

**LA ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES
ANTE LA DECLARACION DE NECESIDAD DE REFORMA PARCIAL
DE LA CONSTITUCION NACIONAL.**

Habiendo sido sancionada la Ley N° 24.309, que declara necesaria la reforma parcial de la Constitución Nacional de 1853/60, con las modificaciones de 1866, 1898 y 1957, y ya llevada a cabo la elección de convencionales constituyentes el 10 de abril próximo pasado, nuestra Asociación tiene el deber de dar su parecer sobre los temas atinentes a su competencia específica respecto de los que se encuentran habilitados para ser tratados por la Convención Constituyente.

Ello, con sustento en que: 1) nuestra Entidad, fundada hace cuarenta años, tiene por objeto agrupar a los especialistas en derecho fiscal y en materias afines o conexas a esa rama del derecho, promover la investigación y el estudio del derecho fiscal y de las disciplinas jurídicas, económicas y financieras que le están vinculadas y el mejoramiento de la legislación fiscal, así como *emitir opinión sobre cuestiones de su especialidad cuando lo considere conveniente en orden a sus fines* (art. 3°, incs. a), b), e) y f) de los Estatutos que la rigen). Y 2) su tradición institucional, que la llevara -el 11 de septiembre de 1957- a brindar su aporte ante la Convención Nacional Constituyente reunida en Santa Fe, por imperio del Decreto de Convocatoria N° 3838/57; y el 26 de junio de 1986, a dar respuesta a la consulta efectuada por el Consejo para la Consolidación de la Democracia, respecto a la materia rentística en la reforma constitucional que entonces se alentaba.

I.- El Consejo Directivo entiende que un aporte valioso que puede hacer en esta hora es reproducir los pronunciamientos de 1957 y 1986, que se integran como anexos del presente, ya que se comparten muchas de sus apreciaciones centrales, más allá que las puntualizaciones contenidas tanto en aquellos como en este documento, se encuentren fuertemente influidas por las circunstancias institucionales, políticas y económicas que en cada caso vivió la República, y en esta oportunidad, además por las particularidades de la declaración de necesidad de reforma de la Constitución Nacional según resulta de la Ley N° 24.309.

II.- La ley referida permite diferenciar tres grupos de normas: a) las que deberán mantenerse inalteradas (Arts. 1° a 35 de la Constitución vigente); b) aquellas que se implican en el art. 2° de la ley e integran el llamado "*núcleo de coincidencias básicas*", consistente en trece puntos (individualizados con las letras "A" a "L"), que en la inteligencia de la ley deberán ser votados conjuntamente, entendiéndose que la votación afirmativa importará la incorporación constitucional de la totalidad de los mismos, en tanto la negativa

significará el rechazo en su conjunto; y c) aquellas cuya discusión y reforma se habilita por el art. 3º, que son dieciséis puntos (individualizados con las letras "A" a "N"), que podrán ser o no debatidos y resueltos por la Convención Constituyente.

En este contexto, el Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, en ejercicio de las facultades que conforme a su Estatuto le corresponden (art. 11, incs. a y g), pasa a pronunciarse sobre los puntos de la reforma constitucional en que se abordan cuestiones atinentes a su competencia, y así decimos:

1. Adherimos a que la Primera Parte de la Constitución Nacional, relativa a *Declaraciones, Derechos y Garantías* y en cuanto guarda relación con la materia fiscal, no resulte modificada (arts. 6º y, especialmente, art. 7º de la Ley Nº 24.309). Ello, en tanto en dicha parte dogmática se ha encontrado el principal fundamento, en una interpretación sistémica, para conformar lo que ha dado en llamarse *Estatuto de Garantías de los Derechos de los Contribuyentes* (legalidad -arts. 4º, 17, y 19, complementados por los arts. 44 y 67 incs. 1º y 2º-, no confiscatoriedad -arts. 14 y 17-, igualdad -art. 16-, generalidad -art. 16-, proporcionalidad -art. 4º, y complementariamente art. 67, inc. 2º-, equidad -art. 4º-, derecho a trabajar y ejercer industrias lícitas -art. 14-, derecho a la libre circulación territorial -arts. 9º, 10, 11, 12, 14, y 28-, uniformidad -art. 16, complementado en materia aduanera por el 67, inc. 1º-, capacidad contributiva -arts. 4º, 16, 28 y 33-, razonabilidad -art. 28 y 33-, estabilidad de los beneficios tributarios otorgados con base sinalagmática -arts. 14 y 17, complementados por el art. 67, inc. 16 y art. 107-, tutela jurisdiccional -art. 18-, supremacía del derecho federal -art. 31-, entre otros principios, derechos y garantías), en permanente expansión en el campo jurisprudencial, mediante una apreciación dinámica de las disposiciones constitucionales y particularmente, de la lectura más acabada de las cláusulas con contenido tributario implícito.

2. En cuanto a los trece puntos del art. 2º de la ley que declara la necesidad de la reforma, y siempre en lo que es materia de competencia específica de esta Entidad, más allá del condicionante contenido en los arts. 4º y 5º de la expresada ley, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales se considera obligada a formular dos propuestas:

2.1. Dentro de la anomalía republicana que importa la recepción en el texto constitucional de la posibilidad de autorizar la utilización de los reglamentos o decretos de necesidad y urgencia, es saludable que se los haya excluido expresamente en materia tributaria, tornando absolutamente nulos e insanables a los que pudieran emitirse.

El precepto propuesto se alinea con las más recientes regulaciones que exhibe el derecho constitucional comparado, dentro del cual puede citarse la

Constitución del Perú de 1993, en la cual, por su art. 74 se dispone que los *decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria*.

En tal sentido, debe tenerse presente que el consentimiento de los tributos está estrechamente ligado a la aparición de los órganos legislativos (Curias Regias, Parlamentos, Cortes, Estados Generales, Congresos y Legislaturas), y que hoy el principio de legalidad tributaria o reserva expresa de ley se fundamenta, no tanto en la *autoimposición*, cuanto también en la *separación de órganos y funciones*, como un elemento indispensable más, tendiente a evitar los desbordes del Departamento Ejecutivo, en su *función garantística de la libertad y de la propiedad*, en la *intervención* para la sanción de gravámenes de los *órganos más genuinamente representativos de la voluntad general*, y en que a la *ley* se la considera el *instrumento más idóneo para la transformación social y el perfeccionamiento del derecho*, en tanto el reglamento, por la facilidad de su emisión, favorece la proliferación normativa, agudizando la falta de claridad, estabilidad y certeza del ordenamiento jurídico en su conjunto.

No obstante, consideramos que a fin de reafirmar la prohibición al Poder Ejecutivo de ejercitar el *poder tributario*, no dejando resquicio para la duda, sería indispensable que se reordene el texto del punto G.a. -contemplado en el art. 2º de la ley que declara la necesidad de reforma-. A tal fin se propicia que el primer párrafo conforme al cual "*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo que regulen materia penal, tributaria, electoral, o el régimen de los partidos políticos*", pase a figurar como tercer párrafo, desplazándose los propuestos como segundo y tercero, para que sean primero y segundo respectivamente. De tal modo se abortará cualquier interpretación aviesa que pretenda en el futuro sostener, sobre la base de la formulación contenida en la Ley Nº 24.309, que el primer párrafo sólo consagró la limitante como principio general, mientras que el segundo introdujo las emergencias como excepción a tal limitante, ampliando la potestad normativa del Poder Ejecutivo, sin veda alguna, a todas las ramas del ordenamiento jurídico.

A nuestro juicio, se trata de una simple reubicación de los párrafos que, sin siquiera modificar su letra, confirma y perfecciona el sentido de la reforma constitucional propuesta por la Ley Nº 24.309.

2.2. En cuanto al mismo punto G del art. 2º de la ley que declara la necesidad de la reforma, apartado b), si bien es saludable la restricción que propicia, en general, en torno de la *delegación legislativa*, parece razonable que ella sea aceptada, restrictivamente, para ciertas materias. La norma menciona a las de administración, y esto podría plantear dudas sobre si comprende a las prescripciones de orden tributario, generando una incertidumbre que es necesario aventar.

En nuestro criterio, resulta conveniente una definición más precisa -vg. proscribiéndola aún en situaciones de emergencia para los aspectos estructurales del tributo y admitiéndola en el ámbito de dichas situaciones

sólo en sus elementos cuantitativos de base y alícuotas—, debiéndose entender en su defecto, —en la redacción hasta hoy propuesta— que las únicas regulaciones tributarias que están comprendidas dentro de las materias de administración, son las que se ubican en el campo del llamado derecho tributario administrativo, formal o adjetivo, nunca en el campo material, sustantivo o de fondo.

Y esto es importante, por cuanto en el derecho tributario positivo de nuestro país sobreabundan, a la fecha, las delegaciones efectuadas por el Congreso y ejercitadas por el Poder Ejecutivo o la Administración Fiscal (Dirección General Impositiva o Administración Nacional de Aduanas), muchas de ellas imprescindibles e inevitables ante la insuficiencia de la ley, que no puede ser colmada por el simple ejercicio de la facultad reglamentaria (reglamentos de ejecución). Es importante que se haya establecido un plazo de caducidad como cláusula transitoria en el párrafo tercero del inciso de marras, pero si al cumplirse los cinco años fenecen las normas dictadas por delegación y no fueran suplidas en los casos debidos, el ordenamiento tributario entonces vigente podría sufrir serios vacíos, con afectación de un lado, a la seguridad jurídica, y de otro a la recaudación, generando controversias y litigiosidad.

Si se interpretara que la redacción de los enunciados contenidos en la Ley N° 24.309 no es definitiva, propiciamos se recepte que la delegación legislativa en materia tributaria sólo puede abarcar el derecho tributario material o sustantivo en situaciones de emergencia y únicamente en cuanto al elemento cuantificante de la obligación tributaria, nunca respecto de cuestiones materiales o de fondo, dentro de pautas expresas y límites precisos contenidos en la ley sancionada por el Congreso, en la cual deberá definirse indubitadamente la política legislativa y el marco de acción del reglamento delegado.

3. Respecto a los puntos A) y B), del art. 3° de la ley que declara la necesidad de la reforma, únicos que en materia directa o implícitamente rentística han sido habilitados para su debate y resolución, las posiciones que sienta esta Asociación son las siguientes:

3.1. Se comparte la necesidad de fortalecer el régimen federal, pero se advierte, como ya lo hiciera Juan Bautista Alberdi, que ello ha de depender menos de las normas jurídicas que de los comportamientos que se practiquen.

3.2. Es propio de la Ley Fundamental sentar las reglas de distribución de las competencias en orden a los recursos entre las distintas esferas de gobierno, como lo hace la Constitución vigente, pero consideramos que sería inconveniente que siguiera igual procedimiento en torno a todos los cometidos, prestación de servicios y gastos que estos demanden, bien que son innegables las relaciones que los ligan. La asignación de funciones, salvo las ya adjudicadas es —por su carácter contingente—, más propia de ser reservada para los poderes constituidos.

En cuanto a la actual distribución de potestades tributarias —que la

Constitución resuelve, en esencia, por los arts. 104, 108, 4°, y 67 incs. 1° y 2°, no se desconocen las falencias que presenta, fundamentalmente desde que gira sobre la distinción entre contribuciones directas e indirectas, criterio diferenciador sobre el cual no han podido lograrse las necesarias precisiones en el campo de la Ciencia Financiera.

Sin embargo, expresamos nuestra convicción de que el sistema instituido por la Constitución debe mantenerse en esta hora, por las siguientes razones:

a) Porque la experiencia universal no ha demostrado la existencia de sistemas inobjectables en el Derecho Constitucional comparado, como se aprecia en el caso de otros Estados Federales tales como Alemania, Brasil, Canadá, Estados Unidos o Suiza; y desde que los modelos teóricos propuestos por la Ciencia Financiera (separación de las fuentes, concurrencia, sobre-cuotas o adicionales complementarios, participación o coparticipación, asignaciones globales y asignaciones condicionadas), tampoco han logrado el consenso indispensable entre los más destacados cultores de la disciplina.

b) Porque no existe una propuesta sustituta consensuada que pueda reemplazar a la actual, menos aún en el nivel de las fuerzas políticas, no siendo previsible que pudieran encontrarla sin disponer de antecedentes, en el tiempo que se le ha asignado para finiquitar su cometido —noventa días desde su instalación—, en tanto también habrá de abordar otros muchos temas de importancia institucional.

c) Porque más allá de sus falencias y del grado de su acatamiento, el actual sistema constitucional si bien ha dado lugar a algunas controversias, ellas han sido suficientemente definidas por la jurisprudencia y la doctrina.

d) Y porque el cambio de sistema rentístico no debiera hacerse en un momento en que, en la Argentina y en el mundo, se asiste a un proceso dinámico de transformación en los dos ejes de esta compleja temática, como son el rol del Estado, sus dimensiones y consiguientemente sus costes, y la descentralización de funciones en favor de otros entes públicos territoriales, en nuestro caso, las provincias y municipios.

Lo que sí sería útil, es un agregado, que podría insertarse en el actual inc. 2° del art. 67 del Estatuto Fundamental vigente, que constitucionalizara la práctica de la coparticipación mediante leyes-convenio, utilizada en el país desde el año 1935, y cuya validez ha sido resistida por algunos sectores de la doctrina en orden a su falta de previsión constitucional frente a la rigidez con que son atribuidas las potestades tributarias, aunque virtualmente aceptada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Bastaría al efecto que tales mecanismos se describieran en el texto constitucional, pudiendo precisarse, por ejemplo: que resultan obligatorios para las contribuciones directas que excepcionalmente establezca la Nación, y potestativos en el caso de las contribuciones indirectas; siendo importante que se proscriba la doble o múltiple imposición, y establecer que por lo menos la distribución secundaria deberá hacerse según parámetros objetivos, mediante

acreditación automática, y fijando el mandato de que a través de las disposiciones del derecho público provincial -como ya lo han consignado varias Constituciones Provinciales, o por leyes específicas-, la asignación de recursos, en una segunda instancia, también llegue a los municipios locales.

3.3. Respecto de la creación de regiones para el desarrollo económico y social, corresponde advertir sobre el valladar que importa la prescripción contenida en el art. 13 de la Constitución vigente -inalterable por encontrarse ubicada en el Capítulo Único de declaraciones, derechos y garantías-, acerca de la modificación de la jurisdicción territorial de las actuales provincias -sólo posible con el consentimiento de las Legislaturas de las mismas-, cuya conformación está sustentada en antecedentes de indiscutible raigambre histórica, social y política, que obliga a su preservación más allá de lo que se opine sobre su viabilidad económica.

En otro orden, si lo que ha querido sugerir el texto de la Ley Nº 24.309 es la creación de regiones a los fines de la coordinación, la cooperación, la planificación, y la atención conjunta de problemas que son comunes a diversas provincias, la actual Constitución provee de una herramienta suficiente en el art. 107, por lo que no resulta indispensable hacer en esta reforma alguna.

3.4. Respecto de la jurisdicción provincial en los establecimientos de utilidad nacional, que menciona la ley que declara la necesidad de la reforma, en su art. 3º, punto A), inc. c), se trata de una cuestión que ha dividido a la doctrina y a la jurisprudencia desde el célebre debate que en el Senado de Buenos Aires mantuvieron Bartolomé Mitre y Dalmacio Vélez Sarsfield en 1869, acerca del Puerto de Buenos Aires.

Si bien predominantemente, al menos en la actualidad, se acepta la existencia de potestades concurrentes respecto de tales establecimientos, admitiéndose la jurisdicción local en tanto ella no interfiera directa o indirectamente en las actividades normales que la utilidad nacional implique, esta Asociación acepta y propone que, en aras de la certeza, se consagre tal solución de modo expreso en el texto constitucional, siguiendo los lineamientos oportunamente contenidos en la Ley Nº 18.310.

El lugar para hacerlo sería el art. 67 inc. 27, cuya redacción podría quedar concebida del siguiente modo: *Ejercer una legislación concurrente ... en los establecimientos de utilidad nacional situados en territorio de las provincias, sin perjuicio de que en ellos se ejerza la jurisdicción local, en tanto no interfiera directa o indirectamente en las actividades normales que la utilidad nacional implique.*

3.5. Respecto del inc. d) del art. 3º, punto A) de la Ley Nº 24.309, esta Asociación se manifiesta de acuerdo con que se asegure constitucionalmente que las provincias puedan realizar gestiones internacionales y aún celebrar tratados -ya que sin ello las gestiones no serían conducentes-, siempre que se consigne la limitante expresa y de interpretación rígida en cuanto a que las mismas no afecten las facultades del Gobierno Federal, ni a la política exterior

que éste conduce, situación que por otra parte, a nuestro juicio, es la que se desprende de la interpretación razonable del texto constitucional actualmente vigente.

3.6. En cuanto al punto B) del art. 3º de la ley que declara la necesidad de reforma, en tanto allí se alude a la *autonomía municipal*, la posición que asume esta Asociación es la siguiente:

a) La jurisprudencia tradicional de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha establecido que los municipios de provincia constituyen *delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptos a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación* (Fallos: 114:282).

b) Empero no pasa inadvertida a esta Asociación, la tendencia autonomista que en el campo constitucional se inaugura en el año 1957 con el dictado de la Constitución de la Provincia de Santa Cruz, y que hoy comprende, con distinto alcance, a diecisiete estados provinciales (Santa Cruz, Formosa, Chubut, Neuquén, Chaco, Río Negro, Misiones, La Pampa, Santiago del Estero, Catamarca, San Juan, Salta, La Rioja, Jujuy, San Luis, Córdoba y Tierra del Fuego), que se insinuara jurisprudencialmente en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re: "Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción"* (Fallos: 312:338), sentencia del 21 de marzo de 1989, bien que abandonada por el Alto Tribunal a partir de la causa: *"Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/ Santa Fe, Provincia de s/ inconstitucionalidad y cobro de australes"*, pronunciamiento del 4 de junio de 1991.

c) En atención a las circunstancias precedentes, esta Asociación no se enrola en una terminante oposición a que se quiera elevar el actual *status* jurídico político de los municipios, siempre que si así se hiciera, se disponga expresamente y de modo que no queden dudas: *que se los mantiene en subordinación al derecho y a las autoridades provinciales, y que se acepta que el nivel provincial pueda celebrar acuerdos, convenios y tratados, por sí y por sus municipios, los cuales obligarán a éstos en plenitud*, lo que en lo estrictamente fiscal resguardaría importantes instrumentos de coordinación tales como el Convenio Multilateral en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos -o el que lo sustituya- y el Régimen de Coparticipación Tributaria, o -en otro contexto- los así llamados Pactos Federales Fiscales. En especial, que se contemple expresamente la prohibición de establecer tributos que se superpongan con los nacionales o provinciales.

Si de lo que se trata es de fortalecer el Sistema Federal, debe tenerse muy en cuenta lo siguiente:

i) Todo sistema federal contiene fuerzas centrífugas que deben neutralizarse en aras de construir una Nación.

ii) El federalismo no es contraposición, puja, o antagonismo, sino acuerdo,

cooperación, concertación, vigilia en torno de los superiores intereses comunes.

iii) Si ha sido compleja a lo largo de los tiempos para las hoy veintitrés provincias la tarea de armonizar entre sí y con la Nación, ello sería seguramente imposible entre casi dos mil municipios.

A nuestro juicio, una solución en la materia que no tuviera en cuenta estas premisas, lejos de fortalecer al sistema federal lo atomizaría, que es la forma más segura de consagrar su insuperable debilidad.

III.- Finalmente, hay otros dos aspectos respecto de los cuales entendemos necesario hacer expreso nuestro pronunciamiento:

1. El ya abordado en II.1. referido a la no habilitación de la reforma de la parte dogmática de la Constitución vigente, lo que debe subrayarse en dos sentidos:

a) Los primeros treinta y cinco artículos de la Constitución Nacional no pueden ser objeto de modificación en la inteligencia del art. 7º de la Ley Nº 24.309 en sistema con el art. 30 de la Constitución Nacional, y el pronunciamiento electoral del pasado 10 de abril, ya que allí no se consideró ninguna propuesta relevante de reforma a esta primera parte del Estatuto Fundamental.

Por consiguiente, si se pretendiera sostener que lo inmodificable dentro de la Primera Parte, Capítulo Unico, son sólo las *"declaraciones, derechos y garantías"* allí contenidos, pero no las restantes prescripciones, y en virtud de ello se intentara la alteración, en algún sentido, del referido texto, sería una interpretación excedente de la reforma parcial habilitada por el Congreso.

b) Consecuentemente con ello, sostenemos también que ninguna reforma que se haga del resto de la Constitución podrá pretenderse que afecta a la intangibilidad de esa primera parte, bajo la invocación de la especialidad de disposiciones posteriores, en cuanto proyecte sus efectos sobre la parte referida de la Ley Fundamental.

La primera parte de nuestra Constitución, es lo plesbicitado como estructura subsistente, fundamental y fundante de la Nación en todos sus aspectos, de donde nada de lo instrumental que debe servirla, podrá pretenderse prevaleciente frente a ella, causa y fin de la norma que se analiza.

2. En otro orden, debe precisarse el alcance del punto E. del art. 3º de la Ley Nº 24.309, que habilita la *"Actualización de las atribuciones del Congreso y del Poder Ejecutivo Nacional previstas en los arts. 67 y 86 respectivamente de la Constitución Nacional"*.

También el correcto entendimiento del actual art. 30, la convocatoria electoral, las propuestas concurrentes, y el resultado del comicio, además de la razonabilidad hermeneútica, fuerzan a entender esa actualización en un estricto sentido de consolidación de la república democrática, amén del

perfeccionamiento técnico que pudieran requerir sus cláusulas, y no como válvula que permita modificaciones que, no previstas en los textos habilitados, puedan debilitarlos en tanto hacen nada menos que a las atribuciones de dos de los poderes del Estado nacional, piezas fundamentales en el equilibrio de la forma republicana y federal consentida.

Así, por ejemplo, por vía de la permitida actualización la reforma podría comprender:

a) La eliminación de la referencia a *la moneda que fuese corriente en las provincias respectivas, por su justo equivalente*, para atender el pago de los derechos aduaneros (art. 67, inc. 1º).

b) El agregado de otros bienes además de *las tierras de propiedad nacional*, dentro de aquellos de los cuales puede disponer el Congreso (art. 67, inc. 4º).

c) El desdoblamiento de los bancos nacionales, en particular el Banco Central y el Banco de la Nación Argentina (art. 67, inc. 5º).

d) La inclusión del comercio aéreo dentro de la *cláusula comercial* o directamente la supresión de la referencia de las vías (art. 67, inc. 12).

e) El reemplazo de la alusión a *fortalezas, arsenales y almacenes*, por los puertos, aeropuertos, yacimientos, etc., o bien la reducción del enunciado a los establecimientos de utilidad nacional (art. 67, inc. 27).

O podrá, naturalmente, actualizar ambos textos a resultas de los cambios que se operen por las reformas que lleguen a aprobarse, por ejemplo, en materia de atribuciones del Poder Ejecutivo, por la creación del *Jefe de Gabinete de Ministros*, etc. Pero dicha actualización no podrá hacerse respecto de cuestiones, o con alcances, no previstos en la ley, pues ello sería contrariar el sentido del actual art. 30 de la Constitución, y el cauce dentro del cual pudo pronunciarse el pueblo frente a la convocatoria para la elección de convencionales constituyentes, siendo que debe reconocerse en él la fuente última de todo poder normativo de cualquier orden.

Queda así sintéticamente expuesto el pensamiento de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales ante la inminente reforma constitucional, en lo que es materia de su competencia específica.

Como se advierte, para esta Asociación y en las actuales circunstancias, la menor reforma será la mejor reforma.

Quiera Dios iluminar a los señores Convencionales.

Buenos Aires, 26 de abril de 1994

José Osvaldo Casás
Secretario

Enrique G. Bulit Goñi
Presidente