que la participación que se les ha dado algunas veces en la detección de infracciones, cristalizada a través del otorgamiento de un derecho a cobrar una parte de la multa aplicada dio lugar a excesos y a desviaciones de poder. Esta participación directa hizo que, en ciertos casos, el funcionario estuviese más interesado en la efectiva comisión de la infracción, ya que ello devenía en la instrucción de un sumario donde las defensas del contribuyente solían caer en saco roto puesto que más que el respeto a la legalidad imperante primaba el interés particular (desviado) en aplicar la sanción para poder tener derecho a una porción de ella.

6.4. La inserción de la Administración Tributaria en la administración fiscal

La Administración Tributaria ha de insertarse de manera efectiva en cuanto a la colaboración con otras dependencias estatales, sean del mismo estamento o sus homólogas de los niveles iguales, superiores o inferiores.

Es decir que, si pensamos en la AFIP, es conveniente que existan aceitadas rutinas de colaboración con las entidades encargadas del control financiero (BCRA), del control de las operaciones comerciales (bolsas de comercio, bolsas de cereales, etc.); con las entidades encargadas del control laboral (Ministerio de Trabajo; ANSeS); con el Ministerio Público Fiscal, en colaboración en la prevención y detección de ilícitos.

Y también con el resto de las Administraciones de Rentas de Provincias y municipios, ya que la información que ellos poseen ha de ser compartida con las demás, siempre con los límites del secreto fiscal, y en la medida en que les sirva para el correcto y cabal cumplimiento de sus cometidos.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Alberdi, Juan Bautista: *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853*, Escuela de Educación Económica y Filosofía de la Libertad, Buenos Aires, 1979.
- Albiñana, César: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992.
- Artana, Daniel y Auguste, Sebastián: "El diseño óptimo de los impuestos en países en desarrollo. Teoría y evidencia empírica", en: *11er. Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Mar del Plata, 2006.
- Baena del Alcázar, Mariano: *Curso de ciencia de la administración*, Tecnos, Madrid, 2000.
- Bassols Coma, Martín: *Constitución y sistema económico*, Tecnos, Madrid, 1985.
- Berliri, Luigi Vittorio: *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- Blum, Walter y Kalven Jr., Harry: *El impuesto progresivo: un tema difícil*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
- De Viti de Marco, Antonio: *Principios de Economía financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- Donger, Juerger: "La política de estabilización coyuntural y el papel de las finanzas públicas: la experiencia alemana", en: *Presupuesto: efectos económicos*, introducción y selección de Victorio Valle Sánchez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
- Due, John E.: *Impuestos indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
- Eisenstein, Louis: *Las ideologías de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- Entrena Cuesta, Rafael: *Curso de derecho administrativo*, Tecnos, Madrid, 1998.
- García Villarejo, Avelino y Salinas Sánchez, Javier: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1985.
- Giannini, Massimo Severo: *Derecho administrativo*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.
- Hallivis Pelayo, Manuel: *Fisco, federalismo y globalización en México*, Tax Editores, México DF, 2003.
- Hansen, Alvin: *Política fiscal y ciclo económico*, Fondo de Cultura Económica, México, 1945.
- Ivanega, Miriam Mabel: *Principios de la Administración Pública*, Ábaco, Buenos Aires, 2005.
- Jarach, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983.

- Keynes, John Maynard: "El camino hacia la prosperidad", en: *Política fiscal en acción*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.
- Lagares Calvo, Manuel J. (coordinador): *Manual de Hacienda Pública*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.
- Martín Queralt, Juan y otros: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1995.
- Mordegli, Roberto y otros: *Manual de Finanzas Públicas*, AZ Editora, Buenos Aires, 1986.
- Neumark, Fritz: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
- Pigou, Arthur C.: *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- Sánchez Blanco, Ángel: *El sistema económico de la Constitución Española*, Civitas, Madrid, 1992.
- Ramió, Carles: *Teoría de la Organización y administración pública*, Tecnos, Madrid, 1999.
- Reid Jr., Joseph D.: "Las revueltas fiscales desde una perspectiva histórica", en: *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*, de Juan J. Fernández Cainzos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

CAPÍTULO II

PODER TRIBUTARIO Y COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

POR GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA

INTRODUCCIÓN

A modo de continuación con los conceptos y temas vistos en el capítulo anterior, antes de pasar en esta obra a tratar el panorama y detalle del régimen fiscal en Argentina (nacional, provincial y municipal), parece que es imprescindible dar ciertos conceptos que sirvan como herramientas para abordar su conocimiento en profundidad y detalle.

1. Poder tributario. Su concepto y sus principales características

El poder tributario es un conjunto de potestades otorgadas por el ordenamiento jurídico a determinadas instituciones públicas, y que se relaciona con el concepto de soberanía.

A su vez, el concepto de "potestad" remite a considerar una serie de competencias y poderes atribuidos a una persona, para que sean empleados con relación a otras, las que están sujetas a lo que aquella disponga en uso de estas.

La CN, al igual que la mayoría de constituciones de los países de nuestro entorno, distribuye el poder tributario sobre dos ejes fundamentales. El primero es el "orgánico", pues atiende a qué departamento del Estado es el que posee determinadas competencias con relación a los ingresos tributarios. Por lo general, la competencia en materia de potestad tributaria se reserva en gran medida al Poder Legislativo (capacidad para establecer, modificar y derogar los tributos), sin perjuicio de que también la atribuye, en una proporción notablemente menor, a los poderes Ejecutivo (p.e., recaudar los tributos; reglamentarlos) y Judicial (p.e., reglamentar y determinar ciertos tributos, como ocurre con la tasa de justicia; juzgar sobre la constitucionalidad de ellos). El otro eje, de carácter territorial, es el que se ocupa de ver a

qué tipo de entes con sustento territorial corresponde y, en su caso, en qué medida, ese poder tributario, motivo por el cual aquí se verá la distribución de competencias entre los diversos niveles que componen el agregado que denominamos Estado: la Nación (gobierno central), las provincias y sus municipalidades, y la CABA (gobiernos subnacionales); en este caso, es imprescindible saber si se trata de un Estado unitario o de uno federal.

Por otra parte, la determinación de este poder tributario es separable de la situación jurídica de acreedor tributario (de sujeto activo de la obligación tributaria), aunque son conceptos que pueden confundirse. El poder tributario, básicamente, es el poder para dictar la ley que establece el tributo; una vez creada la ley, y verificado en la realidad el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria (p.e., la obtención de un rédito, o detentar la propiedad de un bien inmueble), habrá que determinar quiénes son los sujetos de dicha obligación fijados por la ley, tanto el acreedor como el deudor. Es decir que el carácter de sujeto activo de la potestad de imposición generalmente coincidirá con el de sujeto activo de las obligaciones tributarias nacidas en virtud de aquella. Pero puede que ello no ocurra así, situación que se da de manera poco frecuente [v.gr., el denominado “derecho fijo” creado por el art. 51, inc. d), de la ley 23.187 que el Congreso Nacional –titular de la potestad tributaria– otorgó para el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal –persona pública no estatal, y sujeto activo de la obligación tributaria–].

2. Contenido del poder tributario

El contenido del poder tributario es susceptible de agruparse en torno a los siguientes puntos:

- potestad para el establecimiento, modificación y derogación de tributos;
- potestad reglamentaria;
- potestad de recaudación y de organización;
- facultades de inspección e investigación;
- facultades para la interpretación de las normas;
- potestad para decidir las pretensiones, inclusive en contra la propia gestión tributaria.

Señaladas esas características salientes, es preciso remarcar dos cosas. Por una parte, la distinción que hay que hacer entre el poder “normativo” (de crear tributos, modificarlos y derogarlos), que es la facultad para establecer los hechos imposables en las normas, de cuya realización en los hechos surgirán las obligaciones tributarias, de aquel otro poder “recaudatorio”, que es la potestad –entendida como poder y deber– de cobrar las acreencias nacidas. Y, por otro lado, que la Administración, como titular del crédito, al ejercer este poder, el recaudatorio, no

es un acreedor común, sino uno privilegiado. Entre otras facilidades, tiene en su poder: a) la presunción de legalidad de sus actos; b) además, puede gozar de otras presunciones a su favor en relación con aspectos concretos de la obligación tributaria; c) los privilegios propiamente dichos de su crédito ante los casos de concursos y quiebras; etc.

3. El concepto de tributo

Dicho lo anterior, se puede indicar que el concepto actual de tributo se inserta dentro del Derecho Público, en cuanto es una carga pública más, de las tantas que exige el Estado a sus habitantes en general, para sostenerse y brindar a ellos una serie de servicios y cubrir necesidades públicas. Su fundamento, en lo esencial, es la capacidad contributiva, apreciada en clave de solidaridad social.

Es por ello que, por un lado, el elemento “voluntad” por parte del sujeto pasivo del gravamen no es relevante y, por otro, que la relación de cambio que podría subyacer en el pago de gravámenes (en cuanto el Estado recauda y, trascartón, brinda una serie de servicios a sus habitantes) no se rige por la regla del *do ut des* individualmente considerada.

Como ha dicho la CSJN, los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos, pues su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública³.

Del ejercicio de la potestad tributaria, en lo relativo a la faz de creación de tributos, surgirá lo que se denomina “tributo”: un ingreso público, regulado por el Derecho Público, obtenido por un ente público –titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado–, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho acaecido en la realidad y que es indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito, que está fundamentalmente destinado a proporcionar recursos económicos para la atención de los gastos públicos, y que puede o no estar vinculado con una específica contraprestación hacia un particular determinado.

Es decir que las notas esenciales del concepto de tributo son que:

- se trata de una prestación patrimonial, generalmente en dinero;
- coactivamente establecida por ley;
- de acuerdo con la capacidad contributiva;
- para la financiación o cobertura de los gastos públicos;
- debida a un ente público;
- por la realización de hechos o actos lícitos;

3 Fallos: 152:268, “Don Manuel Manrique y otros contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero –impuesto a la herencia–”, del 24/9/1928.

- que puede o no incluir en su hecho imponible una contraprestación para el sujeto pasivo del gravamen (vinculación).

3.1. Prestación patrimonial, generalmente en dinero

El carácter de prestación patrimonial del tributo se traduce en que implica una obligación cuyo objeto es dar una suma de dinero, la que se ha de abonar al sujeto activo. Es decir que es un recurso de carácter monetario. Sin embargo, no es ello un requisito *sine qua non* ya que el pago del tributo puede resolverse en especie, con la entrega de ciertos bienes (v.gr., cuando se acepta con efecto cancelatorio la entrega de bonos de la deuda pública, o bien la cesión de espacios publicitarios en diarios u otros medios de comunicación masiva).

Así, como instrumento jurídico, el tributo se articula como un derecho de crédito y una correlativa obligación dineraria –por lo común– siguiendo el esquema obligacional de la Teoría General del Derecho. Pero esta identidad estructural no pierde de vista el carácter público del titular del crédito, que marca decisivamente el régimen jurídico aplicable.

3.2. Establecida por ley formal

El principio de reserva de ley (arts. 4, 17, 52, 75 –incs. 1º y 2º–, 99 –inc. 3º–, CN) es la primera de las dos columnas sobre las que se erige el Derecho Tributario. La reserva de ley es, como dijo Giannini, “una norma sobre la normación”, es decir, una regla que establece que un determinado tipo de norma (y no otro) será aquel que debe emplear el Estado para fijar, modificar o derogar tributos. Y esa clase de norma es la ley, en sentido formal y material a la vez, emanada del órgano estatal depositario del Poder Legislativo.

3.3. Basado en el principio de capacidad contributiva

Es la restante columna de la tributación: las cargas públicas tributarias han de establecerse solo sobre aquellas personas que poseen una riqueza que excede un límite determinado, el de la satisfacción de las necesidades mínimas, básicas e indispensables para su mantenimiento, por encima del cual hay capacidad económica suficiente como para contribuir a los gastos comunes y, por lo tanto, puede ser sujeto pasivo de un tributo (impuesto, tasa o contribución especial), que le quite una parte de esa riqueza que supera el límite indicado.

3.4. El tributo importa procurar una recaudación

Se pone así de manifiesto que el tributo pretende primordialmente allegar fondos al erario público para sufragar gastos públicos. Ello no implica negar otras

funciones que, de manera concomitante, puede tener el tributo, y que se resumen en los llamados fines, funciones o resultados extrafiscales de la tributación.

Es decir que el tributo es un instituto cuyo diseño se construyó para recaudar, sin perjuicio de que, a la vez, pueda actuar como una herramienta para conseguir otros fines (que también cabe perseguir por medio de otros institutos jurídicos).

3.5. Debida a un ente público

El carácter netamente público de la prestación tributaria hace que esta sea debida siempre a un ente público. Puede ocurrir, de manera excepcional, que el acreedor tributario autorizado al cobro del gravamen no sea una persona pública (v.gr., caso de los peajes, o de algunas tasas como las de aguas, obras sanitarias, etc.), pero a poco que se aprecie la situación se verá que esa persona (incluso si es una empresa privada), acreedora del tributo, está en cierta relación especial con el Estado impositor (por lo común será un contratista o un concesionario estatal), y la prestación formará parte de la retribución de ese particular convenida con el Estado en el marco de la relación contractual que los liga. Por ello, se trata casi de una excepción aparente, puesto que se obvia el paso de que la suma que sea recaudada por el Estado concedente para, acto seguido, entregársela al concesionario.

3.6. El tributo se abona por la realización de hechos y actos lícitos

Dicho por la negativa: el tributo nunca constituye la sanción por la realización de un ilícito. Ello es así dado que tiene fines propios, diferentes de los de las sanciones (reprimir un ilícito, restableciendo la vigencia del ordenamiento conculcado).

Un problema vinculado con este punto es el de la mal llamada “tributación de las actividades ilícitas”. Obviamente, una actividad ilícita es tal porque está prohibida por la normativa vigente, de allí que los réditos que por ella se obtengan no pueden ser fuente de tributación, sino de otro instituto (v.gr., decomiso, incautación, etc.) que, junto con el derecho sancionador, castigue esa conducta. Ahora bien, lo que suele ocurrir es que, mientras no se sepa y no se compruebe que una renta o un patrimonio fueron obtenidos por medio de una actividad ilícita, el sistema tributario se le aplica y sus propietarios pagan sus tributos correspondientes como si se tratase de rentas o patrimonios bien habidos.

3.7. La posible existencia de una contraprestación por parte del acreedor del tributo (tributos vinculados y tributos no vinculados)

El tributo allega fondos para sostener gastos públicos. El gasto público, a veces, puede estar vinculado con el contribuyente que soporta el tributo, como sucede con las tasas y con las contribuciones especiales, en cuyos respectivos hechos imposables se prevé una contraprestación. Otras veces, como ocurre con los impuestos, no hay vinculación alguna entre la suma que se paga por su concepto con un

gasto público determinado que se relacione con el contribuyente respectivo. Por ello se dice que tanto la tasa como la contribución especial, a diferencia del impuesto, son tributos vinculados.

4. Clasificación de los tributos

Las clasificaciones de las cosas, en tanto agrupaciones de la realidad o de las abstracciones, como es sabido, no son verdaderas o falsas, sino que solo son enjuiciables en términos de utilidad.

Los tributos también son susceptibles de clasificaciones que agrupan al género en diversos subconjuntos. Aquí se expondrán algunas de las que poseen cierta utilidad para el estudio de los temas involucrados en esta obra.

4.1. Impuestos, tasas y contribuciones especiales

Seguidamente se formula una breve mención a las diferencias entre estas categorías, que obedece a una división del género tributo que es clásica en la doctrina.

Hay que tener presente que, más allá del título o *nomen juris* que el legislador le haya dado a un determinado instituto, se debe estar a su auténtica naturaleza jurídica a fin de determinar de qué se trata en el caso.

Todas estas especies poseen las notas esenciales definitorias del género tributo mencionadas en el punto anterior, siendo el elemento diferenciador la última de las características allí indicadas.

Así, el impuesto puede definirse como una obligación de dar una suma de dinero, coactivamente establecida por una ley y de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos llamados a sufragarla, para la financiación de gastos públicos, que es debida a un ente público, nacida por la realización de ciertos hechos o actos lícitos previstos en el presupuesto de hecho determinado por el legislador, y que no incluye en él una contraprestación a cargo del Estado hacia el sujeto pasivo del gravamen. Esta última es su característica distintiva con relación a las demás especies.

Es decir que el legislador establece el impuesto por la mera existencia de capacidad contributiva en el sujeto pasivo, sin necesidad de que, concomitantemente, se verifique otra circunstancia para que nazca la obligación de pago.

En los casos de la tasa y de la contribución especial, si bien la definición es casi coincidente, diverge en esta última característica: hace falta que, además de capacidad contributiva, se dé a la vez otra circunstancia, consistente en una actividad del Estado dirigida singularmente hacia el sujeto pasivo. La tasa consiste en un tributo (o sea una obligación coactivamente establecida por una ley y de acuerdo con la capacidad contributiva, destinada a sufragar gastos públicos, debida a un ente público, nacida por la realización de ciertos hechos o actos lícitos previstos en el presupuesto de hecho determinado por el legislador) que contiene en su hecho imponible, además, la necesaria existencia de una actividad de la Administración dirigida singularmente,

de manera individual, hacia el particular. Es decir que, si no existe esa contraprestación, esa actividad de la Administración dirigida hacia una persona, falta un requisito esencial y *sine qua non* para el nacimiento de la obligación.

Es importante destacar desde ahora que la contraprestación, en el caso de la tasa, no necesariamente ha de implicar un beneficio para el particular. Es decir que no hace falta que le beneficie la actividad estatal (v.gr., tasa por el servicio de acarreo de automóviles estacionados en infracción a las normas de tránsito).

En el caso de la contribución especial, la definición es similar a la de la tasa, pero la actividad del Estado dirigida singularmente hacia el particular sí ha de reportarle una ventaja o beneficio, actual o futuro, y debe contener una actividad que beneficie a un grupo de personas ya que les produce un aumento en su patrimonio o un ahorro en gastos en los que necesariamente han de incurrir.

Hay ciertos tributos que pueden presentar algunas dificultades en cuanto a su inclusión en alguno de estos grupos. Por ello, la doctrina aparece dividida entre quienes opinan que siempre podrán ser reconducidos a una de las tres especies indicadas, mientras que otros dicen que son especies particulares. Ello se verá a continuación.

4.2. Otras categorías: empréstitos forzosos, contribuciones parafiscales, peaje y regalías. Breve noción de cada una de ellas

Los empréstitos forzosos importan una suerte de mutuo (préstamo de uso de una suma de dinero), pero que en este caso viene establecido de manera coactiva por el legislador, tomando irrelevante la voluntad del particular. Se trata, por ello, de un tributo. Es asimilable al impuesto, en tanto basta que haya una capacidad contributiva gravable para que la obligación se configure, sin necesidad de que su presupuesto de hecho contenga otro elemento (una prestación concreta) que deba reunirse en los hechos. Es indiferente que sea oneroso (que genere intereses hacia el particular o no, al momento de reintegrar el préstamo). Pero, a diferencia del resto de los impuestos, el empréstito forzoso no importa una detracción patrimonial a título definitivo.

Las llamadas "contribuciones parafiscales" son auténticos tributos, dado que cualquiera sea la denominación que se les otorgue (derechos, contribuciones, aportes, tasas, etc.) siempre se ajustan a la definición dada de "tributo", y a alguna de sus tres especies. La denominación "parafiscal" se atribuye a Schuman, ministro francés, quien lo empleó en su obra *Inventario sobre la actuación financiera de Francia en el período 1913-1946*.

Presentan, por lo común, las siguientes características: a) son ingresos públicos que no suelen ser integrados en los presupuestos generales del Estado, apartándose de la regla de la universalidad presupuestaria; b) son recursos afectados al financiamiento de ciertos entes estatales (sean reparticiones centralizadas, v.gr., SENASA; o descentralizadas, INSSJP; o personificaciones estatales varias, tales como sociedades anónimas de participación estatal, sociedades del Estado, empresas del Estado,

etc.); o bien hacia empresas privadas pero vinculadas contractualmente con el Estado (como las concesionarias de ciertos servicios públicos, etc.); c) suele haber una tendencia, criticable, a sustraerlas del cumplimiento de los principios jurídicos de los tributos, en especial el de reserva de ley, bajo la excusa, injustificable, de que no poseen naturaleza tributaria.

La gran mayoría de la doctrina coincide en remarcar el carácter tributario de este tipo de exacciones. Su configuración positiva en cada caso hará que sean incluidas dentro de los impuestos o de las contribuciones especiales o de las tasas.

El peaje es también un tributo exigido como contraprestación por la utilización de una obra pública o de ciertas instalaciones realizadas por el Estado (por sí o por medio de contratistas). Hay peajes, por ejemplo, en carreteras, en vías fluviales, como así también por la utilización de ductos (de petróleo, de electricidad, etc.). Su naturaleza es similar a la tasa, puesto que hay una contraprestación dada por el uso de esas instalaciones. Alguna doctrina lo asimila a las contribuciones especiales puesto que hay un beneficio obtenido por quien emplea esas obras o instalaciones.

Las regalías son conceptos que importan el pago de una suma de dinero al Estado por el hecho de explotar una concesión de un servicio, yacimiento o por el desarrollo de una actividad merced al permiso dado por aquel, que generalmente se calcula como un porcentaje sobre la renta obtenida. Como se indicó, más allá del *nomen juris*, habrá que ver en cada caso si el instituto denominado "regalía" está allí configurado como tributo o no.

4.3. Tributos vinculados y tributos que no están vinculados

El concepto de "vinculación" hace referencia a que en el hecho imponible del tributo (hipótesis de incidencia) está contemplada una determinada actividad del Estado cuyo acaecimiento es preceptivo para que nazca la obligación de pago.

Así, los impuestos son tributos que no están vinculados, dado que en su respectivo hecho imponible solo se contempla una determinada manifestación de capacidad económica (una renta, un consumo, un afloramiento de patrimonio), sin que haga falta que el Estado se comporte de determinada manera singularizada con relación a un cierto contribuyente.

En cambio, en las tasas y en las contribuciones especiales siempre debe existir una actividad del Estado que se vincule de manera directa y singular, diferenciada, con el contribuyente. En la tasa, brindando el servicio al particular (o poniéndolo a su disposición), a fin de que lo pueda utilizar; o bien permitiéndole el uso del espacio público o de determinados bienes de dominio estatal (público o privado), como ocurre con los peajes. En las contribuciones especiales pasa otro tanto, en cuanto el Estado (por sí o mediante la actividad de los privados que actúan como concesionarios o contratistas suyos) realiza alguna actividad que, además de ser útil y productiva para la comunidad en general, también beneficia singularmente al contribuyente (o a un grupo de ellos, pero siempre determinados), como ocurre con algunas obras públicas (v.gr., el pavimento de una calle).

Algunas otras voces hablan de tributos "causados" o "incausados". Es preciso observar que si se dijera que la tasa (o la contribución especial) es un tributo incausado, podría haber una contradicción con lo indicado en cuanto a que todo tributo basa su causa (sea suficiente o que requiera de otros elementos a la vez) en la necesaria existencia de capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

5. El Derecho Constitucional Tributario. La noción de deber de contribuir

A fin de abordar lo relativo a la distribución de competencias tributarias al interior de nuestro país, se debe indicar que ese tema pertenece al Derecho Constitucional Tributario, que es la porción del ordenamiento jurídico conformada por normas de Derecho Constitucional que se ocupan de regular el poder tributario del Estado -*lato sensu*- tanto en sentido orgánico (división de Poderes) como territorial (la estructuración del Estado en un país federal), y de establecer las fronteras de ese poder estatal conformadas por los derechos y garantías de los ciudadanos y habitantes en su carácter de contribuyentes. En esta oportunidad, solo se hará referencia a ese primer aspecto.

5.1. Soberanía y poder tributario. La Constitución Nacional

El poder tributario, mencionado más arriba, es parte integrante de la noción de soberanía, entendiendo por esta el poder concreto que tiene un Estado y que no se halla condicionado, en principio, por normas superiores ajenas a su propio ordenamiento jurídico. O sea que, se puede pensar que la "soberanía" es el conjunto de poderes, de potestades, que posee un Estado, y que viene expresado, por lo común, por su constitución. Es lo que se denomina poder de imperio.

Cada constitución de un Estado Nacional es, en síntesis, un agregado de poder, de potestades, que se puede estudiar siguiendo varios ejes. En el caso de Argentina, hay dos ejes fundamentales que sirven para analizar el poder estatal en la CN.

El primero atiende a la forma que adopta nuestra CN para el Estado, que es la federal (art. 1, CN). Implica que ella distribuye el poder entre la Nación y las provincias y la CABA, adoptando como regla que la que indica que estas conservan el poder que la CN no haya delegado a la primera (la Nación, es decir el Estado Federal), y el que expresamente se hayan reservado (art. 121, CN), y que dicho en otras palabras importa que las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación (art. 126, CN) por la norma constitucional. Se anticipa que, a los municipios de provincia, la CN no les otorga, en forma directa, ninguna competencia, sino que la tarea de

dotarlos de poderes específicos está en cabeza de sus respectivas provincias (arts. 5 y 123, CN)⁴.

El segundo eje toma en cuenta la forma republicana de gobierno y la estructura democrática que hace que el poder del Estado (en cada nivel de Estado) se reparta entre distintos órganos o "Poderes": el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial. En lo que hace al poder tributario, es importante destacar que está atribuido a los tres Poderes, aunque en distintas medidas y funciones, correspondiendo al Legislativo la competencia para crear, modificar o derogar tributos, al Ejecutivo la de reglamentarlos y recaudarlos, y al Judicial, la de dirimir disputas a su respecto, todo ello dicho en términos generales y en trazos gruesos.

Pero también podría agregarse un tercer eje, y es el que aparece en la primera parte de la CN, en sus artículos 1 a 43, que permite ver la limitación al poder estatal (tanto nacional como local) por oposición o como contracara de los concretos derechos y garantías que reconoce a los ciudadanos y habitantes de la Nación Argentina. Aquí se puede apreciar la existencia de ese poder, por caso el poder tributario, cuando se estudian cuáles son sus límites y confines, por medio de los derechos y garantías de los individuos (v.gr., el derecho de propiedad, que impide que la tributación resulte confiscatoria; el derecho a que la tributación respete el principio de igualdad en el establecimiento de las cargas públicas; que nadie puede ser obligado a pagar un tributo que no haya sido establecido por ley formal y material; etc.). Este aspecto, como se indicó, no será abordado en esta ocasión.

5.2. El deber de contribuir

El deber de contribuir al sostenimiento económico del Estado es uno más de los tantos deberes que, como parte de las normas jurídicas, vienen establecidos en el ordenamiento jurídico.

4 En Fallos: 320:619, "Telefónica de Argentina v. Municipalidad de Chascomús", del 18/4/1997, la CSJN ha dicho sobre la distribución del poder estatal en nuestro país -con referencia al tributario en particular, pero aplicable a todo el poder en general- que, "de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos: 304:1186, entre muchos otros). Dentro de ese contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5° y 123)", y que "es indudable la facultad de las provincias de 'darse leyes y ordenanzas de impuestos locales... y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 (actual 126) de la Constitución Nacional' (Fallos: 7:373, entre muchos otros), toda vez que, 'entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña' (Fallos: 51:349; 114:282; 178:308 entre muchos otros)", y que "Por lo tanto, es lógico concluir, como lo ha hecho esta Corte desde sus orígenes mismos y de modo reiterado, que 'los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas' (Fallos: 3:131; 302:1181, entre muchos otros)".

El abordaje de la justificación del poder del Estado, sea histórico, ético o moral, sin perjuicio del interés que posee, queda al margen de esta obra. Aquí se partirá de la base consistente en considerar que el poder estatal posee suficiente justificación -al menos por vía de hipótesis- y que de su existencia se deriva una serie de derechos y deberes para los hombres.

Por su parte, los derechos de las personas -en especial los que se conceptúan como fundamentales o básicos- son susceptibles de ser estudiados bajo una doble perspectiva: subjetivamente, son el núcleo básico, irreductible e irrenunciable, de lo que se considera el concepto jurídico (estatus) de individuo (persona física); objetivamente, resultan ser elementos esenciales en el ordenamiento jurídico general.

La misma doble dimensión exhiben los deberes que el Estado (la colectividad organizada jurídicamente) exige a sus habitantes y ciudadanos.

En primer lugar, objetivamente, son elementos esenciales del orden jurídico político, ya que posibilitan la obtención de los fines del Estado Social y Democrático de Derecho que, en el caso de la CN, están enunciados en su Preámbulo. Así están, por ejemplo, el deber de atender a las leyes (compromiso con las decisiones tomadas), de defender al Estado (la "Patria") frente a eventuales ataques exteriores, de contribuir a su sostenimiento económico, etc. Este haz de deberes se ha ido ampliando a medida que ha ido evolucionando la concepción del Estado, del absolutista al democrático, y de gendarme a la concepción actual, en que el Estado responde a principios de justicia social básicos, fundados en la solidaridad y en la cooperación.

En segundo término, desde la perspectiva subjetiva, estos deberes se orientan a definir el estatus del individuo, puesto que la esfera jurídica de este se conforma mediante las normas que se le imputan, sean contenedoras de derechos o de deberes (o sea, sujeto activo o pasivo, respectivamente, de obligaciones). Es decir que derechos y deberes son dos categorías que aparecen como inescindibles puesto que no hay derecho sin que se cumpla con un mínimo de deberes, ni se puede pensar en un Estado al que solo se le exijan derechos sin que él (en el sentido del resto de la colectividad) pueda exigirle nada a cada habitante.

Las teorías acerca del fundamento constitucional de los deberes de los ciudadanos remiten a la justificación del Estado, y pueden reunirse en torno a dos grandes grupos, las teorías contractualistas y las que ponen el eje en la coacción. Más allá de esa dicotomía filosófica, la legitimación del poder del Estado finca en la consecución y defensa del bien común, de la convivencia de los hombres de manera pacífica y organizada. Aceptada la existencia del Estado -de manera voluntaria o no-, es claro que, como su funcionamiento requiere de medios materiales, y ellos tienen un costo (en la bien entendida verdad axiomática de que nada es gratuito en este mundo, desde el punto de vista económico), el deber de contribuir importa adentrarse en el justo reparto de los costos económicos, más precisamente los tributarios, del funcionamiento del Estado.

En otros términos, aceptado que el Estado no puede sostenerse sin el curso económico de los individuos que lo conforman, la discusión acerca de la

distribución de las cargas públicas tributarias no se diferencia, en esencia, de cualquier otro debate sobre cómo concurrir a soportar el coste económico de una empresa o cualquier otro evento que interesa a una pluralidad de personas.

Cabe recordar que hay dos criterios políticos fundamentales para repartir la carga tributaria: el del beneficio y el de la capacidad económica. Es decir que los costos se pueden repartir en función de lo que se recibe por la actuación del Estado, o en función de lo que se posee, criterios que, incluso, pueden combinarse, y en diversas proporciones⁵.

El deber de contribuir comprende tanto las prestaciones materiales o dinerarias, es decir, las obligaciones tributarias sustantivas como las conexas que consisten en dar sumas de dinero sin carácter contributivo (anticipos, retenciones y percepciones), como así también los deberes formales (de hacer o de soportar) en tanto estos están colocados como instrumento necesario y adecuado para el cumplimiento de aquel.

De esta manera, el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un mandato constitucional que vincula tanto a los ciudadanos como a los poderes públicos. Los primeros quedan obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva. Y los segundos están obligados a exigir en condiciones de igualdad que todos contribuyan según su capacidad contributiva, en la medida de su competencia: el Poder Legislativo con el dictado de leyes que conformen un sistema tributario justo y respetuoso de todos los principios constitucionales; el Poder Ejecutivo reglamentando y aplicando las leyes, y recaudando los gravámenes por la efectiva concreción y cumplimiento de los mandatos legales, y el Poder Judicial resolviendo las disputas y controversias que se generen al respecto, sean civiles o penales.

⁵ En Fallos: 322:1571, "Candy SA c/ AFIP y otro", del 3/7/2009, cons. 11, la CSJN expresó que "resulta evidente que ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar adelante sus cometidos. Dentro de ellos, los tributos establecidos por el Poder Legislativo adquieren primordial relevancia y tienen como lógico correlato el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como surge del artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre -que por expresa previsión tiene jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, Constitución Nacional)-, en cuanto establece que: 'Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos', y que 'En ese contexto, la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno (...)'. Asimismo, en Fallos: 263:452, "S.A. Ultramar Petrolera", del 13/12/1965, expresó que compartía "la creencia de que es requisito de una economía de expansión exitosa el completo y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales (...)".

6. Distribución del poder tributario del Estado entre los distintos niveles de gobierno en la Constitución Nacional

6.1. Poderes originarios y derivados

Como cuestión terminológica previa se ha de aclarar que, desde el punto de vista jurídico, el poder es originario de la CN que lo reconoce y deriva en los dos órdenes estatales indicados: el nacional y el provincial. Por ende, tanto la Nación como las provincias -y la CABA al nivel de estas- tienen poderes "originarios", en tanto que son dados directamente por la propia CN.

Los municipios, en cambio, no reciben directamente poder de la CN, sino que lo obtienen de sus respectivas provincias las que, en cumplimiento de lo ordenado por los artículos 5 y 123, CN, han de dotarse de su propio régimen municipal, creándolo y otorgándole determinadas competencias a sus municipalidades. Por eso se trata de poderes "derivados".

La delegación de poder, entendida como transmisión temporal de la competencia para ejercer ciertos cometidos, dada por un órgano superior hacia otro inferior, no es usual en cuestiones relativas al Derecho Tributario Sustantivo. Si puede darse dentro del llamado Derecho Tributario Formal o Administrativo, ya que básicamente se trata de normas administrativas, y la delegación de competencias administrativas es posible en esa rama del Derecho.

Un poder es "exclusivo" cuando es poseído por un determinado órgano o nivel de gobierno, careciendo de él los demás. En cambio, es "concurrente" cuando ambos niveles de gobierno ostentan competencias para lograr idénticos objetivos, cada uno dentro de su ámbito ejerciendo similar potestad.

Se suele hablar de poderes "reservados" para indicar la circunstancia de que un determinado nivel de gobierno posee un ámbito competencial respecto del cual no ha admitido que le sea quitado o tratado por otros niveles, incluso si son superiores a él⁶.

La distinción entre poderes "transitorios" y "permanentes" hace alusión a la duración temporal de la competencia atribuida a un nivel estatal por las normas constitucionales.

Por lo general, los poderes tributarios se poseen de manera permanente, aunque puede señalarse un ejemplo histórico de poder tributario asignado temporalmente: con la modificación constitucional de 1860 se estableció un límite para la Nación para establecer tributos a la exportación, indicando que finalizaría tal poder en 1866; sin embargo, en ese año volvió a modificarse la CN, estableciendo tal poder como permanente al quitar esa limitación. También es temporario el ejercicio

⁶ Es el caso de la Provincia de Buenos Aires en lo relativo al Tratado de San José de Flores, firmado el 19/11/1859 y que posibilitó la modificación constitucional de 1860 al incorporarse esa provincia a la Confederación Argentina constituida en 1853 sin ella.

del poder tributario de la Nación para establecer contribuciones directas (art. 75, inc. 2º, CN), al menos en cuanto a la habilitación para su ejercicio concreto.

6.2. La distribución del poder tributario en nuestro país. Evolución desde 1853. Las discusiones parlamentarias de 1891 y 1894. Jurisprudencia de la CSJN

La distribución de competencias en materia específicamente tributaria entre la Nación y las provincias efectuada en la CN de 1853/60 ha dado lugar a varias discusiones, tanto políticas como doctrinarias. Es necesario dar una idea muy breve antes de indicar el estado actual, resultante de la reforma llevada a cabo en 1994 que, como se verá, fue el reflejo de la situación de facto a la que se llegó interpretando las normas de la primitiva redacción de la CN.

En primer término, cabe señalar que a la Nación le compete, en forma exclusiva, establecer tributos sobre el comercio exterior (importación y exportación). Ello surge del artículo 75, incisos 1º y 13, CN, como así también de los artículos 4 y 9 a 12, CN, que preceptúan que solo habrá aduanas nacionales –no provinciales– en el territorio del país, y la libertad de circulación interior de los bienes y servicios de producción nacional, como así de los importados despachados por las aduanas, sin que pueda gravarse el mero tránsito interprovincial.

Con respecto a las otras contribuciones que no son aduaneras, la CN receptó la distinción entre directas e indirectas, con la idea de que tal clasificación era útil para atribuir competencias con relación a los tributos que podían establecerse sobre toda otra riqueza que no derivara del comercio exterior. Así, el texto del artículo 67, inciso 2º, CN –redacción anterior a 1994–, establecía como atributo de la Nación “*Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan*”. Al respecto surgieron, al menos, dos dudas interpretativas. La primera, referida a la propia entidad de la categorización, es decir, a la definición de tributos directos e indirectos. Cabe recordar que, en la terminología empleada en la época en que se sancionó la CN, se entendía por “contribución directa” lo que hoy se denomina “impuesto inmobiliario”, o sea al gravamen sobre bienes raíces, y a ciertos impuestos sobre las cabezas de ganado. Y la segunda, de mayor calado teórico y político, versa sobre cómo interpretar la CN, en cuanto a si la Nación tenía competencia (antes de 1994) para establecer tributos indirectos ya que, al menos en forma clara y expresa, solo contemplaba para ella la posibilidad de fijar los directos, y con las limitaciones indicadas.

Respecto a la primera de las dudas, ella se fue resolviendo en los hechos sin haberse planteado nunca un conflicto en concreto, en los términos conceptuales expuestos aquí, sino en forma subyacente a la segunda. Esta, a su turno, se inició a partir de 1891 cuando la Nación estableció, por primera vez, impuestos indirectos al consumo de determinados bienes y servicios, denominados “impuestos internos”, durante

el gobierno de Carlos Pellegrini, siendo su ministro de Hacienda Vicente Fidel López. Hasta ese momento, ese tributo solo había sido aplicado por las provincias⁷.

Sin embargo, luego de sucesivas renovaciones anuales, en 1894, durante la presidencia de Luis Sáenz Peña, su ministro de Hacienda, José A. Terry, insistió con la prórroga de estos impuestos internos (gravando además los naipes y los alcoholes de uso industrial; ley 3057), pero eliminó la limitación temporal⁸.

Nótese que el criterio del constituyente de 1853 comprendía que la contribución directa era el impuesto predial o inmobiliario, por lo que la Nación solo contaba con los impuestos aduaneros (de importación y exportación) de forma ordinaria y con el impuesto inmobiliario como recurso extraordinario a establecer con las condiciones del inciso 2º del artículo 67, CN, limitado temporalmente. Y, a partir de 1891 y sobre todo desde 1894, pasó primero a ampliar el ámbito comprensivo de “contribución directa”, que abarcó más tributos que el impuesto inmobiliario, y luego a apropiarse también de la imposición indirecta (de manera concurrente con las provincias).

Así, de un sistema de separación de fuentes tributarias, en las que solo había concurrencia parcial –en el impuesto inmobiliario– y de manera excepcional (en 1853), se pasó a un sistema de concurrencia con separación parcial (en lo que hace a la imposición aduanera sobre el comercio exterior).

Más allá de disputas doctrinarias y de discusiones políticas, la controversia referida de 1891 y 1894 fue zanjada por la CSJN en la causa de Fallos: 149:260, “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuesto”, del 28/9/1927⁹. A partir de este fallo, no cupo duda alguna sobre la admisibilidad de dicha concurrencia.

7 López defendió el proyecto de ley ante el Congreso Nacional, indicando que se trataba de impuestos “directos”, recaudados inmediatamente de los fabricantes de los productos gravados (alcoholes, cervezas y fósforos, y sobre primas de seguros; ley 2774), y con vigencia anual, de manera tal de respetar la limitación establecida al respecto en el artículo 67, inciso 2º, CN.

8 El ministro Terry mantuvo una acalorada discusión en la Cámara de Diputados con el legislador Manuel Mantilla, quien ponía en entredicho la facultad de la Nación para establecer una contribución de ese tipo sin limitación temporal alguna. Terry, entre otros argumentos, adujo que el artículo 4, CN, regiría de manera ordinaria y para épocas normales, mientras que el artículo 67, inciso 2º, CN, era la excepción relativa a los impuestos correspondientes a las provincias, y que el artículo 4, en opinión de Alberdi, al hablar de “las demás contribuciones” no se circunscribía únicamente a la “contribución directa”, sino que comprendía todas las que la ciencia reconociera (y, con relación a las “directas”, las demás son las “indirectas”, lógicamente).

9 Sostuvo la CSJN en esa oportunidad que estaba en debate la cuestión consistente “en determinar si los impuestos internos, nacionales y provinciales, se excluyen o pueden coexistir dentro del régimen impositivo de la Constitución”, y expresó que “los antecedentes de doctrina y de jurisprudencia sobre la cuestión propuesta deciden que, en general, los tributos indirectos al consumo interno, o sea los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las Provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible, se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del art. 4º de la Constitución que dice: «de las demás contribuciones que equitativa y proporcio-

Las provincias, por su parte, cuentan con facultades para establecer contribuciones directas e indirectas sobre la riqueza que existe en su territorio, con la expresa prohibición de aplicar gravámenes de carácter aduanero. La limitación de la territorialidad al ejercicio de las competencias provinciales, si bien no surge del texto constitucional, fue puesta de relieve por la jurisprudencia de la CSJN, en cuanto invocó la salvedad de que sus leyes impositivas no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción, o que sean por otras razones contrarias a la CN (Fallos: 211:1198; 235:571, entre otros).

En cuanto a la autonomía de las provincias al momento de establecer tributos, la CSJN ha dicho que ellas tienen el poder de crear impuestos y de elegir la materia imponible sin más limitaciones que las contenidas en la CN (Fallos: 184:639), que a ellas concierne la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción porque es propio de su autonomía imponer contribuciones y recaudarlas sin interferencias de autoridad extraña (Fallos: 235:571), y que en tanto no exista extralimitación de su jurisdicción territorial es de exclusiva incumbencia de las provincias crear impuestos, elegir los objetos imponibles y determinar las modalidades de la percepción (Fallos: 210:500). Indicó finalmente que las provincias, en ejercicio del poder no delegado a la Nación por la CN, tienen la facultad de crear recursos para el sostenimiento de su vida autónoma y fomento de sus servicios públicos y de riqueza, bajo el criterio libre de sus legislaturas para dictar las leyes necesarias, sin otra exigencia que la de conformar estas a las garantías generales de la CN, único punto que puede ocupar la atención de la CSJN, careciendo esta de atribuciones para examinar los impuestos locales en orden a otras circunstancias referentes a sus formas u oportunidad de su percepción (Fallos: 151:359).

A ello cabe añadir, como se dijo, que de la doctrina de la CSJN surge como limitación del poder tributario provincial el de sus respectivos confines territoriales¹⁰.

nalmente a la población imponga el Congreso general», interpretándose por consideraciones de orden jurídico y fundamentos de carácter económico, que si bien dicha cláusula no encierra una delegación de poder expreso, a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo (Fallos, tomo 121, página 264), los que tienen ya, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se han seguido como renta fiscal el constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera». Y añadió que "la facultad constitucional de la Nación relativa a estos impuestos, sea cual fuere la amplitud que se le asigne, no tiene sin embargo, los caracteres de exclusividad con que se le han acordado otros, tales como los referentes a la organización tributaria aduanera, derechos de importación y de exportación, renta de Correos, etc., con relación a los cuales existe la delegación expresa de poderes que no comprende al gravamen de los consumos internos, debiendo deducirse, en consecuencia, que las provincias conservan al respecto virtuales facultades impositivas y pueden ejercitarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la ley fundamental".

10 En Fallos: 210:500, "Banco del Río de la Plata v. Provincia de Buenos Aires", del 2/4/1948, expresó que "una reiterada jurisprudencia de esta Corte ha establecido que, en tanto no exista extralimitación de su jurisdicción territorial, es de exclusiva incumbencia de las provincias crear impuestos, elegir los objetos imponibles y determinar las formalidades de su percepción, sin que los tribunales de justicia puedan decla-

En 1994, fue modificado el inciso 2º del artículo 75, CN. En lo que ahora interesa, ha de señalarse que incorporó en forma definitiva la citada inteligencia realizada en 1894 y admitida por la CSJN en 1927 e introdujo expresamente la concurrencia de competencias tributarias de la Nación y de las provincias respecto de los tributos indirectos. Lamentablemente, no hizo lo mismo con la atribución de establecer concurrentemente contribuciones directas, por lo que se mantiene una situación en la que la Nación viene prorrogando tributos considerados directos (v.gr., el impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales, entre otros), estableciendo cada tributo con una limitación temporal, pero renovándolo sin solución de continuidad cada vez que se produce su vencimiento.

Como puede apreciarse, la CN no se refiere expresamente a las potestades tributarias provinciales (ni a las municipales), motivo por el cual es de aplicación la regla general del artículo 121, CN, ya indicado. Es decir que, salvo en lo relativo a los tributos sobre el comercio exterior, las provincias tienen competencias para establecer los que consideren convenientes, con las limitaciones señaladas: la territorialidad y el respeto por las garantías individuales del contribuyente.

Sin perjuicio de dejar señalada así la distribución de competencias en materia tributaria que surge de forma expresa de la CN, ha de indicarse que ella debe ser necesariamente completada con lo relativo a las cláusulas de los incisos 12, 13, 18 y 30 del artículo 75, CN, como así también es lo atinente al régimen de coparticipación federal de impuestos, constitucionalizado en 1994 al incorporárselo al inciso 2º de su artículo 75.

Por último, cabe dejar aclarado que, como lo ha dicho la CSJN, la existencia de tributos superpuestos entre las diversas jurisdicciones, por sí, no causa agravio de índole constitucional. En otros términos, que la doble o múltiple imposición no es inconstitucional por sí sola. Por ejemplo, en Fallos: 210:276, "Leopoldo L. Boffi v. Provincia de Buenos Aires", del 3/3/1948, indicó que la superposición de impuestos nacionales y provinciales que resulta del ejercicio de facultades constitucionales por las provincias, como la de establecer el impuesto a los réditos, no es por sí sola causal de invalidez del gravamen creado por estas.

6.3. Cláusulas que implícitamente condicionan las potestades tributarias de las provincias y de sus municipios, y de la CABA

Además de lo expresado, hay otras disposiciones de la CN que delimitan el ejercicio de las competencias provinciales y municipales, pero que no pueden encasillarse como normas de contenido directamente tributario. Así, los incisos 12, 13, 18 y 30 del artículo 75, CN -antes incs. 11, 12, 16 y 27, del art. 67-, regulan las facultades del Congreso Federal en materias ajenas -en principio- a la tributaria, pero en cuya

rarlos ineficaces a títulos de ser opresivos, injustos o inconvenientes, en tanto no sean contrarios a la Constitución Nacional".

aplicación, paradójicamente, se han presentado más conflictos que en la interpretación de las cláusulas ya vistas que rigen las competencias tributarias en forma directa.

6.3.1. La cláusula de los códigos (art. 75, inc. 12, CN)

La aplicación de las normas dictadas por la Nación en virtud del artículo 75, inciso 12, CN, ha planteado dos tipos principales de problemas en el ámbito tributario. En primer lugar, la duda sobre si el propio Estado Nacional puede dictar normas sobre gravámenes que difieran o, aun, que contradigan las normas que él mismo debe dictar y que conforman lo que se ha denominado en Argentina “Derecho Común” (receptado en los Códigos Civil, de Comercio, Penal, de Minería, etc., y en sus respectivas leyes complementarias, etc.), cuestión que, como se ha señalado, se vincula estrechamente con la discusión acerca de la autonomía del Derecho Tributario Sustantivo, cuya solución tiende a aceptar que el legislador nacional puede apartarse de la regulación de los códigos y leyes de fondo –dictadas por él mismo– no tanto en mérito a cuestiones relacionadas con la autonomía del Derecho Tributario Sustantivo, sino por aplicación de la Teoría General del Derecho, al tener las leyes involucradas idéntico rango formal, donde la posterior prevalece sobre la anterior, la especial sobre la general, etc.

En segundo término, se planteó el problema paralelo: si las provincias, al establecer sus tributos, pueden dictar normas que se aparten de ese Derecho Común creado por la Nación englobando así, además, una cuestión de jerarquía normativa, involucrada en el artículo 31, CN. La solución mayoritariamente dada, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, ha consistido en otorgar preponderancia a la legislación nacional sobre la provincial, no tanto debido a la gradación jerárquica constitucionalmente establecida como sí por la interpretación formulada en torno a la distribución de competencias, en una tesis que se ha dado en llamar “ius privatista”. Pueden citarse al respecto los problemas ocasionados en torno a los plazos de prescripción para la determinación y cobro de los tributos, como así también para la repetición de los gravámenes; lo relativo a los privilegios generales o especiales dados por leyes locales a los tributos provinciales que se apartan de lo normado por el CCyCN o la LCQ, entre otros problemas.

Puede decirse que, en general, la CSJN sostuvo que las provincias y la CABA, y los municipios, carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público Local, insistiendo en que la prescripción no es un instituto propio de tal rama, sino un instituto general del Derecho¹¹.

11 Por ejemplo, en lo relativo a la facultad para regular lo atinente a la prescripción de las obligaciones tributarias locales, la CSJN ha sostenido en Fallos: 326:3899, “Filcrosa SA”, del 30/9/2003 –reiterando jurisprudencia anterior– que lo atinente a la regulación de la prescripción de las obligaciones, incluidas las de naturaleza tributaria, es competencia exclusiva del legislador nacional –tanto en lo atinente a los plazos, como al momento en que comienzan a contarse, como a las causales de suspensión e interrupción–,

La doctrina opuesta, denominada “administrativista”, sostiene que, al tratarse el Derecho Tributario Sustantivo de Derecho Público Local y, al no haber sido delegado por las provincias a la Nación, estas conservan la posibilidad de determinar todo lo relativo a las obligaciones e institutos que lo constituyen. La CSJN acogió esta tesis en pocos y aislados pronunciamientos. Por ejemplo, la disidencia de Fallos: 235:571; y los votos mayoritarios en Fallos: 243:98 y 251:379 y el voto en disidencia en Fallos: 342:1903 – “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros s/ demanda contencioso administrativa”.

6.3.2. La cláusula del comercio (art. 75, inc. 13, CN)

Por su parte, artículo 75, inciso 13, CN, contiene la denominada “cláusula del comercio” y ha dado lugar a una enorme casuística con idas y vueltas a lo largo de la jurisprudencia de la CSJN. Hay que señalar, sin embargo, que esta disposición engloba la facultad del Congreso Nacional de reglar tanto el comercio exterior, como así también el interior de las provincias entre sí, complementándose con la prohibición del artículo 126, CN, en tanto veda a estas expedir leyes sobre comercio o navegación interior o exterior. De tal forma, solo compete a las autoridades provinciales regular el comercio meramente interno dentro de su jurisdicción.

Puede entenderse, desde un punto de vista amplio, que toda norma tributaria, de alguna manera, implica reglamentar la materia sobre la cual recae el gravamen. Sin embargo, la solución prevaleciente ha consistido en admitir la validez constitucional de los tributos provinciales, aun cuando graven las actividades comerciales interjurisdiccionales, mientras ellos no constituyan una traba para dicho comercio, no modifiquen las corrientes naturales de circulación mercantil, no dificulten el consumo, ni disimulen una discriminación o tratamiento preferente de la riqueza local. En cuanto a su vinculación con la exportación, el tributo local será válido si no recae sobre el hecho mismo de la exportación, ni opere como un derecho aduanero, ni se aplique por el origen o destino de los bienes o personas, ni actúe como instrumento de protección económica, ni discrimine las corrientes naturales de tránsito, etc., de conformidad también con los artículos 9 a 12 y 75, inciso 1º, CN.

De esa manera, se ha vedado a las provincias y municipios colocar aduanas interiores o imponer contribuciones sobre la pura circulación territorial o física de

razón por la cual las provincias carecen de atribuciones para regular dicha materia. Se aplica entonces lo normado en el CCyCN por la sencilla razón de que no hay otra ley del Congreso Nacional que regule lo atinente a la prescripción de las obligaciones tributarias locales, único órgano competente para establecer lo relativo a la prescripción de las obligaciones en nuestro país. Ello ha sido reiterado en múltiples pronunciamientos, como los de Fallos: 332:616, “Casa Cassma SRL”, del 26/3/2009; Fallos: 332:2108, “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom SRL”, del 8/9/2009; Fallos: 332:2250, “Juan Carlos Bruno v. Provincia de Buenos Aires”, del 6/10/2009; y en Fallos: 342:1903, “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros s/ demanda contencioso administrativa” del 5/11/2019.

bienes y/o servicios, o por el mero hecho de la entrada o salida de su jurisdicción de cosas, bienes o mercaderías, estableciendo diferencias por el origen del producto, etc.¹².

6.3.3. La cláusula del progreso o de la prosperidad (art. 75, inc. 18, CN)

Por su lado, el artículo 75, inciso 18, CN ha sido bautizado como "cláusula del progreso", porque contiene en sí una serie de objetivos y de herramientas que los constituyentes entendieron que resultaban necesarios para el desarrollo y afianzamiento del país, y de las declaraciones contenidas sintéticamente en el Preámbulo.

En materia constitucional tributaria la discusión gira alrededor de la última frase del inciso, acerca de que lo conducente a la prosperidad del país y bienestar de las provincias y sus habitantes se puede disponer "*por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo*". O sea que si bien nunca se puso en duda la posibilidad de que el Congreso Nacional pudiera establecer exenciones o facilidades tributarias en los tributos nacionales, sí se ha planteado el problema cuando dicha concesión abarcaba a los tributos locales.

La interpretación prevaleciente ha entendido que la CN contempla esta facultad pues, de otro modo, tanto las provincias como los municipios, en el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar o derechamente impedir la consecución de los objetivos de la legislación federal. La jurisprudencia de la CSJN ha sido pacífica en este sentido desde Fallos: 68:227, "El Ferrocarril Central Argentino contra la Provincia de Santa Fe; sobre repetición de pago indebido", del 3/7/1897¹³. A partir de

esta sentencia no volvió a discutirse la inteligencia de esta cláusula constitucional en sí, pero sí el alcance de su aplicación en algunos casos concretos en que el Congreso la puso en práctica. Por ello, se debe señalar que esta potestad de la Nación se encuentra limitada. En efecto, por un lado, hay que atender tanto a la naturaleza de la medida como a la finalidad perseguida pues, dado el carácter excepcional de este tipo de normas de injerencia federal en la legislación local, no podría admitirse un carácter absoluto. En segundo término, habrá que reparar en la naturaleza del tributo en cuestión y de la actividad desarrollada, para apreciar la razonabilidad de la exclusión del gravamen. Y, en tercer término, habrá que tomar en cuenta también la necesidad de una razonable limitación temporal.

6.3.4. La cláusula de los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30, CN)

El artículo 75, inciso 30, CN, prescribe la facultad del Congreso Nacional para legislar en forma exclusiva sobre la Capital Federal y dictar las leyes necesarias para el cumplimiento de los fines específicos en los denominados establecimientos de utilidad nacional que se ubiquen en el territorio de las provincias, adquiridos por compra o cesión de estas (v.gr., fortalezas, arsenales, almacenes, estaciones de ferrocarril, puertos, aeropuertos, parques nacionales, etc.). La caracterización de un establecimiento como de "utilidad nacional", corresponde al Congreso Nacional, en la ley de que se trate, sin que el Poder Judicial pueda revisar tal decisión.

El punto en debate ha sido si esta atribución del legislador federal era exclusiva e impedía, de modo absoluto, aplicar la legislación provincial y/o municipal (y, entre otras, las normas tributarias) sobre los hechos, actos y actividades desarrolladas en estos sitios, desplazando completamente a la autoridad local y sus facultades o si meramente la condicionaban, restando solo discutir la medida del condicionamiento, limitado a que las disposiciones locales no interfiriesen con los objetivos buscados por la normativa federal. Tanto la doctrina como la jurisprudencia se dividieron tomando ambas direcciones, avalando alternativamente las dos posturas, pero siendo mayoritaria, con el transcurso del tiempo, la que sostenía la segunda solución, la que finalmente se plasmó en la reforma constitucional de 1994 (pues el texto anterior del inc. 27 del art. 67, CN, establecía, textualmente, la facultad de dictar una legislación "exclusiva" tanto en el territorio de la Capital Federal como en el de los establecimientos de utilidad nacional, dando pie, mediante una interpretación literal, a la teoría de la exclusión). Es decir que las facultades exclusivas de la Nación se hallan solamente concedidas respecto a las materias y finalidades a cumplir en y por el establecimiento de utilidad nacional habiendo, en todos los aspectos restantes, concurrencia con las potestades provinciales y municipales. En lo que a

12 Al respecto, ver Fallos: 306:516, "Transportes Vidal SA v. Provincia de Mendoza", del 31/5/1984 y Fallos: 307:264, "Agencia Marítima San Blas SRL c. Provincia de Chubut", del 2/4/1985. En ellos sostuvo, de manera invariable hasta el presente, que los impuestos provinciales afectan al comercio de las provincias entre sí cuando una ley opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de determinado producto de una de ellas. Es decir que se vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo producto ya sea liberando de gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen, razón por la cual debe examinarse puntualmente cada caso para comprender la significación, el propósito y los efectos de la ley impugnada. Y agregó también que lo ilegal es el gravamen con fines económicos de protección o preferencia, a fin de controlar la circulación económica, y que es claro "que los arts. 9º, 10, 11, 12, 67, inc. 12 y 108 de la Constitución Nacional no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a este una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias. Claramente no se advierte en la Carta Magna ni en sus fuentes de interpretación elementos que evidencien la existencia de razones por las cuales los contribuyentes de una provincia o de la Capital Federal deban subsidiar permanentemente los servicios que utilizan las entidades dedicadas al comercio de aquella índole (...). La protección que dichos preceptos acuerdan solo alcanza, pues, a preservar el comercio interprovincial de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial" (Fallos: 306:516, citado). Más recientemente, ver por ejemplo la causa de Fallos: 340:1480, "Bayer SA c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", del 31/10/2017.

13 En ese precedente expresó que si "para fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición será perfectamente constitucional, porque ella no importa sino

el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas sanciones priman sobre cualquier disposición en contrario que pudieran contener las constituciones o leyes de provincia. Resolver lo contrario sería reconocer en los gobiernos de provincia la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional".

tributos se refiere, estas podrán ejercerse en plenitud, mientras no interfieran (en medida a determinar en cada caso) con los objetivos allí perseguidos por la Nación.

La cuestión puede ilustrarse de esta forma: un aeropuerto internacional es un establecimiento de utilidad nacional y, por ende, está sometido a la autoridad federal por la naturaleza y por la índole de la actividad allí desarrollada. La duda se presenta sobre si las autoridades locales (provinciales y municipales) conservan sus poderes para, por ejemplo, controlar cuestiones relativas a la salubridad e higiene de los locales comerciales allí instalados, o bien para gravar las actividades que realizan los comercios ubicados en tales instalaciones (v.gr., si los bares del aeropuerto han de pagar el ISIB y las tasas por los servicios de control e inspección que les sean brindados)¹⁴.

6.3.5. El artículo 7 de la CN: la plena fe de los actos públicos en todas las provincias

El artículo 7, CN, establece que *"Los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán"*. Es una disposición trascendente en cuanto a la integración federal del país, de manera tal que una provincia no pueda desconocer los actos públicos realizados o celebrados en otras.

En su momento, el artículo 997 del CC –según ley 24.441–, luego de disponer que las escrituras públicas solo podían ser hechas por escribanos públicos u otros funcionarios autorizados para ello, establecía que, *"Cuando un acto fuere otorgado en un territorio para producir efectos en otro, las leyes locales no podrán imponer cargas tributarias ni tasas retributivas que establezcan diferencias de tratamiento, fundadas en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente"*. El artículo 293 del CCyCN no contiene una norma similar.

La CSJN tuvo oportunidad de expedirse sobre la constitucionalidad del citado artículo 997, CC, en la causa de Fallos: 338:1455, "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ ordinario", del 9/12/2015, con relación a un cuestionamiento de la ley local del impuesto de sellos que establecía alícuotas diferenciales –más altas– cuando los instrumentos públicos relativos a inmuebles ubicados en la provincia demandada fueran celebrados ante notarios con registro en otras provincias o en la CABA.

¹⁴ Al respecto, entre muchos otros casos, puede citarse la causa de Fallos: 316:2206, "Satecna Costa Afuera SA v. Provincia de Buenos Aires", del 30/9/1993, en la cual es ilustrativo el dictamen de la PGN con relación a los vaivenes jurisprudenciales en la inteligencia de esta cláusula.

6.3.6. La inmunidad de los instrumentos de gobierno

Los instrumentos de gobierno son aquellas actividades, actos, contratos, obras o empresas, llevadas a cabo por entidades estatales (el Estado y sus diversas corporaciones), o incluso por ciertos particulares que actúan mediante técnicas de privatización, pero estrechamente controladas por el Estado, directamente o en forma indirecta, mediante una autoridad reguladora de raíz estatal. Es decir, las acciones concretas que impulsan el gobierno del Estado.

El problema que se plantea aquí es la posibilidad de gravar tales actividades. Y en un país de estructura federal ese problema se ve ampliado ya que no se trata solo de casos de autoimposición, sino también de supuestos de heteroimposición en que un nivel estatal aparece gravado por otro (sea de igual o diversa jerarquía).

Los ejemplos son fáciles de encontrar: si los inmuebles propiedad del Estado Nacional pueden ser gravados con el impuesto inmobiliario local; si las provincias pueden ser sujetos pasivos de los impuestos sobre los consumos por los bienes y servicios que ellas utilicen para el desempeño de sus actividades; si una empresa del Estado puede ser sujeto pasivo del IG por las utilidades que obtenga; etc.

En síntesis, la primera pregunta que cabría formularse es si el Estado (en cualquiera de sus niveles) tiene capacidad contributiva, elemento indispensable de la definición de tributo. Y la respuesta parece ser negativa, ya que la riqueza poseída por el Estado está dirigida íntegramente hacia el gasto público, es decir a la satisfacción de necesidades públicas. Al respecto, como se indicó, la CSJN ha dicho, en la causa M.282, L.XLVI, "Municipalidad de Monte Cristo (TF 18.706-I) c/ DGI", del 30/10/2012, si bien con relación a un municipio, pero en razonamiento extensible a todo nivel de Estado, que su patrimonio está destinado íntegramente a los fines públicos que justifican su existencia.

Por lo tanto, ningún nivel estatal debería ser sujeto pasivo ni de sus propios tributos ni de tributos correspondientes a otro nivel estatal. Ello parece ser muy claro en el caso, por ejemplo, del impuesto inmobiliario: no parece tener sentido que el Estado Nacional deba pagar el impuesto inmobiliario a la CABA, por el predio correspondiente, por ejemplo, al Congreso Nacional, a la Casa de Gobierno o al Palacio de Tribunales.

Sin embargo, la realidad es un poco más compleja, ya que el Estado ha ido interviniendo en la economía no solo como regulador, sino también como agente que actúa en los mercados, produciendo y comercializando bienes y servicios, bajo diversos ropajes jurídicos (entes autárquicos, empresas estatales, sociedades del Estado, sociedades de economía mixta, sociedades anónimas con participación estatal, fideicomisos, etc.). Por ende, la segunda pregunta, a continuación de la anterior, es si es justo que una empresa privada pague tributos cuando una empresa estatal, dedicada a la misma actividad (por ejemplo, aeronavegación comercial), no los paga. Y la respuesta parece ser negativa, basados en elementales consideraciones del principio de igualdad. No obstante, aunque en ese caso el Estado grave a su propia empresa pública y ella le pague puntualmente las sumas requeridas a título

de tributo, ha de notarse que no importará nunca un enriquecimiento del Estado, ya que, mirado el asunto en términos de consolidación presupuestaria, el dinero saldrá de "un bolsillo estatal" (la empresa pública del ejemplo) para ir a parar a "otro bolsillo estatal" (la agencia estatal que lo recaude). Y ello es extensivo a tributos de otros niveles estatales, si se aprecia la situación consolidando todo el sector público de un país: no habrá transferencia desde los particulares hacia el Estado, sino simplemente un movimiento de fondos dentro del erario público (de diversos niveles estatales en este caso)¹⁵.

7. El poder tributario de los municipios de provincia

7.1. La CN antes y después de la reforma de 1994

La CN de 1853/60 contenía dos normas muy escuetas sobre los municipios de provincia (arts. 5 y 106), que permanecieron sin modificaciones hasta 1994 cuando, producto de motivaciones políticas, se hizo un desarrollo un poco más extenso de lo relativo a los municipios, aunque sin introducir cambios sustanciales.

El artículo 5, CN, que no fue modificado en 1994, hace referencia a ellos, al indicar que el preceptivo establecimiento o aseguramiento del régimen municipal es una de las tres condiciones a cumplir por las provincias en sus respectivas constituciones, junto con el aseguramiento de la Administración de Justicia y de la educación primaria, para que el Gobierno Federal les garantice el goce y ejercicio de sus instituciones. El artículo 106, CN, del texto anterior a la reforma de 1994 solo contenía una remisión al artículo 5, al prever que cada provincia dictaba su propia constitución conforme con lo dispuesto en aquel artículo. Esta norma fue objeto de reforma, disponiendo actualmente el artículo 123 que *"Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero"*.

Del debate en la convención constituyente de 1994 se desprende el deseo generalizado de reivindicar al municipio, de elevar su categoría, pero sin mengua alguna de las autonomías provinciales y sin romper la relación de jerarquía que une ambos estamentos, hasta el punto de admitir que las provincias pueden obligar a sus municipios.

La conclusión que podría extraerse es que la norma constitucional concede a las provincias un margen menor de discrecionalidad, quienes ahora deben asegurar la autonomía de sus municipios, no pudiendo optar por darles un régimen de autarquía, como hasta antes de la reforma, o uno muy escuálido de competencias.

7.2. La opinión doctrinaria sobre el régimen municipal

Tal como ha advertido Jarach, carece de trascendencia jurídica realizar un planteamiento histórico fáctico relativo a si los municipios son anteriores a las provincias o no. En primer lugar, porque se estaría cometiendo una falacia lógica, puesto que de un razonamiento del ser no pueden derivarse consecuencias normativas. En segundo lugar, porque la CN solo reparte competencias entre la Nación y las provincias (y ahora también con la CABA), sin atribuir a los municipios competencia alguna de manera directa. Y, en tercer lugar, porque fácticamente algunos municipios podrían ser anteriores a las provincias, y otros habrán sido creados con posterioridad, sin que de tal hecho se deduzca diferencia jurídica alguna *per se*.

La doctrina planteó una discusión en torno a si los municipios son autónomos o autárquicos, teniendo en mira, seguramente, la gradación de poder en cuanto a que la Nación es soberana, la provincia tiene autonomía, y el municipio habrá de tener un grado inferior de poder, la autarquía. Sin embargo, es esta una discusión doblemente estéril. En primer término, porque a partir de 1994 la CN la zanjó. Y, en segundo lugar, porque la distinción que posee utilidad es la que hace hincapié en que los municipios no poseen poder originario, dado por la propia CN, sino que lo reciben indirectamente, de manera derivada. Si el artículo 5, CN, establece la obligación para las provincias de asegurar su régimen municipal, ello significa, precisamente, que serán estas las que les deben otorgar poderes –entre ellos los tributarios– a sus respectivos municipios. Por tanto, el poder fiscal municipal proviene del cumplimiento que las provincias den a la CN y la calificación de este poder como derivado no se modifica por el hecho de que las constituciones provinciales contengan normas respecto al ejercicio del poder tributario municipal. En otros términos, que la cuestión sobre la autonomía o autarquía no quita ni pone con relación a que los concretos poderes tributarios de cada municipio derivan de su respectiva provincia, y que serán los que esta les otorgue con el alcance y límites que haya establecido.

Es oportuno resaltar también que existe una idea, no siempre identificada claramente, pero a menudo repetida en distintos ámbitos, que sostiene que los municipios no tienen poder para cobrar impuestos, sino solamente tasas y contribuciones especiales.

Este razonamiento no tiene asidero jurídico en norma expresa alguna ni en construcción dogmática conocida. Sin embargo, como ha señalado Jarach, un rastro suyo es presumible de algunos preceptos de constituciones provinciales, al establecer los límites territoriales, o un ámbito de ejercicio a los municipios, al dejar sentado que pueden imponer tasas retributivas de servicios. Y asimismo señaló que

15 La jurisprudencia de la CSJN es variopinta y rica en ejemplos sobre este asunto, sin que se haya resuelto de manera uniforme en todos los casos. Por ejemplo, ver el caso del Banco de la Provincia de Buenos Aires (Fallos: 186:170, "Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina"; Fallos: 330:4988, "Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Dirección General Impositiva", del 11/12/2007; y Fallos: 344:421, "Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Boullhensen, Pedro Armando s/ otros - ejecutivo s/ incidente de apelación (art. 250 CPCC)", del 8/4/2021). En otros casos se trató de gravámenes sobre subsidios entregados por el Estado Nacional (v.gr., Fallos: 327:1083, "Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz", del 15/4/2004).

otro vestigio de esta teoría puede intuirse en opiniones doctrinarias que consideran a las tasas como meras derivaciones del poder de policía, sin advertir que son tributos, basados en el poder tributario del Estado, que realizan una combinación del principio de capacidad contributiva con el del servicio brindado, como se dijo más atrás. Por lo tanto, y de acuerdo con lo dicho, los municipios podrán establecer y percibir tributos (entre ellos impuestos) según les permitan o no las respectivas normas provinciales –en primer lugar– como así las normas superiores del ordenamiento jurídico argentino.

7.3. Las constituciones provinciales

De lo dicho anteriormente se colige con claridad que, al depender los municipios de las normas que dicte cada provincia, y al no haber pautas claras en la CN, la regla será la variedad y la dispersión de la normativa local. Por ello, cada provincia, de acuerdo con los artículos 5, 123 y 31, CN, ha de dictar su propia constitución local, bajo el sistema representativo y republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la CN, y asegurar en ella su régimen municipal.

En el lapso que abarca desde 1853 a la fecha, puede apreciarse que las provincias fueron atravesando diversas etapas jurídicas-políticas, reflejado ello en el tratamiento constitucional local de su régimen municipal. Así, pasaron paulatinamente de un régimen de demarcación territorial meramente administrativo, de competencias reducidas a cuestiones de ornato, salubridad y seguridad en las ciudades (simples delegaciones administrativas de los poderes provinciales), hacia etapas de expansión de las competencias otorgadas, verdaderos entes territoriales de convención donde se refleja la decisión popular de los habitantes del municipio.

Uno de los primeros hitos en la ampliación de las facultades fue la Convención Constituyente de Santa Fe de 1921, que sentó el precedente de reconocimiento del más alto grado de autonomía municipal: la posibilidad de sancionar su carta orgánica, mediante una convención elegida por el propio pueblo de la comuna. A raíz de esta norma, en 1933 se dictaron las primeras cartas orgánicas municipales en los municipios de Santa Fe y de Rosario. Sin embargo, esta constitución fue derogada por la intervención federal a la provincia.

Luego, se puede señalar la existencia de otras dos etapas en el constitucionalismo provincial. Una se inició en 1957, con la provincialización de 8 territorios nacionales que sancionaron sus constituciones: Santa Cruz (6/11/57); Formosa (23/11/57); Chubut (26/11/57); Neuquén (28/11/57); Chaco (7/12/57); Río Negro (10/12/57); Misiones (21/4/58) y La Pampa (6/10/60), a lo que se suma tanto la reforma de Santiago del Estero (7/8/60) en su constitución de 1939, como la enmienda de Catamarca (31/12/65) en la suya de 1895.

Otra etapa tuvo comienzo en 1986 con una serie de reformas constitucionales provinciales: Santiago del Estero (15/3/86); San Juan (23/4/86); Salta (14/6/86); La Rioja (14/8/86); Jujuy (22/10/86); San Luis (14/3/87); Córdoba (26/4/87); Río Negro (3/1/88); Formosa (3/4/91); Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur

(17/5/91); Corrientes (12/2/93) y Buenos Aires (14/9/94). En este segundo período hay que tener en cuenta que la mayoría de las reformas fueron promovidas por los gobernadores que veían frustrada la posibilidad de su reelección por los impedimentos que contenían las constituciones provinciales respectivas. Moneda de cambio para conseguir ese propósito de permanencia en el poder fue la ampliación de los poderes de los municipios, para dar mayores atribuciones, de esta manera, a los políticos locales.

7.4. La jurisprudencia de la CSJN respecto de los municipios de provincia

Desde los primeros pronunciamientos en que la CSJN incursionó sobre la definición de la naturaleza jurídica de los municipios se dijo que eran entes autárquicos territoriales de las provincias, delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la CN ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a la propia legislación provincial (Fallos: 114:161, "Seguín Carlos y otros, contra la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, por devolución e inconstitucionalidad de impuesto. Recurso extraordinario", del 18/3/1911), agregando que pueden tener facultades impositivas limitadas y coextensivas en la parte de poder que, para este objeto, les acuerden las constituciones y las leyes provinciales (Fallos: 114:282, "Ferrocarril del Sud en autos con la Municipalidad de La Plata sobre cobro de impuestos. Recurso extraordinario. Competencia", del 1/6/1911).

Esta doctrina, con ciertas matizaciones, fue mantenida por la CSJN hasta 1989, al sentenciar la causa de Fallos: 312:326, "Ángela Digna Balbina Martínez Galván de Rivademar v. Municipalidad de Rosario", del 21/3/1989, cuando destacó que los municipios eran entidades autónomas, y que las provincias no solo no pueden legítimamente omitir la instalación de sus municipios sino que, además, les deben proveer de las atribuciones mínimas imprescindibles para el cumplimiento de sus cometidos. Entre estos poderes, parece que se halla cierta cuota, al menos, de poder tributario. Sin embargo, en la causa de Fallos: 314:495, "Municipalidad de la Ciudad de Rosario v. Provincia de Santa Fe", del 4/6/1991, les volvió a negar el carácter de autónomos, aunque sosteniendo que los municipios son entes estatales de existencia necesaria y que las provincias deben establecerlos preceptivamente, sin privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para el cumplimiento de su cometido.

Con posterioridad a la reforma de 1994, sin discutir ahora que la CN establece que los municipios de provincia son entidades autónomas, la CSJN continuó con su línea jurisprudencial en cuanto a que las potestades municipales derivan de las que sus respectivas provincias les atribuyan, debiendo remitirse para su estudio al ordenamiento local de que se trate¹⁶.

16 En Fallos: 320:619, "Telefónica de Argentina v. Municipalidad de Chascomús" del 18/4/1997, entre otros argumentos, señaló que, con relación a los servicios de inspección de seguridad, salubridad e higiene, como asimismo a los relativos a la habilitación de locales comerciales, como en los aspectos atinentes a

8. El poder tributario de la Capital Federal y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Si bien actualmente la CABA es la Capital Federal, su régimen de autonomía data de la reforma constitucional de 1994, por lo que debe estudiarse separadamente lo que acontecía con anterioridad, a fin de determinar lo que corresponda al municipio de la Capital Federal (cualquiera que fuera en el futuro la ciudad que la aloje en caso de su traslado) como a la CABA, cuya autonomía ahora resulta escindible de su condición actual de Capital Federal.

8.1. El régimen anterior a 1994. La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (MCBA)

El artículo 3, CN, establece que las autoridades nacionales residen en la ciudad que, por ley especial del Congreso Nacional, previa cesión de una o más legislaturas de la o las provincias afectadas, se declare Capital Federal.

En 1880 se sancionó la ley 1029 por la cual la Ciudad de Buenos Aires fue declarada capital de la República, tras la correspondiente cesión territorial hecha por

la publicidad y propaganda de la actividad en la vía pública, las tasas municipales en discusión "se inscriben dentro del ámbito de facultades que, por su naturaleza, son propias de los municipios. Al respecto, en efecto, esta Corte ha tenido ocasión de señalar, con el apoyo de la autoridad de Joaquín V. González, entre otras en la causa registrada en Fallos: 156:323, que "el régimen municipal que los Constituyentes reconocieron como esencial base de la organización política argentina al consagrarlo como requisito de la autonomía provincial (art. 5º), consiste en la Administración de aquellas materias que conciernen únicamente a los habitantes de un distrito o lugar particular sin que afecte directamente a la Nación en su conjunto y, por lo tanto, debe estar investido de la capacidad necesaria para fijar las normas de buena vecindad, ornato, higiene, vitalidad, moralidad, etc. de la Comuna y de poder de preceptuar sanciones correccionales para las infracciones de las mismas...".

En la causa de Fallos: 325:1249, "Municipalidad de La Plata", del 28/5/2002, adujo que el artículo 123, CN, "no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno. La cláusula constitucional les reconoce autonomía en los órdenes 'institucional, político, administrativo, económico y financiero' e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que éstas realicen la determinación de su 'alcance y contenido'. Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125 de la Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el art. 123".

Sobre este mismo tema, ver también los precedentes de Fallos: 337:1263, "Intendente municipal capital s/ amparo", del 11/11/2014; Fallos: 338:515, "Municipalidad de La Rioja c/ La Rioja, Provincia de s/ amparo", del 23/6/2015; Fallos: 341:939, "Municipalidad de la Ciudad de La Banda c/ Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/ conflicto entre poderes públicos", del 23/8/2018; Fallos: 342:1061, "Telefónica Móviles Argentina SA - Telefónica Argentina SA c/ Municipalidad de Gral. Gómes s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", del 2/7/2019; Fallos: 343:1389, "Asoc. Pers. Munic. Las Compuñas c/ Fed. Sind. Trab. Munic. Festram y otros s/ acción de amparo", del 29/10/2020; Fallos: 344:1151, "Shi. Jinchui, c/ Municipalidad de la Ciudad de Arroyito s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", del 20/5/2021; Fallos: 344:2123, "ESSO Petrolera Argentina SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa", del 2/9/2021; y Fallos: 344:2728, "Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa", del 7/10/2021, entre otros.

la Provincia de Buenos Aires, ensanchándose luego su territorio mediante sendas cesiones realizadas por la misma provincia, aceptadas por las leyes 1585 y 2089.

En el texto de la CN de 1853/60, la Capital Federal tuvo un estatus jurídico más parecido al de las provincias que al del resto de los municipios del país. Efectivamente, designaba diputados (art. 37, CN) y senadores (art. 46, CN) tal como lo hacían las provincias. Por otra parte, mientras el artículo 67, inciso 27, CN, establecía que la legislación exclusiva en el territorio de la Capital Federal correspondía al Congreso Nacional, el artículo 86, inciso 3º, CN, asignaba al Presidente el carácter de jefe inmediato y local en su territorio. La existencia del intendente municipal (funcionario designado por el Presidente de la Nación) surgía del artículo 81, CN, cuando al normar sobre el sistema de elección presidencial disponía que en el territorio de la Capital Federal las listas de los candidatos debían ser enviadas al presidente de la municipalidad.

Resultaba indudable que la Municipalidad de la Capital Federal era una creación de la CN, y por esto diferente a las de las provincias, sin tener otras potestades tributarias que las que le otorgara el Congreso Nacional. La doctrina le reconoció carácter de ente autárquico territorial, con poderes fiscales derivados. El régimen municipal de la Ciudad de Buenos Aires fue regulado por diferentes leyes, denominadas genéricamente como "ley orgánica municipal" de la Ciudad de Buenos Aires. La primera de ellas fue la ley 1260, de 1882, y la última la 19.987, dictada en 1972.

Además del órgano "ejecutivo" propio de la MCBA, el denominado "intendente municipal", creado con asidero en el artículo 81, CN, la ley previó un órgano legislativo, denominado "Concejo Deliberante" o "Sala de Representantes", elegido mediante votación directa por los habitantes de la Ciudad de Buenos Aires, y con capacidad para dictar ordenanzas municipales referidas a diversas materias de orden municipal.

En lo que hace a la materia tributaria municipal, la propia ley orgánica 19.987 establecía en forma taxativa en su artículo 106 los tributos que podía imponer dentro de su territorio el Concejo Deliberante, por medio de ordenanza a tal efecto. En dicho artículo solamente se indicaban los tributos o, mejor dicho, los objetos imponible o materia susceptible de gravamen, sin indicar ningún elemento constitutivo de aquellos (hecho imponible, base, alícuota, etc.), ni tampoco en cuanto a los procedimientos administrativos para su percepción, fiscalización, etc. Ambos aspectos eran fijados por la MCBA mediante ordenanzas del Concejo Deliberante, siendo las más importantes la Ordenanza Fiscal, en la cual se preveían los aspectos sustantivos de los tributos vigentes y aspectos generales de la determinación de las respectivas obligaciones tributarias (hechos imponibles, bases imponibles, sujetos pasivos, responsables, exenciones, deducciones, etc.), de los procedimientos de liquidación, inspección, fiscalización e impugnación, y la Ordenanza Tarifaria que, sancionada anualmente, establecía las alícuotas vigentes para cada ejercicio fiscal.

Este procedimiento de delegación fue cuestionado tanto por la doctrina como por la jurisprudencia (en especial en algunos fallos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal), con base en la inteligencia de la

indelegabilidad por parte del Congreso Nacional de sus facultades tributarias que, como legislatura local, le incumben en el ámbito de la Capital Federal. Sin embargo, las posiciones contrarias no prosperaron en los juicios en que ello se planteó, y la jurisprudencia de la CSJN lo convalidó, muchas veces de manera tácita, al no abrir al respecto el recurso extraordinario.

De esta forma, la MCBA se nutría de ingresos tributarios “propios”. Y a ellos se sumaban los que le correspondían por el régimen de coparticipación federal de impuestos, generalmente calculado como un porcentaje de la masa correspondiente a la Nación.

8.2. La reforma constitucional de 1994. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)

Con la reforma de 1994, el artículo 129, CN, dispuso que la Ciudad de Buenos Aires gozaría de cierto tipo de autonomía. Su asimilación a una provincia, además de lo indicado precedentemente, surge de los artículos 75, inciso 31 (intervención federal), y 125 (que le permite conservar organismos de seguridad social), CN. Es decir que, aun después de la reforma, seguimos ante un ente que suele considerarse *sui generis*, si bien con sus facultades autonómicas acrecentadas por vía constitucional, y tal vez mejor delimitadas que antes, pero sin estar del todo esclarecidas.

La CABA, entonces, tiene una entidad jurídica propia dentro del régimen de la CN, con independencia de su carácter eventual de ser la Capital Federal de la República.

Pero, como hoy sigue siendo la Capital, su autonomía se ve limitada, tal como lo ordena la DT 7ª, en cuanto indica que el Congreso Nacional ejercerá en la CABA las atribuciones legislativas que “conserva”, con arreglo al artículo 129, CN, mientras ella sea la Capital de la Nación. Es decir que, si por hipótesis la Capital Federal se trasladase a otro territorio (v.gr., si se reflotase el proyecto de la ley 23.512 de trasladarla a Viedma-Carmen de Patagones), ella asumiría una autonomía plena, similar a la de cualquier provincia, teniendo el Estado Federal en ella solo las competencias que posee en cualquiera otra parte del territorio nacional, sin acrecer su núcleo de atribuciones por el hecho de los “intereses del Estado Nacional” en la Capital Federal, ya que, por esa hipótesis, habría dejado de serla.

La ley 24.588 (denominada ley “Cafiero”) se dictó de acuerdo con la CN para garantizar los intereses federales, y por considerar que el Congreso Nacional conserva poderes legislativos residuales sobre la Ciudad de Buenos Aires, mientras esta sea Capital Federal (arts. 75, inc. 30; 129; y CT 7ª, CN). El conflicto se presenta entre lo que pueda disponer el Congreso Nacional, y lo que pueda regular la Constitución de la CABA, sancionada el 1/10/1996 por la Convención Constituyente citada a tal efecto, de acuerdo con el artículo 129, CN.

En concreto, la ley 24.588 dispone que, en cuanto a las competencias, la regla es que la Nación conserva todas las que no hayan sido otorgadas por la CN o por la propia ley del Congreso a la CABA; y conserva jurisdicción sobre todos los inmuebles

que sirvan de asiento a los poderes nacionales, sean propiedad de ellos, o estén afectados a su servicio (art. 3). Dispone que la CABA es la continuadora jurídica de la MCBA (art. 5). Reconoce que la CABA puede disponer la estructura de sus autoridades por su estatuto o constitución. La seguridad sigue estando en manos de la Policía Federal, que asimismo es auxiliar de la Justicia (y depende del PEN), y con el dictado de la ley 26.288 se autorizó a la CABA para ejercer funciones y facultades de seguridad en todas las materias no federales; se dejó de lado así la tesitura inicial de la Nación, que prohibía a la CABA crear organismos de seguridad, sin permiso del Congreso (art. 7 del texto original de la ley 24.588); y, a partir de enero de 2016, con la firma de un convenio entre la Nación y la CABA, comenzó el traspaso progresivo de la Policía Federal a esta, ya concluido en la actualidad. En cuanto a la Administración de Justicia (art. 8) se establece que la Justicia nacional ordinaria mantendrá su situación en la CABA, pero que esta tendrá facultades propias de jurisdicción “*en materia de vecindad, contravencional y de faltas, contencioso-administrativa y tributaria*”. Según el artículo 13, en principio los recursos financieros de la CABA los fija ella misma, pero con sujeción a los incisos b), c) y d) del artículo 9, LCFI (art. 12). Mediante las leyes 25.725, 26.288, 26.357, 26.702 y 26.740 comenzó un proceso de transferencia progresiva de competencias penales desde la Justicia nacional hacia el Poder Judicial de la CABA.

Por ende, como conclusión preliminar, se puede decir que la CABA goza de las mismas competencias que cualquiera otra provincia del país, con la limitación que pueda provenir de la legislación del Congreso Nacional en ejercicio de la potestad de garantizar los intereses de la Nación, ligados al hecho circunstancial de que sea la Capital Federal.

El 4/4/2019, la CSJN dictó sentencia en dos causas de interés en este asunto. En la primera, la de Fallos: 342:509, “Bazán, Fernando s/ amenazas”, manifestó la inequidad que se producía en el sistema financiero argentino por la demora en la transferencia a la CABA de las competencias jurisdiccionales retenidas en manos de la Nación, en cuestiones ordinarias, dentro de su territorio. Y en Fallos: 342:533, “Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal”, equiparó la situación jurídica de la CABA a la de las demás provincias del país a los efectos de ser aforada en la competencia originaria del Tribunal (arts. 116 y 117, CN)¹⁷.

17 En la causa de Fallos: 342:509, “Bazán, Fernando s/ amenazas”, del 4/4/2019, al tratar una cuestión de competencia entre tribunales inferiores, la CSJN manifestó –por mayoría– que la omisión en la transferencia de las competencias de la justicia nacional al Poder Judicial de la CABA, además de ser un incumplimiento literal de la CN, tiene consecuencias directas en la distribución de los recursos públicos, puesto que, como derivación de esa omisión, las demás provincias argentinas se hacen cargo de financiar el gasto que demanda la administración de la justicia ordinaria en ese distrito. Añadió que el principio de “lealtad federal”, como rector del federalismo argentino, resultaba palmariamente desconocido en lo atinente a la transferencia de la justicia ordinaria al Poder Judicial de la CABA, sin que su carácter de Capital Federal diera argumento alguno para explicarlo. Por tal razón, luego de 25 años de mora de las autoridades nacionales y locales en la concreción del mandato constitucional, tras ser desoída la exhortación realizada ya por el Tribunal en la causa “Corrales” (Fallos: 338:1517), ejerció sus más altas funciones y, para conformar una CABA con

La CABA ha dictado su propia constitución que, en lo que aquí interesa, en su artículo 9 enumera sus recursos, entre los que establece los ingresos provenientes de los tributos que establece la Legislatura (inc. 1°); los fondos de coparticipación federal que le correspondan (inc. 2°); los provenientes de las contribuciones indirectas del artículo 75, inciso 2°, párrafo 1°, CN (inc. 3°); los fondos reasignados con motivo de las transferencias de competencias, servicios y funciones en los términos del artículo 75, inciso 2°, 5° párrafo, CN (inc. 4°); la recaudación obtenida en materia de multas, cánones, contribuciones, derechos y participaciones (inc. 6°); las contribuciones de mejoras por la realización de obras públicas que benefician a determinadas zonas (inc. 7°). Y, en su CT 3ª expresa que *"La Ciudad de Buenos Aires afirma su derecho a participar en igualdad de condiciones con el resto de las jurisdicciones en el debate y la elaboración del régimen de coparticipación federal de impuestos"*.

autonomía jurisdiccional plena, estableció que, desde ese momento, sería el Tribunal Superior de Justicia de la CABA el órgano encargado de conocer en los conflictos de competencia que se susciten entre dos órganos jurisdiccionales con competencia no federal con asiento en ella.

Y el mismo día, en la causa de Fallos: 342:533, "Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal", del 9/4/2019, dejó de lado su doctrina de Fallos: 322:2856 y 330:5279 –entre otros precedentes–. Hizo hincapié en que, a partir de la reforma constitucional de 1994, la Ciudad de Buenos Aires adquirió un nuevo estatus constitucional de autonomía (art. 129, CN). Agregó que, sin desconocer su doctrina vertida en Fallos: 330:5279 (consistente en sostener: a. que la CABA no era una provincia, según la letra de la propia CN; y b. que el régimen de gobierno autónomo del artículo 129, CN, no era un impedimento para que la CABA pudiera ser sometida a la jurisdicción de los tribunales locales de alguna provincia), en esta oportunidad se presentaba un supuesto excepcional que exigía a la CSJN modificar esa jurisprudencia. Recordó que, en la causa de Fallos: 339:1342 ("Nisman"), ya había decidido que los jueces nacionales con asiento en la CABA no eran equiparables a los jueces federales a los efectos de declarar la admisibilidad del recurso extraordinario cuando media denegación del fuero federal, y ello debido a que, si la CN reconoce a la CABA su autonomía, el carácter "nacional" de los tribunales ordinarios de la Capital Federal es meramente transitorio. Allí se mencionó que la CABA tiene aptitud semejante a la de las provincias para ejercer plenamente su autonomía. También adujo que los criterios interpretativos usuales referidos a la apertura de su jurisdicción originaria (arts. 116 y 117, CN) fueron elaborados antes de la reforma constitucional de 1994, cuando la única autonomía de gobierno a preservar era la de las provincias (art. 121, CN), cuando la Ciudad de Buenos Aires, como Capital Federal, carecía de tal carácter. Expresó que el art. 129, CN, reconoce a la CABA como "ciudad constitucional federada" y que, tras 25 años de instituciones porteñas inconclusas, se imponía que la CSJN le reconociese a esta, en el ámbito de su competencia originaria, el derecho a no ser sometida a tribunales ajenos a su plena jurisdicción que la CN le garantiza, al igual que ocurre con las provincias. Y finalizó afirmando que ello "cuenta con mérito suficiente para reconocer que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tiene el mismo puesto que las provincias en el sistema normativo que rige la jurisdicción de los tribunales federales y, por lo tanto, el mismo derecho a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (arts. 116, 117 y 129 de la Constitución Nacional y art. 1°, inc. 1° de la ley 48 y art. 24, inciso 1° del decreto-ley 1285/58, ratificado por ley 14.467)".

9. Los problemas de la coordinación financiera. El federalismo fiscal en Argentina. Sistema de coparticipación federal de impuestos

Tal como quedó indicado, la CN en 1853/60 partía de un sistema de separación de fuentes de ingresos tributarios, habiendo solo concurrencia en lo relativo a la posibilidad de establecer la contribución directa (entendiéndose por esta el impuesto inmobiliario) por la Nación y por las provincias, con las limitaciones temporales y de objetivos establecidos para aquella por el –entonces– artículo 67, inciso 2°, CN. Las rentas aduaneras eran exclusivas de la Nación, y las contribuciones indirectas eran exclusivas de las provincias.

Sin embargo, con las mutaciones habidas en 1891 y 1894, consagradas a partir de 1927 por la CSJN (Fallos: 149:260, "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuesto", del 28/9/1927), y finalmente resuelta en lo que a contribuciones indirectas se refiere por la reforma de 1994, el sistema trastocó en uno de concurrencia casi total, con separación solo en lo relativo a los tributos aduaneros, que permanecen exclusivamente en manos de la Nación.

La concurrencia en materia de fuente de tributos puede causar fenómenos como la doble o múltiple imposición, dada cuando más de un nivel de gobierno grava la misma materia imponible que, como se dijo, no es de por sí inconstitucional¹⁸.

Es por ello que se han ideado sistemas de coordinación del ejercicio de estas competencias, uno de los cuales es el sistema de coparticipación federal de impuestos. En síntesis, consiste en el empleo de una herramienta de coordinación de competencias tributarias, articulada por medio de acuerdos alcanzados a nivel político, que se plasman en una ley federal dictada por el Congreso Nacional, que establece que lo recaudado en virtud de ciertas leyes sustantivas tributarias asimismo dictadas por él se repartirá juntamente con las provincias adheridas al sistema, de acuerdo con ciertos porcentajes. Por su parte, las provincias adhieren a él por leyes de sus legislaturas, aceptando ciertas condiciones y asumiendo sus obligaciones, a cambio de su cuota dentro del régimen.

Por lo tanto, aunque las provincias mantienen su potestad para establecer las contribuciones directas e indirectas que estimen convenientes, mediante el sistema de coparticipación se abstienen de ese ejercicio pleno, se limita la concurrencia tributaria con la Nación, se la sustituye por un sistema de unificación y participación en la recaudación de impuestos nacionales entre los diferentes niveles gubernamentales.

Cabe aclarar que el sistema suele establecer dos pasos sucesivos. El primero, llamado de coparticipación primaria, consiste en dividir la recaudación entre la Nación

18 Por ejemplo, ver Fallos: 208:521, "S.A. Argentina de Neumáticos Michelin v. Provincia de Buenos Aires", del 19/9/1947, cuando la CSJN afirmó que la superposición de un legítimo impuesto provincial con respecto a otro de la misma especie de distintas jurisdicciones no es inconstitucional.

y el conjunto de las provincias. Y el segundo, llamado de coparticipación secundaria, importa la distribución de la masa correspondiente al conjunto de las provincias (y la CABA) entre cada una de ellas, según los prorrateadores que correspondan.

9.1. Síntesis de los antecedentes históricos: período 1934-1988

Es conveniente dar un breve panorama de los orígenes del sistema de coparticipación federal de impuestos en nuestro país, a fin de poder enmarcar adecuadamente la situación actual.

En 1934 se dictó la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, vigente desde el 1° de enero de 1935. Esta ley innovó en la técnica legislativa, porque instrumentó el sistema empleando una figura llamada "ley-convenio", modalidad que no estaba prevista en la CN. La ley nacional establecía el impuesto interno en todo el territorio de la Nación, a la vez que disponía que lo recaudado en su virtud se coparticiparía con las provincias que adhirieran a este régimen. La adhesión de cada provincia debía manifestarse mediante una ley de su legislatura, asumiendo como obligaciones la derogación de las normas provinciales sobre impuestos internos locales existentes, el compromiso de abstenerse de establecer y de cobrar tributos como los comprendidos en el régimen nacional, y reconocer como nula toda norma en contrario.

Poco después, se sancionaron las leyes 12.143, que estableció el impuesto a las ventas, y 12.147, que prorrogó la vigencia del impuesto a los réditos, y en ambas normas la Nación, en forma unilateral, dispuso la distribución de la recaudación, participando tanto a las provincias como a la MCBA.

En 1946, la ley 12.956 estableció una nueva normativa sobre la coparticipación, con una mejor sistematización de la masa coparticipable, incluyendo el impuesto sobre los beneficios eventuales (de reciente creación), y aumentando la coparticipación primaria para las provincias y la MCBA. Posteriormente, la ley 14.060, en 1951, creó el denominado impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes, participándose entre las distintas jurisdicciones según un criterio devolutivo, tomando en cuenta el origen de la fuente imponible (radicación territorial de los bienes gravados), de forma tal que a la Nación correspondió la proporción que fuera asignada a la MCBA y a los territorios nacionales –entes territoriales bajo su jurisdicción–, quedando el resto para las provincias.

La ley 14.390, que a la finalización de la vigencia de la ley 12.139 (31/12/1954) la reemplazó, tuvo una vigencia de 10 años, y luego fue prorrogada en forma anual, implicó otro paso adelante en el camino de las provincias para llevar a cabo su deseo de aumentar su participación total en la masa coparticipable.

La Constitución justicialista de 1949 no contuvo disposición alguna respecto a este sistema de coparticipación. En 1957, la Convención Nacional Reformadora de la CN no alcanzó a sancionar un proyecto de modificación de sus artículos 4 y 67, inciso 2°. En 1958, y nuevamente a raíz de un proyecto del PEN, se dictó la ley 14.788, que sustituyó a la ley 12.956, conteniendo en su seno otro aumento de las

sumas asignadas a las provincias. Esta ley continuaba con la coparticipación de los impuestos internos, el impuesto a las ventas y el impuesto a los réditos. Debido a sucesivas prórrogas, hasta el año 1966 puede observarse un paulatino crecimiento de la porción de la coparticipación que se asignó a las provincias. Sin embargo, como durante el bienio 1967/68 se experimentó una disminución, la ley 17.678 creó el Fondo de Integración Territorial, a modo de compensación, pues estaba conformado por créditos del presupuesto general de la Nación, para atender la realización de obras públicas en una o varias provincias, dentro de los montos autorizados anualmente.

Así, durante la segunda parte de la década de 1960, se planteó la necesidad de reformular los regímenes de coparticipación existentes. Finalmente, y sobre la base de un proyecto realizado por Dino Jarach en 1966 para el Consejo Federal de Inversiones, se sancionó la ley 20.221, con vigencia a partir del 1/1/1973, y que rigió, con sucesivas prórrogas, hasta el 31/12/1984.

Esta ley importó un profundo cambio en el sistema de coparticipación argentino, buscando dar mayor estabilidad a las finanzas provinciales y disminuir su dependencia de los aportes del Tesoro Nacional, a la vez que simplificar y automatizar el mecanismo de distribución secundaria entre las provincias.

El cambio más significativo fue que estableció un sistema único para distribuir todos los impuestos nacionales que se coparticipaban. Repartió igualitariamente entre la Nación y el conjunto de las provincias, 48,5% para cada grupo, y el 3% restante conformaba un Fondo para el Desarrollo Regional, administrado por la Nación.

La masa provincial, a su vez, se distribuía en forma automática, de acuerdo con los siguientes criterios: 65% según la población, 25% según la brecha de desarrollo –promedio aritmético de: a) calidad de vivienda; b) grado de educación de los recursos humanos; c) automóviles por habitante– y 10% de acuerdo con la dispersión de población (todos estos datos obtenidos del último censo nacional de población).

Esta ley preveía una serie de obligaciones para la Nación y para las provincias, organismos de aplicación de la ley y de control, y asimismo establecía ciertos derechos para los contribuyentes.

A partir del 1/1/85, sin ley que estuviera vigente, y ante el vacío que ello importaba, la coparticipación federal funcionó con un régimen que se podría denominar cuasi de facto, merced al dictado de sucesivos decretos del PEN, que autorizaron al BNA para acreditar a cada jurisdicción los importes que le hubieran correspondido de acuerdo con las previsiones de la ley 20.221, aplicada inercialmente, por así decirlo.

9.2. La ley 23.548. La reforma constitucional de 1994

9.2.1. La ley 23.548

La ley 23.548, vigente desde el 1/1/1988 –en adelante LCFI– debía regir por dos años pero, gracias a una cláusula de reconducción automática –hasta tanto se sancionara un nuevo régimen de coparticipación; art. 15–, aún sigue en vigor.

Su estructura es similar a la ley 20.221, con las siguientes diferencias básicas:

1. No contiene una enumeración de los impuestos que se coparticipan, sino que invierte la regla en cuanto a que se coparticipará todo impuesto nacional, salvo las excepciones contenidas en su artículo 2. El inciso b) de este artículo excluye de la mecánica los impuestos cuya distribución esté prevista o se prevea en forma distinta, que generalmente suelen obedecer a pautas distributivas tomadas con objetivos diferentes a los generales de la coparticipación. También se excluyen los impuestos y contribuciones con afectación específica vigentes al momento de sancionarse la ley, o que se afecten a inversiones, obras o servicios que se declaren de interés nacional, supeditado al acuerdo de la Nación y las provincias [art. 2, incs. c) y d)]. Se prevé además que, cumplido el objeto de creación de los tributos afectados, si continuaran en vigencia, se incorporarán a su sistema distributivo.

2. Aumentó la coparticipación hacia las provincias, ya que la Nación obtendría el 42,34%, y el conjunto de las provincias el 54,66%. Un 2% se destina para el recuadro del nivel relativo de cuatro provincias (Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz), mientras que el 1% restante se asigna a un Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, con lo cual viene a ser una reglamentación legal del artículo 75, inciso 9º, CN.

3. Para la distribución de la masa secundaria, contiene porcentajes fijos para las provincias, en vez de índices que permitan una cierta variación según cambien las circunstancias contempladas.

En forma general, debe aclararse que, desde su sanción hasta estos días, la ley ha tenido varias modificaciones indirectas, consistentes por lo común en detracciones de la masa coparticipable, afectadas a fines específicos. Estas modificaciones ocurrieron o bien por leyes posteriores, o bien por acuerdos y pactos entre la Nación y las provincias.

9.2.2. Obligaciones de la Nación y obligaciones de las provincias y municipios

Como consecuencia del carácter contractual del régimen establecido por la LCFI, se derivan obligaciones para la Nación y para las provincias. La principal obligación de la Nación es entregar, de la masa que a ella le corresponde por coparticipación primaria, un porcentaje para la MCBA (actualmente para la CABA) y para la Provincia de Tierra del Fuego (en ese entonces, el último territorio nacional existente hasta 1991). Además, se obligó juntamente con las provincias a no establecer gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados, etc., tanto por

sí, como por sus organismos administrativos o municipales, sean o no autárquicos, obligación que solo podía cumplirse en la MCBA y en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, jurisdicciones ambas que en la actualidad están fuera de la órbita nacional, y que solo podría renacer en la Capital Federal en caso de que se trasladase a un sitio diferente de la CABA (ver ley 23.775 y decreto 2490/90).

Las provincias tienen sus obligaciones establecidas en el artículo 9, LCFI. La primera es la de adherir al régimen sin limitaciones ni reservas. La segunda, que asumen por sí y por sus organismos administrativos y sus municipios (sean o no autárquicos), consiste en abstenerse de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por ley, en especial no gravar las materias primas imponibles sujetas a impuestos nacionales coparticipados, ni las materias primas utilizadas para elaborar productos sujetos a impuestos coparticipados, excluyendo las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados. Quedan expresamente excluidos de esta obligación los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, ingresos brutos, sellos, a los automotores y a la transmisión gratuita de bienes. También se excluyen los impuestos y/o tasas provinciales o municipales que estuvieran vigentes al 31/12/84 y que tuvieran afectación específica a obras o inversiones provinciales o municipales así dispuesta en la norma de creación del gravamen. Si bien la ley no contiene una definición de analogía a sus efectos, fue la CSJN la que terminó precisando este concepto¹⁹.

19 En Fallos: 335:996, "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción meramente declarativa", del 19/6/2012. Allí expresó que "el concepto de analogía que contiene la ley 23.548 constituye, sin duda alguna, el mecanismo técnico jurídico sobre el que se articula el régimen de coparticipación de impuestos, en cuanto tiende justamente a evitar la señalada doble o múltiple imposición interna, en el marco de nuestra forma federal de Estado (...)". Tras recordar que se trata de una limitación autoimpuesta por las provincias en el marco de la LCFI vigente, sostuvo "Que el alcance del concepto de 'analogía' vinculado al régimen de coparticipación impositiva es el resultante de una evolución normativa en el tiempo (...) el significado del concepto debe centrarse en aquellos fines más específicos que son los objetivos perseguidos por la ley de coparticipación, en cuanto a evitar la doble o múltiple imposición interna, cuestión que ciertamente fue observada por el Tribunal en el recordado precedente de Fallos: 149:260. En este contexto adquiere singular relevancia la opinión de Dño. Jaraich, recordada por la señora Procuradora Fiscal, quien –con respecto a la analogía– expresó 'Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponibles de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desear la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coexistencia sustancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición' (v. Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales; Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, págs. 183 y sgtes.)". Por último, al respecto afirmó que, "de acuerdo a estas categorías interpretativas, en el régimen de la ley 23.548 la analogía no requiere de una completa identidad de hechos imponibles o bases de medición, sino de una coincidencia 'sustancial'. Tal criterio explica que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes (...)"

También fue la CSJN quien precisó el alcance normativo de las pautas uniformadoras contenidas en el artículo 9, inciso b), LCFI, en cuanto a que no son “recomendaciones”, sino normas que constriñen a las provincias²⁰.

Otra obligación importante que asumen las provincias es la de continuar aplicando el CM en materia del ISIB.

Se establece, asimismo, la obligación de las provincias de implantar un sistema similar de distribución de los ingresos generados por los impuestos coparticipados, entre los municipios de su jurisdicción, asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de fondos. Esta obligación es exigible judicialmente, tal como lo ha determinado la CSJN en los precedentes de Fallos: 337:1263, “Intendente municipal capital s/ amparo”, del 11/11/2014 y 341:939, “Municipalidad de la ciudad de La Banda c/ Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/ conflicto entre poderes públicos”, del 23/8/2018, en los cuales el Tribunal afirmó que la provincia demandada, al mantener las pautas del sistema de coparticipación a sus municipios establecido 20 años atrás, sin efectuar las correcciones correspondientes a los datos estadísticos resultantes de los censos nacionales (de 2001 y 2010), puso en entredicho, en forma irrazonable y arbitraria, el esquema ideado por el constituyente y el legislador provincial, generando así una restricción de las rentas públicas del municipio actor y una grave afectación de su autonomía.

Paralelamente, las provincias se comprometen a suspender la participación en los fondos nacionales y provinciales a aquellas municipalidades que no den cumplimiento a las normas de la LCFI o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos, que es el órgano de aplicación de la ley.

20 En Fallos: 321:358, “Graña SA v. Dirección General Impositiva”, del 17/3/1998, sostuvo (por remisión al voto en disidencia de los jueces Moliné O’Connor, Levene, Boggiano y López en A.571.XXIII “Alba - Fábrica de Pinturas, Esmaltes y Barnices y otros s/ pugna entre la ley 23.548 y la ley 23.658, art. 32”, del 23/2/1995) que “La obligación de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos de acuerdo a la ley de coparticipación es independiente de la referida a las características básicas a las que se deberán ajustar las leyes de impuestos de sellos que dicten las partes del convenio” (lo cual, cabe agregar, es extensible con relación al ISIB). Más adelante añadió que “La inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado ‘Obligaciones emergentes del régimen de esta ley’, así como la inequívoca claridad de su redacción impiden sustraerse de su vigencia so pretexto de que se trata tan solo de una pauta orientadora. Más aún si se tiene en cuenta que, como lo sostienen la resolución recurrida y el previo dictamen de la asesoría legal de la Comisión Federal de Impuestos, la norma interpretada cuenta con la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. En el dictamen referido se sostuvo que ‘la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, en vistas a obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada’. A lo que cabe agregar la intención de evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio que importa un límite para la Nación y las provincias, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados. Mas ello no autoriza, por las razones expuestas, a exigir a quien pretende que se declare en pugna una ley de impuesto de sellos con el apartado 2 del inciso b) del artículo 9 de la ley de coparticipación, la alegación o prueba de dicha superposición”.

9.2.3. La reforma constitucional de 1994. Los incisos 2º y 3º del artículo 75, CN

Con antelación a la reforma de 1994, la CSJN había admitido la constitucionalidad de estos regímenes de coparticipación²¹. Y, tras dicha modificación de la CN, toda la discusión acerca de la constitucionalidad del sistema de coparticipación federal de impuestos en sí se ha tornado abstracta, convalidando tanto la postura de los que sostuvieron la validez del sistema, como recogiendo la opinión de quienes aconsejaban su constitucionalización en futuras reformas de la CN. El nuevo artículo 75, CN, en sus incisos 2º y 3º, prevé la existencia de un sistema de coparticipación. La CN dispone que la LCFI debe tener inicio por la Cámara de Senadores, tal vez recogiendo una idea del antiguo constitucionalismo nacional, según la cual los diputados representaban al pueblo, y los senadores a las provincias. Como requisito adicional, la ley deberá tener como base acuerdos políticos entre la Nación y las provincias, lo cual parecería dar un mayor protagonismo a los poderes ejecutivos de cada jurisdicción, los órganos funcionalmente habilitados para lograr estos acuerdos. La CN no contempla expresamente a la CABA como parte en estas negociaciones previas. La idea de la negociación previa, obviamente, persigue darle concreta efectividad a la ley, para impedir la posibilidad de que el Congreso Nacional sancione una ley de coparticipación que, al momento de buscar la adhesión de las provincias y de la CABA no la obtuviera, por no estar estas conformes con su contenido. Si ellas no prestasen su acuerdo, implicaría el fracaso, total o parcial, del sistema que, para su adecuado funcionamiento y el cumplimiento de sus objetivos, requiere de la aquiescencia y adhesión formal de todas las jurisdicciones involucradas. Es decir, sería una ley federal vigente pero que, si ninguna provincia o la CABA adhiriese a ella, carecería de toda aplicación práctica.

La ley debe ser sancionada por la mayoría absoluta de los miembros de cada cámara del Congreso. No puede ser modificada unilateralmente ni reglamentada, lo cual también es lógico ya que, al implicar una suerte de acuerdo, como toda vinculación de naturaleza convencional, su modificación no puede ser unilateral. Cualquier reglamentación también importaría hacer primar la voluntad de una de las partes contratantes sobre las otras, por lo cual la CN veda esta posibilidad.

La CN deja la duda de si se debe tratar de una única LCFI, o si han de ser más de una, debido a que habla de diferentes “regímenes”. La misma CN recoge el concepto de “ley convenio”, lo cual alude al hecho de la aprobación posterior por parte de las legislaturas provinciales y de la CABA que, de darse, sella un pacto para la coordinación financiera. Esta “aprobación” (mejor: “adhesión”), que recoge la experiencia de la coparticipación antes de la reforma, es característica del llamado “derecho intrafederal”.

21 En el pronunciamiento de Fallos: 242:280, “Carlos Juan Madariaga Anchorena”, del 21/11/1958, señaló que “El ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos, mediante acuerdos entre sí y con la Nación; y la peculiaridad esencial de esos acuerdos, en lo que al caso interesa, es que no afectan derechos individuales”.

El inciso 3° del artículo 75, CN, faculta al Congreso Nacional a realizar afectaciones específicas de recursos coparticipables, mediante ley aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de ambas cámaras, por un tiempo determinado. El constituyente ha querido dotar a la Nación, en exclusividad y sin necesidad del consentimiento de las provincias, de esta potestad para disponer de afectaciones específicas por tiempo determinado de recursos impositivos que, de lo contrario, deberían integrar la masa primaria de la coparticipación²².

Por otra parte, no se ha dudado del derecho que asiste a la CABA a la coparticipación, porque la CN expresamente así lo ha contemplado. Sin embargo, existen algunas particularidades. El párrafo 2° del inciso 2° del artículo 75, CN, no contempla a la CABA como parte de los acuerdos previos a la sanción de la ley, ni tampoco la necesidad de aprobación de la ley convenio por su lado. En contra de esta inteligencia, la CT 3° de la Constitución de la CABA establece que se afirma su derecho a participar en igualdad de condiciones con el resto de las jurisdicciones en el debate y elaboración del régimen de coparticipación federal, y en su artículo 80, inciso 15, indica que su legislatura local aprobará la ley convenio del artículo 75, inciso 2°, CN. Con lo cual la duda no solo se extiende a si la CABA será o no parte en las negociaciones previas, sino si lo será en cuanto a la ley, si debe adherir expresamente, o si su suerte está ligada a la sanción de la propia ley nacional. Ante esta duda interpretativa, una pauta en favor de la necesaria aprobación por parte de la legislatura local aparece en el párrafo 5° del inciso 2° artículo 75, CN, al decir que no habrá transferencias de competencias ni servicios sin la respectiva asignación de recursos, aprobada por la provincia involucrada o la CABA. De todas maneras, la CABA

ha subido su estatus coparticipativo en la CN respecto de la ley 23.548, dado que recibirá directamente una cuota de la distribución secundaria, y tendrá participación obligada en el organismo fiscal federal. Además, ese silencio del constituyente de 1994 tampoco puede entenderse en términos concluyentes, ya que también ha omitido mencionar expresamente a la Nación como integrante del organismo fiscal federal a cargo del sistema, lo que es indiferente, porque negarle la participación al socio mayoritario del sistema configuraría un absurdo inadmisibles.

La transferencia de competencias, servicios o funciones debe hacerse con la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley nacional, y por la jurisdicción interesada. Esta transferencia puede ser interniveles, como generalmente ocurre, de la Nación a las provincias, conforme lo dicta la política de descentralización que impera en el presente, sin que nada quite que pueda en un futuro sufrir un reflujo. En este caso, la reasignación se hará en la masa primaria. Pero también podría ocurrir un traspaso de funciones o servicios de una jurisdicción provincial a otra (v.gr., mantenimiento de un ramal de ferrocarril, el traslado de un centro asistencial, etc.), supuesto que, si bien es una hipótesis más rara, no por ello deja de ser plausible, en el cual la reasignación debería hacerse en la masa secundaria intraniveles. También se ha señalado que la CN impone la reasignación de recursos, pero no la suficiencia de ellos.

La CN, como era de esperar, no contiene guarismos para la distribución de las masas de la coparticipación, sino criterios amplios y variables indicados en su artículo 75, inciso 2°. Un primer criterio objetivo está dado por la necesaria correspondencia entre asignación de servicios, funciones y competencias, y los recursos para llevarlas a cabo (párrafos 3° y 5°), lo cual implicaría que no podría realizarse la distribución con base en porcentajes fijos, ni la primaria ni la secundaria. El segundo criterio de reparto, también objetivo, señala que deberá tomar en cuenta el peso específico de cada jurisdicción, mediante índices o parámetros que excluyan subjetividades.

Como tercer criterio se señala que deberá ser equitativa, requisito que brilla por su obviedad, pero que parece referirse a consideraciones de tipo devolutivo, es decir que se reciba en la medida en que se aporte. La solidaridad aparece como cuarto criterio, expresando la necesidad de redistribución. El último criterio impulsa dar prioridad al desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, lo que implica que asimismo se trata de parámetros redistributivos, tendientes a conseguir un estándar de vida mínimo aceptable para todo el territorio nacional. Parece claro que la aplicación de estos criterios será pasto para interminables discusiones entre las jurisdicciones afectadas.

La automaticidad en la remisión de los fondos aparece ahora como una garantía a incluirse en la ley, tal como se había regulado en la LCFI, que además disponía su gratuidad.

También establece la CN que deberá crearse un organismo fiscal federal, lo que ha dado lugar a opiniones que receptan la existencia de la CFI –o un organismo similar– con sus facultades ampliadas. Nótese que conforme con el texto de la CN, la ley deberá asegurar la representación en el organismo de las provincias y de la

22 En la causa de Fallos: 339:1356, "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de certeza", del 24/11/2015, entre otros conceptos respecto de estas asignaciones específicas, la CSJN expresó: a) que el artículo 75, inciso 3°, CN, permite, como excepción, la posibilidad de detraer de los recursos coparticipables las contribuciones que, en todo o en parte, tengan asignación específica (cons. 21); b) que "las asignaciones específicas de recursos coparticipables constituyen transferencias de ingresos de las provincias a favor de algún sector especial. Es por esta razón, y a los efectos de poner a resguardo los intereses de las jurisdicciones locales, que los convencionales constituyentes destacaron tanto la 'integralidad' de la masa coparticipable, como el carácter excepcional de estas asignaciones, disponiendo que solo pueden ser fijadas por un tiempo determinado de duración y con una finalidad determinada (...)" (cons. 22); c) que, de lo contrario, "el Congreso Nacional podría, por regla y de manera unilaterial e inconsulta, afectar la distribución de recursos tributarios consensuada por la totalidad de las jurisdicciones involucradas y disminuir las sumas que deberían percibir las provincias en concepto de coparticipación" (cons. 22); d) la validez constitucional de una asignación específica dispuesta por el Congreso ha de ser interpretada restrictivamente, pues se halla en juego una facultad con trascendente incidencia sobre el régimen de distribución de recursos y el sistema federal en su conjunto (cons. 22); e) esa facultad permite detraer una porción o la totalidad de una o más contribuciones individualizadas, pero no implica que pueda hacerse directamente sobre la totalidad o una parte de la masa de recursos a distribuir (cons. 24); f) en resumen: "las asignaciones específicas solo pueden ser establecidas por el Congreso Nacional sobre una parte o el total de la recaudación de impuestos indirectos o directos en particular, por tiempo determinado y mediante la sanción de una ley especial con las referidas mayorías agravadas de ambas Cámaras, y que esta es la única y excepcional facultad con la que cuenta la Nación para afectar los impuestos que integran la masa coparticipable, sin necesidad de contar con un Pacto o la previa conformidad de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" (cons. 24).

CABA, omitiendo toda referencia a la Nación. Obviamente, como dije, se trata de una omisión inocua, puesto que se da por sobreentendida su representación, sin poderse concebir un organismo de este estilo sin que la Nación esté incluida, dada su calidad de parte del sistema.

En cuanto a los efectos de la reforma sobre la LCFL, la DT 6ª preceptuó que, hasta el dictado del nuevo régimen de coparticipación, no podrá modificarse el régimen vigente sin la aprobación de la provincia interesada, ni la distribución de recursos existente a la sanción de la reforma constitucional. Los poderes constituidos no han cumplido con este mandato. Además, la DT 6ª dispuso que antes del fin de 1996 debía sancionarse la nueva ley de coparticipación, y la reglamentación del organismo fiscal nacional. La ley 24.621 ordenó al PEN que citara a los representantes de las provincias durante el mes de mayo de 1996 para debatir el acuerdo previo en el ámbito del Senado de la Nación. Esta norma no fue acatada y, hasta la fecha, no se cuenta con la nueva LCFL, habiendo incumplido con creces tal mandato. De hecho rige el sistema de la LCFL, con las modificaciones introducidas por otras muchas normas.

9.2.4. El impuesto provincial sobre los Ingresos brutos y el convenio multilateral

El ISIB es el principal gravamen de las provincias y de la CABA, en cuanto a su potencia recaudatoria. Su hecho imponible es el ejercicio habitual de una actividad lucrativa, y su base imponible se calcula en función de los ingresos brutos obtenidos. Presenta un problema de múltiple imposición cuando un mismo contribuyente desarrolla una actividad, de manera económicamente inescindible, en más de una jurisdicción, pues todas ellas gravarán su actividad, tomando como base imponible el monto total de sus ingresos.

Este problema de superposición interna se ha visto agravado con el aumento de la presión fiscal, porque de una alícuota general del 0,4% con la que el tributo nació en la década de 1940, actualmente ella supera el 3% promedio, aproximadamente. Para mitigar esta superposición y el agravamiento de la presión fiscal sobre los contribuyentes que desarrollan la misma actividad en más de una jurisdicción, se ha establecido un pacto, denominado convenio multilateral –CM en adelante–, acordado entre todas las jurisdicciones provinciales y aprobado por ley de cada una de las legislaturas locales. El sustento normativo del CM estriba, para unos, en el artículo 125, CN, y, para otros, como parte de los propios poderes tributarios que les son inherentes.

En la ley LCFL se prevé, como obligación de las jurisdicciones adheridas, suscribir el CM o la norma que lo reemplace (aprobada por unanimidad), como forma de obligarlas a coordinar sus facultades en lo referido a este gravamen.

El CM se aplica a las actividades que realiza un mismo sujeto en el territorio de más de una jurisdicción, y que constituyan un proceso único, económicamente

inescindible, de manera tal que los ingresos brutos gravables de la actividad resultarían alcanzados en su totalidad por los fiscos interesados (art. 1).

El fin del CM es que la base imponible resultante del párrafo anterior se reparta entre los fiscos interesados (donde se ha realizado su hecho imponible), de acuerdo con ciertas pautas, de forma que cada jurisdicción solo pueda gravar una parte de los ingresos en cuestión. Contiene un régimen general, aplicable a la mayoría de los contribuyentes, según el cual los ingresos brutos totales se han de distribuir 50% en función de los ingresos y el otro 50% en función del lugar en el que se realizaron los gastos. Existe también una serie de regímenes especiales (p.e., industria de la construcción; seguros y crédito; transporte; rematadores; etc.), los que por lo común establecen porcentajes fijos de distribución de la base imponible (arts. 6 a 13, CM).

En lo institucional, el CM ha creado dos órganos con facultades reglamentarias y arbitrales. En primer término, la Comisión Plenaria, integrada por dos representantes de cada jurisdicción, especialistas en materia impositiva (titular y suplente), que funciona válidamente con la mitad más uno de sus miembros, y que debe reunirse al menos dos veces por año. Entre otras funciones, tiene la de seralzada de las decisiones de la Comisión Arbitral, y proponer *ad referendum* a las jurisdicciones, modificaciones al CM.

La Comisión Arbitral, por su lado, está integrada por un presidente, un vicepresidente y 7 vocales titulares y 7 suplentes. Los vocales representan a la Provincia de Buenos Aires, a la CABA, y a cada una de las cinco zonas en que se divide el país, en este caso en forma rotativa (arts. 19, 20 y 21). Entre sus funciones más importantes figuran: dictar normas generales interpretativas de las cláusulas del CM, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas; resolver las cuestiones puestas a su consideración ocasionadas por la aplicación del CM a casos concretos, que serán obligatorias para las partes en el caso mentado. Contra las resoluciones generales interpretativas, y contra las resoluciones en los casos concretos, tanto los Fiscos adheridos como los contribuyentes o asociaciones reconocidas afectadas podrán interponer un recurso de apelación ante la Comisión Plenaria.

El CM recuerda que los Fiscos adheridos no han perdido sus facultades para inspeccionar y fiscalizar en forma directa a los contribuyentes comprendidos en él, cualquiera que fuese su domicilio o lugar donde tuvieran su administración o sede, con conocimiento del Fisco correspondiente (art. 29). Asimismo, los contribuyentes están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera que sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización (art. 30). Las jurisdicciones se comprometen a prestarse colaboración a los efectos de lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el CM, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen en todas sus etapas dentro de su jurisdicción (arts. 30 y 31).

Por último, es importante señalar que el artículo 35 del CM establece que, en caso de tratarse de actividades sujetas a él, los municipios de las jurisdicciones ad-

heridas podrán gravar con impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo permitido por las leyes locales, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles al municipio de que se trate, tomando como base imponible el impuesto de la jurisdicción provincial en que se halle, y aplicando las reglas del CM (si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución entre las provincias).

9.2.5. Los denominados “pactos federales” o “pactos fiscales”

La estabilidad monetaria lograda con la sanción de la ley de convertibilidad 23.928 en 1991, que instrumentó el denominado “Plan Cavallo”, la recuperación de la importancia de los recursos tributarios en la financiación de los gastos públicos, y las crecientes necesidades de armonización tributaria que plantea el Mercosur, llevaron al PEN a celebrar acuerdos con las provincias, denominados genéricamente “pactos federales”.

El primero de ellos, del 12/8/1992, se denominó “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales”, conocido también como “Pacto Fiscal I”. En él se fijaron ciertas pautas relativas a la distribución de recursos coparticipables, dadas las políticas de reforma del Estado encaradas en ese momento. El Acuerdo fue remitido por el PEN al Congreso Nacional, que lo ratificó en cuanto era materia de su incumbencia, por ley 24.130. Las legislaturas provinciales hicieron lo mismo en lo que era competencia suya.

Un año después, el 12/8/1993, se suscribió el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, o “Pacto Fiscal II”, concertado entre el PEN y los gobernadores de varias provincias, al que luego adhirieron las restantes. Contenía también una serie de medidas económicas y políticas que se comprometían a llevar a cabo. Entre ellas, cabe mencionar lo relativo a la derogación del impuesto de sellos; la derogación inmediata de impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de combustibles, gas y energía eléctrica, y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico e, igualmente, los que graven la circulación interjurisdiccional de bienes, o su uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo; la obligación de ir reduciendo el alcance del ISIB en forma parcial y progresiva, a más tardar antes del 30/6/1995, con la idea de que fuera sustituido por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

Este “pacto” fue ratificado tácitamente por el Congreso Nacional (art. 33, ley 24.307) y por el decreto 1807/93. Las legislaturas provinciales hicieron lo mismo, en lo que a ellas correspondía. Pero como algunas de las medidas que se comprometían a implementar tenían fijadas pautas temporales, y llegado el momento ellas no se habían cumplido, comenzó una serie de prórrogas para llevar a cabo el pleno cumplimiento de lo comprometido (ver las leyes 24.699 –art. 1–; 25.063 –art. 11–; 25.235 –art. 1–; 25.239 –art. 17–; 25.400; etc.). Actualmente, el tema del cumplimiento de las políticas convenidas se halla en una suerte de “limbo jurídico”, porque evi-

dentemente se ha incumplido o dejado de cumplir con la mayoría de las decisiones pactadas.

Más adelante hubo otros pactos, que también contuvieron medidas políticas plasmadas luego por las correspondientes normas legales. Sin ánimo de detenemos ahora en su descripción en profundidad, cabe listar dichos convenios. El 6/11/1999 se firmó el “Compromiso Federal” entre las autoridades nacionales electas en octubre de ese año (gobierno de la Alianza), y los gobernadores provinciales en ejercicio y los ya electos. Contenía una serie de propuestas para formular al Congreso Nacional (la prórroga de varias leyes tributarias sustantivas; la prórroga del cumplimiento de las pautas del Pacto Fiscal II; la sanción de la ley de presupuesto nacional para el ejercicio 2000; el compromiso de continuar distribuyendo los fondos coparticipables como se venía haciendo hasta ese momento, con las garantías pactadas en normas especiales, hasta tanto se sancionase una nueva LCFI; etc.). Fue aprobado por ley 25.239.

Posteriormente, el 17/11/2000 se suscribió el “Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” (con su adenda), entre el PEN y las autoridades provinciales y de la CABA, que fue aprobado por ley 25.400. En él se había propuesto prorrogar por 5 años la distribución que se hacía de la masa coparticipable, entre otras medidas.

Y el 27/2/2002, luego de estallada la crisis política, económica y social de fines del 2001, se firmó el “Acuerdo Nación-Provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación federal de impuestos”. Con él se quiso atender a las circunstancias de excepcional gravedad que afectaban las finanzas públicas de todos los niveles estatales, para lo cual se acordó, entre otros extremos, refinanciar las deudas provinciales, incorporar a la masa coparticipable el 30% de la recaudación del ICyDCB, y a sancionar una nueva ley de coparticipación federal de impuestos antes del fin del ejercicio 2002. Este acuerdo fue objeto de ratificación, en lo que hace a su competencia, por el Congreso Nacional mediante la ley 25.570.

El 18/5/2016 la Nación y varios gobernadores de provincias suscribieron un “Acuerdo Nación-Provincias”, que creó un “Programa Acuerdo para el Nuevo Federalismo”, recogido luego por el decreto 406/2016. Este programa, en la órbita del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda, tuvo por objeto lograr un mecanismo para eliminar la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables contenida en la cláusula 1ª del “Pacto Fiscal II”, declarada inconstitucional por la CSJN en la citada causa de Fallos: 339:1356, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de certeza”, del 24/11/2015. Ello debía implementarse durante el tercer trimestre de ese año 2016, para hacerse de manera progresiva y escalonada hasta el año 2020 inclusive, para quedar así eliminada definitivamente el 1/1/2021. También se estableció un régimen de saneamiento definitivo de la situación financiera entre el Estado Nacional, las provincias y la CABA, con el objeto de facilitar la extinción de las obligaciones recíprocas pendientes. Asimismo, se propició un incremento en la inversión en educación, ciencia y tecnología por parte

de las provincias y de la CABA, y la inversión en infraestructura básica en el sector servicios. Este acuerdo fue ratificado por el artículo 24 de la ley 27.260.

Posteriormente, el 16/11/2017, hubo un nuevo acuerdo denominado “Consenso Fiscal 2017”, ratificado por la ley 27.429. En él se dejó expresado que ya en agosto del año anterior la Nación, las provincias y la CABA se habían comprometido a implementar políticas tributarias destinadas a aumentar la tasa de inversión y de empleo privado, que alivianaran la carga tributaria de los impuestos que presentan mayores efectos distorsivos sobre la actividad económica, para establecer niveles de imposición acordes con el desarrollo competitivo de las diversas actividades económicas y con la capacidad contributiva de los particulares. Se tuvo en cuenta que el 31/12/2017 vencía la prórroga del plazo para el cumplimiento de las cláusulas del “Pacto Fiscal II”. También se mencionó la necesidad de acordar entre la Nación y los gobiernos locales ciertos lineamientos para armonizar las estructuras tributarias respectivas para así promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico. Por otra parte, se quiso acordar una solución integral y realista a una serie de conflictos judiciales suscitados entre la Nación y las provincias y la CABA por cuestiones vinculadas al régimen de coparticipación federal de impuestos, a las afectaciones específicas de recursos coparticipables, como así también a la transferencia de competencias, servicios y funciones.

Más adelante, el 13/9/2018 se firmó el “Consensus Fiscal 2018”, aprobado por ley 27.469. En él se tuvo en cuenta que en el segundo trimestre de ese año se presentaron nuevas circunstancias en el ámbito internacional, con una mayor volatilidad de los mercados financieros que obligaron a tomar medidas para acelerar la consolidación fiscal. Se hizo mención al establecimiento de ciertos aranceles a la exportación de productos y de servicios, y a la necesidad de contar con un presupuesto para 2019 que tuviera equilibrio fiscal primario, y que para el año 2020 tuviera un superávit primario de 1%. Asimismo, se hizo referencia a la reducción de los subsidios nacionales destinados a financiar ciertos servicios públicos (electricidad, aguas y desagües cloacales, transporte automotor). En definitiva, que esas circunstancias sobrevinientes hacían necesario ampliar y adecuar el Consenso Fiscal 2017 “para permitir la consolidación fiscal en todos los niveles de gobierno y reducir las inequidades del sistema tributario”.

El “Consensus Fiscal 2019” fue firmado el 17/12/2019 y aprobado por ley 27.542. En él se hizo mención a los dos consensos anteriores, de 2017 y 2018, y a que el país atravesaba una grave crisis económica que impactaba en especial en los estratos más bajos de la sociedad, con un incremento del índice de pobreza que superaba el 35%, y una tasa de desempleo mayor al 10%. También se indicó que la producción nacional estaba comprometida dada la imposibilidad de acceder al crédito financiero por las elevadas tasas de interés y los aumentos de las tarifas de los servicios públicos. Se señaló el aumento del peso de la deuda pública, sobre todo la contraída por el último gobierno (2015-2019) en moneda extranjera y con plazos de devolución acotados. En virtud de ello, se resolvió suspender varios de los compromisos asumidos en ambos consensos anteriores, hasta el 31/12/2020.

La ley 27.634 (BO del 7/7/2021) aprobó el Consenso Fiscal firmado el 4 de diciembre de 2020 entre el Poder Ejecutivo nacional y representantes de ciertas provincias. En él se mencionaron los acuerdos a que se había arribado desde 2016, y la ley 27.542 –que declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social hasta el 31/12/2020–. También se hizo referencia a la emergencia sanitaria declarada mediante los decretos 260/2020, 297/2022 y sus modificatorios, con razón del virus SARS-COV-2. Ello llevó a que, desde el 19/3/2020 hasta el 19/12/2020, se fijase el aislamiento social preventivo y obligatorio (ASPO) de la población y, a partir de esta última fecha, el distanciamiento social, preventivo y obligatorio (DISPO), con la consecuente reducción drástica de la actividad económica y su impacto en los niveles de recaudación.

Posteriormente, la ley 27.687 (BO del 19/9/2022) aprobó el Consensus Fiscal firmado el 27 de diciembre de 2021 entre el Poder Ejecutivo nacional y representantes de ciertas provincias. En él se volvieron a mencionar los compromisos asumidos en los convenios anteriores, con el fin de regularizar ciertas situaciones distorsivas en materia tributaria local, como así también para mejorar la recaudación y la administración de los impuestos provinciales.

9.2.6. Validez constitucional de este tipo de “pactos”. Opinión de la doctrina mayoritaria

La validez constitucional de este tipo de “pactos”, en general, se ha radicado tanto en el artículo 107, CN (actualmente art. 125, CN), como en el texto del ahora artículo 75, inciso 2º, CN, indicando autorizada doctrina que con la exégesis sistemática de ambos artículos se descartan pretendidos óbices formales dados por la mera interpretación gramatical y restrictiva del artículo 125, CN, cuando alude a la celebración de tratados de las provincias entre sí, sin hacer referencia a la Nación. Y entre los requisitos para su validez, se han citado los siguientes: a) reconocimiento de la libertad de concertación para todos los suscriptores del pacto, y el respeto de las autonomías provinciales; b) la necesidad de que intervengan los respectivos poderes legislativos (Congreso Nacional y legislaturas provinciales), como manera de respetar el principio de legalidad en el sentido más lato posible (arts. 4; 17, y 75, incs. 1º y 2º, CN); c) garantizar el principio de generalidad e igualdad en materia tributaria de los contribuyentes de toda la Nación, sin tratamientos discriminatorios hostiles en razón de estar domiciliado en otra jurisdicción, o de la proveniencia de los bienes o servicios o del desarrollo de la actividad en otra jurisdicción, o por tratarse de una provincia no adherida; d) la vigencia temporal definida en forma expresa de las políticas de armonización, y el reconocimiento expreso del derecho de denuncia para las jurisdicciones contratantes.

Por otro lado, entre las objeciones, se ha indicado la utilización del tratamiento fiscal discriminatorio contra los contribuyentes ubicados en provincias que no adhirieran al pacto, excluyéndolos de sus beneficios. No parece que sea admisible el trato discriminatorio u hostil con causa en la diferencia de vecindad dentro de

la Nación. Y, por otra parte, se han encontrado discriminaciones (para el goce de exenciones) basadas en el domicilio del contribuyente, o por el lugar de radicación del establecimiento o por el origen de las mercancías, aun entre jurisdicciones adheridas al pacto. También se ha descripto la existencia de incertidumbre, por la cantidad de situaciones diversas a que han sujetado cada una de las jurisdicciones la vigencia y alcance de las distintas exenciones establecidas. Todos estos elementos, configuran un abierto alzamiento contra el régimen republicano federal de la CN (arts. 9 a 12, CN). En Fallos: 337:1464, "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", del 16/12/2014, si bien con respecto al impuesto de sellos, la CSJN indicó que el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes.

La primera de las citadas causales de discriminación se ha verificado con la reducción de los aportes patronales sobre la nómina salarial (tributo de la seguridad social) en determinadas ramas de la industria, que puede efectuarse solamente en las jurisdicciones adheridas al pacto (en los porcentajes previstos para cada zona del país), y solo en tanto y en cuanto ellas cumplieran con la modificación del ISIB. Este tipo de estipulaciones se instrumentó, evidentemente, como una herramienta de presión interna, para que los contribuyentes de cada jurisdicción (en especial los beneficiarios, en la actividad primaria, industrial, bancaria y de seguros) forzaran a las autoridades locales a adherir al pacto. Ha señalado la doctrina que este tipo de comportamientos normativos no solo colisionaron frontalmente contra los principios que inspiran al federalismo y al desenvolvimiento de las relaciones entre la Nación y las provincias, interfiriendo también en el ámbito de autonomía local, sino que además se violó el principio de igualdad en materia tributaria (art. 16, CN).

En cuanto a la segunda de las causales, ella se ha verificado en varias jurisdicciones, en cuanto a los requisitos normativos estipulados para que se configure el presupuesto de hecho de la exención en el ISIB. En especial, para el ramo industrial, al exigir la radicación física del establecimiento o fábrica dentro de la provincia que establece la exención, lo cual no solo importa un incumplimiento de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal II, o en el "Consenso fiscal 2017" (o en los de 2020 o 2021), sino que antes involucra una clara violación a lo normado por la CN en los artículos 9 a 12, y 75, inciso 13, en cuanto a la prohibición de constituir aduanas interiores y de discriminar las corrientes naturales del comercio.

9.2.7. Naturaleza jurídica de estos pactos

Parece claro que no se puede atribuir una naturaleza unívoca a estos pactos federales, ya que ellos contienen compromisos de diverso calibre, algunos que importan obligaciones inmediatamente exigibles por sus destinatarios, mientras que otros son propuestas de pautas políticas a adoptar en el futuro –programáticos–, sea por la Nación o por las provincias y sus municipios.

El Congreso Nacional y las legislaturas provinciales al "ratificar" estos pactos no hacen otra cosa que transformarlos en decisión suya (ley), en sus respectivas órbitas de competencia (federal o local, según se trate de la decisión política a adoptar).

Como se vio, la doctrina ha buscado otorgar a estos pactos naturaleza contractual. Si bien ciertamente importa un compromiso asumido por cada una de las jurisdicciones que lo firma (por medio del Presidente de la Nación, o del Gobernador de la provincia o de la CABA) frente a las demás, no parece correcto asignarle naturaleza "contractual" en tanto no tiene forma de exigirse su cumplimiento, ni sanciones claras en caso de incumplimiento por las demás partes.

Cosa distinta ocurre cuando el Congreso o la legislatura provincial "ratifica" lo incluido en cada acuerdo, porque al transformar el contenido de que se trate en ley, sí incorpora al ordenamiento jurídico nacional (sea la norma federal o local) un mandato de cumplimiento obligatorio, no solo para las partes del acuerdo, sino también para los terceros (los ciudadanos).

Alguna doctrina ha pretendido trasladar esa naturaleza pseudocontractual de los pactos hacia las leyes ratificatorias, para darle a estas un contenido similar a la LCFI, porque además muchos de estos acuerdos contienen normas referidas a la forma en que se ha de distribuir la masa coparticipable (sean asignaciones específicas, sean sumas que garantiza el Estado Nacional a las provincias para repartir entre ellas con independencia de cuál sea la recaudación concreta de los tributos nacionales integrantes del sistema). Al equiparar la naturaleza de estas leyes a la LCFI, se sostiene que, como esta no puede ser modificada unilateralmente ni reglamentada, las otras leyes (que ratifican los acuerdos) tampoco lo pueden ser, gozando de una suerte de supralegalidad en el ordenamiento jurídico argentino.

Sin embargo, este punto de vista tiene varias aristas que lo tornan fuertemente criticable y muestran la endeblez de su estructura. En primer lugar, porque dentro del ordenamiento federal argentino no hay leyes que posean una jerarquía superior con respecto a otras. Cosa distinta es que algunas leyes necesiten para su sanción por alguna de las Cámaras del Congreso en especial (v.gr., art. 52, CN, para las leyes tributarias por la Cámara de Diputados; art. 75, inc. 2º, CN, por el Senado para la LCFI), o bien de unas mayorías específicas en cada una de ellas (p.e., art. 30, CN, para la reforma constitucional; art. 75, inc. 3º, CN, para las asignaciones específicas a darle a los recursos coparticipables). Pero ello no importa asignarle una "supralegalidad" a esas leyes, sino reconocerle una característica especial a la forma en la cual el Congreso Nacional ha de ejercer una competencia propia, por expresa disposición de la CN.

En segundo lugar, si bien es obvio que hay cierta relación entre la LCFI y las leyes que implementaron algunas de las políticas acordadas en los pactos (en lo referido, en especial, a la garantía de distribución de ciertos montos, o bien en las detracciones a la masa coparticipable para darle un destino efectivo, etc.), ello no lleva a asignarle a estas la naturaleza de aquella. Como se indicó, la LCFI sí importa un acuerdo, ya que está ínsito en la naturaleza del sistema mismo: supóngase por

hipótesis que el Congreso Nacional dictase una LCFI pero que ninguna jurisdicción adhiera a ella, el régimen estaría en vigencia pero no se podría poner en práctica; la Nación recaudaría todos sus impuestos coparticipables pero no los compartiría con las provincias, ya que estas no habrían prestado su conformidad al sistema, y seguirían con sus propios tributos interiores sin haberse autolimitado. Es decir que no habría forma de limitar la doble imposición interna que fue, recuérdese, el germen de los sistemas de coparticipación: evitar la doble imposición que existía en los impuestos internos desde la coexistencia de ambos a partir de 1891.

En otros términos: sin la aquiescencia de las provincias el sistema es imposible de implementar. Y de allí que no pueda ser modificado unilateralmente, ya que requeriría de un nuevo acuerdo. Lo mismo para su reglamentación. Como se dijo, sin el acuerdo de las provincias y de la CABA habría una LCFI, pero ella no se plasmaría en un sistema de efectiva práctica.

Por eso, las detracciones a la masa coparticipable hechas por ciertas leyes del Congreso Nacional (v.gr., las leyes 24.130, 25.413, 25.570, entre muchas otras), no importan una modificación unilateral de la LCFI, sino el ejercicio por el Congreso Nacional de su facultad de establecer asignaciones específicas para uno o más impuestos coparticipables, contenida en el artículo 75, inciso 3º, CN, sobre la cual cabrá verificar si se cumple con las condiciones establecidas en la norma constitucional citada para apreciar su validez: a) mayorías agravadas de cada cámara; b) ley especial; c) tiempo determinado; y d) destino específico.

Sostener lo contrario conduce a concluir que lo normado por el Congreso Nacional en esas leyes, por el mero hecho de que se reconozca su antecedente inmediato en un acuerdo político entre los titulares de los respectivos poderes ejecutivos de la Nación y de las jurisdicciones locales, conlleva la inmutabilidad del destino dado a los fondos por el Congreso Nacional, incluso en caso de que se hubiera seguido lo ordenado en el inciso 3º del artículo 75 de la CN. Es decir que, como cualquier ley que modificara un gravamen –p.e., creando una exención o estableciendo un beneficio fiscal–, al implicar un cambio en su producido, debería ser considerada como una alteración unilateral del sistema de coparticipación y, por tanto, invalidada. Y ello es inaceptable porque equivale a postular el congelamiento de las facultades legislativas que la CN otorga al Congreso Nacional.

La ley 27.687, que sancionó el “Compromiso Fiscal 2021”, merece un párrafo aparte pues algunas de sus disposiciones resultan intentos de modificar los compromisos asumidos por la Nación y todas las provincias y la CABA en la ley 23.548 en cuanto al ISIB, que debe recaer sobre actividades lucrativas, no sobre las meramente onerosas. Por tal razón, la validez de estos intentos de modificación de la ley 23.548 deberá ser estudiada para constatar si se cumplen todos los requisitos del artículo 75, inciso 2º, CN, para la sanción de una ley de coparticipación (discusiones previas, cámara de inicio, mayorías agravadas, adhesiones por ley de todas las jurisdicciones involucradas, etc.), e incluso determinar si esta puede ser parcialmente modificada, o si una ley de coparticipación nueva puede ser puesta en vigor sin la previa derogación de la anterior por parte de todas las jurisdicciones a ella adheridas, y la posterior aprobación y adhesión

de todas las jurisdicciones provinciales y la CABA. Es decir que se plantea la cuestión de si puede existir una ley de coparticipación que se aplique mientras alguna jurisdicción no adhiera a ella o, incluso, si mantiene su adhesión a una ley anterior distinta.

En lo referido a la ley 27.687 puede decirse que tuvo al Consenso Fiscal 2021 como “acuerdo” previo entre la Nación y las provincias (aunque no todas, pues la CABA, San Luis y La Pampa no lo suscribieron), y que cumple con los requisitos de haber tenido como cámara de origen al Senado de la Nación, y luego haber sido aprobada por la Cámara de Diputados, y en ambos casos por la mayoría absoluta de sus respectivos miembros.

Sin embargo, surgen dudas sobre su valor como norma modificatoria de la ley 23.548: a) si es válida una reforma de la ley de coparticipación con un acuerdo previo en el que no han intervenido todas las jurisdicciones interesadas; b) se debe constatar que las provincias adhieran posteriormente a la ley 27.687 –más allá de haber firmado el Consenso Fiscal 2021– por ley de sus respectivas legislaturas; c) hay dudas sobre la admisibilidad de la coexistencia de “dos leyes de coparticipación” diferentes, en cuanto al punto I, inciso b), del artículo 9 de la ley 23.548, puesto que para las tres jurisdicciones mencionadas sería obligatorio el texto original, mientras que para el resto lo sería el de la ley 27.687 (en caso de adherir a esta); d) también se puede poner en tela de juicio la validez de una reforma parcial a la ley 23.548, siendo que la DT 6ª, CN, establece que se debería sancionar un (nuevo) régimen de coparticipación (dicho ello más allá de que debió haberse hecho antes del fin del año 1996); en otras palabras, si la CN exige “un” régimen de coparticipación, cabría suponer que este debe ser una renovación del sancionado en 1987 (ley 23.548) y no una mera modificación, además de que, al no adherir a la reforma tres jurisdicciones, habría “dos” regímenes distintos de coparticipación.

9.2.8. Jurisprudencia de la CSJN sobre la LCFI y los “pactos fiscales”

Con relación a la LCFI, la CSJN se pronunció en varios precedentes. Cabe aquí citar el de Fallos: 324:4226, “El Cóndor Empresa de Transportes SA v. Provincia de Buenos Aires”, del 7/12/2001, en el que señaló que tras la reforma de 1994, la CN “*regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución*”, y que “*el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional*”.

Por otra parte, la CSJN hizo referencia en contadas oportunidades a los “pactos fiscales”. Señaló a su respecto que son manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Así, en Fallos: 322:1781, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”,

del 19/8/1998, dijo, con relación al Pacto Fiscal II, que “*comporta, por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación tendiente a –según se expresa– establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado como en el caso, a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite ‘la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales.’ Tal aspiración recogería la vocación de la Constitución Nacional, creadora –según lo expresó esta Corte en Fallos: 178:9 de ‘una unidad no por supresión de las provincias...sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma.’ Se trataba, recordaba la sentencia, de consagrar el principio de ‘hacer un solo país para un solo pueblo’.*” Y agregó “*Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (...).*”

Y, específicamente con relación al Pacto Fiscal II y a la aplicabilidad de las disposiciones en él involucradas, convertidas en normas por las leyes de las respectivas jurisdicciones, expresó que “*el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas (...), en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal (exenciones a los ingresos brutos puntos 4 in fine y 7) y también se fijan políticas futuras como ‘propender a la privatización total o parcial...’ (...).*” y agregó que “*Existen materias de claro contenido federal sobre las que se elimina toda pretensión tributaria local (tal el caso de la energía cuyo régimen regulan las leyes nacionales 15.336 y 24.065; Fallos: 307:613, causa ‘Hidroeléctrica El Chocón S.A.’ ya citada), y en otros casos el mandato de ‘dejar sin efecto restricciones a la oferta de bienes y servicios y las intervenciones en diversos mercados’ involucra ámbitos de competencia local o propuestas de ‘adherir a políticas federales en materia de medicamentos’ reconociendo por ejemplo ‘los controles y registros federales’ en ese rubro (...), y que ‘En el supuesto de autos el Pacto viene a integrar conjuntamente con las leyes 15.336 y 24.065 el régimen federal de la energía. Habida cuenta de que al suscribirlo la provincia asumió la obligación de derogar de manera inmediata los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de energía eléctrica (art. I, ap. 2), la subsistencia de los aquí impugnados entra en colisión con aquellas disposiciones, frustra el objeto y fin del tratado y deviene inconstitucional (art. 31 de la Constitución Nacional).*”

Por otra parte, en Fallos: 327:1789, “*Matadero y Frigorífico Merlo SA v. Provincia de Buenos Aires*”, del 27/5/2004, indicó que el Pacto Fiscal II no es de las normas

expresamente incluidas en los incisos 2° y 3° del artículo 75, CN, por lo que “*no necesariamente debe ser uno de los acuerdos bases de la ley de coparticipación federal de impuestos*”, y agregó que el hecho de que “*la Constitución determine que la ley convenio de coparticipación federal instituirá regímenes de coparticipación de las contribuciones sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, no implica que al pacto ya tantas veces citado se le haya asignado el rango constitucional que se pretende. Esta Corte solo le ha reconocido esa jerarquía a la ley de coparticipación federal misma (Fallos: 324:4226), y no cabe extender esa interpretación a supuestos no contemplados expresamente por la Carta Magna*” y que “*Si bien el instrumento en examen, y los demás que se hayan suscripto entre la Nación y las provincias, podrán ser objeto de consideración y valoración al momento de discutirse y sancionarse la ley prevista en el art. 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional, ello no determina que la reforma constitucional los haya incorporado, y así extraído del ámbito normativo de derecho público local e intrafederal, en el que se enmarca el sistema de las leyes convenio*”.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Adrogué, Carlos A.: *Poderes impositivos federal y provincial sobre los instrumentos de gobierno*, Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1943.
- Alberdi, Juan Bautista: *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Escuela de Educación Económica y Filosofía de la Libertad, Buenos Aires, 1979.
- Aparicio, Miguel Ángel; Di Gresio, Luciano, y Garat, Pablo María: *Aportes al debate sobre la relación fiscal federal*, Fundación Civilidad, Buenos Aires, 2016.
- Aparicio, Miguel Ángel y Garat, Pablo María: *Federalismo fiscal*, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2001.
- Bielsa, Rafael: *Compendio de Derecho público, constitucional, administrativo y fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1952.
- Bulit Goñi, Enrique G.: “*Algunas consideraciones sobre la coparticipación federal y la reforma constitucional de 1994*”, en: *Constitución Nacional y tributación local*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2009.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Jarach, Dino: *Coparticipación provincial en impuestos nacionales*, Tomo 2, Régimen federal de unificación de impuestos - Análisis y anteproyecto de ley, Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966.
- Hallivis Pelayo, Manuel: *Fisco, federalismo y globalización en México*, Tax Editores, México DF, 2003.
- Nino, Carlos Santiago: “*La justificación ética de la contribución impositiva*”, XX Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Buenos Aires, 1990.

- Pauner Chulvi, Cristina: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- Plazas Vega, Mauricio A.: *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, tomo II, Temis, Bogotá, 2005.
- Spisso, Rodolfo R.: *Derecho constitucional tributario*, Depalma, 1991.

TÍTULO SEGUNDO

ANTECEDENTES DE LA CONFORMACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO NACIONAL

CAPÍTULO ÚNICO

BREVE HISTORIA DE LA CONFORMACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ARGENTINO

POR GASTÓN ARCAI

INTRODUCCIÓN

El régimen tributario argentino no siempre ha tenido las características actuales, ni se generó espontáneamente. Por el contrario, se ha ido modificando y desarrollando a lo largo de la historia argentina, y ha sido el fruto de distintas circunstancias, inconvenientes, necesidades y oportunidades que han moldeado dicha historia. El estudio de las circunstancias que sirven de antecedente y dieron origen al sistema tributario argentino, tal como existe en la actualidad, aunque sea breve, nos proporciona una idea más acabada de cuáles han sido las razones que lo han inspirado y, por ende, coadyuva a conocerlo más acabadamente.

A su turno, el conocimiento acabado del sistema tributario es elemental para los sujetos que lo operan –v.gr., la administración pública fiscal, el Poder Judicial, y los asesores en general– quienes, para cumplir con su labor, deben interpretar y definir con precisión los alcances de las reglas que lo integran. No obstante, dicho conocimiento también es elemental para quienes, aunque no operan el sistema, son responsables del diseño de sus reglas –el Poder Legislativo, y la administración

pública fiscal, en menor medida-, toda vez que permite determinar correctamente cuándo resulta conveniente o justificada la introducción de cambios o modificaciones al sistema.

En línea con lo expuesto, mostraremos aquí la forma en la que el sistema tributario argentino se ha ido desarrollando hasta alcanzar las dimensiones y características que posee actualmente. Expondremos los antecedentes de las reglas que hoy lo conforman y, al tiempo que desarrollamos su evolución, tendremos oportunidad de ver las diversas circunstancias económicas, políticas y sociales que llevaron al nacimiento de las reglas que actualmente rigen el sistema.

1. La época colonial (1492-1810): el monopolio comercial español y los derechos aduaneros

En lo que respecta a las colonias españolas en América durante el período previo a las guerras de independencia, podemos afirmar con un alto grado de certeza que la más influyente de las circunstancias que condicionaron el sistema tributario fue el estricto régimen monopolístico en virtud del cual las colonias solo podían comerciar con la metrópoli. Ello fue fruto de la ideología mercantilista imperante entonces, y se justificó jurídicamente en las bulas alejandrinas de 1493, que concedieron a los reyes Fernando e Isabel el señorío de las regiones que descubrieran, asegurándoles la exclusividad de la empresa. Dicho monopolio sumado al hecho de que, naturalmente, el comercio interno dentro de cada colonia no tenía gran desarrollo –probablemente fruto de la escasa población de los distintos centros urbanos, y de las grandes distancias que separaban unos de otros-, llevó a la formación de un sistema tributario esencialmente basado en los tributos aduaneros, como expone-mos a continuación.

En primer lugar, nos referiremos a los tributos que no se relacionaban con el comercio entre las colonias y la metrópoli y, tal como expusimos, tenían la menor incidencia en la recaudación. Dentro de este grupo de tributos encontramos, como principal exponente (en términos de incidencia) a **la alcabala**. Este tributo era una forma de impuesto al consumo que se devengaba por cada compraventa, permuta o transacción en general que se realizara en el comercio. Del mismo modo que ocurría con la mayoría de los tributos establecidos en aquel entonces, la alcabala fue “importada” desde Europa. Concretamente, en 1574, el rey Felipe II facultó a algunos virreyes para que lo establecieran en América, constituyendo para varios autores el primer antecedente de lo que 350 años más tarde (en 1935) constituyó el impuesto a las ventas en la República Argentina²³.

Este tributo terminó siendo muy perjudicial y resistido en las colonias por el pronunciado efecto de cascada que generaba, toda vez que, a medida que un producto

se alejaba del puerto por el que había ingresado al continente, la traslación del impuesto, que se devengaba cada vez que el bien pasaba de manos, terminaba elevando tanto los precios que podía tornar prohibitiva su adquisición. Piénsese en aquellos productos que llegaban hasta Buenos Aires desde el istmo de Panamá (donde por mucho años estuvo ubicado el único puerto del Atlántico autorizado a realizar operaciones de comercio con la metrópoli). No existiendo las vías de comunicación ni la logística actuales, la única forma por la que dichos productos podían arribar hasta Buenos Aires era a través de un gran número de sucesivos intercambios, cada uno de los cuales estaba gravado por la alcabala. Aplicado el impuesto a cada intercambio, el precio que debía abonar el consumidor final aumentaba de modo directamente proporcional a la cantidad de intercambios previos que involucraron al producto en particular. Dichos efectos nocivos causaron tanto descontento en la población que la Corona tuvo que enfrentar dos rebeliones contra la aplicación de la alcabala. Una de ellas en 1592 en la Ciudad de Quito, ubicada entonces en el Virreinato del Perú, y la otra en 1780 en el Virreinato de Nueva Granada (actuales Venezuela, Colombia y Ecuador).

Dentro de este grupo de tributos –no vinculados al comercio con la metrópoli-, cabe mencionar también a los **tributos que se cobraban a las poblaciones indígenas**. Dice la Ley Primera del Título V de la Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias que “[p]orque es cosa justa, y razonable, que los indios, que se pacificaren, y redujeren a nuestra obediencia y vasallaje, nos sirvan, y den tributo en reconocimiento del señorío, y servicio, que como nuestros súbditos y vasallos deben, pues ellos también entre sí tenían costumbre de tributar a sus teclé, y principales: Mandamos, que se les persuada á que por esta razón nos acudan con algún tributo en moderada cantidad de los frutos de la tierra, como, y en los tiempos, que se dispone por las leyes de este título. Y es nuestra voluntad, que los españoles, á quien por Nos, ó nuestro poder hubiere, se encomendaren, lleven estos tributos, porque cumplan con las cargas á que están obligados, reservando para Nos las cabeceras y puertos del mar, y las demas encomiendas, y pueblos incorporados, y que se incorporaren en nuestra real corona”. Estos tributos, básicamente, consistían en auténticas capitaciones, en virtud de las cuales se cobraba una suma fija por cada indio que habitaba una comunidad, sobre la base de un padrón confeccionado por el funcionario encargado de la recaudación²⁴.

En este orden de ideas, cabe enunciar también los impuestos que se cobraban a las **pulperías**, las **averías de armada**, los **préstamos patrióticos**, así como los **impuestos a la venta de cargos públicos**.

Los impuestos a las pulperías solían consistir en una suma fija, y funcionaban de modo similar a lo que, años más tarde, dio en llamarse “patentes”; se cobraban

23 Ver Reig (1975:111).

24 Para profundizar sobre este punto, ver Romero, Emilio (2006), página 208 y siguientes.

por el hecho del ejercicio de la actividad lucrativa consistente en tener un negocio de venta de bebidas²⁵.

El tributo llamado de averías de armada se cobraba a la producción de mercaderías y extracción de minerales (v.gr., plata), y estaba destinada a sostener la armada del puerto de Callao para garantizar la seguridad del tráfico marítimo de bienes, que usualmente resultaban asediados por la piratería. Usualmente recibía la forma de una sobrealícuota a los derechos aduaneros.

Los préstamos patrióticos constituyen un tipo de empréstito forzoso. Básicamente, se exigía que se entregara determinada cantidad de bienes al Estado, el que se comprometía luego a devolverlos, conforme determinadas pautas fijadas *ad hoc*. La denominación utilizada "préstamos patrióticos" obedecía a las razones que se invocaban para tomar la medida. Cabe destacar aquí que, si bien los empréstitos forzosos son una especie de operación de crédito público -dado que la entrega de bienes al Estado no es definitiva, como en los impuestos, sino que tiene como contrapartida la generación de un crédito en cabeza del titular de los bienes-, ello no obsta a que se les atribuya también naturaleza tributaria, de ahí su mención en este trabajo. Si bien la doctrina, tanto nacional como extranjera, ha debatido largamente al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se inclinó por la tesis que considera a los empréstitos forzosos una especie de tributo (cf. Fallos: 318:676), por lo menos en relación al régimen de "ahorro obligatorio" instaurado por la ley 23.256.

En cuanto al impuesto a la venta de cargos públicos u oficios, cabe destacar que eran de escasa incidencia en la recaudación. Concretamente, el gobierno remataba ciertas oficinas públicas que serían adjudicadas al mejor postor. Entre los oficios susceptibles de ser adquiridos por este medio puede mencionarse a los cargos de alguacil mayor, depositarios generales, así como también las diversas clases de escribanos que existían en aquel entonces. Una vez adjudicados, estos podían ser transmitidos *mortis causa* a los herederos del titular, o también *inter vivos*, a terceras personas. En este último caso, que requería la aprobación de la persona del comprador por parte de la Casa de Contratación, en la primera venta del cargo debía pagarse un impuesto equivalente a la mitad del precio de venta. El gravamen se aplicaba también a las ventas sucesivas, aunque su porcentaje disminuía sucesivamente.

También existían en aquel entonces **impuestos a la producción de ciertos bienes**. En este orden de ideas, la doctrina a veces identifica como alcanzada por este impuesto a la producción de tabacos, naipes, sal, azogue (mercurio), vino, aguardiente y yerba. En verdad, eran todos bienes cuya producción estaba monopolizada por el rey; estaban "estancados" y solo la administración pública podía producir y comercializar estas mercancías, por lo que, en rigor, clasificar a esta fuente de recursos públicos como un tributo no está exento de reparos. No obstante, cabe hacer

una salvedad en todos aquellos casos en los que el Estado otorgaba permisos para producir los bienes estancados a sujetos particulares, quienes debían contribuir con una parte del valor de los bienes producidos. Tal podía ser el caso, por ejemplo, de los naipes, conforme expresamente dispuso la Ley XV del Título XXIII del Libro VIII de la Recopilación de las Leyes de los Reinos de Indias²⁶. En estos casos, la obligación de pago al Fisco se devengaba a partir de un supuesto de hecho asimilable al de los impuestos. De todas maneras, fueran o no impuestos, dadas las actividades productivas involucradas, es incuestionable que estos institutos constituyen antecedentes de lo que hoy conocemos como impuestos internos (actualmente vigentes), que gravan el expendio de tabacos; bebidas alcohólicas; cervezas; bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados; servicios de telefonía celular y satelital; champañas; objetos suntuarios y vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves (cf. ley 24.674).

A su turno, otra fuente de ingresos públicos utilizada en aquel entonces que, aunque con matices, sigue vigente actualmente, era la **venta de papel sellado**. El papel sellado consistía en hojas con el sello del rey que debían usarse en todo asunto público o privado, que se instrumentara, so pena de invalidez. Del mismo modo que apuntamos en el párrafo anterior, algunos autores se refieren a este ingreso como "impuesto de sellos", como si se tratara, lisa y llanamente, del tributo que, con ese nombre, se recauda hasta la actualidad. No obstante, cabe trazar una distinción; a diferencia de lo que ocurre hoy, donde el impuesto consiste en el pago de una suma de dinero por el hecho de instrumentarse actos onerosos en instrumentos que son propiedad de las partes, en aquel entonces el ingreso público provenía de la venta del papel sellado, que constituía el único instrumento hábil, cuyo estanco conservaba el rey. De hecho, la regulación de este instituto se encuentra en la Ley XVIII, del Título XXIII "de los estancos", del Libro VIII de la Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias. De todas formas, independientemente de si esta distinción obsta a considerar a la venta de papel sellado como un tributo, al igual que expusimos en el párrafo anterior, consideramos relevante su mención en el presente trabajo toda vez que, incuestionablemente, esta legislación sirve de antecedente al impuesto de sellos que rige actualmente en la República Argentina.

Finalmente, en lo que respecta a los tributos no vinculados con el tráfico aduanero, cabe mencionar también a los **diezmos** que cobraba la corona a quienes otorgaba la concesión de una mina. En un principio el derecho que debían abonar los concesionarios no era el diezmo, sino el quinto, pero, a partir del siglo XVII, cuando aumentaron los costos y las minas ya no producían como en los comienzos, la contribución se redujo a la mitad, transformándose en el diezmo. Cabe aquí también llamar la atención en cuanto a lo controvertido que puede resultar asignar carácter

²⁵ Se llamaba "pulperías" a las tiendas de licores. Según algunos autores, ello tuvo su origen en la adaptación del nombre mejicano "pulquerías", en las que se vendía el pulque, tradicional bebida alcohólica mejicana -cf. Romero, Emilio (2006)-.

²⁶ Dicha ley disponía que "y nuestros virreyes y gobernadores procuren hallar personas abonadas que en cada provincia ó parte de ella, donde mejor les pareciere, con fianzas bastantes, y pagando este derecho de la tercia parte ó mas como fuere posible a mayor beneficio de nuestra real hacienda, se encarguen del estanco y provisión de naipes, y de vender y distribuir, poniendo tasa en el precio [...]"

tributario a esta obligación. No obstante, el diezmo era muy similar a lo que hoy conocemos como regalías, respecto de las cuales, en Fallos: 330:5144, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, resolvió que las regalías no constituyen un tributo. De cualquier manera, atento que su condición sigue siendo controvertida, consideramos pertinente su enunciación en este trabajo.

Corresponde ahora la consideración del grupo de tributos vinculados con el comercio entre la metrópoli y las colonias. En este orden de ideas, debemos mencionar en primer término el tributo denominado **amojarifazgo**. Este tributo –de origen musulmán, al igual que la alcabala– consistía en un derecho aduanero como los que todavía tenemos en la actualidad, que se pagaba por el ingreso o egreso de mercaderías a un territorio determinado. Su nombre se tomó del vocablo árabe “almojarife”, con el que se denomina al oficial real, encargado de recaudar y atesorar las rentas y derechos del rey.

La incidencia atribuible a estos tributos en la recaudación general de las colonias era abrumadora. Ello obedecía, principalmente, al hecho de que era el tributo de más fácil fiscalización y, por ende, en él reposaban en mayor medida las aspiraciones recaudatorias. Las mayores facilidades en términos de fiscalización provenían, por una parte, del hecho de que los derechos de tránsito, en general, son más fáciles de detectar por el hecho de que las vías de comunicación suelen ser limitadas –v.gr., carreteras, pasos, puentes, puertos, etcétera–, lo que permite a la autoridad fiscal saber dónde observar a efectos de controlar el pago en tiempo y forma de los derechos devengados. Pero en el caso de las colonias americanas del Reino de España, deben considerarse también dos factores adicionales. Por una parte, el monopolio comercial establecido a favor de la metrópoli, cuyo cumplimiento era celosamente controlado por la Casa de Contratación, con asiento en Sevilla, creada en 1503, en el marco del Consejo de Indias –autoridad del Reino de España a cargo de los asuntos relativos a sus colonias–. De esta forma, en virtud del mencionado monopolio comercial, no solo las autoridades recaudadoras conocían las vías a través de las cuales se podían realizar operaciones de comercio exterior (puertos con capacidad para albergar naves que pudieran cruzar el océano), sino que, además, los comerciantes que utilizaban dichas vías era únicamente súbditos de la corona española. Naturalmente, esta circunstancia también coadyuvaba a una más fácil fiscalización de las operaciones de comercio exterior de las colonias –cuando menos, en la medida en que en el comercio no se practicara el contrabando–.

Por la otra parte, el último de los factores que hacía de los tributos aduaneros los de más fácil fiscalización por parte de las autoridades recaudadoras, era el hecho de que, durante muchos años, los únicos puertos a través de los cuales se podían realizar operaciones comerciales con la metrópoli eran aquellos ubicados en la región geográfica que hoy ocupa la República de Panamá, a ambos lados del istmo que allí se ubica y por donde, desde el año 1914, cruza el Canal de Panamá –una de las rutas comerciales más importantes del planeta–. En este contexto, una vez por año se equipaban dos flotas en Sevilla (único puerto español habilitado a comerciar con las colonias americanas). Una flota, denominada “Nueva España”, tenía como destino a la Ciudad de Veracruz, en el actual territorio de México, y la otra, denominada

“Tierra Firme”, tenía como destino la Ciudad de Portobelo, en el actual territorio de Panamá. Llegada la flota a Portobelo, los productos eran transportados por tierra hasta la Ciudad de Panamá (en la costa del océano Pacífico), y allí se embarcaban con destino hacia el Callao, donde se separaban los destinados a Chile de los destinados al Alto Perú, que eran transportados a lomo de mula o carretas hasta Potosí. Los comerciantes del Río de la Plata no tenían más alternativa que ir a obtener sus productos a Potosí, lo que da cuenta del largo y difícil camino que debía transitar un producto importado para llegar al Río de la Plata.

Naturalmente, no era sencillo fiscalizar que los colonos, esparcidos a la largo de tan vasto territorio, cumplieran con tamañas restricciones en materia comercial, máxime cuando otras potencias –v.gr., Inglaterra–, también empujadas por la ideología mercantilista, bregaban por introducir sus productos en la mayor cantidad de plazas comerciales posibles. En dicho contexto, la región del Río de la Plata se mostró siempre permeable al contrabando. Frente a ello, y para evitar que las mercaderías así ingresadas fueran luego vendidas en el interior del virreinato no habiendo pagado los aranceles correspondientes, en 1622 se creó la Aduana Seca de Córdoba, apostada sobre el camino real, que unía Buenos Aires con el noroeste del actual territorio argentino y con Perú. El impuesto a pagar era excesivo, alcanzando el 50% de los efectos introducidos desde Buenos Aires.

En rigor, el hecho de que el almojarifazgo tuviera la mayor incidencia en la recaudación se explica también a partir de que no había considerables riquezas que gravar en cabeza de los colonos mediante otros tributos no vinculados al comercio exterior. El comercio local era escaso, cuando menos, en términos relativos. Todas las circunstancias descriptas hasta aquí coadyuvaban al retraso económico de las colonias, a cuyo respecto resulta ilustrativo lo dicho por Terry en el sentido de que había una “prohibición absoluta de comercio entre colonia y colonia; y como América, con sus habitantes, era de España y para España, habíase prohibido la instalación y explotación de toda industria y cultivo que tuviese similar en la Península”, luego de lo cual continúa diciendo que “[s]emejante sistema forzosamente tenía que producir pobreza, atraso, despoblación, ignorancia, corrupción y predominio de las pequeñas pasiones que siempre germinan y prosperan en los pequeños centros de gente ociosa”²⁷.

De todas formas, el régimen fue morigerándose paulatinamente, en gran medida por el hecho de que las autoridades no podían evitar el creciente contrabando en los vastos territorios que conformaban las colonias. Así, la Real Cédula del 16 de Octubre de 1765 puso fin al régimen de puerto único, disponiendo que Cádiz, Sevilla, Alicante, Málaga, Cartagena, Barcelona, Santander, La Coruña y Gijón pudieran comerciar con los de La Habana, Santo Domingo, Puerto Rico, Margarita y Trinidad. A su turno, trece años más tarde, el Rey Carlos III promulgó en 1778 el “Reglamento para el Comercio Libre de España e Indias” por el que se estableció

27 Terry, 1918:393 y ss.

que trece puertos españoles, además de los de Mallorca y Canarias, podrían comercializar en adelante con América (art. 4), y que veinticuatro puertos americanos, entre ellos Buenos Aires, podrían comercializar con los de la Península (art. 5). Así, si bien se mantenía el régimen de monopolio comercial, se había ampliado sensiblemente la cantidad de puertos a partir de los cuales se podían hacer intercambios con la metrópoli.

Finalmente, en lo que al Virreinato del Río de la Plata respecta, el monopolio comercial español tuvo su fin luego de las invasiones inglesas, ocurridas a principios del siglo XIX. Paradójicamente, aun cuando los ingleses fueron derrotados en las armas, consiguieron lo que por las armas habían venido a buscar: la introducción de sus productos industrializados en el Río de la Plata. En efecto, aún fracasadas las invasiones, en 1809 el virrey Cisneros no logró contener los reclamos domésticos que se venían suscitando a favor de la libertad comercial, y decretó el libre comercio con los buques ingleses que, en rigor, ya se encontraban en las proximidades del Río de la Plata, habiendo zarpado en el entendimiento que, cuando llegaran a destino, el Río de la Plata ya sería una colonia inglesa. Si bien no se trató del primer antecedente el que se había autorizado a una colonia española a comerciar con otras colonias o países extranjeros, sí se trató del primer caso en el que la autorización incluía a Gran Bretaña entre los países pasibles de comerciar con una colonia española.

En buena medida, la presión de los colonos para que se liberara el comercio obedecía al hecho de que, desde la derrota sufrida por la escuadra española a manos de los ingleses en la famosa batalla de Trafalgar, había descendido drásticamente el nivel de comercio con la metrópoli y, por ende, había aumentado el stock de productos en el Río de la Plata que, naturalmente, sus propietarios deseaban vender. Ello se evidencia también en la impresionante baja que registró la renta aduanera que, en el trienio 1807-1809 alcanzó un promedio de \$ 284.134, cuando entre 1801 y 1805, el promedio era de \$ 485.108. Por otra parte, considerando la rebelión que había en curso en el Alto Perú, el virrey Cisneros temía perder el "situado", término con el que se denominaba a las remesas que periódicamente se hacían desde el Alto Perú para mantener la administración del Virreinato del Río de la Plata, constituyendo aproximadamente el 84% de la masa común de recursos públicos²⁸.

28 Citando a Alberdi, Terry (1918:361) se refería a esta situación del siguiente modo: "con el estado de postulación de la marina española, cesó el comercio del Río de la Plata que se reducía en ese tiempo al de su metrópoli, y la renta de Aduana disminuyó para el erario. Escasaron los socorros del virreinato del Perú, y el Gobierno colonial de las provincias argentinas se encontró sin recursos para pagar el servicio civil y militar de la Administración. Los pantanos de las calles de Buenos Aires se cegaban con el trigo inservible por la falta de extracción. Un par de botas o botines de hombre costaban 20 pesos fuertes. No había más buques en los puertos del país que los buques ingleses, que descargaban sin aduana, es decir, por contrabando, perdiendo el Estado los derechos o rentas, de que tanto necesitaba. Los hacendados de las campañas de Buenos Aires y Montevideo solicitaron del virrey la libertad de comercio con Inglaterra, para extraer sus frutos, que parecían estagnados; y aunque los comerciantes de Buenos Aires resistieron enérgicamente esa libertad, calificándola de calamitosa, el virrey otorgó la libertad de comercio como medida fiscal o rentística; y en efecto, la libertad produjo rentas públicas, que, más que la victoria obte-

Así concluían aproximadamente 320 años de sometimiento comercial de las colonias americanas al Reino de España. No obstante, como veremos a continuación, la incidencia predominante de los tributos aduaneros permanecería por aproximadamente 130 años más.

2. De la Revolución de Mayo a la organización constitucional argentina (1810-1866): el proceso de organización nacional en torno a la aduana de Buenos Aires

A raíz de los sucesos que se desarrollaban en el continente europeo a comienzos del siglo XIX y, en particular, a partir de las Abdicaciones de Bayona (1808) –que instalaron a José de Bonaparte en el trono español, y terminaron por dejar a Fernando VII privado de su libertad en Francia–, en las colonias españolas se gestaron diversos movimientos revolucionarios. En muchos casos, por lo menos en la apariencia, no se trataba más que de una declaración de rompimiento con las nuevas autoridades, y una ratificación de lealtad hacia la dinastía Borbón. No obstante, sabido es que, reinstalada la dinastía Borbón en el trono (1814), la situación en las colonias no se revirtió, y los gobiernos que se había organizado durante un lapso relativamente breve no aceptaron someterse nuevamente a la autoridad de la metrópoli.

Los tributos, como parte esencial de los recursos que nutrían la caja de Buenos Aires, no escaparon a los efectos de todos estos sucesos, y tuvieron un papel esencial que cumplir. Conforme lo expone Halperín Donghi: "ese centro de poder que la Revolución crea debe luchar por su supervivencia desde el día en que surge, y ello afecta de modo múltiple tanto su organización como [sic] sus bases de sustentación. El virreinato deja de estar integrado en una estructura más vasta; rodeado de hostilidad efectiva o potencial, debe cerrar las mallas –hasta ahora pasablemente laxas– de la propia. Mientras la Real Caja de Buenos Aires deja de formar parte de un organismo financiero que se extiende sobre tres continentes para transformarse en el tesoro de un nuevo país, que nace en guerra, esa guerra se aleja del centro porteño: va a librarse en la Banda Oriental, en el norte y el Alto Perú, en Cuyo y Chile... La indefinición del área de la que se trataba de trazar la historia financiera, consecuencia inevitable de la inserción de la Caja porteña de ese contexto demasiado vasto en el cual se insertaba (la solución opuesta hubiese requerido en efecto una exploración de ese gigantesco sistema financiero), ahora el desempeño de la Caja sólo se hace inteligible en el marco ofrecido por las fronteras –cambiantes junto con la fortuna bélica, pero siempre precisas– de esa tierra en armas que Buenos Aires encabeza desde 1810"²⁹.

nida poco antes contra las armas inglesas, dieron al pueblo argentino la conciencia de sus medios para sacudir el poder español, y hacer vida de nación independiente".

29 Halperín Donghi (2005:87).

En este orden de ideas, en primer lugar, cabe destacar que en el acta del cabildo abierto del 25 de mayo de 1810 se dispuso que “[l]a junta publicará todos los días primeros del mes un estado en que se dé razón de la administración de la real hacienda, y no podrá imponer contribuciones ni gravámenes al pueblo o sus vecinos, sin previa consulta y conformidad de este excelentísimo Cabildo”. Nótese la relevancia dada a la cuestión tributaria y, más concretamente, al principio de reserva de ley. Tan sensible resulta la cuestión tributaria a la organización de cualquier cuerpo social que en la primera declaración del primer gobierno patrio de la historia argentina se manifestó el compromiso de resguardar el principio de reserva de ley en materia tributaria (*no taxation without representation*).

A su turno, la caja de Buenos Aires sufrió un duro revés a partir del surgimiento del movimiento revolucionario en el Alto Perú. Tal como había temido el virrey Cisneros al decretar la libertad de comercio, la caja de Buenos Aires ya no recibiría las remesas que hasta entonces se le remitían en concepto de “situado”. Entre el Alto Perú y la región del Río de la Plata no se había desarrollado un sentimiento de pertenencia o cohesión que pudiera permitir la continuidad de dichas remesas. Muy por el contrario, en el Alto Perú siempre se percibió su pertenencia al virreinato como una pesada carga, por lo que la única causa de dichas remesas era la voluntad del rey, que consideraba relevante el mantenimiento del Virreinato del Río de la Plata para frenar el avance portugués. Depuesto el rey, las mentadas remesas ya no tenían razón de ser que las respaldara, por lo que dejaron de efectuarse de inmediato. Conforme hemos expuesto *supra*, dichas remesas constituían aproximadamente el 84% de la masa común de recursos de la caja de Buenos Aires, por lo que su interrupción debía llevar, indefectiblemente, a un grueso desequilibrio en las finanzas públicas locales. Así sucedió, y la segunda década del siglo XIX encontraría a la caja de Buenos Aires con un déficit que se volvería crónico.

Frente a ello, se planteó la necesidad de obtener nuevos recursos y, entre otras medidas, se planteó la necesidad de realizar una reforma tributaria. En dicho orden de ideas se estableció una **contribución directa** sobre las fincas, el comercio y las artesanías que, entre 1812 y 1817, produjo aproximadamente el 10% de los ingresos tributarios, resultado que no colmó las expectativas que se habían generado en torno a esta medida. Para ilustrar el alcance del hecho imponible de este tributo, puede citarse la ley del 4 de octubre de 1822 que disponía que “los comerciantes y mercaderes pagarán por su capital en giro, a razón de ocho pesos al año por cada mil” (artículo 1); “los fabricantes pagarán por el capital empleado en sus establecimientos, seis por mil” (artículo 2); “los hacendados pagarán al año cuatro pesos por mil” (artículo 3); y que, “los labradores y los dueños de capitales empleados en cualquier objeto que no se exprese en los artículos anteriores, pagarán al año dos por mil” (artículo 4). Esta contribución constituye un antecedente de lo que hoy denominamos impuesto inmobiliario, de lo que luego dio en llamarse patentes al ejercicio de las actividades industriales o comerciales, así como de los posteriores impuestos a los capitales o activos empresariales.

A su turno, la merma en los ingresos también era parcialmente compensada con el aumento en la recaudación de los tributos aduaneros, fruto del aumento en

el intercambio comercial que se produjo al liberarse el comercio. Al igual que sucedía durante la época colonial, los derechos aduaneros eran los tributos que más incidían en la formación del erario público. Pero esto no era suficiente para enjugar el déficit creciente. En tales condiciones, se acudió con cierta regularidad a los denominados **empréstitos forzosos o patrióticos**, en virtud de los cuales se requería a determinada clase de personas, reveladoras de cierta capacidad contributiva, que prestaran al erario público una cantidad determinada de dinero, a cambio de títulos de deuda que, en muchos casos, podían ser utilizados a la par para cancelar derechos aduaneros, lo que les aportaba cierta liquidez³⁰.

A contramano de estas medidas tendientes a aumentar la recaudación tributaria, cabe mencionar que en 1812, en los albores de la Asamblea del Año XIII, se abolieron los **impuestos a los indígenas**, lo que fue producto de la ideología liberal de que se había imbuido el movimiento revolucionario, por lo menos en el Río de la Plata.

Ahora bien, más allá de esta breve reseña relativa a las consecuencias que, en materia tributaria, trajo la Revolución de Mayo, cabe prestar especial atención al papel que jugaron los derechos aduaneros cobrados por Buenos Aires en este período, con carácter previo a 1860. No resulta exagerado decir que fue en torno a la cuestión de los derechos aduaneros establecidos por Buenos Aires que giraron los acontecimientos posteriores: anarquía, guerras civiles, y estado generalizado de disolución. Nótese que el esfuerzo de Buenos Aires por tapar el “agujero” dejado por la interrupción de los situados del Perú, tal como expusimos más arriba, la llevó a apoyarse todavía más en la recaudación de los derechos aduaneros, que no compartiría con el resto de los territorios que integraran el virreinato. En tales condiciones, no hace falta describir el estado de las tesorerías de dichos territorios. Si bien nada impedía que establecieran también derechos aduaneros –de hecho lo hacían–, dicha medida tenía una capacidad recaudatoria que se limitaba a medida que el territorio se alejaba del puerto de Buenos Aires, por el mero hecho de que, no existiendo tráfico aéreo, y recalando todos los buques en dicho puerto, cuantos más territorios atravesaba un producto para llegar a destino final, más derechos aduaneros pagaba, y más se encarecía su precio. Al respecto dice Alberdi que “[e]l derecho que paga a las puertas del país una mercancía que entra del extranjero, es restituído por el consumidor, aunque resida en el último confín del territorio. Son los habitantes de Jujuy, v. g., de la Rioja y Catamarca los que pagan los derechos que cobra en la aduana de Buenos Aires el gobierno de esta provincia, por donde entran las mercaderías que consumen aquellas remotas localidades. [//] Si a la aduana de Buenos Aires, es decir, a la aduana exterior, agrega cada provincia interior la suya,

30 Cabe destacar que si bien los empréstitos forzosos son una especie de operación de crédito público, ello no obsta a que tengan también naturaleza tributaria, de ahí su mención en este trabajo. Si bien la doctrina, tanto nacional como extranjera, ha debatido largamente al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se inclinó por la tesis que considera a los empréstitos forzosos una especie de tributo (cf. Fallos: 318:676).

resulta repetida catorce veces la misma contribución; y puede suceder que el consumidor que habita las provincias más internadas del país, pague seis y siete veces un derecho de aduana por el mismo artículo que consume. [/] La existencia de una aduana interior o de provincia es el síntoma de un desquicio administrativo completo y absoluto. Haciendo de todo punto imposible el comercio, anonada al agente más poderoso de la población, de cultura y de libertad para estos países: la aduana interior es una arma de atraso y de barbarie³¹. Siendo esto así, y considerando que los consumidores, necesariamente enfrentan una restricción presupuestaria al tomar sus decisiones de consumo, parece indudable que el margen de imposición del que disponían los territorios del interior era inversamente proporcional a la cantidad de aduanas que había atravesado un producto determinado. Ello sumado al hecho de que el desarrollo económico de los territorios del interior era inferior al de Buenos Aires, permite tener una noción suficiente de los problemas que tenían las finanzas públicas del interior del país.

En virtud de ello, en 1826, durante la primera, y breve, experiencia de gobierno nacional para todo el país, se dictó la ley de nacionalización del impuesto aduanero, cuyo artículo 1 disponía que "todas las aduanas exteriores y oficinas de recaudación quedan bajo la inmediata y exclusiva Administración de la Presidencia de la República, y toda clase de impuestos sobre lo que se importe en el territorio de la Unión o lo que de él se exporte, es nacional". De haberse consolidado el gobierno nacional instituido en el aquel entonces, la nación se hubiera ahorrado casi 3 décadas de guerra civil y virtual anarquía. Lamentablemente, luego de que en el marco de la Guerra con el Brasil por la Banda Oriental se firmara lo que se dio en llamar "el tratado deshonroso", Rivadavia presentó su renuncia y el Gobierno Nacional fue disuelto, permaneciendo el control de la aduana en manos de las autoridades de Buenos Aires.

A partir de la caída de Rosas en la batalla de Caseros, en febrero de 1852, a manos de Urquiza, se gestó un nuevo capítulo por el control de los recursos de la aduana de Buenos Aires. Vencida la Provincia de Buenos Aires en el campo de batalla, los gobernadores se aprestaron a sentar las bases de la organización constitucional de lo que sería la Nación Argentina. En dicho orden de ideas, el día 31 de mayo de 1852, se celebró el Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos que, básicamente, convocaba a una asamblea constituyente y sentaba los primeros lineamientos del gobierno que se gestaba. Considerando la temática de este trabajo, entre los 19 artículos que tenía el tratado, se destacan dos lineamientos relativos a la cuestión aduanera. Por una parte, el artículo tercero dispuso la inmediata eliminación de los derechos de tránsito que prácticamente aniquilaban el comercio interior, tal como vimos *supra*. Concretamente, dicho artículo reza que "[e]stando previstos en el artículo 9 del Tratado referido [el pacto federal del 4 de enero de 1831], los arbitrios que deben mejorar la condición del comercio interior y recíproco de las diversas provincias argentinas; y habiéndose notado por una larga experiencia los funestos efectos que

produce el sistema restrictivo seguido en alguna de ellas, queda establecido: que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los penados de toda especie que pasen por el territorio de una Provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten: y que ningún otro derecho podrá imponerse en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio". Debe destacarse que esta disposición constituye el antecedente directo de lo que, hasta el día de hoy, conforman los artículos 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional, en cuanto vedan los derechos de tránsito, garantizan la libertad de circulación de los bienes nacionales o extranjeros en el territorio de la república, así como la libertad de navegación de sus ríos.

Por otra parte, se destaca el artículo 19 del Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos, conteniendo una de las disposiciones más delicadas y, en buena medida, la razón de la posterior secesión de Buenos Aires. Este artículo constituía la cláusula financiera del acuerdo; concretamente, dispuso que "[p]ara sufragar a los gastos que demanda la administración de los negocios nacionales declarados en este acuerdo, **las Provincias concurrirán proporcionalmente con el producto de sus Aduanas exteriores**, hasta la instalación de las autoridades constitucionales, a quienes exclusivamente competirá el establecimiento permanente de los impuestos nacionales".

Siendo Buenos Aires, por lejos, la provincia con más recursos producto de su aduana exterior, sería ella la que en mayor medida financiaría el nuevo gobierno, por lo menos, hasta el dictado de la Constitución Nacional. Ello, sumado al hecho de que no era un vecino de Buenos Aires quien había quedado al mando de la Confederación sino, precisamente, quien los había vencido en el campo de batalla, el general Justo José de Urquiza, llevó a los acontecimientos del 11 de septiembre de 1853 cuando, en la víspera de la asamblea constituyente, los elementos localistas porteños organizaron exitosamente un alzamiento armado, retomaron el control de la Ciudad (y de la provincia), y el 22 de septiembre siguiente, sancionaron una ley que disponía el cese del otorgamiento del manejo de las relaciones exteriores a Urquiza.

Por su parte, la disputa por las rentas aduaneras estuvo presente también en la convención constituyente, aun cuando no estaba en juego de modo inmediato la recaudación de la aduana de Buenos Aires. Al respecto, se recuerda el célebre debate que tuvo lugar en las sesiones del 22 y 23 de abril de 1853, en torno a si el artículo 4 de la Constitución Nacional debía conferir al Gobierno Nacional la competencia para establecer los derechos de exportación e importación o si, por el contrario, dicha facultad debía quedar reservada a los gobiernos provinciales. Por una parte, el diputado Leiva, por la Provincia de Santa Fe, se opuso enérgicamente a la entrega de las rentas aduaneras al Gobierno Nacional³². Por la otra parte, en oposición a Leiva,

31 Alberdi, Juan Bautista (1917:43).

32 Ello, sobre la base de dos argumentos. En primer lugar, sostenía que ello generaría la ruina económica de la provincia; en segundo lugar, en un argumento de dudoso mérito, sostenía que, conforme el texto del artículo 19 del Pacto de San Nicolás de los Arroyos, deberían ser las autoridades constitucionales las

se escucharon las voces de los diputados Gorostiaga (por la Provincia de Santiago del Estero) y Seguí (por la Provincia de Santa Fe, al igual que Leiva)³³. Finalmente, triunfó la segunda posición, y se acordó que no habría más aduanas exteriores que las nacionales, correspondiendo dicha renta a la Nación.

Desde la revolución del 11 de septiembre de 1853, la Provincia de Buenos Aires permanecería separada del resto de la Confederación Argentina, pero ello no sería tolerado pacíficamente por esta que, entre otras cosas, necesitaba de los recursos provenientes de su aduana³⁴. Así, la secesión de Buenos Aires se mantuvo hasta 1860 cuando, mediante el triunfo de los ejércitos de la Confederación en la batalla de Cepeda, se firmó el Pacto de San José de Flores, por el que la provincia se reincorporaba a la Confederación³⁵. En dicho contexto se reformó la Constitución Nacional, limitándose en su artículo 4, en razón del tiempo, la competencia de la Nación para establecer y recaudar derechos de exportación, hasta 1866. Si bien el

que establecieran los impuestos nacionales, y no la convención constituyente, encargada de crear dichas autoridades.

33 Gorostiaga, básicamente, enfatizó que era esencial al gobierno federal que estaban constituyendo, la provisión de todos los fondos necesarios para que funcionara correctamente, recurriendo a tales efectos a argumentos similares a los utilizados en los Estados Unidos, en oportunidad de debatirse la Constitución de aquel país –cf. *El Federalista* n° 30–. Por otra parte, el diputado Seguí, en base a información periodística –es alarmante con la escasa información que contaban para tomar decisiones de tanta importancia– sostuvo que las rentas aduaneras de la provincia constituían solo la mitad de la recaudación, y que dicha mitad ya no sería necesaria, dado que, muchas funciones que entonces estaban a cargo del gobierno provincial, se delegarían al Gobierno Nacional (v.gr., culto, defensa y administración aduanera).

34 Nótese que dicha aduana siguió siendo la fuente de recursos por excelencia, aun con la apertura a la libre navegación de los ríos interiores, e incluso con medidas como la imposición de derechos diferenciales que se cobrarían a los buques que hubieran recalado previamente en el puerto de Buenos Aires. Efectivamente, por ley de fecha 19 de julio de 1856, el gobierno de la Confederación dispuso que los buques que llegaran a sus puertos provenientes del puerto de Buenos Aires pagaran el doble de derechos que aquellos otros buques que llegaran sin haberse detenido en dicha provincia. La medida fue un absoluto fracaso. A este respecto, Terry (1918:364) recuerda las palabras del señor Pelliza, quien en su *Historia Argentina*, decía que “segregada la provincia de Buenos Aires, no obstante la libre navegación de los ríos pactada con las principales potencias comerciales, el intercambio no podía improvisarse. La aduana del Rosario fue la destinada desde los primeros momentos para abrir las relaciones mercantiles con las plazas europeas; pero allá todo faltaba para un tráfico en grande escala: capitales para la compra de valiosos cargamentos, y frutos del país para el retorno de los buques, que sin ese aliciente tendrían que volverse en lastre. No siendo posible abrir de improviso un tráfico que carecía de elementos por parte de la Confederación, el comercio continuó como en lo antiguo, llegando los buques de ultramar al puerto de Buenos Aires, donde descargaban las mercaderías, para seguir estas, después de pagar los derechos de aduana, en buques de cabotaje hasta los puertos confederados, donde volvían a pagar nuevo derecho de importación. El comercio así estacionado carecía de estímulos, y con pesar veía el Gobierno de la Confederación que las rentas presupuestadas para atender a los gastos nacionales serían ilusorias si no se buscaba el medio de atraer el comercio directo sin escala en Buenos Aires”.

35 En lo que al mencionado Pacto de San José de Flores respecta, cabe destacar que en virtud de la reserva del artículo 121 de la Constitución Nacional, los alcances del artículo 7 del pacto –en cuanto dispone que los establecimientos públicos de la provincia serán gobernados y legislados por la autoridad de la provincia– todavía suscitan discusiones de contenido tributario. Por ejemplo, con fecha 11 de diciembre de 2007 –in re “Banco de la Provincia de Buenos Aires c. Dirección General Impositiva”–, la CSJN resolvió que, en virtud de lo dispuesto en dicho artículo 7, el Banco de la Provincia de Buenos Aires no puede ser considerado contribuyente de derecho en el impuesto al valor agregado.

texto del entonces artículo 4 de la Constitución Nacional podía dar lugar a interpretar que la limitación regía también para los derechos de importación, lo concreto es que la reforma fue fruto de una iniciativa del convencional Elizalde, quien puso en duda el carácter nacional de los derechos de exportación, sobre la base de que con ellos se gravaba el producto de cada provincia. Ese mismo año, jurada la Constitución Nacional por la Provincia de Buenos Aires, nuevas desavenencias se desataron entre Mitre, Urquiza, y el presidente Derqui –previo asesinato del Gobernador de la Provincia de San Juan, José Virasoro (del Partido Federal), intervención federal de la provincia, y asesinato del gobernador reemplazante, Dr. Aberastain (partidario de Mitre), a manos del Ejército Nacional–, y el triunfo de la Provincia de Buenos Aires en la batalla de Pavón colocó a Mitre en la Presidencia de la Nación. Este asumió el cargo y, en el contexto de la Guerra con el Paraguay (hacia 1866), pesaban sobre la Nación duros compromisos y necesidades financieras, fruto de lo cual se puso nuevamente en el centro de la escena la cuestión de los derechos de exportación, y se consideró la posibilidad de eliminar la restricción temporal introducida en el artículo 4 de la Constitución Nacional en 1860. Luego de un reñido debate parlamentario³⁶, triunfó la idea de convocar a la convención a efectos de reformar el artículo 4. Dicha convención constituyente se reunió en Santa Fe en 1866. En su seno no solo se discutió si el Estado Nacional debía perder la facultad de establecer derechos de exportación, sino también si, perdida dicha facultad por la Nación, ella pasaba a las provincias o quedaba eliminada, transformándose en una suerte de garantía del pueblo contra los derechos de exportación. Naturalmente, Buenos Aires y Entre Ríos encabezaban el grupo que bregaba por el traspaso de la facultad a las provincias; finalmente, por 22 votos contra 19, se decidió suprimir la limitación temporal que se había introducido en 1860, permaneciendo desde entonces, hasta el día de la fecha, la competencia exclusiva del Gobierno Nacional para establecer derechos de exportación³⁷.

Así, delineados por los acontecimientos expuestos en este apartado, se definieron los límites de las atribuciones del Gobierno Nacional en torno al establecimiento de derechos aduaneros a partir de 1866. Nótese el rol central que jugó en la historia de la Nación Argentina la cuestión relativa a la competencia para establecer y recaudar tributos aduaneros. Ello nos da la pauta de cuánta razón asistía a Alberdi cuando decía que “el dinero es el nervio del progreso y del engrandecimiento, es el

36 El debate parlamentario en el que se consideró la conveniencia de reunir a la convención constituyente a efectos de quitar dicha limitación, tuvo dos protagonistas: por el lado de quienes bregaban por la supresión del límite de los cuatro años se hallaba el ministro Rawson; del lado de quienes se oponían a dicha medida, se encontraba el Dr. Marcelino Ugarte, ambos constitucionalistas.

37 De todas formas, ello no implica que hubiera perdido vigencia la disputa política en torno a los derechos de importación. Por el contrario, basta con revisar los acontecimientos en torno al denominado “conflicto con el campo” registrado durante los años 2008 y 2009, en el marco de los cuales, frente a la presión homogénea de muchos gobernadores de provincia, el Poder Ejecutivo Nacional promovió la coparticipación del 30% del producido de los derechos de exportación, aplicados a la soja (cf. decreto 206/2009).

alma de la paz y del orden, como es el agente soberano de la Guerra. Crear un gobierno nacional y no darle rentas, es crear un nombre, no un poder³⁸.

3. El gobierno de la Nación Argentina (1866-1929): la sanción de la ley de impuestos internos a nivel federal

Al igual que sucedió a lo largo de todos los años pretéritos, durante los años que siguieron a la consolidación de la República Argentina, finalizada ya la Guerra con el Paraguay, hasta 1890, la renta proveniente de las aduanas exteriores era la que más incidencia tenía en la recaudación, constituyendo el tributo por excelencia que recaudaba la Nación.

A nivel provincial continuaban rigiendo las contribuciones directas, las patentes que gravaban el ejercicio del comercio, industrias y profesiones, el impuesto de sellos y los impuestos a la producción específica de ciertos bienes; a nivel municipal, podían encontrarse los impuestos generales de alumbrado y limpieza, los de abasto, las patentes de rodados, los reñideros de gallos, y los derechos de pesas y medidas, entre otros.

A su turno, durante la primera presidencia de Julio Argentino Roca, de la Dirección General de Rentas Nacionales, que a partir de 1881 estuvo instalada y con personal asignado. Su primera tarea fue la administración de la contribución directa correspondiente a la Ciudad de Buenos Aires. Desde el punto de vista económico, aun cuando se habían dejado atrás décadas de guerra fratricida, y se aspiraba a períodos de progreso y crecimiento económico, la realidad mostró ser otra. Más allá del dictado de medidas claramente beneficiosas para la economía del país, como ser las relativas a la unificación monetaria en el país (1883), no supimos escapar a la crisis. Décadas de gasto continuo por fuera del presupuesto, déficit, y balanza comercial desfavorable, llevaron a una crisis económica y política, que generó las condiciones propicias para que se gestara lo que la historia dio en llamar "la Revolución del Parque". Luego de varios días de sangrienta lucha armada en las calles de Buenos Aires, el episodio terminó con la renuncia del presidente Juárez Celman, y la asunción como primer magistrado de Carlos Pellegrini.

En dicho contexto, una de las primeras necesidades del nuevo gobierno consistía en recomponer la delicada situación fiscal, para lo que se recurrió a modificaciones en materia tributaria, entre las que se destacó la creación a nivel nacional de un régimen de impuestos internos al consumo, que concurriría con los ya existentes en las provincias.

Ahora bien, para ello hubo que enfrentar una dura oposición. La batalla dialéctica a este respecto se libraría en el Congreso de la Nación, como había sucedido años antes con la cuestión relativa a los derechos de exportación, aunque, ahora,

sin necesidad de reunir la convención constituyente. En esta oportunidad, se gestó la primera parte de lo que podemos dar en llamar el célebre debate parlamentario en torno a la creación de los impuestos internos. Concretamente, en esta oportunidad, durante la presidencia de Carlos Pellegrini, fue responsabilidad de su ministro de Economía, el Dr. Vicente Fidel López, defender la sanción de los impuestos internos a nivel federal, frente a lo cual se levantaban muchas voces en oposición que, básicamente, sostenían que los impuestos internos eran indirectos y que, como tales, no podían ser establecidos por la Nación, por constituir una facultad privativa de las provincias. Llegaban a dicha conclusión a partir de una interpretación literal de los textos de los artículos 4 y 67, inciso 2º, de la Constitución Nacional, a partir de la cual sostenía que las "demás contribuciones" a que hace referencia el mentado artículo 4 no son otras que la enumerada en el artículo 67, inciso 2; o sea, que la Nación, más allá de los derechos aduaneros, en el campo tributario, solo podía establecer impuestos directos, por razones de emergencia, por tiempo limitado³⁹. El ministro López -aprovechando el hecho de que la situación de emergencia era incuestionable, y el hecho de que la distinción entre impuestos directos e indirectos siempre ha sido vidriosa- optó por defender la hipótesis según la cual los impuestos internos al consumo constituían, en verdad, impuestos directos, toda vez que recaían sobre los fabricantes -argumento que resultaba plausible, al menos a la luz de alguna definición del concepto-. En tales condiciones, se aprobó la creación del régimen nacional (Nº 2774⁴⁰), al sancionarse en 1891 la primera ley nacional de impuestos internos a los consumos específicos, que gravó los alcoholes, cervezas, fósforos y, sin demasiada armonía, se incluyó también en el campo de imposición a las utilidades de los bancos particulares y de las sociedades anónimas. Cabe destacar que la denominación de "impuestos internos"-errónea para muchos⁴¹- surgió por oposición a los tributos aduaneros (externos), conforme surge del mensaje que acompañaba el proyecto de ley, en cuanto afirmaba que "no había razón para eximir de una contribución a los artículos similares fabricados en el país". Y agregaba que, "estos constituyen una industria poderosa y floreciente que puede soportar perfectamente un gravamen módico como el que se proyecta".

La ley fue reglamentada el 30 de marzo siguiente y, en dicho marco, se creó la "Administración General de Impuestos Internos", que se encargaría de todo lo concerniente a la administración de estos impuestos. Por ley 2856 de noviembre del mismo año (1891)⁴² se agregaron los impuestos a los naipes y a los licores. Por ley 2924 del 8 de enero de 1893 se quitaron los licores del ámbito de la imposición.

38 Alberdi (1917:42).

39 Nótese que el texto del artículo 67, inciso 2º, de la Constitución Nacional, a diferencia de lo que ocurre con el actual 75, inciso 2º, no contenía la mención de los impuestos indirectos entre aquellos cuyo establecimiento estaba dentro de las facultades del Congreso Nacional.

40 *Anales de Legislación Argentina*, t. años 1889/919, pág. 217. *Antecedentes parlamentarios: Diario de Sesiones C. de Diputados*, año 1890, pág. 799, 812, 837, 855, 876, 895, 977 y 994; *Diario de Sesiones del Senado*, año 1890, período extraordinario, págs. 91 y 143.

41 Ver Amúcar, Adolfo Aldao (1972:48).

42 *Anales de Legislación Argentina*, t. años 1889/919, pág. 228.

De esta manera se dio comienzo a la diversificación, a nivel nacional, de la matriz tributaria que, hasta entonces, estaba casi exclusivamente apoyada en los derechos aduaneros. Si bien deberían pasar muchos años hasta que los derechos aduaneros perdieran preeminencia en materia recaudatoria, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que fue con el dictado de esta ley que comenzó a inclinarse la balanza a favor de otros tributos. A su turno, cabe destacar que esta diversificación es de suma importancia, sobre todo a efectos de rescatar el verdadero rol que, en la planificación de una economía, debe asignarse a la aduana.

Como consecuencia de la tesis utilizada por el ministro López, el impuesto debía ser establecido por tiempo determinado, por lo que se le dio un plazo de vigencia de 3 años. Ahora bien, cumplido el plazo en 1894, durante la presidencia de Roque Sáenz Peña, el Gobierno Nacional no estaba dispuesto a renunciar a su nueva fuente de recursos. En dicho orden de ideas, se envió al Congreso un nuevo proyecto de ley para prorrogar el régimen nacional de impuestos internos a los consumos específicos. Además, ampliaba el campo de la imposición, alcanzando también a los vinos. La defensa del proyecto estuvo a cargo, en esta oportunidad, del entonces ministro de Economía y luego catedrático de la Universidad de Buenos Aires, el Dr. José Terry, mientras que la oposición estuvo encarnada por el diputado por la Provincia de Corrientes, Manuel Mantilla. Al igual que había ocurrido con la sanción de la primera ley, Mantilla sostenía que se trataba de un impuesto indirecto, y se aferró a la idea según la cual el sistema financiero previsto en la Constitución Nacional no le otorgaba a la Nación las facultades para establecer dicha clase de tributo. A diferencia de lo esbozado en su momento por el Dr. Vicente Fidel López, el ministro Terry, lisa y llanamente, defendió la tesis según la cual la facultad para establecer impuestos internos era concurrente entre la Nación y las provincias, por lo que no había impedimento constitucional alguno para establecer el tributo en cuestión con el alcance pretendido⁴³. Dicha tesis se impuso finalmente y, el día 26 de enero se sancionó la ley 3057, que fue promulgada el 5 de enero de 1894⁴⁴.

Años más tarde, en el célebre precedente *Sociedad Anónima Simón Mataldi Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos*⁴⁵, la Corte Suprema de Justicia de la Nación adoptó expresamente la tesis según la cual tanto la Nación como las provincias tenían facultades (concurrentes) para

establecer impuestos indirectos al consumo⁴⁶. A su turno, con el establecimiento de los impuestos internos a nivel nacional, se da en la República Argentina el primer supuesto de doble imposición vertical (por concurrencia entre la Nación y las provincias). Veremos en un apartado subsiguiente cómo esto devino en el dictado de la que constituyó la primera ley convenio en materia de coordinación de potestades financieras, entre los distintos niveles de gobierno: la ley de unificación de impuestos internos.

De las muchas modificaciones que se aplicaron al régimen de impuestos internos con posterioridad, cabe resaltar la ley 3764 del 18 de enero de 1899⁴⁷, sancionada durante la segunda presidencia de Julio A. Roca, siendo su ministro de Hacienda el Dr. José María Rosa. Esta norma estableció reglas de procedimiento, definiciones, sanciones, recursos, regímenes de responsabilidad, cuestiones relativas al procedimiento judicial, cuestiones técnicas, y aspectos de la fiscalización, entre otras cosas. Muchas de tales disposiciones constituyen el antecedente directo del régimen de procedimiento tributario que luego se aprobara mediante la promulgación de la ley 11.683. Cabe mencionar también dentro de este período, la sanción de la ley 11.284 del 22 de noviembre de 1923⁴⁸, por la que se gravaron los consumos específicos medicinales y veterinarios, y los artículos de tocador en general.

A su turno, cabe destacar también que, por ley 11.287, sancionada el 29 de noviembre de 1923, el Gobierno Nacional, en su carácter de legislador local de los territorios nacionales y la Capital Federal, introdujo el impuesto a las herencias, que

⁴³ Sintéticamente expuestos los argumentos, el diputado Mantilla sostenía que el artículo 4 de la Constitución Nacional, al referirse a "contribuciones proporcionales a la población", no podía incluir a los impuestos indirectos que son proporcionales al consumo. A su turno, destacaba que la constitución de los Estados Unidos, a diferencia de la nuestra, había conferido competencia al gobierno federal para establecer impuestos y cisas. Por su parte, Terry, invocando la autoridad de Alberdi en la materia, explicaba que la proporcionalidad del artículo 4 no podía medirse en relación a la población, como pretendía Mantilla, toda vez que ello llevaría necesariamente a un impuesto de capitación.

⁴⁴ *Anales de Legislación Argentina*, t. años 1889/919, pág. 273. Los antecedentes parlamentarios pueden consultarse en *Diario de Sesiones C. de Diputados*, año 1893, t. II, pág. 242, 265, 281, 788 y 847; *Diario de Sesiones del Senado*, año 1893, pág. 854, 908 y 963.

⁴⁵ Fallos: 149/260, sentencia de fecha 18 de septiembre de 1927.

⁴⁶ Reza el fallo: "Que los antecedentes de doctrina y de jurisprudencia sobre la cuestión propuesta deciden que, en general, los tributos indirectos al consumo interno, o sea los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible, se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del art. 4º de la Constitución que dice: 'de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga al Congreso general', interpretándose por consideraciones de orden jurídico y fundamentos de carácter económico, que si bien dicha cláusula no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo (Fallos: 121/264), los que tienen ya, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se han seguido como renta fiscal el constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera. // Que la facultad constitucional de la Nación relativa a estos impuestos, sea cual fuere la amplitud que se le asigne, no tiene sin embargo, los caracteres de exclusividad con que se le han acordado otros, tales como los referentes a la organización tributaria aduanera, derechos de importación y de exportación, renta de Correos, etc., con relación a los cuales existe la delegación expresa de poderes que no comprende al gravamen de los consumos internos, debiendo deducirse, en consecuencia, que las provincias conservan al respecto virtuales facultades impositivas y pueden ejercitarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la ley fundamental".

⁴⁷ *Anales de Legislación Argentina*, t. años 1889/919, pág. 462. Los antecedentes parlamentarios pueden encontrarse en el *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, año 1899, t. II, 239, 307, 936 y 941; así como en el *Diario de Sesiones del Senado*, año 1898, pág. 650.

⁴⁸ *Anales de legislación Argentina*, t. años 1920/40, pág. 128.

gravaba "[t]odo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registros que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes, muebles o inmuebles, créditos, valores etc., etc., existentes en la Capital Federal o Territorios Nacionales, estará sujeto desde la promulgación de esta ley y cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante en caso de transmisión por fallecimiento, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación". Este tributo resultaba análogo al establecido, con anterioridad, por las provincias.

Finalmente, en lo que a este período respecta, resta destacar que, motivado en parte por la significativa merma en el volumen de comercio exterior producida por la Primera Guerra Mundial, pero también invocando razones de equidad y justicia tributaria, durante su primera presidencia, Hipólito Yrigoyen impulsó el primer proyecto nacional para establecer un impuesto progresivo a la renta. Las mencionadas razones de equidad y justicia, pasaban por considerar que la contribución directa proporcional, en definitiva, no era equitativa, toda vez que, imbuidos por la teoría de la utilidad marginal decreciente, en esta época eran muchas las voces que consideraban que la tasa de un impuesto equitativo debía aumentar progresivamente, y no mantener una proporción constante, sin importar el monto de la base. Para aquel entonces, los impuestos a la renta se extendían por el mundo occidental como respuesta a la necesidad de encontrar recursos que impuso la Primera Guerra Mundial, y ya estaban arraigados tanto en Inglaterra –el país precursor–, Estados Unidos y Canadá. En este contexto, el 22 de agosto de 1917, Hipólito Yrigoyen presentó en el Congreso de la Nación el primer proyecto de impuesto a la renta, pero este no pudo sancionarse, principalmente, por oposición de los grupos conservadores, que resistían la idea de un impuesto progresivo.

Luego, en 1923, el presidente Alvear insistió con la reforma tributaria, esta vez con el apoyo del prestigioso catedrático de las Finanzas Públicas de la Universidad de París, Gastón Jèze, en el marco de una serie de conferencias a las que había sido invitado por el gobierno para intentar legitimar las reformas impulsadas. En dicho contexto, Jèze rescató la conveniencia del plan oficial, no solo por razones de equidad, sino también por el hecho de que permitiría independizar la recaudación de la renta de aduana, siempre expuesta a *shocks* externos como el sufrido en virtud de la Primera Guerra Mundial. Consideramos muy pertinentes las recomendaciones realizadas en aquel entonces, a este respecto. Nótese que la razón por la que la aduana fue durante tanto tiempo la fuente de ingresos públicos por excelencia radicó, básicamente, en el mero hecho de que fiscalizar derechos de tránsito es más sencillo que fiscalizar a cuánto ascienden los ingresos de cada uno de los contribuyentes que habitan el país. Se gravan con alcance general las mercaderías que pasan por la frontera, por el hecho de que son más fáciles de detectar. Ahora, si bien la eficiencia en la recaudación debe ser considerada a la hora de delinear un sistema tributario, no deja de ser también cierto que como dicho criterio no contempla razones de equidad, justicia, ni tampoco planificación económica, en la medida en que, para aquel entonces, ya existían herramientas de fiscalización que posibilitaban la imposición de las rentas –de hecho, el impuesto se había implementado

exitosamente ya en otros países– parece incuestionable que asistía razón a Jèze. A su turno, nótese la relevancia que tendría para la aduana, como instrumento de política económica, la obtención de una mayor independencia de las cuestiones relativas a la recaudación. La reforma propuesta permitiría que, finalmente, la política fiscal y la política económica convivieran, sin que la segunda repercutiera negativamente en la primera ni viceversa –como ocurriría, por ejemplo, con la liberación de aranceles para ciertos bienes de capital, o promoción de ciertas exportaciones–.

En este contexto, en 1923, la Cámara de Diputados dio media sanción a un proyecto de impuesto progresivo sobre rentas mobiliarias⁴⁹, aunque el proyecto fue rechazado en el Senado y, finalmente, no se aprobó. El *status quo* se mantuvo hasta que, en el marco del breve gobierno *de facto* del General José Félix Uriburu, se sancionó el impuesto a los réditos, a lo que nos referimos en lo que sigue.

4. La crisis de 1930: sanción del impuesto a los réditos, antecedente directo del impuesto a las ganancias

Lo que hasta entonces no habían podido ni la retórica ni los esfuerzos legislativos descriptos, pudo la Gran Depresión de 1929, que llevó a la economía argentina a una situación todavía más precaria. En ese contexto, el descontento popular, el ostracismo del presidente Yrigoyen, y el oportunismo de grupos opositores gestaron la tristemente célebre primera interrupción del régimen constitucional vigente desde 1860, encarnada en la persona del General José Félix Uriburu quien, el 6 de septiembre de 1930, condujo el golpe militar que derrocó al gobierno del presidente Yrigoyen, dando comienzo a la denominada "década infame". El general Uriburu ocupó la presidencia *de facto* solo hasta febrero de 1932, cuando entregó el cargo a la fórmula Justo-Roca, ganadora en elecciones que él había convocado. No obstante, la breve duración de su gobierno no fue impedimento para que impulsara exitosamente la instalación del tributo que tan esquivo le había sido a la dirigencia radical, durante los años previos, tal como relatamos en el apartado anterior.

Así, el día 19 de enero de 1932, el gobierno provisional crea mediante un decreto-ley⁵⁰ el impuesto a los réditos aunque, dada la proximidad del restablecimiento

49. Se excluyeron las rentas inmobiliarias en el entendimiento de que, a partir de ello, la resistencia del sector terrateniente sería menor, y la ley podría ser aprobada.

50. Los considerandos del decreto rezaban: "Las perspectivas para las finanzas de la Nación en 1932, son graves, pero si se procede con energía y rapidez, se puede afirmar que el país cuenta con recursos suficientes para evitar los dos males que se exhiben como remedio: la emisión y la moratoria en el pago de la deuda externa. Está en la tradición de nuestro país el haber cumplido con exactitud sus compromisos: norma tradicional que hay que conservar a toda costa, pues ella es el fundamento del crédito, y este, a su vez, el instrumento indispensable a un gran país para acelerar su marcha económica.

Nótese que no es solución decorosa para la República Argentina, dejar de pagar sus deudas rehusando un sacrificio impostergable que la Nación podrá y sabrá realizar.

del orden constitucional, su texto fue sometido a consideración del Congreso Nacional, el que, con modificaciones, lo aprobó como ley 11.586, el 17 de junio de 1932⁵¹. Dado el carácter de impuesto directo que tradicionalmente (aunque con disidencias) se ha asignado al impuesto a la renta, la ley le atribuyó la condición de "gravamen de emergencia nacional", con vigencia hasta el 31 de diciembre de 1934.

El impuesto recaía de modo cédular sobre cuatro categorías de rentas: renta inmobiliaria, renta financiera, renta comercial y/o industrial, y renta fruto del trabajo personal. Los propietarios rurales –salvo los propietarios de tierras valuadas en menos de 25.000 pesos, que estaban exentos– debían pagar una tasa del 4% sobre su renta pero, en caso de que no trabajaran la tierra directamente la tasa se elevaba al 6% –como un modo de desalentar el absentismo, fuertemente criticado en aquel entonces–. La renta del capital debía también pagar un gravamen del 6%, la derivada de actividades comerciales uno del 4 a 5% según el nivel de ingresos, y la derivada del trabajo personal pagaba la alícuota más baja, del 4%, aunque, para rentas inferiores a 24.000 pesos reconocía una serie de deducciones. A su turno, se receptó el principio de progresividad, pudiendo llegar la tasa adicional progresiva al 7%⁵². No obstante, a raíz de ciertas fallas que en los meses siguientes se adjudicaron al texto de la ley, el 30 de diciembre de 1932 se sancionó en su reemplazo la ley 11.682,

La emisión es un error terrible del que salimos después de muchos años de experiencia dolorosa. Si la emisión fuera el remedio de la crisis, no habría crisis duradera con un remedio tan a mano.

El mejoramiento de la economía mundial tiene que producirse inevitablemente. Importa que nuestro país llegue a esa hora con su prestigio íntegro, para que le sea inmediatamente útil. En previsión de ese momento es indispensable afrontar las dificultades con un plan financiero que incluya nuevas economías, creación y aumento de impuestos, reducción y consolidación de la parte más apremiante de la deuda flotante. Estas medidas son previas a cualquier plan de saneamiento de la moneda y el crédito.

Al gobierno provisional le toca dar término a sus tareas, resolver estos problemas que una larga acumulación de errores ha contribuido a acentuar. Tiene que hacerlo ineludiblemente. Cualquier indecisión, un mínimo retardo serían fatales, las cuentas atrasadas, los sueldos impagos, establecerían de hecho la moratoria y la emisión.

Las medidas de economía y los nuevos tributos vienen impuestos por las condiciones económicas del país y del exterior. Mientras fue posible pensar en un mejoramiento inmediato de los precios de nuestros productos, y en una reacción de los mercados financieros, era humano el empleo de suaves medios de imposición, dentro de una economía estricta; pero, ante las perspectivas mundiales, conviene abandonar toda ilusión y proceder rápidamente a tomar medidas que eviten a la República males irreparables.

51 A modo anecdótico, cabe destacar lo relatado por Raúl Prebisch, quien con 29 años de edad fue subsecretario de Hacienda durante la Presidencia de Uriburu, en el sentido de que fue él quien, contra las expectativas del ministro de Economía, Federico Pinedo, convenció al presidente José Evaristo Uriburu de la conveniencia de establecer el impuesto a los réditos, luego de lo cual preparó el proyecto que sirviera de base al dictado de la ley (Prebisch 1991: Tomo II, páginas 27 y 28).

52 Entre los esfuerzos por imponer el principio de progresividad, merece una mención especial la obra de A. C. Pigou, *Wealth and Welfare*, publicada en 1912, en el marco de la discusión relativa al impuesto a la renta en Gran Bretaña (citado por Sánchez Román, 2005). Pigou recurrió a la teoría, ya elaborada en economía, de la utilidad marginal decreciente, y afirmó que una pérdida de ingresos de los más pudientes no tendría por qué alterar la eficiencia de la economía, mientras que el aumento de la capacidad de consumo de los menos favorecidos podría aumentar la tasa de utilidad. Años más tarde, las ideas de John Maynard Keynes, respecto de la propensión marginal a consumir, tendrían puntos de contacto con la posición de Pigou.

de impuesto a los réditos, que abandonó el sistema cédular del régimen anterior, y adoptó un régimen de imposición de la renta total. Cabe destacar que en la misma sesión parlamentaria se aprobó también la Ley de Procedimiento Tributario, N° 11.683, que, con sucesivas modificaciones, sigue vigente en la actualidad.

Desde su primer año de aplicación, el impuesto a los réditos se convirtió en la tercera fuente impositiva de ingresos del tesoro público. Su participación fue creciendo a lo largo de los primeros diez años, hasta que en 1942 superó por primera vez a las aduanas y a los impuestos al consumo interno, convirtiéndose en la fuente más importante de recursos para el Estado. Así, luego de más de 80 años de constituido el gobierno federal, nuestro país comenzó a valerse de un sistema tributario que no reposara principalmente en los tributos aduaneros, lo cual, tal como ya hemos expuesto, denota un importante síntoma de evolución.

Con el correr de los años se fueron introduciendo modificaciones al régimen, entre las que cabe destacar las dispuestas por los decretos-leyes 18.229 y 14.338/46⁵³. Por el primero, se estableció un impuesto real sobre los réditos de las sociedades de capital, a partir de lo cual, los dividendos de las sociedades de capital estarían gravados íntegramente, indiferentemente de si provenían de actividades también gravadas en cabeza de la sociedad⁵⁴. Asimismo, fue este decreto el que introdujo la posibilidad de compensar quebrantos de un ejercicio con ganancias futuras, sistema que sigue vigente en el régimen actual. Por el segundo de los decretos, se creó lo que dio en llamarse "impuesto a las ganancias eventuales". Este tributo vino a corregir lo que se consideraba una iniquidad propia del régimen anterior, en cuanto no gravaban los incrementos fortuitos del patrimonio, las ganancias provenientes del juego, ni las ganancias de capital. Ello se consideraba particularmente injusto, toda vez que se gravaba a los trabajadores, pero no a especuladores, o sujetos que obtuvieran ganancias sin esfuerzo material alguno. Así, el impuesto a las ganancias eventuales vino, de modo residual, a gravar todas aquellas ganancias que estaban fuera del hecho imponible de la ley del impuesto a los réditos. Dicho régimen fue sustituido por el "impuesto sobre los beneficios eventuales", instituido por la ley 21.284⁵⁵, reformado por la ley 23.259⁵⁶, y finalmente derogado por la ley 23.760⁵⁷.

En cuanto a la ley 11.682, para concluir, debe destacarse que consolidó definitivamente el impuesto a la renta en la República Argentina y, aunque con modificaciones, rigió hasta 1973, cuando el impuesto a los réditos fue reemplazado por el Impuesto a las Ganancias actualmente vigente, en el marco de una reforma tributaria general.

53 Ambos ratificados por ley 12.965 (BO 16/4/1947), durante el primer gobierno de Juan Domingo Perón.

54 Hasta entonces, los dividendos solo estaban gravados en la proporción que también lo estuviera la actividad que los había generado, en cabeza de la sociedad.

55 BO 7/4/1976 - ADLA 1976 - B. 1053.

56 BO 11/10/1985 - ADLA 1985 - D. 3555.

57 BO 18/12/1989 - ADLA 1989 - D. 3736.

5. La sanción del impuesto a las transacciones y su posterior desarrollo hasta la sanción del impuesto al valor agregado

A su turno, fruto de la Gran Depresión, veremos que las reformas tributarias en la década del '30, orientadas a disminuir la dependencia fiscal de los derechos aduaneros, no se detuvieron en la sanción del impuesto a los réditos. Por el contrario, esta década también vio nacer al impuesto a las ventas, antecedente directo del impuesto al valor agregado, actualmente vigente, y con la mayor incidencia en la recaudación.

Por el decreto-ley de fecha 1 de octubre de 1931, durante el ya mencionado gobierno de *facto* del presidente Uriburu, se estableció a nivel nacional un impuesto a las transacciones, que incidía sobre "todas las ventas de mercaderías entre comerciantes o las efectuadas por comerciantes a particulares en todo el territorio de la Nación Argentina". Este era un impuesto sin antecedentes a nivel federal y, a nivel local solo reconocía como antecedente lejano a la ya mencionada alcabala, vigente en la época colonial. Reinstaladas las autoridades constitucionales, el 17 de junio de 1932, el Congreso de la Nación sancionó la ley 11.587 que no ratificó textualmente el mencionado decreto-ley, sino que amplió el objeto imponible del tributo, alcanzando entonces a "todas las transacciones comerciales, efectuadas o contabilizadas por comerciantes o entre comerciantes y particulares, dentro del territorio de la Nación Argentina"⁵⁸. A su turno, también se distinguía del anterior decreto-ley en cuanto expresamente permitía deducir de la base imponible el importe que se hubiera abonado en concepto de impuestos internos.

De todas formas, al igual que sucedió con la primera ley del impuesto a los réditos, fue breve la vigencia de la ley en cuestión, que rápidamente fue sustituida por otro régimen que buscó mejorar la técnica del tributo. Así, en enero de 1933 se sancionó la ley 11.680, que estableció como hecho imponible la venta o locación de mercaderías, de derechos, de inmuebles, y la prestación de servicios a título oneroso. A su turno, la vigencia de este régimen tampoco fue prolongada, siendo reemplazado con fecha 10 de enero de 1935, por la ley 12.143⁵⁹, que instituyó el denominado impuesto a las ventas.

A diferencia del impuesto a las transacciones, por el impuesto a las ventas se gravó la producción, únicamente, en aquellas etapas en las que se hubiera transformado o modificado la forma, consistencia o aplicación de la cosa vendida. De este modo, al reducirse las etapas a las que se aplica el impuesto, se reducía su efecto distorsivo, comúnmente denominado "cascada", en virtud del cual la carga tributaria que, en definitiva, se traslada al precio que abona el consumidor final del producto, es directamente proporcional a la cantidad de intermediarios que existieron entre el productor y el referido consumidor final. La existencia de dicho efecto crea

un fuerte incentivo hacia la integración vertical de los procesos de comercialización y productivos de modo artificial, lo que, regularmente, se considera una distorsión nociva de la conducta que, de otra forma, asumirían los agentes económicos.

En lo que a las tasas respecta, cabe destacar que fueron fijadas originalmente en el 1,25% para las operaciones de mercado interno, y 3% para las operaciones de comercio exterior.

En 1945, por decreto-ley 24.671/45, de fecha 10 de octubre, se amplió el hecho imponible, comprendiendo ahora no solo a las ventas, sino también a toda transferencia de dominio realizada a título oneroso. En 1948, por ley 13.249, se sancionó un aumento general de la tasa del impuesto, llevándola al 8%. Con el correr de los años, las alícuotas fueron objeto de sucesivas modificaciones, alcanzando el 20% en algunos casos (v.gr., decreto-ley 17.196/67). A su turno, hacia 1970, cabe destacar la reforma introducida por el decreto-ley 18.528, en virtud del cual se amplió el hecho imponible, incluyéndose, a partir de entonces, una serie de servicios en el ámbito del impuesto. Finalmente, en lo que a la evolución del impuesto respecta, cabe destacar también la reforma dispuesta por el decreto-ley 18.890, dictado el 29 de diciembre de 1970, que introdujo la técnica propia del impuesto al valor agregado: la determinación de la obligación tributaria, deduciendo el impuesto que se hubiera pagado en oportunidad de adquirir los insumos utilizados en la producción de la cosa vendida, o del servicio prestado. En esta misma dirección, por decreto-ley 19.413, de fecha 31 de diciembre de 1971, se eximió totalmente del impuesto a las exportaciones, utilizándose el sistema de reintegros todavía vigente.

Para entonces, ya eran varias las voces que se alzaban a favor de modificar integralmente el régimen, para transformarlo totalmente en un impuesto al valor agregado, tal como el actualmente vigente. En 1973, en el marco de la reforma tributaria que dio origen a la Ley del Impuesto a las Ganancias, las opiniones en tal sentido se materializaron en el dictado de la ley 20.631⁶⁰, que entró en vigencia el 1 de enero de 1975, sustituyendo el antiguo impuesto a las ventas por el impuesto al valor agregado, que rige hasta el día de hoy.

6. La sanción de los impuestos nacionales que gravan el patrimonio de las personas humanas y/o las personas jurídicas

En este punto, considerando que esta obra es introductoria a la especialidad tributaria, cabe hacer alguna distinción entre imposición a la renta y al patrimonio. En algún sentido, todo tributo grava el patrimonio. No obstante, en el sentido técnico de la expresión, los impuestos que gravan el patrimonio son solo aquellos cuyo hecho imponible está definido de modo que la obligación tributaria se devenga por

⁵⁸ El anterior hecho imponible solo alcanzaba a las ventas.

⁵⁹ Boletín Oficial 10/1/1935 - ADLA 1920 - 1940, 568.

⁶⁰ Boletín Oficial 31/12/1973 - ADLA 1974 - A, 99.

el mero hecho de ser titular de determinados bienes o derechos. En un impuesto que grava la renta, en cambio, la obligación tributaria solo se devenga en la medida en que tales bienes o derechos de titularidad del contribuyente generen réditos o rentas. Si bien en términos económicos, ambos tipos de impuestos pueden ser considerados equivalentes –es equivalente pagar un impuesto del 1% al capital, que al 10% de la renta si, en concreto, esta asciende al 10% del valor del bien–, en los hechos la indiferencia entre un tipo de impuesto y el otro desaparece rápidamente en aquellos escenarios donde un patrimonio no genera rentas, donde, mientras no debe pagarse impuesto a la renta, sí debe pagarse un impuesto al patrimonio.

En este orden de ideas, cabe destacar que –independientemente de las contribuciones directas, vigentes desde antes de sancionarse la Constitución Nacional–, el primer antecedente de impuesto sobre el patrimonio sancionado a nivel federal se remonta a la ley 14.060⁶¹, que creó el impuesto sustitutivo al gravamen a la transmisión gratuita de bienes. Esta ley gravó exclusivamente el patrimonio de las sociedades que, atento el régimen de anonimato accionario vigente y la posibilidad de transmitirse las acciones al portador, siempre servían de vehículo para eludir el pago de los impuestos locales a la transmisión gratuita de bienes; y mantuvo su vigencia hasta el 31 de diciembre de 1973.

En lo que al patrimonio de las personas físicas respecta, el primer antecedente a nivel nacional, aunque como autoridad local de la Capital Federal, lo encontramos en el artículo 10 de la ley 15.273, que otorgó a las personas físicas la alternativa de “abonar un impuesto anual, en sustitución del impuesto local a la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte, establecido por la ya mencionada ley 11.287”. Con posterioridad, en 1972, se sancionó la ley 20.046 que estableció el impuesto al patrimonio neto de las personas físicas, derogó el impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Capital Federal, e invitó a las restantes jurisdicciones a hacer lo propio a cambio de participar en la recaudación del tributo.

Tanto este tributo al patrimonio neto de las personas físicas como el sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes fueron derogados y reemplazados en 1973 por la ley 20.629, que creó el impuesto sobre capitales y patrimonios, con un título referido a las personas jurídicas, y otro a las personas físicas y las sucesiones. No obstante, frente a una serie de dificultades operativas y controversias que surgieron a su respecto, el título correspondiente a las personas físicas y sucesiones indivisas no entró en vigencia. Así, solo a partir de 1975 rigió el impuesto al patrimonio neto de las personas físicas, sancionado en 1976 por la ley 21.282. Dicha ley, a su turno, derogó con carácter retroactivo al 1º de enero de 1974, el impuesto a las herencias, que había sido restablecido a partir de dicha fecha (cf. ley 20.632)⁶². El 2 de abril de ese mismo año se sancionó la ley 21.287, que instauró el impuesto a los

capitales de las personas jurídicas, que debió regir hasta el 31 de diciembre de 1995, prórroga mediante (cf. ley 23.285), pero fue reemplazado por el impuesto a los activos, sancionado en 1989, por ley 23.760.

Los bienes afectados al proceso productivo ya estaban gravados por el mencionado impuesto sobre los activos de las personas jurídicas, aunque luego paulatinamente recortado hasta perder toda su vigencia a partir del 30 de junio de 1995 (cf. decretos 1684/93 y 1802/93), en línea con lo requerido por el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento que, entre otros compromisos, vedaba la aplicación de un impuesto sobre los activos empresarios. En su reemplazo, y con una matriz diferente, en 1998 se sancionó un tributo denominado “a la ganancia mínima presunta” (cf. ley 25.063) el cual gravaba los activos de las sociedades, empresas, establecimientos agropecuarios, etcétera, pero concedía la posibilidad de computar su pago a cuenta del impuesto a las ganancias determinado para el mismo período o los períodos subsiguientes. Se trataba de un tributo que tenía el objetivo de procurar recaudación al Estado Nacional en períodos de quebrantos empresarios, y que en definitiva operaba como un adelanto a cuenta del impuesto a las ganancias de futuros períodos. El impuesto fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Hermitage” (Fallos: 333:993) con un argumento que privó de utilidad recaudatoria al tributo en cualquier hipótesis. Finalmente fue derogado en 2017.

Enfocándonos nuevamente en los gravámenes sobre el patrimonio de personas físicas, con la llegada al gobierno del candidato del Partido Justicialista en 1989, se propició y obtuvo, a partir de 1990, la derogación del impuesto al patrimonio neto de las personas físicas, al que se le atribuían importantes problemas. No obstante, sin que el proyecto de ley hubiera sido remitido por el Poder Ejecutivo, para el período fiscal inmediato siguiente (1991) se reinstaló el impuesto, pero ahora denominado “a los bienes personales no afectados al proceso productivo” (cf. ley 23.966, artículos 16 y cs.) que, con modificaciones, sigue vigente al día de hoy.

7. Tributos excepcionales por tiempo limitado: el “Ahorro Obligatorio” y el “Aporte solidario y extraordinario para morigerar los efectos de la pandemia”

En el contexto de las regulares crisis económicas que registra nuestra historia, es habitual que el Gobierno Nacional adopte medidas de emergencia, muchas de las cuales resultan de corte tributario. En ese orden de ideas, se destacan dos supuestos verificados en el pasado relativamente reciente.

Por una parte, la ley 23.256 estableció un régimen de “ahorro obligatorio por los períodos anuales 1988 y 1989”, para lo cual se tomó como base la renta y el patrimonio registrados en períodos anteriores. El monto del “ahorro obligatorio” determinado de acuerdo con la ley debía ser dado en préstamo al Gobierno Nacional, asumiendo este la obligación de restituirlo en un plazo de 5 años, abonando una tasa

61 *Anales de Legislación Argentina*, 1951 - XI - A, 165.

62 La derogación, y su efecto retroactivo, es atribuida al entonces ministro de Economía, José Martínez de Hoz quien, según algunas versiones, habría recibido una herencia en el período involucrado en la derogación retroactiva.

de interés fija mensual del 3%, que resultó irrisoria en el marco del cuadro inflacionario entonces existente. En el precedente de Fallos: 318:676 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expresó en cuanto a la naturaleza tributaria del ahorro obligatorio y avaló su establecimiento como una de las contribuciones del artículo 4 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, en lo que funcionó como un tributo de emergencia, pagadero por única vez, de modo complementario sobre el impuesto sobre los bienes personales, con motivo de la pandemia del Covid-19, con fecha 18 de diciembre de 2020 entró en vigencia la ley 27.605, que estableció la obligación de pagar por una única vez un "Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia". Dicho tributo alcanzó a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior y las residentes en el exterior por la totalidad de sus bienes en el país, cuando excedieran los \$ 200.000.000 (doscientos millones de pesos, equivalentes aproximadamente a 2.300.000,00 dólares estadounidenses, considerando la cotización oficial vigente entonces), con alícuotas de entre el 2% y el 5,25% según el monto del patrimonio y su radicación. El efecto acumulado de este tributo y los restantes impuestos nacionales dieron lugar a numerosos planteos en los tribunales, en los que se invocó la confiscatoriedad del tributo, entre otras cuestiones, sin que al día de la fecha los procesos judiciales en cuestión hayan obtenido una decisión definitiva de parte de la Corte Suprema de Justicia.

8. De la ley de unificación de los impuestos internos, hasta el régimen de coparticipación de impuestos vigente

A su turno, fue también en la década de 1930 durante la cual se sancionó en la República Argentina el primer régimen de coordinación de potestades tributarias correspondientes a los distintos niveles de gobierno. Estos regímenes son especialmente relevantes en todos aquellos casos en los que dos o más autoridades concurren sobre un mismo territorio, con competencia para gravar un mismo hecho imponible o manifestación de riqueza. En otras palabras, estos regímenes son relevantes para morigerar o eliminar los efectos nocivos de la doble imposición. En la República Argentina, a partir de la sanción a nivel federal de la ley de impuestos internos –a la que ya nos hemos referido– se verificó este fenómeno de doble imposición, toda vez que tributos análogos se recaudaban, desde antes, por los gobiernos locales, produciéndose, en tales condiciones, una superposición de pretensiones fiscales sobre un mismo hecho. Para conjurar esta situación, en 1934 se sancionó la ley 12.139⁶³, conocida como Ley de Unificación de Impuestos Internos, que entró en vigencia a partir del 1º de enero de 1935.

Para que el sistema entrara en vigencia, las respectivas jurisdicciones tenían que adherir al régimen creado por la ley nacional, asumiendo obligaciones –no es-

tablecer gravámenes análogos– y adquiriendo, correlativamente, los derechos conferidos por el sistema –participación en el producido de los impuestos unificados–, conformándose así la primera "ley-convenio" de la historia legislativa argentina.

Como ya hemos visto *supra*, casi simultáneamente con la aprobación de la ley 12.139, el Congreso Nacional sancionó también las leyes que establecieron los impuestos a los réditos y a las ventas. A dicho respecto, la Nación había dispuesto unilateralmente la distribución de parte del producido de tales impuestos entre los gobiernos locales. Naturalmente, atento a que en estos casos las provincias no asumían obligación alguna, no era necesaria la adhesión expresa por parte de los respectivos gobiernos locales.

Este sería el comienzo de una sucesión de regímenes coordinadores de potestades financieras en la República Argentina⁶⁴. En este orden de ideas, debe destacarse la sanción de la ley 12.956⁶⁵, que incluyó en un único régimen de coparticipación a los impuestos a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios, con vigencia desde enero de 1947 hasta 1955, inclusive.

A su turno, por otro ejemplo de coordinación financiera se concretó en 1951, con la sanción de la ley 14.060⁶⁶, que instituyó el Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transacción Gratuita de Bienes aplicable a las Sociedades de Capital, que consistía en un pago del 1% sobre capital y reservas de las entidades alcanzadas, cuya recaudación se acreditaba a la Nación y a las provincias según dónde se encontraran los bienes objeto del tributo. Correlativamente, los distintos impuestos locales a la transacción gratuita de bienes debían excluir la tenencia en acciones del causante al momento de determinar el haber sucesorio⁶⁷.

Continuando con el orden cronológico de los acontecimientos relevantes a este respecto, cabe destacar la sanción de la nueva ley de coparticipación de los impuestos a los consumos específicos, N° 14.390⁶⁸ –con vigencia por 10 años a partir del 1 de enero de 1955–, luego de que el régimen anterior perdiera vigencia al ser denunciado por la Provincia de Corrientes. A su turno, en 1958 se sancionó la ley 14.788⁶⁹ que instituyó un nuevo régimen para la distribución de los impuestos a los réditos, a las ventas, a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales.

En 1973, año en el que, como ya hemos visto, operó una importante reforma tributaria, se sancionó también la ley 20.221⁷⁰, siguiendo los lineamientos del Ante-

64 Para el relato que sigue, hemos seguido la síntesis que a este respecto realiza el Dr. José Osvaldo Casás (2007: 35 y ss).

65 *Anales de Legislación Argentina*, tomo VII, págs. 215 y ss.

66 *Anales de Legislación Argentina*, tomo XI-A, págs. 164 y ss.

67 Cuando se creó el impuesto al patrimonio neto de las personas físicas (cf. artículo 5 de la ley 20.046), se invitó a las provincias que quisieran participar de su recaudación, a adherir al régimen de la ley, y derogar los impuestos locales que incidieran sobre la materia imponible del tributo coparticipado.

68 *Anales de Legislación Argentina*, tomo XIV-A, págs. 195 y ss.

69 *Anales de Legislación Argentina*, tomo XIX-A, págs. 1 y ss.

70 *Anales de Legislación*, tomo XXXIII-B, págs. 1336 y ss.

proyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos elaborado en 1966 por el profesor Dino Jarach, a solicitud del efecto por el Consejo Federal de Inversiones⁷¹. Constituyó el primer régimen de coordinación financiera que unificó todos los regímenes vigentes hasta entonces; asignó tanto a la Nación como a los gobiernos locales, un 48,5% de la masa coparticipable; constituyendo con el 3% restante un fondo de desarrollo regional, creó la Comisión Federal de Impuestos, y consagró el derecho de repetición de los contribuyentes por tributos que fueran declarados en pugna con el régimen⁷². El mencionado régimen, conforme él mismo establecía, perdió vigencia el 31 de diciembre de 1984, luego de lo cual, hasta la suscripción del "Convenio Financiero Transitorio de Distribución de Recursos Federales a las Provincias", con fecha 11 de marzo de 1986, la República Argentina careció de reglas en materia de coordinación. No obstante, de hecho, la Nación continuó participando a los gobiernos locales de su recaudación, aunque no sin generarse controversias al respecto.

En 1988 se sancionó la ley 23.548⁷³ que, merced de la prórroga automática que prevé ante la inexistencia de un régimen sustitutivo, sigue vigente hasta el día de la fecha, incumpléndose así lo mandado por la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional reformada en 1994. Finalmente, cabe destacar que en dicha reforma constitucional se zanjó definitivamente la controversia existente en torno a la constitucionalidad del régimen de coparticipación de impuestos, la consagración expresa del régimen en el texto del artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional.

9. Antecedentes del convenio multilateral de fecha 18 de agosto de 1977

Así como en la República Argentina existen regímenes de coordinación financiera vertical, esto es, entre los gobiernos locales y el gobierno nacional, existe también un importante y muy utilizado régimen de coordinación horizontal, que coordina las potestades fiscales de los gobiernos locales: el convenio multilateral. Este instrumento fue concebido para evitar que se dieran hipótesis de doble imposición en el impuesto local sobre los ingresos brutos. Toda vez que el impuesto sobre los ingresos brutos –así como hacía su antecedente, el impuesto a las actividades lucrativas–, grava el ejercicio habitual de actividades a título oneroso, tomando como base imponible el ingreso derivado de dicha actividad, basta que un contribuyente

realice sus actividades en más de una jurisdicción para que cada uno de los fiscos en cuyo territorio actuó pretenda el pago del tributo. En tales condiciones, pueden darse hipótesis de múltiple imposición, que terminarían por hacer antieconómico el ejercicio de la actividad.

En dicho contexto, desde mediados del siglo XX ya se habían manifestado inquietudes a este respecto, gestándose así diversos regímenes en virtud de los cuales, las jurisdicciones sobre las que se realiza una actividad determinada podrán gravarla, pero repartiéndose la base imponible, de modo que el contribuyente, no vea gravado su ingreso en más de una oportunidad por este tributo. Nadie mejor que Enrique Bullit Goñi, cuyas palabras citamos a continuación⁷⁴, para describir los antecedentes y la gestación del convenio multilateral que nos rige al día de hoy.

El primer convenio fue bilateral entre la Provincia y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, de fecha 28/5/53 y con vigencia a partir del 1 de enero de ese año, aunque dejado abierto para la adhesión de otras jurisdicciones. Fue la culminación de un proceso comenzado antes –hubo un proyecto en 1950 que no plasmó–, impulsado desde la Nación y por las Conferencias de Ministros de Hacienda, tendiente a evitar las superposiciones impositivas que se advirtieron inminentes tan pronto se generalizó el impuesto a las actividades lucrativas.

Inmediatamente después, el 24/8/53 y para regir desde el 1/1/54, se suscribió el primer convenio multilateral⁷⁵. Su estructura era idéntica a la del Bilateral, con tres diferencias destacables: 1) se incorpora como artículo 10 un antecedente del actual artículo 13, primer párrafo; 2) se modifica la composición de la Comisión Arbitral y se amplían sus atribuciones; 3) y se proscriben los tratamientos discriminatorios. Se establecía una vigencia de dos años, y su tácita reconducción, salvo que un tercio de las jurisdicciones adheridas lo denunciara antes del 1 de mayo del año de su vencimiento.

Prorrogado sucesivamente el anterior, el 14/4/60 se suscribió un segundo convenio multilateral que sigue los lineamientos de sus antecesores e introduce algunas variantes.

El 23/10/64 se sancionó un tercer convenio multilateral, que presenta dos modificaciones destacables: la participación de los ingresos y los gastos en el régimen general se llevó a 30% y 70%, respectivamente, y se creó la Comisión Plenaria como organismo de apelación. No fue suscrito por jurisdicciones importantes como la Municipalidad de Buenos Aires y Santa Fe, que estuvieron fuera del régimen por un buen tiempo, siendo de destacar que entonces no regía el requisito de la unanimidad.

71 Jarach, Dino: *Coparticipación provincial en impuestos nacionales*, tomo 2, ob. cit., párrafo: "Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos", págs. 179 y ss.

72 Esto agregó un elemento decisivo a la discusión en torno a si los contribuyentes podían invocar en su defensa la violación de los regímenes de coordinación; dicha controversia, en oportunidades, fue resuelta considerando que los acuerdos de coordinación solo establecían derechos y obligaciones recíprocamente entre los gobiernos involucrados, por lo que los contribuyentes podía fundar derecho alguno en ellos –cf. Fallos: 255:2074–.

73 *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVIII-A, págs. 53 y ss.

74 Bullit, Goñi (1992:13).

75 Suscripto por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y por la Provincia de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La Pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán.

Finalmente, el 18/8/1977 se aprobó el texto vigente del convenio multilateral con las reformas que se le han ido incorporando. Por encima de la mejora que pueda haber significado respecto de sus anteriores, y de los defectos que aún no han sido subsanados, cabe destacar que fue suscrito por la totalidad de las jurisdicciones y que no se han producido denuncias, lo que de por sí es un valor esencial atento a sus fines.

CONCLUSIÓN

Conforme anunciamos al comienzo de estas líneas, en este capítulo buscamos realizar una exposición sintética de los antecedentes del sistema tributario argentino actual, a efectos de permitir una más cabal comprensión del mismo a quienes se aboquen a su estudio.

A tal fin, hemos repasado los antecedentes tributarios propios desde la época colonial hasta los más recientes, correspondientes a los tributos que hoy conforman el sistema tributario argentino, así como los antecedentes correspondientes a los sistemas de coordinación vigentes, que constituyen institutos de significativa relevancia. Ello, sin pretender haber realizado un análisis profundo de las distintas modificaciones y medidas adoptadas en materia tributaria a lo largo de la historia argentina, sino simplemente buscando destacar los rasgos generales del sistema a lo largo de su evolución, así como las circunstancias políticas, económicas y sociales que determinaron su desarrollo.

Finalmente, cabe hacer una reflexión trayendo a colación las palabras de Oliver Wendell Holmes en el sentido de que “un fenómeno muy común, y muy familiar al estudiante de historia, es este. Las costumbres, creencias, o necesidades de un tiempo pretérito establecen una regla o una fórmula. En el curso de los siglos la costumbre, creencia o necesidad desaparecen, pero la regla permanece. La razón que justificó el nacimiento de la regla ha sido olvidada, e ingeniosas mentes se disponen a determinar cómo debe ser explicada la regla. Se piensa alguna justificación conforme algún fin, que parece explicar la regla y la reconcilia con el estado de cosas actual; así, la regla se adapta a las nuevas razones justificativas que han sido encontradas para ella, y comienza una nueva etapa. La vieja forma recibe un nuevo contenido, y con el tiempo incluso la forma se modifica para conjugarse con el significado que ahora ha recibido”⁷⁶.

Es cierto que muchas veces se reciclan las razones para justificar o explicar una determinada regla jurídica. No obstante, no necesariamente las ingeniosas mentes a las que se refiere Holmes podrán encontrar buenas razones para explicar una regla a la luz de circunstancias distintas a las que motivaron su creación; o, aun cuando las encuentren, es probable que existan todavía mejores razones para establecer reglas diversas, a la luz de las circunstancias actuales. En tales casos, es esencial que quienes están a cargo del diseño del sistema lo adapten a las nuevas circunstancias, modificando las reglas existentes, suprimiéndolas, o reemplazándolas por reglas nuevas. Dicha tarea solo podrá ser completada más eficazmente en la medida en que se conozcan las razones que justificaron el nacimiento de las reglas que rigen el sistema. De ahí la relevancia práctica de la cuestión abordada en este capítulo.

BIBLIOGRAFÍA

- Alberdi, Juan Bautista: *Derecho Público Provincial Argentino*, Editorial La Cultura Argentina, Buenos Aires, 1917.
- Amilcar, Adolfo Aldao: *Historia y antecedentes de la imposición*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972.
- Bullit, Goñi, Enrique: *Convenio Multilateral*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.
- Casás, José Osvaldo: *Coparticipación y Tributos Municipales*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007.
- Cortés Conde, Roberto; Harriague, María Marcela: “Génesis del Sistema Tributario Argentino”; Revista del Instituto de la Administración Federal de Ingresos Públicos, números I, II, III, y IV.
- Craig, Paul; La Follette Araujo, Karen: *The Capitalist Revolution in Latin America*, New York, NY Oxford UP, 1997.
- Halperín Dongui, Tulio: *Guerra y finanzas en los orígenes del Estado Argentino (1791-1850)*, Prometeo Libros, Buenos Aires, 2005.
- Holmes, Oliver Wendell: *The Common Law*, Dover Publications Inc. New York, 1991.
- Jèze, Gastón: “Las finanzas públicas de la República Argentina”, Le Courier de la Plata, Buenos Aires, 1923.
- Prebisch, Raúl: *Obras 1919-1948*, Buenos Aires, Fundación Prebisch, 1991.
- Pro Ruiz, Juan: “De reforma tributaria en Argentina y en España: la crítica a la hacienda del siglo XIX y los desafíos del XX”, ponencia en el Congreso Internacional de Historia Económica 2006. Puede consultarse el texto en www.helsinki.fi/iehc2006/papers2/Pro.pdf.
- Ravignani, Emilio: *Asambleas Constituyentes Argentinas*, Casa Jacobo Peuser, Buenos Aires, 1937.
- *Recopilación de leyes de los Reinos de las Indias*, Madrid, Boix, Editor, Impresor y Librero, 1841.

⁷⁶ Holmes, Oliver Wendell (1991:5), traducido por los autores del original, que reza así: “A very common phenomenon, and one very familiar to the student of history, is this. The customs, beliefs, or needs of a primitive time establish a rule or a formula. In the course of centuries the custom, belief, or necessity disappears, but the rule remains. The reason which gave rise to the rule has been forgotten, and ingenious minds set themselves to inquire how it is to be accounted for. Some ground of policy is thought of, which seems to explain it and to reconcile it with the present state of things; and then the rule adapts itself to the new reasons which have been found for it, and enters on a new career. The old form relieves a new content, and in time even the form modifies itself to fit the meaning which it has received”.