

PRONUNCIAMIENTOS DE LA ASOCIACION

Se transcriben a continuación exclusivamente los documentos que han sido aprobados por el Consejo Directivo durante el período de esta publicación, siguiendo el orden cronológico.

Los documentos emitidos por Comisiones de trabajo y que no lo fueron, sin que ello importe rechazo sino sólo la falta de asunción institucional, pueden consultarse en la sede de la Asociación.

Respuesta a la consulta efectuada por el Consejo de Consolidación de la Democracia a la materia rentística en la reforma constitucional

Señor Presidente
Del Consejo para la Consolidación de la Democracia
Dr. Carlos Santiago Nino
S/D

De nuestra consideración:

Pasamos a responder la consulta formulada acerca de la materia rentística en la reforma constitucional que se estudia mediante el siguiente documento aprobado por el Consejo Directivo.

1. Consideración general

Una Constitución no es una ley común. No se hace para la coyuntura, y ni siguiera para satisfacer la conciencia jurídico política de una generación determinada; debe tener permanencia a través de los tiempos.

Tal es el caso, a nuestro juicio, de la Constitución Nacional de 1853/60.

En materia rentística, se asienta sobre cuatro ejes conceptuales que describiremos más adelante, los que a su vez se ensamblan y sustentan a los otros ejes principales sobre los que gira para servir a sus objetivos esenciales: asegurar la unidad nacional sin mengua de las autonomías provinciales, consagrar el principio de la libertad sin perjuicio de los límites que impone el interés colectivo, proveer a los recursos del Estado sin desentenderse de la suerte del patrimonio de sus habitantes, fortalecer el principio republicano - en cuanto otorga al pueblo a través del Congreso la atribución de dictar la legislación sustantiva- sin que se afecte la eficacia en el ejercicio del poder.

En líneas generales, esta construcción jurídica y política sabiamente articulada no merece observaciones ni en su concepción ni en su funcionalidad. Nadie podría, seriamente, culpar a la Constitución de lo que nos pasa a los argentinos sino más bien todo lo contrario. Además, somos partícipes de que un pueblo sólo debe lanzarse a la tarea de reformar su constitución cuando compruebe que ella ha devenido en obstáculo para el cumplimiento de sus objetivos conjuntos; y tal no es el caso, en nuestro concepto, del pueblo argentino.

Dicho ello, sentamos nuestra convicción de que la materia rentística, por sí misma, no justifica una reforma de la Constitución vigente.

Sin embargo, para el caso de que no obstante ello se resolviera modificarla, y en tren de responder también a la segunda parte del requerimiento que nos formula ese Honorable Consejo, pasamos a consignar algunos aspectos que la experiencia de casi un siglo y medio de aplicación presenta como salientes. A ese fin, y con dicho condicionamiento, tómense las consideraciones que siguen.

2. Consideraciones puntuales

Los cuatro ejes sobre los que según adelantamos se asienta la Constitución Nacional de 1853/60 en materia rentística, son los siguientes:

2.1 Distribución vertical del poder de imposición

Este eje distingue los poderes que la Constitución otorga a la Nación, de aquéllos que se reservan las provincias (arts. 104 y 108, 4º y 67 incs. 1º y 2º). Y se ha mostrado pasible de observaciones desde variados ángulos.

a) Tomando en consideración las disposiciones citadas, que son las dedicadas de manera específica y directa a consagrar tal distribución, se advierte que ellas giran en torno a la noción de "contribución directa" (art. 4º y principalmente art. 67 inc 2º).

La ciencia de las finanzas ha descalificado ya, mayoritariamente, la clasificación de los gravámenes en "directos" o "indirectos" con fundamentos que pueden verse en cualquier manual de la materia.

La jurisprudencia, además, ha terminado reconociendo potestades concurrentes en ambos estamentos -Nación y provincias- tanto en materia de impuestos directos como indirectos.

Y la historia demuestra, por su parte, que las limitaciones y condicionamientos que impuso el art. 67 inc 2º a la Nación (sólo podría sancionar impuestos directos en situaciones de excepción y por tiempo determinado) han sido sorteados por ésta mediante los expedientes -ficciones si se prefiere- de la temporalidad sistemáticamente reconducida, y de los regímenes de coparticipación concertados.

Estas comprobaciones, pues, indicarían la conveniencia de buscar otro parámetro diferenciador de las potestades tributarias de cada uno de los estamentos que coexisten en el Estado federal.

b) La Constitución Nacional sólo se ocupa de las Municipalidades en la escueta mención del art. 5º, sin alusión alguna a su régimen rentístico, el que ha quedado derivado a las Constituciones provinciales: de éstas, algunos lo han regulado de manera directa y otras lo dejan librado a la legislatura local.

Siendo un hecho la existencia de crecientes gravámenes de orden municipal, podría resultar saludable que la Constitución Nacional los tome en cuenta en la distribución de potestades tributarias y avance sobre pautas de coordinación en todos los niveles.

c) Con el régimen vigente, la jurisprudencia ha afirmado que la mera superposición de gravámenes (sujeto, hecho generador, base material) no es causal de invalidación constitucional en tanto no supere el límite de la confiscatoriedad (de compleja determinación); pero ha señalado así también su inconveniencia.

En líneas muy generales cabe decir que existen dos formas de distribuir el poder tributario entre distintos niveles de gobierno. Una, la separación, que asigne a cada nivel determinadas fuentes de recursos para su imposición exclusiva; otra, la concurrencia, por la que todos los niveles podrán imponer todas las fuentes, sistemas que a su vez puede establecer límites respectivos, o dejarlos librados a la responsabilidad y ecuanimidad de los legisladores. Nuestra Constitución parece haber adoptado la primera de esas formas, pero la práctica nos ha conducido hacia la segunda, salvedad hecha de los impuestos aduaneros, cuya exclusividad ha conservado la Nación.

Cada uno de esos sistemas, que son susceptibles de variantes bastante estudiadas por la ciencia y acerca de las cuales existen experiencias en el mundo, presentan inconvenientes y ventajas. La postulación, además, de un determinado criterio diferenciador, no puede sustentarse sólo en razones de orden tributario; por el contrario, la elección requiere adecuado ensamble con otros órdenes de consideraciones, entre los que se destaca la estructura del sector público en general y del gasto en particular.

Sea que se resolviera mantener lo estructural del sistema vigente, mejorándolo en cuanto a los aspectos destacados en a) y b), o que se optara por algún otro de los disponibles, aparece como un objetivo indudable incorporar alguna directiva tendiente a la coordinación, como manera de racionalizar la imposición, asegurar la libre circulación de bienes y servicios sin interferencias fiscales y alentar la inversión.

d) Siempre dentro de este eje conceptual de distribución vertical de competencias tributarias, cabe señalar que los más ríspidos conflictos entre

las distintas esferas de imposición han estado -y continúan estando, ya que en suma dependen de la jurisprudencia- no en torno de las disposiciones específicas que los delimitan y a las que hemos hecho referencia, sino en torno de otros preceptos constitucionales que si bien no exteriorizan un contenido tributario explícito, se ha entendido -con razón- que influyen en tal distribución de atribuciones impositivas.

Aludimos a los incisos 11, 12, 16 y 27 del art. 67.

El inc. 11 enmarca buena parte de la problemática de la autonomía del derecho tributario y los conflictos afloran cuando se trata de apreciar si las regulaciones específicas de esta rama del derecho, sea en el orden nacional o en los órdenes locales, debe subordinarse a la legislación de fondo o puede regular sin condicionamientos sus propias figuras e instituciones. En este orden, entendemos que la norma dispuso lo que dispuso porque entendió que unificar la legislación de fondo era condición de la integración nacional; disponer, como agregado o como explicitación de esa directiva, la subordinación a la autonomía de alguna rama en especial, parece ser materia extraña a la Constitución y propia de la ley.

El inc. 12 de inteligencia necesariamente armónica con los arts. 9, 10, 11, 12, 26, 104, 108 y ccs. plantea la cuestión de los límites dentro de los cuales las legislaciones locales pueden gravar las diferentes manifestaciones del comercio interjurisdiccional, o en su caso -como también se ha sostenido- la necesidad de explicitar sin ninguna duda que no pueden hacerlo de manera alguna. La primera de esas orientaciones es la que mejor se compadece con el Estado Federal, mientras que la segunda presentaría menores dificultades. Sobre este aspecto, consideramos que la Constitución podría incorporar alguna precisión que minimice o al menos circunscriba los problemas que hasta el presente se han planteado de manera recurrente. Por ejemplo, la que ha consagrado la jurisprudencia mayoritaria que admite la validez de los tributos locales siempre y cuando no operen como verdaderas aduanas interiores, no graven el mero tránsito, no sean discriminatorios por el origen o el destino de la cosa gravada, no tuerzan las corrientes naturales de circulación física o económica.

El art. 16, que tiene su correlato por los órdenes locales en el art. 107, engloba entre otras materias lo referente a los regímenes de promoción, haciendo surgir como cuestión conflictiva la determinación de los límites en que uno de los estamentos pueda enervar la legislación del otro, consagrando exenciones, diferimientos o reducciones de gravámenes. Esta temática, más que discusiones acerca de tales disposiciones, introduce complicaciones en las previsiones presupuestarias -más específicamente recaudatorias- de los distintos niveles de gobierno, ya que las propias se pueden ver alteradas por una decisión extraña. También nos parece materia ajena a una previsión constitucional - más allá de la adecuada previsión que establece el art. 31- y más propia de la ley.

El inc. 27 comprende lo relativo a los establecimientos de utilidad nacional,

compleja temática que en lo tributario se ha presentado conflictiva por lo menos en dos planos: uno, si es o no revisable judicialmente la caracterización y efectos que la ley haya dado al establecimiento; el otro, si la potestad nacional exclusiva es también excluyente de los poderes locales o si existe concurrencia, y en su caso cuál es el límite de ésta, ya que la noción de *interferencia* en que lo ha fijado la jurisprudencia ha resultado de difícil determinación. Como respecto del inc. 12 apuntamos que la segunda de estas últimas orientaciones se ajusta mejor al Estado Federal, mientras que la primera evitaría conflictos. De igual manera y por las mismas razones, cabría aquí formular una recomendación de similar naturaleza.

Estos cuatro incisos del art. 67 han generado una copiosa cuanto destacable producción jurisprudencial a lo largo de los años, resultado de los innumerables contradictorios planteados, especialmente respecto de los incs. 12 y 27; la mera lectura de este último y del 16, además, permite advertir su desactualización terminológica. Por lo que, si se decidiera modificar las Constitución, podrían ser precisados.

2.2 División de poderes

El segundo de los ejes conceptuales sobre los que se asienta la Constitución en materia rentística, es el que atribuye el poder específico sustantivo al Congreso (arts 4º, 44, 67 incs. 1º y 2º), sin perjuicio de la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo (art. 86 inc 2º) y de su responsabilidad recaudatoria (art. 86 inc 1º) por una parte, y del control judicial genérico (arts. 100 a 103) por la otra.

Técnicamente no presenta dificultades en cuanto es universalmente aceptado que el poder tributario, como corolario de la soberanía popular, reside en el Congreso que lo ejerce a través de la ley.

La firmeza y aptitud de este principio, consustancial al estado de derecho, no enerva ni debe enervar la eficacia del Ejecutivo en el desempeño de sus propias competencias; ni tampoco resulta menoscabado por la existencia de un adecuado control de legalidad, todo lo cual consideramos razonablemente armonizado en las disposiciones de nuestra Constitución. Si extralimitaciones han habido, ellas no son imputables a las normas.

2.3 Fuentes

El tercero de los ejes aludidos es el que precisa las fuentes de recursos del erario nacional (art. 4º). La norma está concebida con plausible generalidad y no ha presentado dificultades significativas (las consignadas en 2.1 son de otro orden).

Por el contrario, esa amplitud resulta confirmada por el hecho de que la prolífica inventiva de los sucesivos legisladores ha establecido los más diversos

gravámenes con las más variadas modalidades, siempre al amparo de esta maleable regulación.

Cabría sí apuntar su desactualización terminológica. La venta o locación de tierras de propiedad nacional no es ya un recurso significativo. El Correo no es el único servicio que explota el Estado, etc. Tampoco se alude al estado empresario, lo que como todos sabemos no ha sido un obstáculo para que lo sea.

2.4 Garantías

Y el último de los cuatro ejes mencionados es el que fija los límites al poder tributario, estableciendo los principios a que debe ajustarse (arts. 14, 16, 17, 18, 19, 28 y ccs.)

Estas normas, rectamente interpretadas, consagran con amplitud y prolijidad -teniendo en cuenta el lenguaje de su tiempo- todas las garantías a que puede aspirar un sujeto económico dentro del marco que le impone el interés de la sociedad en que opera. La legalidad, la igualdad, la equidad, la proporcionalidad, la propiedad, la razonabilidad, la irretroactividad, aparecen debidamente tuteladas con mayor o menor precisión, habiendo dado menor o mayor esfuerzo según el caso, a la copiosa construcción jurisprudencial y doctrinaria desenvuelta en su torno.

El único aspecto que cabría destacar es la falta de mención expresa al principio de capacidad contributiva, si bien existen opiniones en el sentido de que el mismo encuentra adecuada tutela en los Arts. 14, 17 y ccs. Principio entendido no como directiva política de que pague más quien más tiene -sobre la cual la ciencia jurídico económica discute su validez efectiva y las posibilidades de su implementación-, sino específicamente en cuanto a precisarlo como garantía subjetiva -y su contrapartida en cuanto a la limitación del poder fiscal- para que un sujeto no resulte sometido a una presión fiscal directa y total superior a la que su capacidad le permite soportar en condiciones de subsistencia y de adecuada capitalización, es decir, como límite a la discrecionalidad del legislador tributario.

La evolución de la ciencia financiera, así como las transformaciones operadas en el comportamiento de los sujetos económicos, parecieran sugerir la conveniencia de reflexionar sobre este tema.

3. PRESION FISCAL

En lo que se refiere a la posibilidad de establecer constitucionalmente limitaciones a la presión fiscal, ésta reconoce dos antecedentes internacionales.

En primer lugar la propuesta del economista australiano Colin Clark, quien sostiene que una presión fiscal de más del 25% del PBI implica presiones inflacionarias. Esta tesis fue testeada econométricamente en los países

miembros de la OECD con resultados negativos.

En segundo lugar, la llamada "revuelta tributaria" originada en la enmienda 13 de la Constitución del Estado de California, que luego se extendió a numerosos estados de los Estados Unidos y que se refería exclusivamente al impuesto a la propiedad. Este tipo de reformas constitucionales fue generalmente criticada por los economistas fiscales norteamericanos por diversas causas vinculadas con la pérdida de eficiencia en el sector público municipal -al que comprometía fundamentalmente la medida- y por implicar consecuencias centralizadoras.

No obstante, es evidente que en una economía mixta como la Argentina, la presión global debería tener un límite, básicamente porque sus incrementos, aunque impliquen satisfacer necesidades públicas prioritarias, significan desplazar recursos del sector privado que, operando en sistema de precios, está sujeto en principio a mayores requisitos de eficiencia.

Sin embargo, se considera que la inclusión en la Constitución de un límite explícito a la presión tributaria global es inconveniente.

En primer lugar, porque debería tomar forma de un porcentaje fijo del PBI y los porcentajes fijos son arbitrarios. Además, el PBI no es una magnitud absoluta, sino en gran medida consecuencia de convenciones estadísticas. En segundo lugar, porque el problema del sistema tributario argentino no es la magnitud de la presión fiscal global que es moderada, sino las tasas de los impuestos que son muy altas. El perfil de este sistema es un sector de contribuyentes que pagan impuestos muy altos mientras que otros los pagan muy bajos o no pagan nada, escudados en las numerosas exenciones o en la evasión, lo que da una presión fiscal promedio baja, que a menudo no satisface las necesidades públicas y determina nuevos aumentos de tasas.

4. En síntesis: a nuestro juicio las cuestiones financieras no son una razón para abrir el debate constitucional en la Argentina. Sus cláusulas de contenido rentístico no son la causa de las dificultades que venimos enfrentando, ni son un obstáculo para el logro de los objetivos que como Nación debemos proponernos. Por más que un examen exclusivamente técnico y desprovisto de la imprescindible proyección política, pudiera indicar la conveniencia de introducir algunos ajustes.

Saludamos a Ud. muy atte.-

Buenos Aires, junio 26 de 1986

Enrique L. Scalone
Secretario

Rubén O. Asorey
Presidente