

## CAPÍTULO VIII

## DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. NOCIÓN. — El derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen objeto de estudio de ese conjunto de normas que hemos denominado "derecho constitucional tributario" (*supra*, cap. VI, punto 9). Reiteramos la caracterización antes adelantada: *El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen (y aun cuando no sean "constituciones escritas", ver "infra"). Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o Estados federados).*

En otras palabras, y al decir de De la Garza: Normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales (autor cit., *Derecho...*, p. 35).

El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse "tributario" por el objeto al cual se refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal. En este caso, en una de sus manifestaciones más típicas, cual es la potestad tributaria (*infra*, punto 2). Para estudiar tal tarea regulatoria tomamos al Estado en sentido lato (*supra*, cap. I, punto 4), y por ello nos referimos tanto a la potestad tributaria "originaria" como a la "derivada" (sobre esta distinción, ver *infra*, punto 13).

Así considerada, la potestad tributaria se subordina a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias.

Tal subordinación tiene especial importancia en los países como el nuestro, en los cuales la constitución es *rígida* (lo es, cuando no es modificable sino mediante procedimientos diferentes de los modificatorios a la legislación común. Ver: Bidart Campos, *Manual...*, p. 31), y donde existe *control de constitucionalidad* de las normas legales por parte de los órganos judiciales (*infra*, punto 4). Lo primero le otorga permanencia; lo segundo, efectiva vigencia.

Quizá sea útil destacar que en todos los ordenamientos de los modernos Estados de derecho existen normas de este tipo (normas jerárquicas de un grado superior), aun en los casos de las llamadas "constituciones no escritas" (así se denominan las normas de carácter constitucional *totalmente no escritas* o consuetudinarias, y las *escritas*, pero no contenidas en un cuerpo unitario. Ver Bidart Campos, *ob. cit.*, ps. 17 y 31).

2. LA POTESTAD TRIBUTARIA. CARACTERIZACIÓN. — La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial (ver *infra*, cap. XIII, punto 3). Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior (conf. Alessi, *Istituzioni...*, p. 29).

Deseamos dejar bien en claro lo siguiente: *la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención*. Pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un *status* de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal *status* significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un "deber tributario", como sostiene Blumenstein

(*El orden jurídico...*, en Gerloff-Neumark, t. 1, p. 125), sino simplemente un "estado de sujeción" (conf. Jarach, *El hecho...*, p. 49).

Es necesario entopces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar, hacer o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano *abstracto* como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

3. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA. PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS TRIBUTOS. — Pero tal potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aun siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los "consejos del reino", "representaciones corporativas" e incluso "asambleas populares". Mal podía hablarse de "garantías" de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.

La potestad tributaria —entonces— se trasforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad o reserva). Claro está que tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición (conf. Hensel, *Diritto...*, p. 54; Sáinz de Bujanda, *Hacienda...*, t. 3, p. 253). Por eso, las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara.

Es necesario advertir, por otra parte, que las cláusulas constitucionales no sólo limitan *directamente* la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen *en forma indirecta* y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país, etc.

4. CONTROL JURISDICCIONAL. — En nuestro país, donde la Constitución es rígida, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, entraña —de hecho— su ilegítima modificación. Para decirlo de otra forma: *implica una reforma llevada a cabo mediante procedimiento diferente del por ella expresamente instituido*. Tales violaciones son, por ende, "inconstitucionales", o sea, carecen de validez legal. Es necesario entonces arbitrar el remedio para restablecer la efectiva vigencia de la constitución alterada.

Dentro de la separación de poderes que deriva de nuestro régimen de gobierno, el órgano a quien corresponde velar por el debido acatamiento a la constitución es el Poder Judicial. Todos los jueces con competencia en el caso pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes, sin perjuicio de la decisión que, en última instancia, corresponde a la Corte Suprema nacional por vía del recurso extraordinario (ley 48, art. 14). Pero sólo el Poder Judicial tiene a su cargo ese control, ya que cualesquiera que sean las facultades del poder administrador o cualquiera de sus órganos (aun con funciones jurisdiccionales, como p.ej. los tribunales fiscales y de cuentas), no es admisible su facultad para declarar inconstitucionalidades (conf. Bidart Campos, *Manual...*, p. 63, y fallo de la Corte en el caso "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c. Provincia de Salta", sentencia del 8/11/67, que el mencionado autor cita).

En materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidas (como cualquier otro acto estatal) al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes, o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de potestades tributarias entre Nación y provincias.

Este control judicial no se ejerce en forma abstracta. No pueden los jueces tomar *per se* una ley tributaria cualquiera y declararla violatoria de una garantía constitucional. La Corte ha sostenido

reiteradamente que en el orden federal no hay acciones declarativas de "inconstitucionalidad pura", cuyo efecto sea el de obtener la sola declaración de ineficacia de normas legales. Al contrario, el control de constitucionalidad "funciona" dentro de las causas judiciales, en la medida que es pertinente para solucionar una controversia y siempre que pueda llegarse a una sentencia condenatoria que reconozca la legitimidad de un derecho que está en pugna con las cláusulas constitucionales (conf. Bidart Campos, p. 63).

Alguna doctrina se muestra contraria a este criterio y sostiene que el principio de que no se puede juzgar la inconstitucionalidad "en general", sino sólo en los casos concretos y con efectos restringidos a esos casos, no pasa de ser un "principio inventado" por los jueces que contribuye a su deterioro (Agustín Gordillo, *Tratado de derecho administrativo*, Bs. As., 1974, p. III-7 del tomo I).

No compartimos esta postura y pensamos que si el Poder Judicial se arrogase semejante potestad (declarar inconstitucionalidades "en abstracto" y con efectos generales) pasaría a constituirse en un Poder Legislativo paralelo.

Sólo es sujeto *legitimado* para provocar el control de constitucionalidad judicial, el titular actual de un derecho que padece agravio por las normas o actos inconstitucionales (conf. Bidart Campos, pp. 61 y 64).

Además, la invalidez que declara el Poder Judicial está limitada al caso planteado, dejando sin efecto la norma o el acto respecto únicamente a las partes intervinientes en el pleito. Es decir, la declaración de inconstitucionalidad de una ley impositiva —por ejemplo— no significa que ésta cese en su aplicación general. Sin embargo, es probable que ante tales declaraciones emanadas de la Corte, el legislador modifique la ley ateniéndose al criterio jurisprudencial. Así ha sucedido en diversas ocasiones en nuestro país. En casos en los cuales la Corte declaró confiscatorias ciertas leyes o disposiciones tributarias (v.gr., las alícuotas de los impuestos sucesorios), el legislador voluntariamente las adecuó a la decisión judicial.

Ésta es la forma en que idealmente deben funcionar los poderes del Estado: separados pero interinfluidos. Si se atribuyese al Poder Judicial la facultad de modificar o anular leyes en forma general, establecer alícuotas en reemplazo de las declaradas confiscatorias, revisar la oportunidad o conveniencia de las leyes impositivas, o el acierto económico con los que el legislador estableció los tributos, se le estaría otorgando una facultad legislativa o colegislativa que

no le compete. No se trata de indebidas auto-limitaciones judiciales —como piensa Gordillo—, sino de equilibrado ejercicio de las funciones propias de cada Poder. Por eso concordamos con la doctrina de la Corte, que ha dicho: "Lo dispuesto impositivamente por la autoridad competente en ejercicio de facultades propias, es irrevisable en la instancia judicial en lo concerniente a su oportunidad y acierto" ("Fallos", 147-402; 243-98; 295-755).

El Poder Judicial federal tiene competencia de revisión constitucional en cuanto a los tributos sobre los cuales la Nación legisla (ya sea por facultades constitucionales propias o que las provincias le han delegado; ver *infra*). El Poder Judicial provincial, en cambio, juzga sobre la constitucionalidad de los gravámenes provinciales y municipales sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte.

5. LEGALIDAD. — Según reiteradamente hemos señalado, este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca ("*nullum tributum sine lege*").

En la historia constitucional, cuyo origen se remonta a la Carta Magna inglesa del año 1215, la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos. Por otra parte, una de las bases fundamentales de los nuevos ordenamientos que ponen en vigencia los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX fue precisamente ésa: la exigencia de consentimiento de la representación popular para la imposición. Ello porque los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares (conf. Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 102).

El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo (conf. Ernesto Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, p. 192, 12ª ed., Méjico, 1970; Sergio De la Garza, *Derecho financiero mexicana*, ed. Porrúa, Méjico, 1969).

El principio de legalidad —dice García Belsunce— constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica (aut. cit., *Temas de derecho tributario*, p. 78).

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley. Como bien expresa Jarach, el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer (autor cit., *Curso de derecho tributario*, ob. cit., p. 75).

En un meduloso fallo, la Suprema Corte de Méjico expresa con acierto que examinando atentamente este principio se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino también, y fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino que el sujeto pasivo pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y los tributos sin claro apoyo legal, deben ser considerados absolutamente proscritos (fallo citado por Flores Zavala, ob. cit., p. 193, y por De la Garza, ob. cit., p. 303).

Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, y que ha sido calificado como el "principio común" del derecho constitucional tributario en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones del estado de derecho constitucional (conf. Ramón Valdés Costa, *El principio de legalidad*, ps. 4 y 5, separata de la "Revista Tributaria", t. XIII, n° 75, Montevideo), si bien algún autor considera que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para los modernos países occidentales desarrollados, y ello porque el principio de legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en una democracia interna (Neumark, *Principios de la imposición*, ob. cit., p. 71).

Por nuestra parte, y colocados en la realidad de nuestro país, pensamos, al contrario, que el principio debe ser reafirmado y enfatizado ante la situación que describe Giuliani Fonrouge, citando a Trotabas: No obstante ser indiscutido y proclamado oficialmente, ha resultado subrepticamente eludido por la política fiscal de los gobiernos (Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, ob. cit., t. I, p. 302).

Sobre este principio hay general acuerdo doctrinal. Sea que se piense que la producción de normas jurídicas es atribución exclusiva del Poder Legislativo, y no del Poder Ejecutivo (salvo que la propia Constitución le conceda a este último tal atribución), sea que se considere que tal facultad normativa del Poder Legislativo se reduce a algunas materias expresamente delimitadas, *hay acuerdo en ambas posiciones en cuanto a que la creación y percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley* (o sea, que es materia de competencia del Poder Legislativo).

Lo que actualmente se discute es la *amplitud del contenido de la ley tributaria*. Modernos tratadistas italianos y españoles opinan que la ley es sólo la "base" sobre la cual se ejerce la potestad tributaria. Para estos autores, basta con que la ley establezca algunos "principios fundamentales", siendo luego "integrada" por el Poder Ejecutivo mediante delegación de facultades (ver meditado análisis de estas teorías en Jarach, *Nuevas doctrinas...*).

Pero téngase en cuenta que estos autores se basan en las Constituciones respectivas. La italiana dispone que "ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino sobre la base de la ley", mientras que la española dice que "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". Un desarrollo de estas teorías puede verse en Jarach, *Nuevas doctrinas del derecho tributario*, en "La Información", t. 26, p. 1081.

Alertamos sobre el peligro de esta tesis. Pensamos que las delegaciones al Poder Ejecutivo deben existir, pero estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, *los elementos básicos y estructurantes del tributo* (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum) (sobre esta cuestión, ver García Mullin, *Hacia una redefinición...*).

En nuestra Constitución nacional, el principio de legalidad deriva del art. 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se

expresan en el art. 4. Además, el art. 19 establece de modo general que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.

La Corte Suprema nacional ha dicho que la facultad atribuída a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno ("Fallos", 182-411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad ("Fallos", 184-542). Asimismo, la Corte ha sostenido que el principio de reserva de la ley tributaria sólo admite que una ley tipifique el hecho que se considera imponible (en aplicación del principio, el alto tribunal declaró inválido —por ejemplo— un gravamen creado por circular del Banco Central: "Fallos", 292-152).

Conforme a nuestra realidad constitucional, en la República Argentina no se puede dudar de que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber: 1º) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2º) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3º) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4º) los elementos necesarios para la fijación del *quantum*, es decir, base imponible y alícuota; 5º) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. (También corresponde que surja de la ley la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, así como el procedimiento de determinación. Conf., sobre que los elementos estructurantes del tributo deben surgir únicamente de la ley: De la Garza, ob. cit., p. 303; Valdés Costa, ob. cit., ps. 23, 24, 25 y 26; García Belsunce, ob. cit., p. 80).

Corresponde ahora hacer algunas precisiones sobre el alcance del principio de legalidad.

1) Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. La aclaración la formulamos porque alguna doctrina puso en duda que la tasa necesitase de ley previa, por ser accesoria del poder de policía (así lo hace notar Jarach, *Curso...*, ob. cit., p. 76), lo cual es incorrecto, porque en todos los casos estos gravámenes importan detracciones de riqueza del Estado a los particulares, y tal prestación coactiva sólo puede tener validez en cuanto la ley le dé sustento (conf. García Belsunce, ob. cit., p. 80; Jarach, *Curso...*, p. 77).

2) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido (conf. Jarach, *Curso...*, p. 81; García Belsunce, *ob. cit.*, ps. 84, 88. Jurisprudencialmente, la Corte Suprema nacional, en "Fallos", t. 178, p. 224; t. 182, p. 244; t. 183, p. 116; t. 199, p. 442; t. 246, p. 221, etc.). Tampoco puede hacerlo la D.G.I., mediante resoluciones generales o interpretativas.

3) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la D.G.I. mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya *delegación legal*. Ello, porque la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad, y no contempla excepciones a él por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable (dice Valdés Costa: "Todos los elementos que influyan en la existencia y cuantía de la obligación están reservados a la ley, salvo que una disposición constitucional expresa establezca una excepción". Coincidentemente, y en contra de la delegación legal de facultades propias del legislador: García Belsunce, *ob. cit.*, ps. 84 y 85; Giuliani Fonrouge, *ob. cit.*, t. 2, p. 302).

4) Ni aun por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio (conf. Jarach, *Curso...*, ps. 83 y ss.).

En conclusión, y como garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, estimamos que ellos pueden invocar el principio de legalidad en protección a sus derechos, cuando se configure alguna de las siguientes circunstancias:

a) cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley (por ejemplo, si como ocurrió en alguna oportunidad, el Banco Central pretende crear un impuesto mediante una circular);

b) cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley;

c) cuando se pretenda recurrir a bases imponibles ajenas a las que determina la ley;

d) cuando el poder administrador incremente las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley, y aun cuando exista

delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello;

e) cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley;

f) cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado;

g) cuando se produzca, aun por ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo, ya sea la creación retroactiva de tributos no existentes, alteraciones retroactivas perjudiciales en la base imponible, o incremento retroactivo de alícuotas.

Las exenciones deben también ser dispuestas por ley, pero a su respecto es admisible (al menos en nuestro país) la delegación de facultades, *mediante ley*, al Poder Ejecutivo, para concederlas (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 305).

6. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. — En líneas anteriores de este capítulo hemos expresado que la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad" (*supra*, punto 3).

IncurSIONANDO en los antecedentes, observamos que la Declaración francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791 contenían el principio ("La contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés"). Su origen fue, sin embargo, anterior, y su evolución condujo a su consagración constitucional en la gran mayoría de los Estados de derecho (sobre orígenes y evolución del principio, ver Tamagno, *El contribuyente*, ps. 61 y ss.).

Observando el derecho comparado, vemos que numerosos países han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en los textos constitucionales. Así, el art. 53 de la Constitución italiana expresa que "todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva", y también lo hallamos expresamente consagrado en las Constituciones de España, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalia, etc.

Por el contrario, otras cartas constitucionales no son igualmente explícitas al regular la materia, ya que las hay que contienen un amplio repertorio de limitaciones al poder tributario, y de guías o

pautas para que la normativa tributaria se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad de pago. Así, los casos de Chile, Portugal, Túnez, Yugoslavia, Liechtenstein, etc.

En nuestro país se habla de una "igualdad fiscal" que estaría contenida en la fórmula según la cual "la igualdad es la base del impuesto" (art. 16, *in fine*), y que sería aplicación específica de la "igualdad general" derivada del precepto del párrafo 2º, mismo artículo, según el cual "todos sus habitantes son iguales ante la ley" (ver Bidart Campos, *Manual...*, p. 317). A su vez, el sentido de esa "igualdad fiscal" sería equivalente a "capacidad contributiva" (ver Luqui, *Las garantías...*, ps. 6 y 7).

Lo cierto es que la Constitución nacional, al referirse a los tributos, lo hace con una terminología que no puede dejar dudas sobre la intención de los constituyentes. Vemos así que:

a) en el art. 4 se habla de contribuciones que *equitativa y proporcionalmente* a la población, imponga el Congreso;

b) en el art. 16, *in fine*, se dice que la *igualdad* es la base del impuesto;

c) en el art. 67, inc. 2, al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser *proporcionalmente iguales* en todo el territorio de la Nación.

Observamos la utilización combinada de las nociones de "igualdad", "equidad" y "proporcionalidad". Esa conexión de tan trascendentales conceptos torna viable llegar a la siguiente conclusión: la *igualdad* a que se refiere la Constitución como "base" del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de *proporcionalidad*, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada (conf. Bidart Campos, *ob. cit.*, p. 317) y se refuerza axiológicamente con el de *equidad*, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es *justa y razonable* (sobre el significado constitucional de conceptos como "justicia", "razonabilidad", "equidad", "proporcionalidad", etc., que ante su abstracción, son de difícil apreciación concreta, recomendamos el trabajo de Bielsa, *La locución "justo y razonable" en el derecho y en la jurisprudencia*, en *Estudios...*, t. 1, ps. 479 y ss. También Tamagno, *ob. cit.*, ps. 97 y ss., especialmente su enfoque sobre "equidad" —p. 33—).

Ello es lo que se desprende del espíritu de la Constitución, conforme al objetivo deseado por quienes la plasmaron: que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en "equitativa proporción" a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva. Como dice Bidart Campos (ob. cit., p. 307), reproduciendo la tesis de la Corte: "a igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes".

Concretando: si bien la Constitución argentina no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva, sí lo hace implícitamente. Y es importante consignar que según relata Alberto González Arzac (*La Constitución...*, p. 16), el convencional doctor Arturo Sampay —en ocasión de la reforma constitucional de 1949— elaboró un anteproyecto de gran similitud con el texto aprobado. El art. 27, párrafo 1º, de ese anteproyecto estipulaba: "Los impuestos y las cargas públicas serán determinadas en proporción a la capacidad tributaria de los habitantes" (González Arzac, ob. cit., p. 20). Si bien el texto final de la reforma no acogió en forma expresa el principio, él se hallaba dentro de las concepciones de su principal inspirador, el doctor Sampay. Por otra parte, y según expresa Rosembuj (*Aspectos...*, en "La Información", t. XXI, p. 116), el 2º Plan Quinquenal del gobierno justicialista disponía que la distribución de los impuestos debía hacerse según la capacidad contributiva de la población.

La nueva Constitución de Córdoba, en su art. 71, referido a tributos, contiene la novedad de enumerar diversos principios de imposición, y entre ellos el de capacidad contributiva, lo cual constituye un adelanto constitucional.

No se puede dejar de reconocer que la capacidad contributiva, como principio válido del derecho tributario, ha sido objeto de severas objeciones doctrinales y de ataques a menudo muy mordaces, tanto para el principio en sí mismo, como a la forma en que se lo pretende aplicar prácticamente.

Así, Alfredo Becker dice que esta expresión por sí misma es un recipiente vacío, que puede ser llenado con los más diversos contenidos. Se trata de una locución ambigua que se presta a las más variadas interpretaciones (autor cit., *Teoría geral do direito tributário*, p. 439, San Pablo, 1963).

Giannini sostiene que se trata de un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista (autor cit., *I concetti fondamentali*

*di diritto tributario*, p. 74, Torino, 1956). Para Dalton, sería conveniente que la frase "capacidad contributiva" fuera desterrada de todo estudio serio de las finanzas públicas (autor cit., *Principios de finanzas públicas*, cap. XII, párr. 5º, p. 192, Buenos Aires, 1953). Einaudi escribe sosteniendo que la capacidad contributiva es un par de palabras que se escapa entre los dedos, se escurre inaprensiblemente, y vuelve a aparecer en cada momento inesperado y persecutorio (autor cit., *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, p. 72, ed. Ariel, Barcelona, 1963).

Para Pérez de Ayala se trata de un principio que pocos se atreven a negar, y que sin embargo cada cual entiende y aplica de distinta forma (autor cit., *Derecho tributario*, p. 87, Madrid, 1968).

En términos igualmente desfavorables se expiden, entre otros, Giuliani Fonrouge, Cocivera, Romanelli-Grimaldi, Maffezzoni, etc.

Pero existe también un crecido número de autores que han tocado con mucha seriedad el tema, lo han desarrollado *in extenso*, y le han asignado un importante significado científico.

Fritz Neumark reconoce que la capacidad contributiva no es un concepto preciso, pero no obstante señala que es posible definir con cierta exactitud, al menos en una misma época y en países con instituciones e ideales similares, cuáles son los criterios decisivos en cuanto a la definición de la capacidad contributiva (autor cit., *Principios de la imposición*, ob. cit., p. 165).

Sáinz de Bujanda señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado, y, por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional. En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Esas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo (autor cit., *Hacienda y derecho*, p. 185, Madrid, 1968).

Se expiden en favor del principio Vanoni, Jarach, Micheli, Giardina, Lasarte, Moschetti y Cortés Domínguez, entre otros muchos. Por nuestra parte, coincidimos con esta segunda posición.

En cuanto al concepto de capacidad contributiva, nos parece correcto el de Fernando Sáinz de Bujanda, según quien la capacidad

contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e inevitables del sujeto (autor cit., t. 3, p. 190). Para García Belsunce, la capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización. (*Temas de derecho tributario*, p. 115).

La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición (conf. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, p. 25, Madrid, 1968).

2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

3) No puede seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Estas implicancias significan que como garantía defensiva de los contribuyentes, el principio debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imposables no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aun existente, sea excedida.

A su vez, la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad. Por eso, un escritor tan prestigioso como el español Pérez de Ayala llega a decir —refiriéndose a la generalidad (a la que llama "universalidad") y a la igualdad— que esos principios no pueden considerarse criterios de realización de justicia tributaria, sino reglas de aplicación y desarrollo del principio de capacidad económica (autor cit., *Las ficciones...*, p. 107).

Lo dicho es demostrable mediante un ligero análisis: la "generalidad" (*infra*, punto 7) exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la "igualdad" (*infra*, punto 8) quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo cuando median fines extrafiscales, como se verá enseguida); la "proporcionalidad" (*infra*, punto 9) garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de riqueza. La "confiscatoriedad" (*infra*, punto 10) se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva del obligado.

7. GENERALIDAD. — Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Este principio, igual que el de igualdad, surge del art. 16 de la Constitución nacional, y ordena que tributen —sin exclusión arbitraria— todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva.

Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que *nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta*. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

La Corte Suprema nacional ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra (ver "Fallos", 157-359; 162-240; 168-305).

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente; ver *infra*, cap. IX, punto 16) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca

en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. Se observa, así, que existen exenciones en favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades, tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias, actividades, éstas, que por beneficiar a la comunidad, deben ser alentadas con la eximición impositiva. También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales o comerciales que se quiere promover con fines de regulación económica. Existen exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. También suele eximirse a manifestaciones mínimas de capacidad contributiva por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia. Se ha dicho con acierto que ante la extrema pobreza, el Estado pierde su derecho a exigir tributos.

En nuestro país, la facultad legislativa de conceder exenciones tributarias ha sido reconocida desde antiguo por la Corte Suprema nacional, que ha dicho: "El Congreso nacional puede eximir de gravámenes fiscales —así sean ellos de la Nación, como de las provincias y de los municipios— toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional que el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de la facultad que le confiere el art. 67, inc. 16, de la Constitución nacional" ("Fallos", 18-340; 68-227; 104-73; 188-272; 237-239).

Conforme a esta tesis, si el gobierno federal hace uso de tal facultad, las provincias no pueden obstaculizarla, ante lo cual adolecen de invalidez las disposiciones provinciales que establezcan impuestos a empresas o actividades que el Congreso decidió beneficiar mediante exenciones ("Fallos", 183-181; 248-736).

En aplicación de esta postura, la Corte declaró, por ejemplo, inválido el impuesto de sellos que la provincia de Buenos Aires pretendió imponer a la empresa Hidronor S.A. atento a las exenciones establecidas para la construcción y explotación del Complejo Chocón-Cerros Colorados fundadas en la trascendencia de la obra en lo que al progreso y prosperidad respecta. La Corte dejó a salvo —sin embargo— la posibilidad de imponer a Hidronor tributos retributivos de servicios o mejoras de orden local (es decir, tasas o contribuciones de mejoras) (causa "Hidronor", fallo del 20 de julio de 1976, en "Derecho Fiscal", XXVI, 662).

8. IGUALDAD. — El art. 16 de la Constitución nacional, que ya mencionamos, establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, *con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas*. En sus conocidas máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.

Dice bien Giuliani Fonrouge, que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente (autor y ob. cit., t. I, p. 303).

Señala Jarach que este principio ha sido interpretado de manera distinta, según los regímenes constitucionales. En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad de una u otra manera, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principio, y no una norma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado. Pero seguidamente, el autor citado se encarga de aclarar que en nuestro país ha ocurrido lo contrario. El principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio (autor cit., *Curso de derecho tributario*, p. 88, Buenos Aires, 1980).

Es muy dificultoso definir con precisión lo que se entiende por igualdad dentro de la jurisprudencia argentina. Encontramos una serie de fallos, mediante los cuales se ha ido elaborando casuísticamente el criterio de la igualdad o uniformidad.

Como antes dijimos, la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su *quantum* para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o

circunstancias. Ello, a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal (conf. García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, ob. cit., p. 89).

La Corte Suprema nacional y la jurisprudencia en general han evolucionado en cuanto al significado de este principio.

En 1875, la Corte Suprema nacional ("Fallos", 16-118) sostuvo que la igualdad no es un criterio matemático, preciso y absoluto, sino relativo. Las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones. La Corte aceptó que este criterio era aparentemente vago (ver "Fallos", 168-5), pero estimó que este medio era eficaz para que en cada caso particular el Poder Judicial examine el contenido de la garantía.

En el año 1923 ("Fallos", 138-313) la Corte aceptó la posibilidad de "distingos" en las leyes fiscales, siempre que estos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento. No es aceptable, por ejemplo, que se hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas.

En 1926, la jurisprudencia afirmó ("J.A.", 19-449) que existe facultad de hacer distingos, pero que esta facultad no debe ser discrecional y arbitraria, sino razonable.

En época más reciente ("Fallos", 207-270) la Corte Suprema nacional estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, "igualdad" significa que deben existir impuestos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distingos, para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva. No obstante este criterio de la Corte, la jurisprudencia nacional admitió que cuando se trata de impuestos con fines de protección o fomento, puede hacerse distingos, no fundados en la capacidad contributiva, sino en valoraciones económico-sociales del legislador, valoraciones, éstas, que no son controlables por el poder judicial y que se fundan en la facultad que al Congreso otorga el art. 67, inc. 16, de la Constitución nacional.

Pero esto no significa que la apreciación de la capacidad contributiva varíe según los "fines" (fiscales o extrafiscales) que el legislador se proponga obtener. La capacidad contributiva debe ser

siempre evaluada tan sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas. Debe, entonces, bastar con decir que en ciertos casos, en los cuales, *además del fin fiscal*, se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede excepcionalmente *no fundar los distingos* en la capacidad contributiva, siempre que ellos, por supuesto, sean justificados y razonables (en contra, Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 188, para quien la capacidad contributiva puede valorarse según los fines de la tributación).

Es decir, la jurisprudencia de nuestro país ha admitido la posibilidad de hacer distingos entre los contribuyentes, siempre que sean razonables y no arbitrarios.

En virtud de la interpretación jurisprudencial de este principio, los tribunales han admitido como válida la distinción que algunas leyes fiscales han efectuado entre presentes y ausentes ("Fallos", 195-135), entre sociedades y personas físicas ("Fallos", 179-86), entre propiedades urbanas y rurales ("Fallos", 190-231), entre compañías extranjeras y nacionales ("Fallos", 150-89), en la elección de cierta categoría de contribuyentes, aun cuando los tributos sostengan servicios de interés general ("Fallos", 273-245), entre extensiones mayores y menores de diez hectáreas, a los fines de la contribución inmobiliaria ("Fallos", 245-85). También han aceptado formar una categoría diferente con los contribuyentes que explotan el juego, aun siendo lícito ("Fallos", 248-285); asimismo han aceptado que los matarifes sean divididos en distintas categorías ("Fallos", 171-62); se han admitido la variabilidad impositiva, ya que la igualdad no significa que los impuestos deban ser inmutables ("Fallos", 198-112); también han sostenido como razonable el distingo según el cual los latifundios son objeto de gravámenes más elevados ("Fallos", 171-390).

En cambio, la jurisprudencia declaró inválido un impuesto inmobiliario a bienes en condominio, teniendo en cuenta su valor total, y no la porción de cada condómino ("Fallos", 184-592), también declaró inválido un impuesto a la herencia gravado según el acervo total, y que no tenía en cuenta el monto de las hijuelas ("Fallos", 149-417); asimismo invalidó una discriminación según la mayor o menor cantidad de azúcar producida ("Fallos", 95-20); declaró inconstitucional un distingo entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás ("Fallos", 200-424). De la misma manera, la jurisprudencia tachó de inconstitucional un distingo en bienes territoriales situados en la República, ya que la ubicación por sí sola no es razón suficiente para un trato diferenciado ("Fallos", 195-270; a la luz de esta jurisprudencia sería inconstitucional

el impuesto inmobiliario que grava con alícuotas diferentes según la ubicación geográfica, y con prescindencia de la capacidad contributiva reflejada en el valor de los inmuebles). De este último fallo se desprende también la tacha de inconstitucional para un tratamiento impositivo igual a propiedades de distinto valor.

En numerosos fallos se declaró, por otra parte, que no cabía hacer diferencias en razón de ideas políticas, religión, razas, sexo o nacionalidad ("Fallos", 175-109; 210-284; 218-595; 258-176; etc.).

En definitiva, el criterio de la jurisprudencia puede resumirse de la siguiente manera: El principio de la igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva. No obstante, y cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos del art. 67, inc. 16, de la Constitución nacional (prosperidad, progreso y bienestar), puede disponer distingos en tanto no sean arbitrarios, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio ("Fallos", 270-374; 295-758).

En conclusión, esta garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocarse que está violado el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante lo cual, el tratamiento impositivo es igual. Un claro ejemplo de esto sería el caso de los impuestos inmobiliarios con mínimos desmesuradamente altos, que en definitiva, al igualar a quienes tienen distinta capacidad contributiva, violan el principio de uniformidad.

Sin embargo, el legislador podrá adoptar medidas impositivas discriminatorias en procura de los objetivos extrafiscales del art. 67, inc. 16, de la C.N. (prosperidad, progreso y bienestar), pero en tal caso el contribuyente podrá invocar la garantía si considera que los distingos son arbitrarios y no razonables, obedeciendo a un propósito de injusta persecución o de indebido beneficio.

9. PROPORCIONALIDAD. — Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo descadado es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella.

Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente "progresivo"

cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada).

La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la *proporcionalidad* (para las finanzas públicas, un impuesto es "proporcional" cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada). Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del presente siglo. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

La Corte Suprema nacional ha admitido la progresividad y ha entendido que no lesiona la Constitución nacional. La Corte ha dicho que la proporcionalidad que menciona la Constitución debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una *proporcionalidad graduada*. Esa graduación de la proporcionalidad se funda en el propósito de lograr la *igualdad de sacrificios en los contribuyentes*. Es evidente la justicia de la progresividad, pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente. No es lo mismo fijar un impuesto de \$ 10.000 a quien gana \$ 100.000, que establecer un impuesto de \$ 100.000 a quien gana un millón.

A través de los fallos de la Corte Suprema nacional se llega a la conclusión de que la proporcionalidad que establece la Constitución, no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto sino a la capacidad de tributar de los habitantes. En una sentencia que puede verse en "Fallos", t. 195, p. 270, el alto tribunal ha dicho que si el impuesto progresivo ha sido aceptado por nuestra jurisprudencia como legítimo, es porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.

10. NO CONFISCATORIEDAD. — La Constitución nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17). La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales.

La Corte Suprema nacional ha desarrollado con amplitud la teoría de que las contribuciones no pueden ser confiscatorias.

Ha sostenido el alto tribunal que los tributos son confiscatorios *cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta*. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por "parte sustancial", y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer *en cada caso concreto*, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan. La Corte ha fijado el 33 % como tope de validez constitucional de ciertos tributos. Así, ha declarado inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33 % de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación ("Fallos", 196-122). También ha declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede del 33 % del valor de bienes recibidos por el beneficiario ("Fallos", 190-159). Asimismo, ha declarado no válida la contribución de mejoras que no guarda prudente relación con la valoración del inmueble ("Fallos", 130-161; 179-188).

Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas ("Fallos", 187-306). Por otra parte, y en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33 % ("Fallos", 170-114).

10.A. FUNDAMENTO DE LA CONFISCATORIEDAD POR UN TRIBUTO.— Manuel Andreozzi sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad (autor cit., *Derecho tributario argentino*, t. II, p. 108).

Desde el momento que las constituciones de los Estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas

no deben ser confiscatorias (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. 1, 3ª ed., p. 307).

La Corte Suprema nacional ha dicho que es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos (caso "Mario Sáenz c. Prov. de Buenos Aires", 1942, "Fallos", t. 193, ps. 373/74). Precizando más este concepto, se dijo, en otro caso, que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve la posibilidad de destruir lo que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (caso "Banco de la Prov. de Buenos Aires c. Nación Argentina", "Fallos", 186-170).

Esta jurisprudencia del más alto tribunal argentino ha sido resumida por Linares Quintana con las siguientes palabras: "El eje en torno del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema con respecto a la confiscatoriedad de la contribución, es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, y este "quantum" es razonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos" (autor cit., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, 2ª. ed., t. V, p. 315).

Bulit Goñi explica la cuestión de la confiscatoriedad en el derecho argentino afirmando que la Constitución se propone asegurar la viabilidad de la Nación Argentina en términos de nacimiento, de afirmación, de continuidad y de progreso. Para ello, va desgranando una serie de definiciones que importan una elección en torno de lo que los constituyentes consideraron caminos idóneos para arribar a tales objetivos. En lo atinente la Constitución, descarta las formas colectivistas, por lo que autoriza y tutela la propiedad privada desde distintos ángulos, uno de los cuales es el de ejercer toda industria útil y lícita. De tal manera, actuar desautorizando o desprotegiendo a la propiedad privada en general, o coartando en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas, o aplicar gravámenes contradictorios con el interés general así definido,

requeriría reformar la Constitución, o, al contrario, violarla (autor cit., *¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?*, trabajo publicado en "La Información", t. LVII, p. 73).

Los autores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostuvieron, en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, del 4 al 7 de setiembre de 1989), que el principio de no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

Para Geraldo Ataliba, el análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado por el derecho brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, *pero sin destruir su base creadora*. Tanto el *conjunto de impuestos*, como *cada impuesto*, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuída patrimonialmente, *pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación*. La violación a esta regla por excesos tributarios —concluye Ataliba— configura confiscación, constitucionalmente vedada, además de una suprema irracionalidad (autor cit., *Ponencia nacional de Brasil*, en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario).

En conclusión, se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.

10.B. LA CONFISCATORIEDAD POR UNA SUMA DE TRIBUTOS.— Es la situación que se produce cuando el exceso se origina no por un tributo puntual, sino por la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de tributos que lo alcanzan.

Si partimos de la premisa de que el conjunto de tributos que recae sobre el sujeto contribuyente marca el *límite crítico de la imposición*, se puede observar que, superado este último por la falta de racionalidad jurídica económica de los tributos, se manifiesta sobre los administrados graves situaciones, cuya directa derivación es la violación de garantías constitucionales (Vicente Oscar Díaz, comunicación técnica presentada en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario).

Creemos que un contribuyente afectado por una presión insostenible de gravámenes debe tener acción para defenderse, pudiendo argumentar que la aplicación sobre él de múltiples gravámenes que afectan su capacidad contributiva exceden esa capacidad, detraen su patrimonio y le impiden ejercer su actividad.

La cuestión no pasa por el análisis de una presión tributaria global que se configure por el sólo hecho de la superposición impositiva.

Hay aquí dos diferencias: la primera se refiere al hecho imponible, porque no se requiere el análisis técnico para determinar si ha existido una múltiple imposición, sino que se trata de la concurrencia de diversos gravámenes, todos los cuales, individualmente considerados, podrían resultar inobjetables. Además, y como dice Bulit Goñi, no se trata de que esta situación afecte en mayor o menor medida la capacidad contributiva, sino que directamente excluye al contribuyente del mercado (autor y ob. cit., p. 81).

Esta situación es correctamente explicada por José Oswaldo Casás, quien señala que la objeción más seria respecto de la concurrencia impositiva es que en la utilización de los gravámenes los distintos planos gubernamentales suelen desentenderse de la intensidad con que se aplican análogos tributos por los restantes fiscos, con lo cual la situación del contribuyente puede convertirse en insostenible al ver ampliamente sobrepasada su efectiva capacidad contributiva (autor cit., ponencia argentina en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario).

Coordinando los dos puntos tratados (confiscatoriedad por un solo impuesto o por un conjunto de ellos), concluimos en que así como un tributo singular puede ser considerado como exorbitante y, por tanto, confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar para el contribuyente.

No puede haber variación entre una y otra violación desde el punto de vista de la propiedad privada, que queda menoscabada

cuando la concurrencia tributaria va más allá de lo que razonablemente puede aportar el contribuyente.

En otras palabras: si se admite la posibilidad de que un tributo puede ser confiscatorio, no puede negarse la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes. Si bien es cierto que la capacidad contributiva se exterioriza de muy distintas formas, y ello da lugar a los múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales. Siempre es una sola, y, en definitiva, todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio afectado. Si esa concurrencia va más allá de los límites tolerables aniquila el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia, al disminuir ese patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.

11. LIBERTAD DE CIRCULACIÓN TERRITORIAL. — El art. 9 de la Constitución nacional dice que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. El art. 10 especifica que en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases despachadas en las aduanas exteriores. Del art. 11 surge que el paso del territorio de una provincia a otra, está libre de los derechos llamados de tránsito, y el art. 12 también elimina los derechos de tránsito en relación a los buques que circulan de una provincia a otra.

Según surge de los artículos constitucionales mencionados, puede observarse que el mero tránsito dentro del país no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición alguna. Esto deriva de la libertad de circulación territorial, garantía que no debe confundirse con la circulación económica de los bienes, que sí es objeto de gravámenes.

En aplicación de estos preceptos la C.S.N. declaró que infringía el principio en estudio y era inválido el impuesto provincial cobrado a quien transportó ganado desde su campo de Entre Ríos hasta otro inmueble de su propiedad sito en Buenos Aires, sin efectuar transferencia de hacienda (caso "Sánchez Alzaga", en "D.F.", XXVII-910). También anuló la Corte la imposición provincial a empresas de transporte interprovincial (caso "Trasportes del Litoral", en "E.D.", nº 4415), en cuyo caso no sólo se consideraron vulnerados los arts. 9, 10, 11 y 12 de la C.N., sino también los arts. 67, inc. 12 (que declara facultad exclusiva de la Nación reglar el comercio internacional e

interprovincial), y 105 (que impide a las provincias ejercer poderes delegados a la Nación).

Al contrario, el alto tribunal legitimó el gravamen provincial a actividades nacidas, desarrolladas y terminadas dentro de su ámbito, sin interesar que los bienes producidos fueran a salir luego de la provincia para ser exportados, ya que en este caso el tributo no recayó sobre el tránsito (caso "Bovril Argentina S.A.", fallo del 30 de marzo de 1978).

11.1. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL TURISMO.— Existe una reciente tendencia de diversos países a crear tributos que graven el derecho de los individuos a viajar fuera del país, tema éste que se conecta con el de la libertad de circulación territorial.

En el Perú existe un impuesto que grava con u\$s 100 el derecho de los peruanos a salir del país, tributo éste que ha sido declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Lima.

Nuestro país no ha sido ajeno a esta temática, y reiteradamente, a lo largo de varias temporadas, se ha amenazado con la idea de crear un tributo semejante.

Conforme al art. 14 de la Constitución nacional, está consagrado explícitamente el derecho de cada habitante -nacional o extranjero- a "entrar, permanecer, transitar y salir fuera del territorio argentino". Por su parte, el Pacto de San José de Costa Rica, que también es ley para la Argentina, proclama que "toda persona tiene derecho a salir libremente de cualquier país, inclusive del propio". Solamente permite restricciones como las siguientes: para prever infracciones penales, proteger la seguridad nacional, proteger el orden, la moral, la salud pública, así como los derechos y libertades de los demás (art. 22).

Podría surgir la siguiente duda: si ciertos derechos constitucionales, como el de propiedad, de asociarse con fines útiles, de comerciar, etc., son regulables y pueden ser objeto de impuestos, ¿no se daría la misma situación con respecto al "derecho de salida"?

Este interrogante debe responderse de modo negativo. El constitucionalista Néstor Sagüés desarrolla una interesante teoría al respecto: desde el punto de vista tributario hay derechos constitucionales "imponibles" y derechos constitucionales "no imponibles". Los derechos constitucionales "no imponibles" son aquéllos cuyo ejercicio se conecta directamente con la dignidad humana, y en cuya práctica está interesado no sólo quien los ejerce, sino el sistema

político todo. Por ejemplo, sería absurdo pensar en un "impuesto al honor", pagadero por quienes posean prestigio, o en un "impuesto a la libre expresión", a satisfacer por quien desee emitir una opinión. Estos impuestos son inconstitucionales porque impiden o traban el ejercicio de derechos indispensables al ser humano, e indispensables también para el sistema político.

Del mismo modo, un "impuesto de salida" va contra la Constitución, porque en un país libre ella reputa necesario garantizar a quien desee viajar, que lo haga. El derecho de locomoción es un *derecho fundante*, en el sentido de que posibilita la actuación de los demás derechos constitucionales. Si no hay plena libertad de circulación no hay libertad física completa, y, consiguientemente, tampoco hay posibilidad de un íntegro despliegue de las otras libertades (conf. aut. cit., *La inconstitucionalidad del impuesto de salida*, trabajo publicado en "La Nación", edic. del 21 de julio de 1990, p. 7).

No obstante, hay otro aspecto a considerar. El viajero al exterior le ocasiona ciertos gastos al Estado para expedir el pasaporte, mantener un aeropuerto en funciones, edificar o reparar puentes fronterizos, etc. Cabe la pregunta de si no es correcto demandar al viajero una retribución por el requerimiento y utilización de tales servicios.

Se impone la respuesta afirmativa, pero con limitaciones. Debe distinguirse entre tasas razonables y tasas desproporcionadas, esto es, impuestos disfrazados de tasa. En este sentido, se debe tener cuidado porque las iniciales tasas pueden pasar a transformarse en breve tiempo en abultados impuestos que desde luego serían inconstitucionales. Citamos por ejemplo, a tasas excesivas para obtener un pasaporte o para hacer uso de un aeropuerto, o aranceles exorbitantes para cruzar puentes internacionales, así como el recargo de tributos en pasajes aéreos. Ante esto cabe la consideración de que si una persona no puede ejercitar su derecho de salida porque le resulta excesivamente oneroso el pago de estos verdaderos impuestos disfrazados de tasa, nos encontraríamos con que dicho derecho habría quedado perjudicado en forma inconstitucional.

Es decir, en estos casos la tasa sería inexigible porque el interés social en la libertad de circulación supera al interés fiscal de recaudación.

En este sentido parecido, y como ejemplifica Sagüés, si un Estado crea una tasa por inscripción de matrimonio resultaría descabellado impedir casarse a quien no tuviera lo necesario para pagarlo (autor y ob. cit., p. 7).

12. DERECHO TRIBUTARIO Y RÉGIMEN FEDERAL. PROBLEMAS. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA. — En los países federales pueden surgir conflictos de doble o múltiple imposición entre el ente central y los Estados o provincias, o entre estos últimos entre sí. Este fenómeno es perjudicial porque significa multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición interna puede aumentar peligrosamente la presión fiscal.

Sin embargo, este tipo de doble imposición no es inconstitucional. García Belsunce sostiene que ha prevalecido en nuestro país la tesis de que la superposición de gravámenes nacionales y provinciales no importa por sí inconstitucionalidad. Dice este autor que resultan de ella serios inconvenientes económicos que afectan el costo y evolución de los procesos comerciales, pero el hecho de la sola concurrencia de los gravámenes no viola ninguna norma constitucional (*Estudios...*, p. 211).

La doble imposición puede sí ser inconstitucional cuando por su conducto se viola alguna garantía constitucional o cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen.

Puede decirse, en términos generales, que las principales soluciones al problema de la doble imposición interna son las siguientes:

1) Separación de fuentes: consiste en distribuir taxativamente los tributos entre los distintos organismos de gobierno con potestad tributaria. Esta solución es de difícil aplicación práctica.

2) Coparticipación: este método (en su estado puro) consiste en que la autoridad central se hace cargo de la recaudación y distribuye todo o parte del producto entre las provincias, sobre la base de lo que a cada uno corresponde por su contribución al fondo común.

Nuestra Constitución adopta en principio el sistema de la separación de fuentes, pero la realidad ha llevado a que se utilice en forma amplia el régimen de la coparticipación (aunque no en su "estado puro", según veremos).

Los arduos problemas derivados de la doble imposición interna, y las posibles fórmulas destinadas a solucionar el asunto lo más armónica y equitativamente posible, han motivado el análisis de especialistas, tanto de derecho constitucional como tributario. Al respecto, puede verse con provecho el excelente trabajo de Sampaio Dória, *Discriminação...*, ps. 9 y ss., y amplia bibliografía allí

citada. Para el caso argentino, y aparte de las obras constitucionales y tributarias clásicas en ambas materias, consúltese: Consejo Federal de Inversiones, *Política...*, t. 1, ps. 427 y ss.; Frías, *Nación y provincias...*, ps. 47 y ss.; Abad Hernando y otros, *El poder financiero...*, ps. 193 y ss.; Jarach, *La prohibición...*, p. 855; Villegas, *Consideraciones críticas...*, ps. 63 y ss.

13. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA ARGENTINA. RÉGIMEN FEDERAL DE GOBIERNO Y POTESTADES TRIBUTARIAS. — Según el art. 1 de la Constitución nacional, nuestro país ha adoptado la forma federal de gobierno, lo cual implica que existen diversos entes estatales: un Estado nacional o central y Estados provinciales o locales. Por otra parte, el art. 5 establece que las provincias deben asegurar su régimen municipal, surgiendo, en consecuencia, los municipios como un tercer orden de ente estatal.

De este sistema político descentralizado surgen importantes consecuencias para el sistema tributario, dado que los entes gubernamentales mencionados aparecen como sujetos diferenciados de potestades tributarias.

Históricamente, la nación está constituida por una reunión de unidades autónomas (provincias) que son preexistentes a la primera, y de ello deriva que las provincias tengan la generalidad de las facultades tributarias, ya que según el art. 104 de la Constitución nacional conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal. En cambio, la nación sólo tiene las facultades que resulten de la delegación efectuada por la Constitución. Por otra parte, las municipalidades, según la corriente de opinión con la cual coincidimos, son entidades administrativas autárquicas nacidas de la delegación de poderes provinciales, tema que desarrollaremos con mayor amplitud más adelante (punto 16 de este capítulo).

La distribución y delimitación de los poderes tributarios entre nación, provincias y municipios constituye uno de los problemas más dificultosos del derecho tributario argentino.

14. POTESTADES TRIBUTARIAS DE NACIÓN Y PROVINCIAS. — De la correcta interpretación de los textos constitucionales pertinentes (arts. 4, 9, 10, 11, 12, 67, 104 y 108 de la Constitución nacional) surge, entre todas las interpretaciones dadas, la que consideramos más aceptable en relación a la delimitación de potestades tributarias de Nación y provincias.

Según esa interpretación, los *impuestos indirectos* son concurrentes, es decir, pertenecen a la Nación y también a las provincias que no han hecho delegación exclusiva de facultades, salvo en lo que respecta a los gravámenes de importación y exportación (aduaneros), los cuales, en consecuencia, son exclusivamente nacionales. Los *impuestos directos*, por su lado, son exclusivamente provinciales, pero son fuente de recursos utilizables por la Nación durante un plazo limitado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Esta última facultad del poder central surge del art. 67, que trata de las atribuciones del Congreso; el inc. 2 de tal artículo está redactado en los siguientes términos: "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".

La distribución de potestades tributarias mencionadas precedentemente, es aceptada por la mayoría de la doctrina y fue también la que aceptó el Congreso nacional al establecer distintas imposiciones. Así, puede verse que al implantar los impuestos internos, el impuesto a las ventas y posteriormente el impuesto al valor agregado (que son indirectos), lo hizo sin limitación de tiempo, mientras que justificó como impuestos de emergencia y estableció por tiempo determinado los impuestos a los réditos, a las ganancias eventuales, a los beneficios extraordinarios, sustitutivo al gravamen a la transmisión gratuita de bienes, y posteriormente los impuestos a las ganancias (ley 20.628), sobre los capitales y patrimonios (ley 20.629) y a los premios de determinados juegos y concursos (ley 20.630) (todos ellos impuestos directos). Otro importante antecedente corroborante surge de la ley 20.221, cuando hace la nítida diferencia entre los "impuestos indirectos", por un lado, y los que se establecen "conforme a la facultad del art. 67, inc. 2, de la Constitución nacional", por el otro (ver art. 7).

Según la interpretación mencionada, los poderes fiscales resultarían distribuidos de la siguiente manera:

- 1) Corresponden a la Nación:
  - a) derechos aduaneros: exclusivamente y en forma permanente (arts. 4, 9, 67, inc. 1, y 108);
  - b) impuestos indirectos: en concurrencia con las provincias y en forma permanente (art. 4);
  - c) impuestos directos: con carácter transitorio y configurándose las circunstancias del art. 67, inc. 2.

2) Corresponden a las provincias:

a) impuestos indirectos: en concurrencia con la Nación y en forma permanente (art. 4);

b) impuestos directos: en forma exclusiva y permanente, salvo que la Nación haga uso de la facultad del art. 67, inc. 2.

La realidad demuestra, sin embargo, que la delimitación constitucional no se cumple en la práctica, ya que los gravámenes indirectos más importantes (impuestos internos al consumo, valor agregado) son legislados y recaudados exclusivamente por la Nación, mientras que la legislación y recaudación de los impuestos directos fundamentales "originariamente provinciales" ha dejado de ser transitoria en virtud de prórrogas que llevan muchos años sin miras de modificarse, como en el caso del impuesto que grava las rentas (antes "impuesto a los réditos" y ahora "impuesto a las ganancias").

Examinando nuestra realidad tributaria actual, y teniendo en cuenta los principales impuestos argentinos, vemos que la Nación legisla y recauda —además de los aduaneros— los gravámenes de mayor significación fiscal como los impuestos a las ganancias, al valor agregado, internos, al capital de las empresas, al patrimonio neto, etc. En cambio las provincias recaudan y legislan sobre los siguientes impuestos: inmobiliarios, de sellos, a los ingresos brutos (ex impuestos a las actividades lucrativas) y a los automotores, aparte de otros de mayor importancia financiera (al consumo de energía eléctrica, a las entradas a hipódromos, a las entradas a espectáculos cinematográficos, etc.). Debe hacerse notar que los impuestos mencionados como de resorte provincial son también legislados y recaudados por la Nación, pero con ámbito de aplicación limitado a la Capital Federal y territorios nacionales.

Es visible la contradicción entre esa realidad tributaria actual y las cláusulas constitucionales vigentes. Si bien las provincias renuncian a sus facultades de recaudación y legislación con respecto a los impuestos comprendidos en la coparticipación mediante las llamadas "leyes-convenios", debe tenerse en cuenta que esas facultades impositivas provinciales son esenciales para su autonomía, ya que el poder decisorio local carece de significado cuando no va acompañado con la posibilidad de financiar las decisiones. Por tanto, si se considera irrenunciable el poder decisorio provincial, también deben serlo las facultades impositivas. *Al respecto, el problema más serio no es en cuanto a la recaudación, sino en cuanto a la legislación.* Debe tenerse en cuenta que la Nación legisla en forma exclusiva, regulando sustancial y formalmente los ordenamientos legales im-

sitivos sin solicitar la anuencia de las provincias. Como bien dice Jarach, todos los elementos de las obligaciones tributarias son establecidos sucesivamente por las leyes de la Nación, la que también resuelve las alícuotas de impuestos aplicables; las aumenta o las reduce; establece exenciones o franquicias y hasta llega a suspender o suprimir totalmente algún gravamen. Así ha ocurrido en innumerables casos. Por eso resulta evidente que el régimen de coparticipación representa una verdadera delegación por parte de las provincias a la Nación de sus facultades impositivas, y no una simple delegación de la administración y recaudación de esos impuestos. Por ello, se plantea esta alternativa: o bien se admite que la potestad tributaria de las provincias es delegable sin violar la Constitución, o bien —para mantener el régimen vigente— debe enmendarse la Constitución.

La solución que adopta Jarach es la de la enmienda de la Constitución, puesto que el poder tributario es consustancial con la existencia del Estado y su delegación implica una abdicación inadmisibles. "Considero paradójico —afirma Jarach— que se sostenga la irrenunciabilidad del poder provincial y se niegue al mismo tiempo la necesidad de la enmienda constitucional" (autor citado, *Curso...*, t. 1, p. 31).

Concordamos en sostener que existe una verdadera delegación "en blanco" inconciliable con el espíritu constitucional, por lo cual es necesaria una reforma constitucional, que contemple adecuadamente la delimitación tributaria entre Nación y provincias.

**14 A. LIMITACIONES CONSTITUCIONALES A LAS FACULTADES TRIBUTARIAS PROVINCIALES.** — A su vez, y al ejercer su potestad tributaria, las provincias encuentran importantes limitaciones originadas en dispositivos de la Constitución nacional, que deben acatar atento a su supremacía. Entre ellas, destacamos las siguientes:

a) Según el art. 67, inc. 12, C.N., es facultad de la Nación reglar el comercio internacional e interprovincial. Esta potestad nacional no puede ser afectada por disposiciones impositivas provinciales.

Así, y en virtud de esta restricción, la C.S.N. invalidó un tributo "al té" que una provincia aplicaba ante la sola salida de la mercadería del territorio provincial. Se estimó que tal gravamen funcionaba de hecho como derecho aduanero interno afectando el comercio interprovincial (causa "Urrutia", fallo del 12 de julio de 1977).

Igual suerte (invalidez) corrió un impuesto provincial aplicado a una empresa interprovincial de personas, por considerar que el vocablo "comercio" utilizado por el art. 67, inc. 12, C.N., comprende no únicamente el tráfico mercantil y de circulación de mercaderías, sino también el transporte de personas en el país (causa "ETMO", fallo del 28 de julio de 1977).

Pero en sentido contrario, la Corte ha afirmado que la existencia de jurisdicción de la Nación sobre la navegación, o el comercio interestatal que puede llevarse a cabo en un curso de agua, no excluye el dominio provincial, autorizando ese dominio a ejercer todos los derechos inherentes (entre ellos, los tributarios) en tanto no traben la libre navegación ni otras facultades propias de la Nación (C.N., arts. 26 y 67, incs. 9, 12 y 27). Aplicando esta tesis, la C.S.N. hizo lugar al cobro de una tasa retributiva de servicios de inspección, mensura y señalización de fondeaderos que la provincia de Buenos Aires aplicó a la Gendarmería Nacional, que utilizaba un espejo de agua sito en los ríos Tigre y Luján. Dijo la Corte que aun admitiendo que estos ríos estaban destinados a la navegación interestatal, la jurisdicción nacional sobre dichas aguas debe estar directamente relacionada con esa actividad de navegación, no habiéndose probado que dicha actividad se ejerciese en forma de ser obstaculizada por el tributo cobrado (caso "Provincia de Buenos Aires c/ Gobierno Nacional", fallo del 29 de marzo de 1977, en "J.A.", n° 5035).

b) Según el art. 67, inc. 16, C.N., corresponde a la Nación proveer lo conducente a la prosperidad, adelanto y bienestar del país, lo cual puede hacer mediante concesión temporal de privilegios. Según se vio oportunamente, este dispositivo ha sido interpretado como facultad nacional para otorgar exenciones fiscales, y ello no puede ser obstaculizado por leyes impositivas provinciales (ver *supra*, punto 7 de este capítulo).

c) El art. 67, inc. 27, C.N., faculta a la Nación a ejercer legislación exclusiva sobre establecimientos de utilidad nacional sitos en lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias. De lo antedicho se sigue que esos establecimientos están sometidos a la jurisdicción federal y excluidos del poder impositivo provincial. Así lo declaró la Corte en el caso del impuesto de sellos con que la Provincia de Santa Cruz pretendió gravar el contrato de una empresa con Y.P.F. para la ejecución de obras relacionadas con la explotación de petróleo y gas proveniente de los yacimientos

que la empresa primeramente mencionada poseía en territorio de dicha provincia. La C.S.N. estimó, en el caso, que la calificación de "establecimiento de utilidad nacional" resultó implícita ante la facultad del Poder Ejecutivo nacional de fijar la política petrolera nacional en cuanto a su exploración y explotación para satisfacer las necesidades de hidrocarburos del país (causa "SADE", fallo del 29 de diciembre de 1977, en "E.D.", n° 4418).

Al contrario, el alto tribunal estimó que era válido el impuesto a las actividades lucrativas que la provincia de Buenos Aires estableció a una empresa con motivo de un establecimiento situado en el puerto de La Plata. En este caso, la Corte sostuvo que se trataba de una empresa industrial privada ubicada en la mencionada zona portuaria, pero que ninguna relación tenía con los fines de "utilidad nacional" de dicho puerto, como no fuera el beneficio que ella misma recibía por estar en esa ubicación (causa "Swift de La Plata S.A.", fallo del 30 de marzo de 1978). (Para un amplio análisis de la evolución jurisprudencial en esta materia, ver Giuliani Fonrouge, *De nuevo sobre jurisdicción federal en lugares adquiridos en provincia*, en "Derecho Fiscal", t. XXVII, p. 1217).

15. RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN. — Como consecuencia de la concurrencia entre Nación y provincias en materia de impuestos indirectos y de la atribución al Congreso nacional de establecer impuestos directos por tiempo determinado, surgió la superposición entre impuestos nacionales y provinciales, o por lo menos la posibilidad de superposición.

Ello motivó que surgiera un régimen de coordinación mediante leyes-convenio. Este régimen se inició en 1934 con la ley 12.138, de unificación de impuestos internos, y luego se complementó con la participación que la Nación concedió a las provincias del producto de réditos y ventas (leyes 12.143 y 12.147), agregándose más tarde a este régimen el impuesto a los beneficios extraordinarios y el impuesto a las ganancias eventuales. En el año 1952 se estableció por ley 14.060 un régimen de coparticipación respecto al impuesto sustitutivo al gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

Luego, el régimen de coparticipación quedó básicamente integrado por las regulaciones de las leyes 14.390, 14.788 y 14.060, régimen, éste, que analizado en su conjunto era heterogéneo e irracional. Carecía de justificación de multiplicidad legislativa en la materia, sobre todo respecto a impuestos muy semejantes, como

los impuestos internos al consumo del título II y el impuesto a las ventas, incluidos en leyes diferentes y con producto distribuido sobre la base de índices disímiles. Tampoco resultaba lógico la multiplicidad de organismos que, con funciones semejantes, creaba cada régimen, y era destacable la arbitrariedad de los porcentajes de distribución entre Nación y provincias, carente de base científica alguna y dependiente —en cambio— del poder negociador de las partes. Asimismo, eran difíciles de justificar científicamente los índices de la distribución de provincias entre sí (sobre estos puntos ver Villegas, *Consideraciones críticas...*, p. 73).

El actual sistema (ley 20.221 y sus modificaciones), aun cuando es continuador de la inconstitucionalidad intrínseca que resulta de la delegación irrestricta de facultades legislativas que competen con exclusividad a las provincias, ha entrañado, en muchos de los aspectos criticados, un importante paso adelante, como se verá.

15 A. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN VIGENTE. — El radical vuelco al régimen coparticipatorio surgió mediante la ley 20.221, dictada el 21 de marzo de 1973. Su lapso de vigencia quedó comprendido entre el 1 de enero de 1974 y el 31 de diciembre de 1983 (ley 20.633). La ley 23.030 ("B.O.", 14/12/83) prorrogó este término hasta el 31/12/84. Asimismo, el art. 2 de esta última normativa dispone que el derecho de las provincias a participar a partir del 1/1/84, en el producido de los impuestos, queda supe-  
ditado a la adhesión expresa por parte de cada una de ellas.

La ley 20.221 fue parcialmente reformada por la ley 23.548, sancionada el 7/1/88, y publicada en el "B.O.", el 26/1/88. Esta última ley estableció a partir del 1/1/88 un régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias. Sin perjuicio de referirnos posteriormente a las modificaciones, hemos considerado necesario mantener el tratamiento de la ley 20.221, en parte porque muchas de sus regulaciones subsisten reproducidas por la ley 23.548, y, además, porque el examen de la ley 20.221 es antecedente valioso para comprender lo reafirmado.

1) *Objetivos.* a) Garantizar una mayor estabilidad de los sistemas financieros provinciales mediante el importante aumento de su porcentaje global de coparticipación; b) trato preferencial a provincias con menores recursos para posibilitar la prestación de los servicios públicos a su cargo, en nivel garantizador de igualdad de tratamiento de todos los habitantes del país; c) simplificar el régimen

a fin de facilitar el mecanismo de distribución y la actividad de los órganos de administración y control (ver mensaje que acompañó a la ley 20.221).

2) *Soluciones*. Para lograr esos fines, el régimen implantó innovaciones que consistieron básicamente en: a) establecimiento de un sistema único para distribuir todos los impuestos nacionales coparticipados; b) asignación por partes iguales a la Nación y al conjunto de las provincias, del monto total recaudado por dichos impuestos; c) distribución entre provincias en forma automática del 48,5% del total recaudado utilizando los índices que se verán *infra*; d) creación de la "Comisión Federal de Impuestos" y del "Fondo de Desarrollo Regional" cuyas funciones y finalidades veremos también más adelante.

3) *Gravámenes comprendidos*. Mediante dos formas los gravámenes pudieron quedar comprendidos dentro del régimen de coparticipación. En primer lugar, los comprendidos por expresa inclusión en la ley 20.221 y sus modificaciones (tal el caso, por ejemplo, de los impuestos a las ganancias, a los premios, sobre los capitales, sobre el patrimonio neto, al valor agregado, internos, de regularización patrimonial, adicional a los aceites lubricantes). En segundo lugar, quedaron también comprendidos aquellos tributos cuyos textos legales disponían que su producto se coparticipara según el sistema de la ley 20.221, y aun cuando esos tributos no hubiesen estado mencionados en esta última ley (así, por ejemplo, los impuestos a la producción agropecuaria, a los beneficios eventuales, a la transferencia de títulos valores, etc.).

4) *Porcentajes de distribución del producto (distribución primaria)*. El monto total recaudado por los gravámenes mencionados se distribuía así: 48,5% en forma automática a la Nación, 48,5% en forma automática al conjunto de provincias adheridas al régimen; 3% en forma automática al "Fondo de Desarrollo Regional" creado por el art. 16 de la ley en análisis (porcentajes en art. 2).

5) *Índices de distribución entre provincias adheridas (distribución secundaria)*. El monto correspondiente a provincias se repartió según los siguientes índices: a) 65% directamente proporcional a la población. El fundamento era la estrecha vinculación entre los servicios públicos provinciales y el número de sus habitantes. b) 25% en proporción *per cápita* a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, siempre que la provincia no

perteneciera a dicha área. La justificación de este índice residía en la necesidad de compensar la relativa debilidad de la base tributaria global de las provincias más rezagadas. La *brecha de desarrollo* de cada provincia era la diferencia porcentual entre su "nivel de desarrollo" y el correspondiente al área que comprende a la Capital Federal y a la provincia de Buenos Aires. El "nivel de desarrollo" de cada provincia se determinaba aplicando un promedio aritmético simple de los siguientes índices: *calidad de vivienda* (según surja del último Censo Nacional de Viviendas), *grado de educación de los recursos humanos* (según surja del último Censo Nacional de Población), *automóviles por habitante* (según, también, el Censo Nacional de Población) (art. 4, ley 20.221); c) 10% a provincias con densidad de población inferior al promedio de conjunto de provincias y en proporción entre la densidad de población de cada provincia y dicho promedio. En el mensaje que acompañó a la ley 20.221 se denominó a este índice "por dispersión de población", y se justificó en la situación especial de las provincias de baja densidad de población.

6) *Obligación de las partes*. I) *Nación* (arts. 7 y 8). Su obligación consistía básicamente en mantener el régimen de distribución para los gravámenes comprendidos y mientras la ley coparticipatoria subsistiera. Debían también ser incluidos los que en el futuro se establecieran, ya se tratase de impuestos indirectos a los consumos o actos o de impuestos que implantase haciendo uso de la facultad del art. 67, inc. 2, de la Constitución nacional. Se excluía la obligación respecto de impuestos nacionales afectados a obras, inversiones y en general actividades declaradas de interés general. Sin embargo, y cumplido el objetivo de creación, tales gravámenes dejaban de estar "afectados", y si subsistían debían incorporarse al sistema de coparticipación (art. 7, ley 20.221). Además de su parte correspondiente, la Nación debía asignar los porcentajes que fija la ley a la Municipalidad de Buenos Aires y territorios nacionales. Por último, los organismos administrativos y municipales de jurisdicción de la Nación, fuesen o no autárquicos, asumían similares obligaciones a las de las provincias adheridas (las contenidas en los incs. b, c, e y f del art. 9, que pasamos a puntualizar).

II) *Provincias* (art. 9). Sintetizando en lo posible, éstas eran sus obligaciones: 1) su adhesión debía ser por ley que acepte el régimen sin limitaciones ni reservas; 2) no aplicar -las provincias ni los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, con o

sin autarquía- gravámenes análogos a los coparticipados por la ley. Se declaraba excluidos de tal situación los impuestos inmobiliarios, los impuestos a los ingresos brutos (antes, "actividades lucrativas"), impuestos a la transmisión gratuita de bienes, impuestos sobre los automotores e impuestos sobre los actos, contratos y operaciones a título oneroso (tradicionalmente denominados "impuestos de sellos"). Para que las provincias adheridas se encuadrasen en el régimen, no debían gravar por vía de ningún tributo las materias imposables de los impuestos coparticipados, ni las materias primas utilizadas para elaborar productos gravados por impuestos coparticipados (por ejemplo, no se podía gravar los vinos ni las uvas con que éstos se fabrican por estar gravados los primeros por los impuestos internos, tributo que entra en el régimen coparticipatorio). Esta obligación no alcanzaba a las tasas retributivas de servicios que fueran efectivamente prestados (en relación a estas "tasas permitidas", v. La Rosa, *Modificaciones...*, p. 282); 3) respecto de *impuestos internos específicos a los consumos*, las actividades vinculadas con la producción, comercialización, transporte, expendio o consumo de bienes gravados por tales impuestos (o de materias primas utilizadas para elaborarlos) no podían gravarse por leyes impositivas provinciales con una imposición mayor a la aplicada por esas leyes a actividades similares respecto a bienes *no gravados* por los impuestos internos específicos a los consumos (por ejemplo, no podía gravarse el transporte de cubiertas [artículo gravado por la ley de impuestos internos] con una suma mayor de la que se gravaba el transporte de ladrillos [bienes no gravados por dicho tributo]; a lo sumo, las imposiciones podían ser iguales). Ello salvo el expendio al por menor de vinos, sidras, cervezas y demás bebidas alcohólicas, respecto de lo cual se admitía "imposición diferencial" (sobre esa "imposición diferencial", consúltese: La Rosa, *Régimen...*, p. 1043; *Modificaciones...*, p. 283); 4) estaba vedado a las provincias gravar productos alimentarios en estado natural o manufacturado (pero regía la excepción en cuanto a "tasas" y la "imposición diferencial" mencionada en el punto anterior); 5) las provincias debían establecer un sistema de coparticipación (respecto de los ingresos derivados del régimen general coparticipatorio en estudio) con sus municipios, con índices adecuados y remisión automática de fondos.

7) *Organismos creados*. La ley 20.221 creó a la "Comisión Federal de Impuestos" (que fue ratificada, sin modificación, por la ley 23.548), y al "Fondo de Desarrollo Regional", que desapareció al ser

sustituído por el "Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias" (art. 3, inc. 4, de la ley 23.548).

a) *Comisión Federal de Impuestos*. Este organismo controla, en general, el cumplimiento estricto de los diferentes aspectos contemplados por la ley, y sus decisiones son *obligatorias* para Nación y provincias adheridas, salvo el recurso de revisión (ver art. 13). Cumple funciones administrativas y jurisdiccionales. Entre las primeras se destaca las tareas de control, estudio y asesoramiento; y entre las jurisdiccionales, la de aplicar el derecho contenido en la ley, actuando como un verdadero tribunal. Está integrado por un representante de la Nación y un representante de cada provincia adherida. Cuenta con un Comité Ejecutivo, compuesto por el representante de la Nación y los de las ocho provincias (art. 10). Una de las más importantes facultades de este organismo consiste en declarar si determinados impuestos nacionales o provinciales están en pugna con el *régimen legal*. Si así sucediese, los contribuyentes que han pagado estos impuestos tienen derecho a solicitar su *repetición* en la forma establecida por el art. 15 de la ley 20.221.

b) *Fondo de Desarrollo Regional*. Este organismo se constituía con el objetivo de financiar inversiones en trabajos públicos de interés nacional o regional, destinado principalmente a la formación de la adecuada *infraestructura* requerida para el desarrollo del país, incluyendo estudios y proyectos (ver objetivos en el art. 16, ley 20.221). Los recursos que contribuían a formar este Fondo eran los siguientes: a) aportes que fijaba esta ley; b) aportes que efectuase la Nación; c) recursos de fuentes internas o externas; d) recursos de operaciones que realizase el Fondo.

8) *Procedimiento*. La Ordenanza Procesal dictada por la Comisión es la que regula el procedimiento ante la Comisión Federal de Impuestos. Las controversias pueden originarse en el reclamo que interpongan los fiscos (nacional, provincial o municipal), los contribuyentes, las instituciones reconocidas y la Comisión Federal de Impuesto por impulso propio, es decir, de oficio. De la demanda interpuesta se da traslado a la Nación o a las provincias, según corresponda, quien deberá contestar respecto a la violación de los términos del convenio que se atribuye articulando todas las defensas y excepciones. Concluida la producción de las pruebas y los alegatos sobre su mérito, se cierra la instrucción de la causa, la que deberá ser resuelta en el plazo de 60 días. Contra este pronunciamiento, la parte afectada puede solicitar *revisión*, la que será deci-

dida por sesión plenaria. Esta decisión será definitiva, de cumplimiento obligatorio y sólo puede ser revisada judicialmente mediante la interposición del recurso extraordinario ante la Corte Suprema (art. 14, ley 48), que no tendrá efecto suspensivo respecto de la decisión apelada.

9) *Derechos de los contribuyentes.* Según el texto legal, podemos resumir los derechos de los contribuyentes en: a) Peticionar a la Comisión Federal de Impuestos para que decida si gravámenes nacionales o locales se oponen y en qué medida a las disposiciones de la ley de coparticipación. Este derecho puede ejercerse sin perjuicio de la obligación de cumplir con las disposiciones fiscales pertinentes. Este trámite y la decisión de la Comisión Federal de Impuestos no enervan la facultad de recurrir ante la Corte Suprema de Justicia Nacional por vía del recurso extraordinario que autoriza la ley 48. b) Derecho de repetición: el art. 14 de la ley 20.221, reproducida por la ley 23.548, otorga a los contribuyentes la facultad de ejercer el derecho de repetición a aquellos que están afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen, los que pueden solicitar la devolución de lo pagado en tal concepto, a partir de la fecha de vigencia de la ley. Este derecho puede ejercerse en forma judicial o administrativa ante los respectivos fiscos, conforme a lo establecido en la legislación local.

#### 15.B. MODIFICACIONES POR LA LEY 23.548.

##### 1) *Tributos integrantes.*

Según el art. 2 de esta ley, la masa de fondos a distribuir está integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

- a) derechos de importación y exportación previstos por el art. 4 de la C. N.;
- b) aquellos cuya distribución se prevea en otros regímenes especiales de coparticipación;
- c) impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a inversiones, servicios, obras, y al fomento de actividades de interés nacional;
- d) impuestos y contribuciones con afectación específica a destinos determinados.

Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados (incs. *c* y *d*), si los gravámenes siguen vigentes, se incorporan al sistema de coparticipación de esta ley.

### II) *Distribución.*

El monto total recaudado se distribuye de la siguiente forma (art. 5):

a) el 42,34 %, en forma automática, a la Nación;

b) el 54,66 %, en forma automática, al conjunto de provincias adheridas;

c) el 2 %, en forma automática, para el recupero relativo de las provincias de Buenos Aires (1,5701 %), Chubut (0,1433 %), Neuquén (0,1433 %) y Santa Cruz (0,1433 %);

d) el 1 % para el Fondo de Aportes del Tesoro nacional a las Provincias; este fondo se destina a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales, y es previsto presupuestariamente por el Ministerio del Interior.

A su vez, la distribución del monto que resulte por aplicación del art. 5, inc. *b* (o sea, el correspondiente al conjunto de provincias), se efectúa entre éstas conforme a los porcentajes que establece el art. 4.

Aquí se puede observar una importante diferencia con el sistema de la ley 20.221, ya que para distribuir el monto entre provincias adheridas se recurría a distintos índices, mientras que a éstos se los sustituye por los porcentajes fijos que establece directamente la ley. Nos parece más correcto el método anterior, que distribuía según parámetros con cierta base técnica y de equidad. Eso ahora es reemplazado por porcentajes que seguramente dependerán más del poder negociador de las partes que de base científica alguna.

El Banco de la Nación Argentina trasfiere automáticamente a cada Provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, el monto de recaudación que les corresponda conforme a la ley. Esta transferencia es diaria, y el Banco Nación no percibe retribución alguna (art. 6).

### III) *Obligaciones emergentes.*

La Nación, de la parte que le corresponde, debe entregar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al Territorio Nacional de Tierra del Fuego una participación compatible con los niveles

históricos, la cual no puede ser inferior, en términos constantes, a la suma transferida en 1987.

Además, la Nación asume las obligaciones previstas en los incs. *b, c, d, e y f* del art. 9 de la ley, por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos (art. 8).

Las obligaciones referidas son las mismas que corresponden a las provincias, básicamente la de aplicar gravámenes análogos a los distribuidos por la ley.

En cuanto a las provincias, el régimen de obligaciones establecido por la ley 23.548 es similar al que contenía la ley 20.221, el cual hemos analizado *supra* (punto 15 A, n° 6, II, de este capítulo).

15.C. CONSIDERACIÓN CRÍTICA SOBRE LA REALIDAD ACTUAL DE LA COPARTICIPACIÓN.— No obstante sus innegables bondades, el régimen vigente no subsana los importantes problemas constitucionales analizados *supra* (punto 14 de este capítulo; ver, asimismo, el correcto enfoque del problema por Frías, *Nación y provincias...*, p. 58). Esa solución puede provenir de una reforma constitucional conforme a algunas de las pautas que en su oportunidad señalamos (*supra*, cap. VI, punto 4 A).

Pero resultaría poco razonable negar el avance que el actual régimen de coparticipación significa. Pedro J. Frías resume sus ventajas: "Ha simplificado el mecanismo de distribución y control, ha innovado en los criterios de distribución entre las provincias combinando indicadores más dinámicos, ha aumentado hasta la paridad con la Nación la participación de las provincias y ha introducido, por fin, a las provincias en la programación impositiva a través de la competencia atribuida a la Comisión Federal de Impuestos en que todas están representadas" (autor y *ob. cit.*, p. 58).

16. POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL.— Es motivo de discusión doctrinal el alcance de la potestad tributaria de los municipios, y, en general, de sus facultades legales. Para comprender mejor el tema, previamente repasemos la organización institucional del país.

16.1. LA ORGANIZACIÓN INSTITUCIONAL DEL PAÍS.— Según antes expresamos, la República Argentina ha adoptado la forma federal de gobierno, lo cual implica que el país está constituido por una reunión de unidades autónomas con funciones definidas.

El hecho de tratarse de "reunión de unidades" alude al origen histórico del conjunto —la Nación—, al cual las unidades que lo componen —las provincias— son preexistentes. Si bien ésta no es una condición indispensable de un régimen federal, tal es la situación que se configura en la Argentina, y ello influye en la índole de las atribuciones de las unidades componentes.

La autonomía consiste en darse sus propias normas de gobierno y administración, con independencia de todo otro poder, y tal es la situación de las provincias argentinas. Sus normas tienen vigor desde que son dictadas, sin revisión ni aprobación previa de otra autoridad, pero esos preceptos deben conformarse a otros superiores, que son los de la Constitución.

Así, el art. 105 de la Constitución confirma lo expresado al disponer que las provincias "se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas". Eligen sus "gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia sin intervención del gobierno federal".

El art. 104 dispone que "las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

En cambio, la Nación sólo tiene las facultades que resultan de la delegación efectuada por la Constitución, las cuales ya no pueden ser ejercidas por las provincias (art. 108).

Es decir, en la Argentina los entes autónomos constituyeron una entidad nueva que no consistió en la suma de las entidades que la formaron, sino en un nuevo ente de índole distinta, para lo cual le delegaron poderes relativos a sus funciones, conservando los no delegados expresamente.

Por otra parte, el art. 5, C.N., establece que las provincias deben asegurar su régimen municipal, surgiendo, en consecuencia, los municipios como un tercer orden de ente estatal.

16.2. EL PROBLEMA DE LOS MUNICIPIOS EN LA ARGENTINA. DISCUSIÓN EN TORNO A SU AUTARQUÍA O AUTONOMÍA.— Es motivo de discusión doctrinal en la Argentina la cuestión relativa al alcance del régimen municipal y al grado de independencia que supone el municipio en el marco de la provincia, así como el de la Capital Federal en el marco de la Nación. De allí que los autores se han dividido entre quienes sostienen la *autarquía* de los entes municipales, por un lado, y quienes sustentan la *autonomía*, por el otro.

La primera concepción puede resumirse así: Hay un ente superior, el Estado, que es soberano. Debajo de él están las provincias, que como lo indica la propia Constitución, son autónomas, y después están las municipalidades, que aparecen como personas jurídicas subordinadas a las provincias. Si están subordinadas no pueden tener igual capacidad jurídica, es decir, son autárquicas. Hay pues tres círculos superpuestos: soberanía del Estado nacional, autonomía de los Estados provinciales, autarquía de los Estados municipales. Por ello el municipio debe sujetarse a las prescripciones de las normas provinciales por imperativo de la Constitución nacional, según cuyo art. 5 cada provincia debe asegurar su régimen municipal (ver Grun, *La Corte Suprema considera autónomos a los municipios*, en "L.L.", t. LX, p. 825).

La segunda concepción piensa que la municipalidad, como entidad de derecho público estatal, tiene autonomía, entendiendo como tal la capacidad de dictar sus propias normas dentro del marco normativo general y sin sujeción a la normativa provincial (concepción de Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. 1, p. 332, 4ª ed., Buenos Aires, 1987).

La Corte Suprema nacional, conforme a su jurisprudencia tradicional acuñada a lo largo de muchos años, ha sostenido que las municipalidades carecen de autonomía, poseyendo en cambio autarquía como meras delegaciones administrativas de los poderes provinciales circunscritos a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial, y sujetas a su propia legislación.

Esta corriente comienza en 1911 ("Fallos", 114-282) y se reafirma en diversos pronunciamientos ("Fallos", 123-313, 154-25, 156-323, 192-17). En 1944 la Corte destacó que los límites de las facultades municipales surgen de las Constituciones y leyes provinciales, materia extraña a la Nación, en tanto que se respeten los principios, derechos y garantías de la Constitución nacional, tesis ésta que se ratificó en "Fallos", 249-99, 259-166 y 308-409. Es decir, para la Corte las municipalidades eran autárquicas y no autónomas.

Pero en el caso "Rivademar, Ángela, c. Municipalidad de Rosario" (fallo del 21/5/89, publicado en "La Ley", diario del 22/5/89, en un vuelco fundamental cuya profundidad discute la doctrina, la Corte ha sostenido que los municipios son autónomos respecto del poder provincial. Admitió que con anterioridad siempre se ha expedido por la autarquía, pero sostuvo que esa doctrina debía ser revisada.

Según el alto tribunal, la doctrina de la autarquía ya no puede ser afirmada con carácter uniforme para todo el territorio de la

Nación Argentina, ya que, a partir de 1957, diversas constituciones provinciales han consagrado el criterio de la autonomía de los municipios, que puede ser plena o semiplena.

Como segundo argumento, la Corte dijo que con prescindencia de las normas provinciales, el concepto de autarquía no se aviene con diversos caracteres propios de los municipios, tales como su origen constitucional, la base sociológica constituida por la población, la imposibilidad de su supresión porque la Constitución asegura su existencia, el hecho de que dicten legislación local y no meras resoluciones administrativas, el carácter de personas jurídicas de derecho público y de carácter necesario de los municipios (art. 33, Código Civil, en su redacción original), el hecho de que sus resoluciones afectan a todos los habitantes del distrito, su posibilidad de crear otros entes autárquicos dentro de los municipios y la elección popular de sus autoridades.

Este razonamiento tiene consecuencias fundamentales, pues significa que los ordenamientos provinciales no pueden reconocer una mera autarquía a los municipios, ya que ello equivaldría a desnaturalizar su esencia, que es la de ser organismos autónomos.

16.3. IMPLICANCIAS EN EL CAMPO TRIBUTARIO. FACULTADES ORIGINARIAS Y DERIVADAS.— Trasladando la cuestión de la autonomía o autarquía al campo tributario, los especialistas argentinos han distinguido entre potestades originarias y derivadas.

La mayor parte de la doctrina coincide en que la Constitución reconoce de manera directa las potestades tributarias de la Nación y las provincias, y por eso las llama *potestades originarias*. Las facultades de los municipios, en cambio, no surgen de la misma forma de la Constitución, sino que ésta se limita a disponer la obligación para las Constituciones provinciales de establecer su régimen municipal, lo que implica que deben reconocerles potestades tributarias, que por ello son llamadas *derivadas* (ver Enrique Bulit Goñi, *Autonomía o autarquía de los municipios*, en revista "La Ley", t. 1989, ps. 1053 y ss. y especialmente autores citados en nota 18).

El profesor Dino Jarach sostiene que cuando el poder fiscal nace de la propia Constitución es *originario*, y por tanto tienen ese carácter tanto el poder fiscal provincial como el nacional. En cambio, el poder fiscal es *derivado* cuando surge de leyes dictadas por los Estados, en virtud de su propio poder fiscal originario, y tal sería el caso del poder fiscal municipal (*Curso de derecho tributario*, t. 1, p. 25).

La distinción se conecta con los conceptos de autonomía y autarquía antes vistos. Las provincias son *autónomas* porque se administran y dan sus normas de gobierno con independencia de todo otro poder, y su poder tributario es *originario* porque nace de la propia Constitución. Los municipios son *autárquicos* porque deben sujetarse a las prescripciones de las normas provinciales, y su poder tributario es *derivado* porque no surge de la Constitución, sino de lo que le reconozcan los Estados provinciales.

Hasta ahora, y salvo alguna discrepancia prestigiosa (por ejemplo la de Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. 1, p. 332, 4ª ed., Buenos Aires, 1987), la mayor parte de la doctrina estuvo en esta postura, y ella fue siempre respaldada por la jurisprudencia (Bulit Goñi, *ob. cit.*, p. 1060, y autores mencionados en nota 18).

El vuelco que significa la nueva posición de la Corte en el caso "Rivademar" puede tener graves implicancias para la República Argentina si no se lo interpreta debidamente. El fallo no se refirió a cuestiones tributarias, pero suponiendo que el criterio de la autonomía se aplicara a lo tributario, tal cosa significaría que los municipios, por ser autónomos, tendrían potestades tributarias originarias. De ser ello así, los poderes provinciales no podrían establecer límite alguno a la potestad tributaria municipal, lo cual podría ser de caóticas consecuencias. Por otro lado, perderían validez el régimen de coparticipación federal de la ley 23.548 y el convenio multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos, por cuanto en ambos instrumentos las provincias contrajeron obligaciones de *autolimitación tributaria* en nombre propio y de los municipios, pero esto último habría pasado a estarles prohibido en virtud de la mencionada autonomía municipal.

No creemos, sin embargo, que ésta sea la solución adecuada, ni que el fallo "Rivademar" haya querido ir tan lejos, como lo demuestra convincentemente Bulit Goñi en su trabajo citado (ver, especialmente, puntos III-1, III-2, III-3 y III-4).

La conclusión sobre el punto no puede ser otra que la que vierte la procuradora de la Corte, Dra. María Graciela Reiriz, en su dictamen del mencionado caso "Rivademar".

Expresa que la exigencia contenida en el art. 5 de la Constitución nacional, dirigida a las provincias, consistente en asegurar su "régimen municipal", se traduce en la necesidad de implementar, en cada jurisdicción, la institución del municipio con personalidad que lo diferencia del resto de la Administración provincial, y dotado de atribuciones suficientes para llevar a cabo el gobierno y administra-

ción de los asuntos comunales. Pero la cláusula constitucional no importa una definición, en cuanto al grado de independencia que debe acordársele, quedando reservado a la discreción del constituyente o del legislador provinciales la determinación del modo e intensidad que revestirá la descentralización. Es decir, la provincia escogerá un régimen autárquico o autónomo, con las múltiples facetas que cada uno de éstos pueda adoptar.

Como bien razona Bulit Goñi, los municipios son una creación decidida por la Constitución nacional, pero que requieren de la necesaria e inevitable implementación provincial (autor y ob. cita., punto III-4).

De donde deriva la inevitable conclusión de que los municipios argentinos tienen las facultades tributarias que les asignan las provincias a las cuales pertenecen.

Este reconocimiento de facultades será con mayor o menor grado de independencia, pero siempre el estamento normativo provincial seguirá siendo el marco normativo y político de los municipios, y siempre será valor entendido que los municipios deben respetar las obligaciones de autolimitación tributaria que las provincias contrajeron en su nombre mediante las llamadas leyes-convenios (coparticipación, convenio multilateral o similares). En otras palabras, el ordenamiento provincial es el que delimita las atribuciones y competencias de la potestad tributaria municipal, aunque sin privar a las comunas de sus facultades tributarias mínimas y esenciales para asegurar su existencia.

Esta interpretación que formulamos, se ha visto corroborada con un ulterior pronunciamiento de la propia Corte Suprema nacional.

En este fallo, dictado en el caso "Municipalidad de la Ciudad de Rosario c. Provincia de Santa Fe, inconstitucionalidad" (del 4/6/91, "Errepar", Doctrina tributaria, n° 157, setiembre de 1991), la Corte, en primer lugar, ratifica el criterio vertido en "Rivademar", en cuanto a que a los municipios no se les puede negar las atribuciones mínimas necesarias para su cometido.

Pero en segundo lugar, y en referencia concreta a la autonomía, el alto tribunal declara que las facultades comunales no pueden ir más allá de aquellas que surjan de las constituciones y leyes provinciales.

Dice la Corte: "...Que en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y las leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías

establecidos en la Constitución nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31, C.N.). La Constitución nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales, conforme a los arts. 104, 105 y 106 de la Constitución ("Fallos", 199-423, "Cía. Swift de La Plata S. A. c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán, s. cobro de pesos", fallo del 17/2/61).

Es decir, queda convalidada nuestra postura. La autonomía municipal tiene como límite la normativa provincial, y en especial los compromisos provinciales mediante leyes-convenio.

17. EL CASO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES COMO CAPITAL DE LA REPÚBLICA.— Dentro de este contexto general vemos la situación de la ciudad de Buenos Aires como capital de la República.

17.1. LA CIUDAD DE BUENOS AIRES EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL.— La Constitución nacional le impone a las provincias que dicten su propia Constitución (art. 5), la cual debe asegurar su régimen municipal como una de las condiciones para que el gobierno federal les garantice el goce y ejercicio de sus instituciones.

Ahora bien, el texto constitucional nacional regla, en su segunda parte (arts. 36 a 110), las "autoridades de la Nación" en dos títulos: el primero (arts. 36 a 103) para el gobierno federal, y el segundo (arts. 104 a 110) para los gobiernos de provincia. Ninguna regulación destina a los gobiernos municipales, lo cual es explicable, pues se trata de una materia que puso a cargo de los gobiernos de provincia.

Pero esto reconoce una excepción, ya que respecto del municipio de la Capital Federal, la Constitución contiene expresas referencias.

Conforme al art. 3, las autoridades que ejercen el gobierno federal residen en la ciudad que se declare capital de la República por una ley especial del Congreso, previa cesión hecha por una o más legislaturas provinciales del territorio que deba federalizarse.

La ley 1029, del 21/9/1880, declaró capital de la República al municipio de la ciudad de Buenos Aires "bajo sus límites actuales", y el 26 de noviembre del mismo año se produjo la cesión de su territorio por la legislatura de la provincia de Buenos Aires.

La capital tiene derecho a designar diputados (art. 37) y senadores (art. 46) en situación equiparable a las provincias. A su

vez, participa en igualdad de condiciones a las provincias en la elección de presidente y vicepresidente de la nación (art. 81).

Pero las disposiciones fundamentales son la del art. 67, inc. 27, según el cual la legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital corresponde al Congreso de la Nación, y la del art. 86, inc. 3, que asigna el carácter de jefe inmediato y local de la Capital al presidente de la República.

Observamos que, a diferencia de los otros municipios del país, la Constitución nacional se refiere al municipio de la Capital. Por un lado le asigna facultades similares a las de las provincias, por cuanto les permite elegir diputados, senadores y electores de presidente y vicepresidente. Pero por otro, establece una nitida diferencia, porque en lugar de permitirle que elija a su gobernante, como hace con las provincias (art. 105), la somete a la autoridad inmediata del Poder Ejecutivo nacional (art. 86, inc. 3), y en vez de facultarla a dictar sus propias leyes "sin intervención del gobierno federal", la subordina a la legislación ejercida por el Congreso de la Nación (art. 67, inc. 27).

17.2. SITUACIÓN DE BUENOS AIRES EN CUANTO A LA AUTONOMÍA Y AUTARQUÍA.— Nos preguntamos ahora cuál es la situación de Buenos Aires en cuanto a la controversia que envuelve a los municipios argentinos sobre su autonomía o autarquía.

En el señalado caso "Rivademar" la Corte Suprema nacional se refirió a la municipalidad de Rosario, provincia de Santa Fe, es decir, a una municipalidad provincial.

No obstante, contiene referencias respecto del municipio capitalino. Explica que los propios constituyentes entendieron atribuir a la Municipalidad de Buenos Aires el carácter de modelo para las municipalidades provinciales (se refiere la Corte al proyecto de ley orgánica para el municipio de Buenos Aires que el Congreso General Constituyente dictó el 6 de mayo de 1853, siguiendo en general los lineamientos del decreto de Urquiza del 2 de setiembre de 1852; ver referencias a estos precedentes en Salomón Wilhelm, *Recursos municipales*, ps. 9 y 18), y señala que no es una mera repartición administrativa nacional, sino un organismo de gobierno de carácter esencial, aun cuando no se trate de gobierno político, sino de gobierno municipal.

Pero lo que no se puede dejar de advertir, tal como lo hizo el procurador general de la Nación Andrés D'Alessio (dictamen en el caso "Reig Vázquez Ger y Asociados c. Municipalidad de Buenos Aires. Repetición. Recurso de hecho"), es que varias de las peculia-

ridades propias de los municipios de provincia que sirvieron para que la Corte reconsiderara su naturaleza, desestimando el carácter autárquico, pueden ser observadas también en el régimen jurídico a que está sometida la municipalidad de la Capital, por ejemplo, su base sociológica, la legislación local que importan las ordenanzas municipales, el alcance de sus resoluciones, la elección popular de sus autoridades y la posibilidad de creación de entes autárquicos del municipio.

No obstante, creemos innegable que la municipalidad de la Capital Federal es un ente autárquico.

A diferencia de las provincias, no es uno de los entes que concurrió a formar el órgano de superior nivel, o sea la nación. Al contrario, el municipio de la Capital Federal es una creación de la Constitución, que le asigna ciertas facultades, pero que la subordina a la legislación del Congreso nacional y a la jefatura del presidente de la República.

Tributariamente las provincias tienen potestades reconocidas por la propia Constitución, y que son todas aquellas que no delegaron expresamente, mientras que a la capital, la Constitución no le asigna poder fiscal alguno, y sólo tiene los que le otorga el Congreso.

Cierto es que se dan a su respecto, al igual que a los restantes municipios, una serie de peculiaridades que indican un innegable grado de independencia, y que impide asimilarla a una mera entidad autárquica administrativa.

Pero no menos cierto es que, así como las potestades de las municipalidades provinciales están delimitadas por la normativa de las provincias, las potestades de la comuna capitalina están delimitadas por lo que le delegue el Congreso. *En ambos casos estamos ante autarquías territoriales con poderes fiscales derivados.*

17.3. ORGANIZACIÓN INSTITUCIONAL DEL MUNICIPIO DE BUENOS AIRES.—Instituída definitivamente la ciudad de Buenos Aires como capital de la Nación, y federalizado su territorio por cesión de la provincia de Buenos Aires, el Congreso nacional debió abocarse al estudio de una ley que estructurara su régimen municipal. Así se sancionó la ley 1129, el 31 de octubre de 1881, pero ante observaciones del Poder Ejecutivo se realizó un nuevo estudio, y tras un prolongado debate dictó la ley 1260, del 23 de octubre de 1882, que estructuró el régimen municipal de la ciudad de Buenos Aires.

No obstante sucederse algunas modificaciones por diversas leyes, esta normativa tuvo prolongada vigencia, hasta desembocar en la ley 19.987, llamada "Ley Orgánica de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", dictada el 29 de noviembre de 1972, y que rige actualmente. El mensaje explicativo del ordenamiento destaca la trascendencia del municipio en el régimen republicano de gobierno, y particularmente el de la ciudad de Buenos Aires, por la importancia alcanzada dentro del país.

Según su art. 1, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, como persona jurídica pública estatal, ejerce el gobierno y administración de la ciudad de Buenos Aires.

Sus órganos de gobierno son: a) la Sala de Representantes o Concejo Deliberante; b) el Departamento Ejecutivo; y c) los Consejos Vecinales (art. 9).

La Sala de Representantes se elige en votación directa y obligatoria de los ciudadanos (art. 4), utilizándose al efecto los padrones de la elección nacional, y dicta la legislación del municipio mediante ordenanzas que se refieren a los múltiples aspectos de la vida ciudadana (art. 9).

El Departamento Ejecutivo está a cargo de un funcionario denominado intendente municipal, que es designado por el presidente de la nación, y que es el representante legal de la comuna, ejerciendo su dirección administrativa (arts. 27 y 31).

En lo referente a su régimen económico financiero, la comuna de Buenos Aires tiene asignados recursos provenientes de distintos impuestos, tasas y contribuciones, así como el canon por el uso de bienes del dominio público municipal, y derechos por el uso y goce del derecho privado municipal (art. 106). Asimismo, la nación, de la parte que le corresponde conforme a la ley de coparticipación, debe entregar a la Municipalidad de Buenos Aires una participación, que por ley 20.221 estaba fijada en un equivalente al 1,8% del monto recaudado a distribuir (art. 8). Este porcentaje ha desaparecido en la actualidad, y la ley 23.548 ha establecido que se le entregará una "participación compatible con los niveles históricos, que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma trasferida en 1987" (art. 8).

La Municipalidad sanciona su presupuesto a iniciativa del Departamento Ejecutivo, que cada año debe presentar al Concejo Deliberante el proyecto respectivo (art. 31, inc. h), y que este órgano aprueba sancionando la respectiva ordenanza (art. 9, inc. e). La ejecución y el control están atribuidos a organismos municipales (art.

33), y el intendente municipal debe someter anualmente al Concejo Deliberante la cuenta de inversión (art. 31, inc. 11).

En materia específicamente tributaria, el art. 107 establece que la tasa de los gravámenes debe ser fijada anualmente por ordenanza municipal, y el procedimiento para su percepción compulsiva, por normas especiales.

A tal fin, y al igual que el presupuesto, el intendente presenta anualmente los proyectos de ordenanzas Fiscal y Tarifaria, correspon-

17.4. LEGITIMIDAD DE LA DELEGACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.— Del análisis precedente surge como evidente que el Congreso nacional, si bien ha realizado una enumeración de posibles recursos tributarios en el art. 106 de la ley 19.987, nada ha legislado sobre los elementos estructurales básicos de los tributos que efectivamente cobra, ni tampoco sobre su procedimiento de determinación, fiscalización y percepción, habiendo delegado esos aspectos a la propia Municipalidad, que los regula en sus ordenanzas Fiscal y Tarifaria. Esta delegación ha sido objetada por alguna doctrina jurisprudencial que la ha considerado inconstitucional.

En tal sentido se expidió la Cámara Nacional Civil, Sala B, expresando el vocal Dr. Vernengo Prack, que el Congreso no tiene facultad para delegar las funciones legislativas, ni mucho menos las tributarias, cuya iniciativa, por precepto constitucional expreso, sólo incumbe a la Cámara de Diputados de la Nación (art. 44). Añadió este magistrado que siendo la Municipalidad una repartición del Poder Ejecutivo, no puede sancionar normas tributarias. Podrá el Concejo Deliberante participar en un proyecto de presupuesto junto con el intendente, pero la ley debe ser sancionada por el Congreso de la Nación. "Eso es lo que prescribe la Constitución para garantizar a los ciudadanos de la ciudad de Buenos Aires, los mismos derechos que a los demás habitantes de la Nación Argentina, y no dejarlos librados al arbitrio de un organismo fuertemente vinculado al Poder Ejecutivo nacional". El otro vocal, Dr. De Mundo, en términos parecidos hizo hincapié en la indelegabilidad de las facultades tributarias del Congreso nacional, y sostuvo que enfrenta a la Constitución (art. 44) y también a la razón, delegarlas a órganos que como la Municipalidad de Buenos Aires, son una dependencia del Poder Ejecutivo, que designa al intendente como directo funcionario de su propio gobierno (caso "Maritima Key Kar S.R.L. c. Municipalidad de Buenos Aires", fallo del 24/2/87, publicado en revista "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 473).

Este fallo tuvo consecuencias gravosas para Buenos Aires, ya que declaró válido nada menos que el impuesto a los ingresos brutos, espina dorsal de su recaudación, con la amenaza cierta de propagarse como un incendio. Su trascendencia produjo una profunda conmoción doctrinal.

Se expidió en contra Enrique Bulit Goñi (*Los actos propios y la función judicial*, en revista "La Información", t. LVII, p. 920). En favor lo hizo Horacio García Belsunce, en un panel sobre "Crisis del principio de legalidad tributaria" en la Universidad de El Salvador, el 7/10/88, y llegó a ser calificado como de un virtual apocalipsis fiscal (Rodolfo Spisso, *¿Apocalipsis fiscal?*, en revista "La Ley", 1988-B, p. 390).

El fallo fue revocado por la Corte Suprema nacional, pero con fundamento en una cuestión procesal: la inadmisibilidad de la declaración oficiosa de inconstitucionalidad de las leyes, sin entrar a opinar sobre la doctrina de la Cámara, con excepción del voto de los vocales Belluscio y Fayt, que se expidieron en sentido contrario al tribunal *a quo* (fallo del 18/10/88, publicado en revista "Derecho Fiscal", t. XLVII, p. 455).

Entre lo mucho escrito sobre el tema, no ha faltado el análisis sobre las motivaciones psicológicas del fallo de la Cámara, destacándose la influencia de la falta de razonabilidad general en la política fiscal de la comuna metropolitana. Se mencionó, entre otras cosas, la desmedida presión tributaria, las remisiones favorecedoras de especiales categorías de contribuyentes, el estímulo a la evasión mediante periódicas moratorias, y otra serie de incoherencias y arbitrariedades (ver Ezequiel Sarmiento, *Ejercicio del poder tributario por la Municipalidad de Buenos Aires. Pérdida de legitimidad*, en revista "Derecho Fiscal", t. XLVII, p. 394).

En cuanto al fondo de la cuestión, pensamos que así como las provincias han delegado a sus municipios las facultades normativas tributarias en general, ello también puede ser hecho por el Congreso, y así lo ha reconocido la Corte Suprema nacional. Es que como antes había expresado el más alto tribunal ("Fallos", 154-25, 156-323, 192-20), y reiteró en el caso "Rivademar", los municipios, el de la Capital Federal incluido, no son meras reparticiones administrativas, sino órganos de gobierno de carácter esencial, pudiendo serle encomendado a la Municipalidad de Buenos Aires que dicte las normas que rijan la imposición permitida por el Congreso ("Fallos", 305-1672).

17.5. **NORMATIVA VIGENTE.**— La hacienda de la Capital Federal está regulada jurídicamente, en primer lugar, por la ley orgánica 19.987, cuyo art. 106 contiene la enumeración de los recursos con que en general puede contar la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Esta enumeración ha sentido el paso de los años, por cuanto data de 1972, y, en consecuencia, las verdaderas fuentes de ingreso del municipio, con sus nombres actualizados, surgen de lo que disponen al respecto la Ordenanza Fiscal y la Ordenanza Tarifaria.

La Ordenanza Fiscal permanente es la 40.731, promulgada el 3/9/85, y que anualmente suele ser objeto de algunas modificaciones. A su vez, esta Ordenanza Fiscal permanente está complementada por la Ordenanza Tarifaria que se sanciona anualmente, y que contiene las tasas o alícuotas de los tributos, así como los aforos correspondientes a otros ingresos. También complementan a la Ordenanza Fiscal los decretos del Departamento Ejecutivo que reglamentan los procedimientos para determinar de oficio la materia imponible, aplicar multas, intimar gravámenes y multas, y verificar los créditos fiscales en los juicios concursales.

En el orden procesal operan, subsidiariamente, la ordenanza 33.264, que rige el procedimiento administrativo general, y la ley 19.549, de procedimiento administrativo en el orden nacional y aplicable a la Municipalidad con pocas excepciones, conforme a la ley 20.261.

17.6. **LA COPARTICIPACIÓN DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES EN EL PRODUCIDO DE LOS IMPUESTOS NACIONALES.**— Una parte importante de los gastos de Buenos Aires se financia, o debería ser financiada, mediante los fondos recibidos por el sistema de coparticipación.

Después de diversos ordenamientos normativos, en los cuales se pudo advertir que con el paso del tiempo el porcentaje de la Capital Federal iba en disminución, se llegó a la ley 20.221, del 21 de marzo de 1973, según cuyo art. 8, la Nación, de la parte que le correspondía conforme a la ley, debía otorgar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires una participación equivalente al 1,8% del monto recaudado a distribuir.

Este porcentaje quedó anulado mediante modificación introducida por la ley 22.451, del 27 de marzo de 1981, modificando al art. 8, primera parte, de la ley 20.221, ante lo cual se eliminó el porcentual que la Nación debía reconocer de su parte a la Municipalidad.

Esta eliminación fue duramente criticada por alguna doctrina, según la cual ello no significaba, ni mucho menos, la pérdida del derecho de la Capital Federal a recibir una parte de la coparticipación (Susana C. Navarrine y Carlos M. Giuliani Fonrouge, *La Municipalidad de Buenos Aires integrante del régimen de coparticipación federal*, revista "Impuestos", t. XL-B, ps. 1793 y ss.

La legislación actual sobre la materia está constituida por la ley 23.548, según cuyo art. 8, la Nación, de la parte que le corresponde en la coparticipación, debe entregar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires una participación compatible con los niveles históricos, la que no puede ser inferior, en términos constantes, a la suma trasferida en 1987.

O sea que por un lado se reconoce que el municipio capitalino debe recibir parte de la coparticipación, pero por otro lado es objetable que se haya dado una fórmula vaga y difusa al hablarse de "compatibilidad de niveles históricos", y también es objetable que se haya colocado un mínimo referido al pasado, cuando es sabido que las necesidades comunales van creciendo año a año.

Doctrinalmente es motivo de discusión si la Capital Federal tiene realmente derecho a recibir parte de la coparticipación.

La Conferencia de Ministros de Hacienda efectuada en 1956 emitió una declaración por la cual se negó a la Capital Federal el derecho de coparticipar de los impuestos nacionales, basándose en las siguientes razones:

- a) que la Municipalidad no constituye un Estado federal componente de unión nacional y signataria de la Constitución nacional;
- b) que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, no siendo Estado federal, carece de la facultad constitucional de establecer impuestos; por tanto no puede participar como tal en la distribución del producido de impuestos sujetos a un régimen de coparticipación;
- c) que se debe evitar todas aquellas causas que contribuyan a favorecer el crecimiento desmedido de la ciudad de Buenos Aires en relación con el interior del país (ver referencia de Salomón Wilhelm, *Recursos municipales*, ob. cit., p. 138).

Sin embargo, la Municipalidad respondió que dentro de la estructura constitucional del país, Buenos Aires ocupaba un lugar equivalente al de las provincias, estando representada en ambas ramas del Congreso nacional. Dado que el Congreso ejerce el poder local en la Capital, éste se lo ha delegado a la Municipalidad, acordándole la debida autonomía financiera, y acordándole la facultad de establecer impuestos.

El Dr. Dino Jarach, en un trabajo para el Consejo Federal de Inversiones, se inclinó en el sentido de que la Municipalidad de Buenos Aires debía continuar recibiendo la participación en los impuestos nacionales (ver referencia en Wilhelm, ob. cit., p. 138).

En el mismo sentido se expidieron Giuliani Fonrouge y Navarri. Expresan estos autores que durante muchos años la Municipalidad ha recibido una cuota en los impuestos nacionales percibidos por el gobierno federal, y ello no constituyó una donación, sino un justo reconocimiento al derecho que le asiste a recibir una parte de lo que ha contribuido a formar (autores y ob. cit., p. 1796).

Como conclusión del tema pensamos que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires es integrante obligatoria del régimen de coparticipación federal por su carácter de ente político que asume las obligaciones y derechos del sistema como una jurisdicción provincial más, resultando deseable que las futuras leyes de coparticipación volvieran a asignarle un porcentaje determinado.

#### BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO VIII

- ABAD, Hernando José Luis, y otros: *El poder financiero en la Argentina*, en "Boletín de la Fac. de Derecho de la Univ. Nac. de Córdoba", año XXXIV (enero-diciembre 1970), ps. 193 y ss.
- ALESSI-STAMMATI: *Istituzioni di diritto tributario*, cit.
- ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, cit.
- ARCÓCELLO VÉLEZ, Gustavo: *El principio de legalidad tributaria*, informe en las Primeras Jornadas Regionales de Derecho Tributario, Punta del Este, 1972.
- ATALIBA, Geraldo: *La complementar na constituição*, San Pablo, 1971.  
— *Sistema constitucional tributário brasileiro*, San Pablo, 1968.  
— Ponencia nacional de Brasil en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
- BALEIRO, Abomar: *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 4ª ed., Río de Janeiro, 1974.
- BECKER, Alfredo Augusto: *Teoría geral do direito tributário*, San Pablo, 1963.
- BIDART CAMPOS, Germán: *Manual de derecho constitucional*, Buenos Aires, 1972.
- BIELSA, Rafael: *Estudios de derecho público. Derecho constitucional*, Buenos Aires, 1952.  
— *Derecho constitucional*, 2ª ed., Buenos Aires, 1954.  
— *Estudios de derecho público. Derecho administrativo*, Buenos Aires, 1950.
- BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, cit.