

FEDERALISMO FISCAL ARGENTINO

ASPECTOS CONSTITUCIONALES

Por el doctor **JORGE REINALDO VANOSSI**¹

INTRODUCCIÓN

Así como se afirmó hace más de un siglo que “no puede haber una buena economía si no se cultiva una sana política” (Alem); del mismo modo se puede sostener –concomitantemente- que ya no cabe concebir un Estado de Derecho que no cuente con la nota de su funcionalidad. El ser “funcional” es algo indispensable para asegurar el éxito de la gestión, pues se trata de una obra que –enhebrando la técnica con la política- debe asumir eficazmente el deber de resultar “adecuada a sus fines” (RAE). Estas son las razones por las que hacemos uso de los términos “ingeniería” y “arquitectura” como aplicables al orden constitucional del Estado, en tanto y en cuanto la primera nos conduce a la tecnología y la segunda nos lleva por la senda del arte de construir. Si se entiende por “génesis” la serie encuadrada de hechos y causas que conducen a un resultado (confr. RAE), pues entonces resulta obvio que el desenvolvimiento de la era constitucional está jalonado por los sucesivos avances en la construcción y en la reformulación (y remodelación) de piezas y principios manejados por ingenieros constitucionales (“el que discurre con ingenio las trazas y modos de conseguir o ejecutar algo” – RAE) y por arquitectos constitucionales (en que el “arquitecto”

¹ En la Jornada Inter-académica sobre “El Federalismo Fiscal Argentino” el 26 de junio del 2013, actuando en representación de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires

modela el Derecho con una visión “arquitectural”). En última instancia, el acierto y el éxito de esa tarea interdisciplinaria dependerá siempre de la buena “química” que acompañe a la conjunción de esfuerzos provenientes del conocimiento técnico y de la formación política, habida cuenta que entre las acepciones que registra el vocablo aludido (la “química”) una de ellas alude a la relación de peculiar entendimiento o compenetración que se establece entre varios componentes o protagonistas (5ª acepción).

La conclusión de este modesto aporte, es que el constitucionalismo no puede ni debe desentenderse de la técnica, si por ésta se remite a un “conjunto de procedimientos y recursos de los que se sirve una ciencia o un arte” (RAE), del mismo tenor que la tecnología endosa a un “conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico” (ídem). Tuvo y tiene la razón el Académico Segundo V. Linares Quintana al titular su obra proverbial, como “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, pues de eso se trata; ya que es “proverbial” por ser muy notorio, conocido de siempre y consabido de todos que el derecho constitucional debe contar con la cualidad de “cientificidad” para poder ser considerado tal, pues de lo contrario es nada.

La futuridad de la era constitucional es una incógnita: se desconoce. Es, en el mejor de los casos, una ecuación a resolver; un problema a despejar; o una tarea de “prospección” a encarar como una “exploración de posibilidades futuras basada en indicios presentes”, sin ilusiones exageradas, aunque con fe y esperanza. No se trata de intentar aventuras “aspiracionales” inspiradas en catálogos de ilusiones (sic); ni de la instalación de nuevos mitos; ni de la restauración de viejas ideologías. La axiomatización es simple: lo incontrovertible y evidente, que consiste en preservar los postulados constitucionales que han dado basamento axial y fundamental a la construcción del Estado de Derecho, la democracia constitucional, el *rule of law* y los principios insoslayables de la forma republicana de

gobierno. Si así se hace, no hay misterios. Como nos enseñaron: la verdad es lo que es².

El federalismo fiscal

“La historia de los Estados Unidos reconoce que la incapacidad de los artículos de la Confederación para asegurar un adecuado apoyo financiero al gobierno central fue una de las principales causas del fracaso de la Confederación. Hoy sería más adecuado preguntar si bajo nuestro sistema federal los métodos financieros locales y estatales pueden soportar la demanda pública de servicios gubernamentales. La impotencia financiera del gobierno central es sólo un viejo recuerdo recogido por los libros de historia. Sin embargo, todavía hoy existen movimientos que tienen como declarado propósito socavar los poderes financieros del gobierno nacional. Parecería que los aspectos fiscales del federalismo son algo más que un problema interesante”.

ROY BLOUGH, *Aspectos fiscales del federalismo*, en *Práctica del federalismo*, ed. Bibliográfica Argentina, p. 416³.

Quizás uno de los problemas más agudos que oportunamente planteó el federalismo a la ciencia y técnica constitucional, fue el de la existencia de un doble poder impositivo, a repartirse entre la Unión y los Estados. Mientras que en el Estado unitario o “consolidado” el sujeto de la obligación tributaria debe pagar a un solo poder recaudador (el Estado nacional); en los países federales, un mismo pueblo contribuyente debe hacerlo doblemente: al poder nacional y al Estado provincial ¿En qué forma y con qué medida? Ya fue comentado por Hamilton en el capítulo XXX de *El federalista*, cuando esgrimió su crítica al fracasado sistema de las “cuotas y requisiciones” practicado por la Confederación. En esa materia, creía Hamilton que el peligro que más amenazaba el bienestar político de la joven República era el de que los gobiernos estatales acabasen por minar los cimientos de la Unión. Por ello, era menester concederle a ésta un

² Véase, Jorge Reinaldo Vanossi, *La funcionalidad del Estado de Derecho como obra de ingeniería y arquitectura constitucional* en “Anales” de la Academia Nacional de Ciencias de Buenos Aires, 2011.

³ Véase, Jorge Reinaldo Vanossi, *Situación actual del federalismo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964, Capítulo VII.

“poder general” para crear impuestos, vale decir, una jurisdicción concurrente en materia de recursos, que al mismo tiempo que preservara las fuentes propias y originarias de los Estados, pusiera fin a la precaria situación según la cual los ingresos de la Unión dependían de la gestión intermedia de sus miembros componentes, que era los encargados de la recaudación, ya que el Congreso de la Confederación solamente fijaba las sumas.

Este problema distaba mucho de ser una mera cuestión académica; y si bien no tenía la resonancia ideológica que luego adquiriría el debate sobre la doble soberanía en el Estado federal, sí tenían consigo la repercusión económica y política que implica toda distribución de poderes impositivos entre la Nación y los Estados. Para mejor comprenderlo, es menester ubicarse en ello: se trataba -nada menos- de la creación de un Estado, la Unión o Estado nacional, el cual, como todo Estado, no es posible concebirlo sin recursos, o sea, con los medios financieros necesarios para su existencia y que le permiten subsistir frente a sus gastos. Es decir, según la acertada frase de Alberdi, que “no hay poder donde no hay finanzas”, que “tesoro y gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente”⁴. Y el aserto tuvo también su nota de sangre, puesto que el proceso histórico que culminó con la Constitución nacional fue la síntesis de una enconada lucha a la que no permanecieron ajenos los antagonismos financieros, las necesidades tarifarias y los requerimientos proteccionistas de las provincias del interior. Su estudio merece capítulo aparte, para lo que nos remitimos -en la referencia histórica- al valioso aporte de Miron Burgin titulado *Aspectos económicos del federalismo argentino* (Hachette, 1960), que constituye una autorizada fuente de estudio del período que se inicia con la Independencia y se consuma con la caída de Rosas.

El sistema impositivo de la Constitución (arts. 4, 9, 10, 11, 12, 16 *in fine*, 17 tercer párrafo, y 75 incs. 1, 2, etc.) se ha visto desbordado por la realidad económico-financiera actual; y esto no es de hoy, sino desde varias décadas atrás, como consecuencia de cambios y vicios de estructura hondamente arraigados, a la vez que

⁴ Confr. Segundo V. Linares Quintana, *El poder impositivo y la libertad individual*, Ed. Alfa, Bs. Aires, 1951, de ps. 78 a 135, con amplia información sobre el tema.

por un considerable aumento de los gastos del Estado nacional, que continuamente se ha visto obligado a proceder a la prestación de nuevos y costosos servicios en el ámbito de todo el territorio nacional. Esa situación deberá fatalmente ser asimilada y traducida en nuevas normas por el poder constituyente, para legitimar y encauzar las medidas dictadas por los poderes constituidos, muchas veces en exorbitancia de sus limitadas atribuciones. En síntesis, se trata del ajuste entre la distribución de los poderes impositivos y la división vertical del poder; que en la Constitución vigente es así:

A la *Nación* { contribuciones indirectas (concorre con las provincias);
 contribuciones directas (excepcionalmente);
 derechos aduaneros.

A las *provincias* { contribuciones indirectas (concurren con la Nación);
 contribuciones directas (originariamente)⁵

El principal problema se plantea con las contribuciones directas, que según el inc. 2 del art. 75 sólo corresponden a la Nación “siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”, y así “por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”. Y la realidad demuestra que desde 1932 el impuesto a la renta (hoy “ganancias”) es un recurso en manos exclusivas y excluyentes del Tesoro nacional, por obra y gracia del Congreso –que así lo dispuso- y de las mismas provincias, que lo aceptaron ratificando la ley-convenio. Las provincias, que según el

⁵ Téngase en cuenta cuál fue la opinión de Gorostiaga (sesión del 22 de abril) al tratarse el art. 4º, por tratarse del principal redactor de la Constitución. En esa oportunidad dijo que “...siendo el segundo, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, uno de los recursos que quedaba a las Provincias, era natural que no se echase mano de él sino en circunstancias muy excepcionales”.

art. 125 cuentan con sus “recursos propios”, cada día se refugian más en las cuotas que les corresponden según las leyes de unificación de impuestos (v.gr., internos) y su consiguiente “coparticipación”. Todas ellas son enfáticamente llamadas leyes de “excepción”, con duración de plazo determinado, pero que se descuenta su ratificación⁶.

Otro ejemplo es el de los “subsidios” a las provincias, que veremos enseguida. Pero el caso más detonante es, como se ha dicho, el del impuesto a la renta en manos del Tesoro nacional y con carácter permanente. Parece una sentencia definitiva –amén de su profunda significación– aquella observación de Karl Loewenstein según la cual “un Estado con un impuesto federal a los réditos, ha dejado ya de ser un Estado federal genuino⁷. En rigor de verdad, el desfase comenzó mucho antes, cuando la ley 12.139 del año 1934 dispuso la unificación de los impuestos internos al consumo, con la “libre adhesión de las provincias y la consiguiente distribución de los recursos entre el Gobierno Federal y las provincias”. Era una “ley-convenio” que incluía la renuncia de las provincias a percibir impuesto sobre los mismos productos; regía por diez años, pero era renovable. Y eso fue...! Otro tanto sucedió con el impuesto a los réditos (ley 11.682 que ratificó un Decreto del año 1932). Y de ahí en más, ya se trate de contribuciones directas o indirectas, el sistema de “centralización” ha ido avanzando con “leyes de emergencia” mediante, cuya numeración es suficiente para poner en evidencia la continuidad de un proceso unificador: ley 14.390, ley 14.788, ley 16.877, ley 17.129, ley 20.221, ley 23.030,... etc., etc.; con algunos vaivenes, pero donde la tendencia se impone: o sea, que en el reparto de la “coparticipación” proclamada, el poder central se queda con “la parte del león” y queda para los poderes provinciales “la parte del

⁶ Tal como lo acredita la ley 16.453, de coparticipación establecida por la ley 14.788 (réditos, ventas, beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales) y así sucesivamente hasta llegar a los “parches” y “remiendos” del régimen vigente, tal como lo acredita la profusa normatividad.

⁷ Citado por Paul A. Freund, en *Arbitrando el sistema federal*, en *Práctica del federalismo*, Ed. Bibliográfica Argentina, p. 189, que se desprende de las leyes siguientes: ley 23.548 (modif. por ley 25.049); Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos provinciales (Pacto I); Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto II) aprobado por ley 24.699; ley 25.235, Compromiso Federal del 6/12/99; ley 25.400, Compromiso Federal para el Crecimiento y Disciplina Fiscal del 17/11/2000; Acuerdo Nación provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, firmado el 27/2/2002 ratificado por ley 25.570.

ratón”. Lejos estamos del *fifty and fifty*, que dicho en criollo sería “el mita y mita” (sic).

Asimismo, esa tendencia se impone por múltiples razones convergentes y que están avaladas, además, por el elevado tecnicismo que van requiriendo los mecanismos de recaudación de impuestos, imposibilitados de funcionar con eficacia en órbitas locales, donde los contribuyentes pueden escapar a un control general, practicando impunemente y en gran escala las ya clásicas maniobras de la *evasión* y de la *migración* hacia distritos de menor presión fiscal⁸.

La Constitución del Brasil desde el año 1946 en adelante, ha seguido la técnica de especificar con precisión la distribución de los poderes impositivos, adjudicando a la Unión y a los Estados los distintos gravámenes, e incluyendo el impuesto a los réditos entre los que engrosan el tesoro nacional. Evita de esa manera la tan criticada “superposición” o “doble imposición” (y hasta triple) de gravámenes, a la vez que reconoce la necesidad impuesta por la dinámica actual que aconseja conceder los mayores recursos al gobierno central, el cual, por otra parte, es el que afronta las máximas erogaciones. La solución aportada por la Constitución brasileña es una de las más recomendadas por la doctrina, aunque lleva en sí el riesgo de su envejecimiento o desajuste con las necesidades futuras, que eventualmente podrían obligar a una nueva redistribución de los poderes impositivos, con la dificultad propia de aquellas constituciones rígidas en que resulta pesado poner en funcionamiento el poder constituyente. En cambio, sería más ágil hacerlo por medio de leyes ordinarias y de leyes-convenios entre la Nación y las provincias -como se ha practicado hasta hoy entre nosotros- aunque su misma flexibilidad importa el peligro de cambios precipitados con grave riesgo para la *seguridad* de los Estados y para la *certeza jurídica* que reclama la población, amén de los reparos constitucionales que se le han formulado a esas leyes-convenios.

⁸ La Constitución de 1994 ha convalidado definitivamente la anomalía de las “leyes-convenio”. Me remito a lo que durante la vigencia del texto constitucional de 1853-1860 señalaba Segundo V. Linares Quintana, en el sentido de que: “el vicio originario de inconstitucionalidad que afecta al impuesto federal a la renta, no se salva con la ley-contrato -instituto que no figura en la Constitución-, ya que no es suficiente la voluntad del Congreso Federal y de las legislaturas provinciales para alterar la distribución constitucional de poderes entre la Nación y provincias. Hace falta para ello reformar la Constitución”.

Asimismo, y siempre en el plano del examen normativo, debe cuidarse el detalle de que nuestra Constitución de 1853 / 1860 lleva impresa la cláusula original del inc. 9 del art. 75, por la que se faculta al Congreso para disponer “subsidios” a las provincias “cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios”. Su origen debemos buscarlo en los antecedentes internos, cuando en el Pacto de 1822 la provincia de Buenos Aires se comprometió a dar subsidios a las demás provincias litorales⁹.

Esa norma -el inc. 9 del art. 75- no reconoce análoga en la Constitución de U.S.A., aunque es menester destacar su aparición en la práctica constitucional de aquel país, aun sin base normativa, como queda dicho. Se trata de la política de “*grants and aid*” seguida por el gobierno de la Unión desde fines del siglo XIX y con mayor intensidad desde la década del treinta, para con los Estados, y aun con los municipios en una relación directa; lo que se ha prestado a que le acusaran de “intromisión” en la vida interna de los beneficiarios de la citada ayuda. Entre nosotros, una práctica semejante ha servido para que se hiciera igual reproche al gobierno nacional, aunque las mismas provincias quejasas fueran en definitiva las que tuviesen la responsabilidad por la frecuentemente errónea administración e improductiva inversión de los subsidios que recibían¹⁰.

Si a todo esto se agrega que por la Constitución (art. 75, inc. 6 y art. 126) la facultad de emitir papel moneda ha quedado convertida en privilegio del gobierno central, más fácil aún resulta comprender la situación de las provincias, sin otra ayuda que la del inc. 9 ya citado, a fin de cubrir sus cada vez mayores déficits presupuestarios. Este estado de cosas ha sido calificado por Afonso Arinos¹¹ con respecto a la semejante realidad de su país, como sigue: “Situación dramática, que va liquidando prácticamente a la Federación entre nosotros, y que da ella solamente conserva lo que tiene de peor, o sea,

⁹ Confr. Bas, *Derecho público provincial*, p. 40.

¹⁰ En U.S.A. este tipo de ayuda federal se realiza por medio de subsidios monetarios destinados a la financiación de programas e acción que concretan los Estados en ciertas materias o servicios de interés público, como v.gr. vialidad. Señala Roy Blough que sería aconsejable una mayor coordinación y unificación de esos programas estatales con el fin de otorgar para todos ellos un solo subsidio, cuidando de conferir prioridad siempre a las funciones de real interés nacional, para reducir los peligros y aumentar las ventajas de este sistema (en *Práctica del federalismo*, ed. ya citada, ps. 431 y 432). Lo mismo cabe decir con respecto a nuestro país.

¹¹ Afonso Arinos De Melo Franco, en *Estudos de direito constitucional*, Edição Revista Forense, Río, p. 181.

la autonomía para el descontrol y el desgobierno, con apelaciones periódicas a la ayuda nacional y el consiguiente agravamiento de la centralización”.

Empréstitos e inversiones son otros tantos tópicos de la temática financiera cuyo diligenciamiento tiene implicancias en el régimen federal, en tanto y en cuanto haya un doble orden de competencias en la organización estatal. Por el inc. 4 del art. 75 es el Congreso el órgano encargado de “contraer empréstitos de dinero sobre el crédito de la Nación”; y por el art. 125 pueden las provincias atender a “la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios”. La práctica simultánea por la Nación y las provincias de operaciones crediticias en el exterior, ha sido motivo de duras críticas a causa de los excesos incurridos por éstas, que han perjudicado al prestigio nacional y movido a algunos publicistas a postular la prohibición a las provincias de la contratación de empréstitos exteriores¹²y¹³. En un orden afín, se contaba con un “*Consejo Federal de Inversiones*” y otros organismos tutelares de la distribución de esos recursos en el país. Como precaución constitucional, cabe recordar la estatuida por la ley fundamental del Brasil, que desde 1946 dispone que “está prohibido a los Estados y a las municipalidades contratar empréstitos exteriores sin autorización previa del Senado federal”. En cambio, el art. 124 de nuestra Constitución (1994) solo exige el “conocimiento” del Congreso Nacional y que “no afecten el crédito público de la Nación”. Este artículo 124 debería ser reglamentado por ley del Congreso, en tanto y en cuanto admite la celebración de convenios internacionales por parte de las provincias, pues cabe tener presente que por la Convención de Viena sobre tratados (“el tratado de los tratados”) las responsabilidades recaen sobre el Estado Nacional (art. 27).

¹² Confr. José Nicolás Matienzo, *El gobierno representativo federal en la República Argentina*, p. 336.

¹³ Quedaría por destacar el problema relacionado con los poderes impositivos nacional y provincial sobre los instrumentos de gobierno; tema éste magníficamente desarrollado por Carlos A. Adrogué en la obra homónima, Ed. Kraft, año 1943, a la cual nos remitimos.

Una mirada a la crisis del sistema impositivo

Con cada recambio en la conducción económica del gobierno, vuelve a ponerse de manifiesto que el mal principal que aqueja a la economía del país es la falta de un sistema fiscal orgánico, capaz de hacerse cargo de las necesidades del Estado. Dicha insuficiencia ha sido reconocida, pero casi siempre se advierte que se ha apelado a soluciones que resultan de emergencia y no a reformas estructurales.

Resulta claro, como ha quedado dicho, que reformas estructurales en materia fiscal, son una asignatura pendiente para nuestra economía, puesto que no se trata solamente de poner o eliminar impuestos, desatendiendo variables fundamentales que hacen al desenvolvimiento macro económico del país, sino que hay que atender firmemente a la expansión de la actividad económica para que los impuestos puedan ser pagados. No menos se puede dejar de atender al establecimiento de un moderno sistema de control de la evasión fiscal, lo cual dependerá, muy especialmente, de una reforma en la organización administrativa de los aparatos de control, reforma que no será posible si no modernizamos el sistema informático nacional, provincial y municipal, en tanto este sistema esté directamente referido a constatar la capacidad contributiva de nuestra población.

Las presentes consideraciones no son el resultado de una apreciación improvisada de nuestra parte, sino que surgen de una evaluación objetiva de estudios especializados, que sin intencionalidad política alguna, han puesto de manifiesto las indicadas evidencias.

Pero lo que resulta notable como llamado de atención a la irresponsabilidad de que ha hecho gala nuestra dirigencia desde el comienzo del pasado siglo, es que los mismos males que se señalan como causantes de los profundos desequilibrios en la hacienda pública de la Argentina, fueron denunciados por el eminente tratadista francés Gastón Jèze en 1924, cuando luego de visitar nuestro país, en el año anterior, escribiera un largo estudio, luego publicado con el título de *El Régimen Fiscal en la República Argentina*.

Nos decía Jèze, ya en aquella época, sin ambages: “Salta a la vista, cuando se estudia la hacienda pública Argentina, que esta República no tiene las finanzas que debieran corresponder a su economía nacional: existe una profunda y radical oposición y contraste, entre la “prosperidad” económica de la Argentina y el desarreglo de sus finanzas públicas. Mientras la economía nacional crece prodigiosamente, la hacienda pública es malísima: está en déficit permanente” (Jèze, Pág. 19). Resulta notable que en los tiempos en que Jèze hacía sus apreciaciones, la Argentina prosperaba económicamente; fue la maldad de su sistema fiscal un factor determinante de la falta de crecimiento y desarrollo en que hoy nos encontramos. Habrá que recomponer orgánicamente el sistema fiscal si queremos volver a la prosperidad perdida.

Pese a todo, para este profesor francés, la conclusión es optimista, la fotografía que él saca de la economía es positiva; pero el desarreglo financiero lo lleva a hacer una afirmación bastante crítica en torno a nosotros. Es que con nuestras finanzas públicas (desarregladas) y la riqueza ostentada en la “bella época”, se daba una trabazón de elementos que recuerdan la ingeniosa confesión del pintor Braque: “yo no creo en las cosas; creo en la combinación entre las cosas”¹⁴.

Fijémonos los argentinos que ya en 1924 Jèze también señalaba que no había en la República censos de comerciantes e industriales, lo cual impedía la eficiencia del sistema fiscal: ¿dichos censos, están al día ahora? Por si no es suficiente esta apreciación que suena a premonitoria, en 1912 el Ministro de Hacienda José A. Terry ya reconocía que la historia financiera argentina se reduce a la historia de sus déficits y de los medios para enjugarlos (conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires).

Podemos seguir glosando el muy actual pensamiento de Jèze formulado en 1924. Él señalaba que las insuficiencias del sistema impositivo argentino radicaban en que:

¹⁴ Véase, Jorge Reinaldo Vanossi, *Control y responsabilidad de la administración financiera pública*, en “Anales” de la Academia Nacional de Ciencias de Buenos Aires, año 2008, Bs. As.

I- *No es elástico*: porque consiste, casi exclusivamente, en la imposición sobre los consumos: en 1921 el 75% del total de lo recaudado (un porcentaje bastante semejante al de los últimos tiempos en Argentina) provenía de esa clase de impuestos. Ya en ese tiempo Jèze sostenía que eso era injusto (ps. 80/81). Hoy sostenemos que hacer recaer la carga fiscal en los impuestos al consumo, caso del IVA generalizado, es regresivo.

II- *Es injusto*: - como vimos - porque recae sobre los más pobres (p. 81). En tal sentido la injusticia del IVA es manifiesta en cuanto a los artículos de primera necesidad (alimentos, medicamentos, etc.).

III- *Es desordenado*: Nunca en la Argentina ha sido confeccionado un programa fiscal coherente, en el cual cada parte desempeñe un papel determinado para obtener un resultado relacionado con el conjunto. Existe una multitud de impuestos, sin orden, ni lógica, ni cohesión (p. 81). El mismo desorden desquiciante se advierte en nuestros días, donde a la multiplicidad de impuestos permanentes, se le agrega una multiplicidad de regímenes de excepción que generan injustos privilegios, todo lo cual, sumado a la insuficiencia del sistema de Coparticipación Federal Impositiva, cierra un cuadro de perfiles verdaderamente sombríos.

En suma, resulta notable que el debate actual sobre la reforma del Estado no ha incorporado una cuestión tan profunda como ésta. Cuestiones fundamentales como la compatibilización entre el modelo global de política económica y las exigencias de recaudación con el sistema fiscal, o la estrategia óptima de los organismos recaudadores, no están aún resueltas. El resultado de lo que ya se ha constituido en una eterna postergación será que la sociedad argentina se verá expuesta día a día a costos sociales y políticos incalculables.

Cabe preguntarnos entonces, si será cierto que el argentino es el único “animal político” –en términos aristotélicos- capaz de tropezar con el mismo obstáculo infinidad de veces, sin capacidad de rectificarse a debido tiempo como para evitar la dolorosa y costosa reincidencia en el error. Nos resistimos a creer que sea así, por cuanto una hipótesis de ese calibre conllevaría a la larga a admitir la desintegración del Estado Nacional, lo cual no puede contarse entre

los objetivos de ningún compatriota sensato, salvo que se predique un “suicidio colectivo”. Por lo visto, el don que más escasea es la autocrítica¹⁵.

Un error inexcusable

El error “inexcusable” consiste en la confusión del régimen de Estado Federal, que no es una “confederación”.

En nuestra opinión, la discusión es en torno a un tema mayor, consistente en la dudosa constitucionalidad del párrafo del inc. 2º del art. 75 en cuanto exige que las provincias –luego de participar en la “gestación” de la “ley-convenio” de coparticipación federal- deberán aprobarla todas ellas, lo cual importa algo más que su “adhesión”. Este complejo mecanismo de elaboración legislativa no se ha cumplido aún; y es de suponer que además de su pesado y dificultoso trámite (que exige una aceptación total de lo “convenido”) trae la consecuencia de fijar reglas estables y duraderas que coartarían la arbitraria discrecionalidad del Ejecutivo nacional al manejar con favoritismo la asignación o afectación prebendaria cual si fuera un sistema de premios y castigos con respecto a la docilidad o a la independencia política que a partir de ello frecuentemente asumen los gobiernos provinciales. Es por ello que no caben ilusiones sobre el final de esta previsión distributiva que impone el inc. 2 citado y que no se ha cumplido hasta hoy, pese al vencimiento de todos los plazos previstos en las mismísimas cláusulas transitorias que incluyó la Convención Constituyente Reformadora, de 1994.

Pero nuestra postura es drástica al respecto, en tanto y en cuanto consideramos que el requisito de la aprobación por las provincias, como *conditio sine qua non* para la vigencia del régimen de coparticipación permanente que pretende imponer el inc. 2º del art. 75, aprobación mediante del arco de las provincias en pleno, importa una violación del art. 1º de la Constitución Nacional. En efecto: esa “decisión política fundamental” de constituir un Estado bajo la forma federal (y esa disposición está incluida en la primera parte de la

¹⁵ Véase, Jorge Reinaldo Vanossi, *La coparticipación federal y la mayoría de votos para la aprobación de las leyes: la cláusula “virtual” del inciso 3º del art. 75 de la Constitución Nacional*, en “Anales” de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires.

Constitución, que fue declarada exenta de toda reforma, a tenor de la ley declarativa de la necesidad y fijación de los alcances, N° 24.309, arts. 6 y 7); por lo que se desprende un interrogante de incompatibilidad: por un lado el Estado “federal”; y por el otro un injerto propio de las “confederaciones”, tal cual es el “derecho de nulificación” que era reconocido en antiguas formas de efímeras uniones de Estados (v.gr., los “Artículos de Confederación” de 1777, en U.S.A., que condujeron a la mutación en un Estado Federal diez años después) ¡Atención!: que de allí a la aceptación del “derecho de secesión” tan sólo media una corta distancia.

En su obra “Coparticipación Federal de Impuestos en la Constitución Nacional” (publicada por el Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos, Ed. Depalma, 1999) Alejandro Pérez Hualde hace referencia al mismo criterio, sostenido por el Prof. Alberto A. Spota; por lo que nos sentimos bien acompañados en esta deducción. En consecuencia, la exigencia del inc. 2° podría ser declarada nula, del mismo modo que aconteció en el caso Fayt (Fallos 322:1616, año 1999), con respecto al requisito de un nuevo “acuerdo” para los jueces mayores de 75 años de edad, a fin de que así pudieran continuar en el ejercicio de sus funciones. Más allá del polémico aspecto de introducir el concepto de “nulidad” de una cláusula constitucional o de proseguir con el uso técnico de la declaración de “inconstitucionalidad”, lo cierto es que el mentado inc. 2 implicaría una verdadera mutación de la forma de Estado al exigir una condición que es peculiar de las “confederaciones”. Acaso no haya sido esa la intención de los constituyentes de 1994, pero lo cierto es que el error o la confusión resultan inexcusables, aunque todavía no se haya dado cumplimiento al inciso 2° del art. 75 y, por ende, tampoco tenga “auto sustentabilidad” el inciso 3° en cuestión respecto de la mayoría de votos requeridos a sus efectos.

CONCLUSIONES

1) En 1853, en momentos en que se sancionaba la Constitución, se produjo un debate histórico entre Gorostiaga y Gutiérrez por un lado, y una minoría de diputados por el otro. En el curso de éste se pronunciaron dos frases que marcaron la impronta de la cuestión: “No hay Estado sin recursos” y “No hay poder sin Tesoro”. Ése era el argumento fundamental de Gorostiaga contra la pretensión de los que sostenían que el sistema económico y rentístico debía ser el de una confederación y no de un Estado federal.

En una Confederación las partes voluntariamente sostienen al poder central, el cual no tiene un poder tributario directo sobre los habitantes para la formación de un tesoro federal propio de la Nación.

En la actualidad, más de ciento cincuenta años después, los datos estadísticos revelan que las mayores tensiones y el mayor cúmulo de problemas provienen de la indigencia de las provincias, que no les permite afrontar sus gastos permanentes y, menos aún, los gastos extraordinarios cuando determinadas circunstancias de crisis así lo exigen.

Por eso, y sin extendernos en el análisis de los abusos, excesos, inflaciones o deformaciones que puedan tener los datos, el orden lógico y cronológico de la cuestión es el siguiente.

Primero hay que determinar cuáles son los servicios a prestar, cuáles son las obras a realizar, cuáles son las actividades a ejecutar por los poderes locales y por el poder central. Esto significa que deben redistribuirse las competencias, con las cargas, deberes, responsabilidades y obligaciones que ellas suponen. Como etapa ulterior, debe efectuarse la asignación proporcional de los recursos necesarios para afrontar los gastos. Lo contrario significa poner el carro delante del buey, ya que el orden lógico y cronológico es la resultante de concordar primero en las funciones y acordar en segundo término los recursos. Por eso hay que procurar diseñar racionalmente las formas de descentralización, con el único límite de no propiciar la ineficacia. Por eso el interrogante no es si debe haber más o menos federalismo, sino qué tipo de descentralización

permitirá alcanzar la autonomía con eficacia, y no como simple retórica o nominal.

Los principales teóricos del Estado contemporáneo están de acuerdo en que los términos democracia y eficacia ya no se pueden desentender, no se pueden desglosar entre sí. Una democracia que no consiga adoptar un aparato institucional que le permita alcanzar niveles satisfactorios de eficiencia (eficacia más el menor costo) está destinada al fracaso¹⁶.

2) La regionalización es una de ellas. Creemos que debe insertarse este esquema de competencias socioeconómicas en el sistema preexistente del federalismo político. La Constitución lo permite, ya que hay un numeroso conjunto de normas que autorizan apoyar autónomamente los diversos instrumentos conducentes a ese fin.

Ello significaría reconocer la existencia de un nivel intermedio entre la provincia y la Nación. Entre ellas no sólo existe la tensión y la lucha, del mismo modo que la sociedad contemporánea ha demostrado que, entre el individuo y el Estado existen otros niveles que son los cuerpos intermedios que la sociedad ha ido generando de abajo hacia arriba, democráticamente, en virtud del espíritu asociativo. También en la realidad estatal, entre el Estado central y los estados locales, existen niveles intermedios (las regiones) que pueden asumir competencias que son trascendentes como para que las ejerzan un grupo de provincias, pero no son necesariamente o forzosamente imputables a la Nación, lo que redundaría en un esfuerzo centralista, quizás perjudicial y contraproducente.

El hombre argentino concreto, de carne y hueso, quedaría así situado en diversos puntos del proceso de descentralización, considerándose como parte o protagonista de una trampa compleja, cada vez más interdependiente, que va desde la familia, el barrio, pasa por la ciudad, el municipio, la provincia, la región, se inserta en la Nación y seguirá en su proyección supranacional.

Reiteramos lo que Alberdi decía: “El punto de partida es el Estado federal, el punto de llegada es la unidad”.

¹⁶ Véase, Jorge Reinaldo Vanossi, *Estado de Derecho*, Ed. Astrea, 4ª Edición, Bs. As., 2008, p. 411.

Actualmente el punto de partida es éste, pero el punto de llegada será la integración supranacional.

El acierto en la adjudicación de las competencias a cada nivel será la clave de la bondad de todo el sistema de vida que impida dilapidar esfuerzos o exacerbar rivalidades, que armonice las peculiaridades de todo tipo, que garantice la paz y permita alcanzar la plena liberación del hombre. En definitiva, esa es una de las banderas y de las metas de las ideas convocantes de la era en que vivimos. La clave de esta cuestión pasa por un sano y legítimo realismo constitucional, al estilo del de Alberdi, pero aplicado a nuestro siglo.

Se preguntaba Alberdi qué realidad tenemos, qué cambios necesitamos y cómo podemos alcanzarlos. En la actualidad debemos formularnos las mismas preguntas para una realidad distinta.

La proporcionalidad entre los fines y los medios será la que nos indicará los instrumentos necesarios para alcanzar ese cambio a partir de los datos concretos de la realidad¹⁷.

3) Hay que procurar el empleo del mecanismo más apropiado: ¿es el de las “leyes-convenio”, que permiten avanzar más allá de la planificación y abrazar etapas de implementación según modelos concertados entre la Nación y las provincias (dicho mecanismo permite una ascensión gradual hacia etapas más amplias) o el de la “regionalización”, que no es un concepto unitario y unívoco, sino que es signo o camino en el cual es posible alcanzar diversos niveles de extensión y profundidad a través de sucesivas etapas de amplificación de las competencias reguladas en beneficio de la entidad denominada “región”?

La combinación de las dos vías subrayadas, es decir, de los tratados interprovinciales (art. 125) como procedimiento autónomo y consensual, con las leyes convenios como procedimiento más heterónomo que consensual (así es en la dinámica política), tiene la ventaja de permitir graduar o elegir las vías según las materias y las oportunidades, cuidando de acertar en la vía elegida en relación con la agilización del proceso de regionalización. Además, esas vías ofrecen la ventaja de su armonización y compatibilidad con la

¹⁷ Jorge Reinaldo Vanossi, *Estado de Derecho*, ob.cit., pág. 416.

creencia de que será difícil -en la realidad argentina- prescindir del federalismo político, pero no será imposible insertarlo en un esquema de regionalismo económico. La composición de fuerzas actuantes permite ser optimista con respecto a esa parcialización del intento regional, pero sería utópico o ilusorio alentar la convicción de una inmediata factibilidad del reemplazo liso y llano del esquema federal de la Constitución por un esquema puramente regionalista. Sería desconocer las fuerzas gravitantes en la resistencia (aunque fuere puramente emocional) a una desaparición global de esas entidades políticas llamadas “provincias”. En esa línea de pensamiento, no nos parece exagerado ni obsoleto afirmar que el federalismo político (aunque sea con un número menor de provincias) debe subsistir como forma de descentralización funcional y territorial del Estado, a manera de compensación por la fuerte “nacionalización” de la vida político-constitucional del país a partir de la aplicación de la ley Sáenz Peña (desde el punto de vista político) y de la frecuencia e intensidad de los gobiernos de facto (desde el punto de vista institucional en el pasado).

4) Por último, una reflexión que vale tanto para el caso de accederse a la regionalización por la vía de la reforma constitucional, cuanto a través del ejercicio de las competencias habilitadas en la Constitución de 1853-1860.

Toda redistribución de competencia debe ir acompañada de una correlación en la distribución de los recursos, por aquello de que “no hay poder sin recursos” y “no hay Estado sin Tesoro”, como se dijo acertadamente en el Congreso de 1853. Hoy más que nunca, cualquier afirmación de poder debe ir acompañada de los medios indispensables para efectivizar su ulterior ejercicio. Pero no a la inversa, como a menudo se confunde el orden lógico de la ecuación constitucional. Lo primero que hay que esclarecer es el reparto de las funciones entre los poderes nacionales, regionales y provinciales. Después, la distribución de los medios, en proporción a los servicios que cada entidad debe efectuar, es decir, la Nación, la región, la provincia.

En nuestro país se ha insistido con frecuencia en el alegato de que corresponde restituir a las provincias, algunos de los recursos

que ha absorbido la Nación por medio de leyes de emergencia o leyes-convenio, según los casos. Pero pocas veces se ha advertido que no se trata de que los recursos formen el Tesoro de la Nación o el Tesoro de las provincias, sino que ese destino está en función de la amplitud de los servicios y competencias que han de corresponder a cada uno de esos centros de poder. Y la regla debe ser la siguiente: a mayores competencias, corresponden mayores medios; o con otras palabras, a mayores deberes constitucionales (funciones y servicios) cabe adjudicar mayores recursos; o también que a *mayor poder corresponde mayor Tesoro*.

En consecuencia, es previo el reparto o replanteo de las funciones que han de corresponder a cada entidad (la Nación, las regiones y las provincias) para después considerar la distribución adecuada de los recursos que cada una de esas entidades ha de contar a los efectos del cumplimiento de sus deberes constitucionales (“a mayor `poder, mayores recursos”). Desconectar el problema de la distribución de los recursos, de la cuestión del reparto de las funciones, carece de sentido y se torna una cuestión abstracta, desde el momento que el reparto de los recursos (medios) está en relación directa con la adjudicación de las funciones, y éstas resultan de las competencias constitucionales.

Ya sea que se llegue a un esquema de regionalización, a partir de la autonomía de las provincias, por la vía de los tratados, o bien que se alcancen esos objetivos de reordenación institucional a través de formaciones heterónomas impuestas por el gobierno central, en todo caso el régimen que así resulte deberá tomar en cuenta ciertas pautas que parecen valiosas para la funcionalidad del complejo aparato estatal argentino:

Debe existir un cierto grado de *descentralización* funcional y territorial, ya que la centralización es *disfuncional* en el Estado argentino, máxime cuando se produce como consecuencia de la simultánea suspensión de la autonomía y de la autocefalía de las provincias¹⁸.

¹⁸ Confr., Vanossi, ob.cit., *Estado de Derecho*, págs. 426 y 427.

A MANERA DE EPÍLOGO

Cuando este tema es abordado por el derecho fiscal, los estudiosos acuden al apoyo en sus bases del conocimiento científico a más de una disciplina: la Economía y las Finanzas –por una parte- y el Derecho –especialmente el derecho público- por la otra. El fruto de esta sabia conjunción está a la vista; y esta múltiple apoyatura multidisciplinaria va en el recto camino, que es el de correr el velo para acceder a la realidad, que se debe afrontar y enfrentar, pero no siempre conformar. Sería excesivo para el modesto rol que nos incumbe, excederse en la presentación del tema, al elegir alguna parte de la tratadística para refrendar el acierto de haberse abocado a temas específicos con la consideración que exigen la metodología del examen jurídico, por ejemplo, los enfoques del análisis económico sin olvidar los elementos coadyuvantes que hoy en día suministran los yacimientos de la sociología política y de psicología social; todo ello bajo el “observatorio” enriquecedor del método comparado, que aporta lo que los “tubos de ensayo” de laboratorio permiten probar en las ciencias experimentales.

El colapso del sistema fiscal en un Estado Federal y de ficción, sumado a las escamoteadas prescripciones legales y constitucionales del control de la administración financiera del sector público, son capítulos que se inter-relacionan de manera evidente. Reconforta la preocupación por dar cabida al análisis que brega por la vigencia de los principios republicanos del “Estado Constitucional de Derecho” en cuanto a controles y responsabilidades, como valla para contener el desborde discrecional y arbitrario que nos sume en la arbitrariedad del “todo vale” y en el “capricho del príncipe”. Los años pasan, pesan y agobian, pero robustecen con el ímpetu de una prédica que hoy es respondida con estupor: con la crítica que ya hace más de un siglo nos espetaba Juan Agustín García al señalar el “culto al coraje y desprecio a la ley”. Y seguimos así, como rasgo dominante de la vida nacional.

En cuanto al federalismo, reiteramos que su perfil está tan desdibujado que más vale poner el empeño y dirigir la mirada hacia el objetivo de la descentralización como género y la regionalización a manera de especie, buscando la equivalencia de las partes componentes de la “unión federal”, sin olvidar el art. 13 de la

Constitución Nacional –norma que se mantiene desde 1853 en este punto- que permite agrupar las afinidades y sumar los recursos a través de un menor número de unidades¹⁹. Respetemos la denominación “federal” de nuestra forma de Estado, confiriendo a los términos el valor de un “hiperónimo” (cuando se emplea una palabra cuyo significado incluye otra u otras), de tal modo que en los hechos (y no en la retórica) avancemos hacia la distribución de los recursos y los medios respetando una autonomía que en su patológica deformación resulta bipolar y discriminatoria entre hijos y entenados. Lo que hoy existe y subsiste es un régimen vejatorio que pone en evidencia la burla a la “autosustentabilidad” financiera, remendándose las situaciones afligentes con socorros o ayudas que al ser discrecionales se perciben como una gracia del gobernante de turno, cuando en rigor de verdad más se parece a una transacción en la que el Tesoro fuerte persigue “entenciar” (insultar) al Tesoro débil. La impudicia de estos trueques son “actos pudendos”, o sea, que causan vergüenza, más aún por la torpeza con que se llevan a cabo. La limosna federal (central) y la paralela resignación de los beneficiarios, nos recuerda que la sentencia de Descartes (“pienso, luego existo”) se ha reemplazado por el proverbio ya popularizado y algo sarcástico: “si recaudo o recibo, tal vez subsisto”.... Si tomamos al signo por la cosa significada (hacer metonimia, o sea designar algo tomando el efecto por la causa o viceversa) podemos llegar a la conclusión de que la forma de Estado supera los cánones unitarios (era más bondadosa la fallida Constitución de 1826), para acceder al plano de un asistencialismo paternalista y prebendario (sic).

Y ya que recordamos a la Constitución rivadaviana de 1826, no podemos dejar de reconocer que estableció una clara distribución de los recursos impositivos entre la Nación y las provincias, que llama la atención por tratarse de una Constitución unitaria (art. 148). Nuestra Constitución federal vigente, aún mediando la Reforma de 1994, ha menester una pronta actualización en ese punto, teniendo

¹⁹ Conf. Vanossi, Jorge Reinaldo, en *Estado de Derecho*, 4ª edición, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2008, págs. 391 a 421 y 422 a 430, ambos capítulos. Con mucha anterioridad, en *Situación actual del Federalismo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964-1965. Asimismo, con mayor antelación, la notable obra de Rodolfo Rivarola, titulada *Del régimen federativo al unitario*, Buenos Aires, 1908, escrita con gran coraje y honrosa sinceridad, que le significó perder el acceso a un sillón en la Corte Suprema de Justicia de la Nación en razón de sus convicciones.

en mira evitar la doble y hasta triple imposición de que son víctimas nuestros contribuyentes, pues debe hacerse mérito de las modernas regulaciones en la materia que prevén correctivos ante posibles superposiciones. Creemos que una “ley de base” referida a este problema, sería útil y beneficiosa para la simplificación de nuestro sistema fiscal.

Es curioso observar otra norma decididamente protectora del desarrollo provincial, que no se acostumbra exhumarla en los comentarios a los antecedentes constitucionales: me refiero a la previsión del art. 151, a cuyo tenor resulta que si, después de cubiertos los gastos de una provincia sus rentas dejaban algún sobrante, en tal caso “éste será invertido precisamente en la provincia misma” y en aquellas obras que el consejo local acordare. Eran esos “Consejos de Administración” (elegidos popularmente por nombramiento directo, según el art. 142) los que establecerían las rentas locales y su recaudación (art. 147) perteneciendo a las provincias los impuestos directos y a la Nación los indirectos (art. 148); aunque se imponía a las provincias una limitación en sus gastos: la aprobación de la legislatura nacional (art. 149). Cuando las rentas locales no alcanzaran a cubrir sus gastos ordinarios, disponía que “se les supliera del tesoro nacional lo que “faltare” (art. 150) ¡Muy sabias previsiones!²⁰.

En los Estados Unidos (otro caso de Estado Federal), la necesidad de recursos para solventar al Gobierno Federal condujo luego de un largo proceso a la sanción de la Enmienda XVI de Impuesto a las Ganancias (el “Income Tax”). El gravamen apareció inicialmente como un recurso de emergencia ante las necesidades surgidas de la Guerra de Secesión (año 1862) y dejó de aplicarse en 1872, o sea, una década después. Dos décadas después se sancionó en 1894 bajo la presidencia de Cleveland, pero la Corte Suprema la declaró inconstitucional al año siguiente (1895) en el caso Pollock. Mediaron las más variadas discusiones y diversas interpretaciones, con polémicas entre ricos y pobres, si se trataba de contribuciones directas o indirectas, si se tomaba en cuenta la proporcionalidad

²⁰ Confr., Jorge Reinaldo Vanossi, *La Constitución Nacional de 1826: una fuente señera y permanente*, en “Anales” de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, junio de 2005 (Número 43).

entre los Estados, etc., etc. Hasta que en 1909 el presidente Taft llegó al convencimiento de que la ardua cuestión tan sólo se dilucidaría a través de una Enmienda constitucional, cuyo trámite impulsó y ésta fue sancionada finalmente como Enmienda XVI, del 3 de Febrero de 1913, que se estableció: “*El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento*”.

Para “salvar” al Gobierno Federal y quitar del medio las dudas subsistentes, la Corte Suprema -malabarismo de por medio- declaró que el *Income Tax* sería considerado como impuesto indirecto, ajeno a la jurisprudencia del citado caso Pollock (casos Brushaber y Stanton, año 1916). Y, “colorín colorado, el cuento quedó terminado...”²¹.

APÉNDICE

Jurisprudencia²²

Sobre impuestos internos y concurrencia con las provincias. Las disposiciones del artículo 67 (75), inciso 1 y 2, de la Constitución, no importan una limitación de los derechos de crear impuestos y contribuciones que la misma constitución otorga a las provincias, sino que expresan reglas y preceptos relativos al sistema impositivo de la Nación por medio del Congreso debe poner en práctica para los fines generales del gobierno (Fallos: 105-50).

Si las contribuciones aludidas fueran las mismas que se mencionan en el artículo 67 (75), inciso 2 de la propia Constitución, el Congreso habría también podido establecerlas con carácter de extraordinarias o por tiempo limitado, para atender a la defensa, seguridad común y bien general del Estado. Que no estando así prohibidos en absoluto los impuestos internos, a diferencia de lo que ocurre con otros, no incumbe a los tribunales federales, entrar en el examen amplio y complejo de las rentas de la Nación y de la naturaleza de los gastos a cargo de la misma, como debe hacerlo el

²¹ Véase el relato completo, en Alberto A. Bianchi, *Historia Constitucional de los Estados Unidos*, Tomo I, págs. 403 a 409.

²² Extraída de la obra de Juan Carlos Corbetta y Ricardo Piana, *Constitución política de la República Argentina*, con prólogo de Jorge Reinaldo Vanossi, Ed. Scotti, La Plata, año 2005, Art. 75.

Poder Legislativo, con todos los informes y antecedentes necesarios para el acertado desempeño de sus funciones y no pueden por lo mismo, en ejercicio de las facultades que les confiere el artículo 100 (116) de la Constitución, resolver si las leyes a que se refiere el recurso de fs. 1 han sido o no sancionadas en las circunstancias excepcionales aludidas (Fallos: 121-271).

En general, los tributos indirectos al consumo interno, o sea los impuestos internos, nacionales y provinciales, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional, derivándose ese poder de la inteligencia atribuida a la cláusula del artículo 4 de la Constitución, que dice: “de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional”. Los actos de la legislatura de una provincia no pueden ser invalidados sino en aquellos casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un exclusivo poder, o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas, fuera de cuyos casos, es incuestionable que las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso (“SA Mataldi, Simón, Ltda., c/ provincia de Buenos Aires”, 1927, Fallos: 149-260).

Sobre coparticipación. El artículo 4 inciso 1, de la ley 12.956, en cuanto dispone que las provincias coparticiparán en el producido de los impuestos nacionales a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios bajo determinadas condiciones, como la obligación de “no aplicar extraordinarios bajo determinadas condiciones, como la obligación de “no aplicar gravámenes locales de naturaleza igual a los establecidos por las leyes de los referidos impuestos”, no implica que las provincias incluidas en ese régimen se hayan despojado de sus facultades impositivas en la materia, atribuyendo a los particulares el derecho a no ser gravados en ellas. Únicamente supone que, si una provincia ejercitara dicha facultad contraviniendo aquella disposición, podría ser cuestionado su derecho a coparticipar en el producido de los impuestos nacionales

previstos. El ordenamiento jurídico del país admite que las provincias puedan restringir condicionalmente el ejercicio de los poderes impositivos, mediante “acuerdos entre sí y con la Nación”; la peculiaridad esencial de esos acuerdos es que no afectan derechos individuales (“Madariaga Anchorena, Carlos Juan s/ demanda de inconstitucionalidad” 1958, Fallos: 242-280).

Sobre razonabilidad impositiva. La igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes. Que en consecuencia, cuando un impuesto es establecido sobre cierta clase de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón substancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (“Unanue”, Fallos: 138-313).

La legislación impositiva puede, constitucionalmente, perseguir no sólo un propósito fiscal sino también de justicia social, como sucede con la mayor tasa de la contribución territorial exigida a los propietarios de grandes extensiones de bienes raíces, calculada sobre el valor de los mismos. La determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede, así, hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de la capacidad revelada por el valor de la riqueza gravada. Pues siendo el tesoro público y el régimen que lo constituye instrumentos de gobierno que tienden a obtener el bien común, hay que tomar en consideración el mayor o menor deber de contribuir que corresponda a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social, apreciando todo ello desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el cual todo bien particular tiene su fundamento y requisito. De tal modo pueden ser desiguales valores económicamente equivalentes o lo contrario, pues la igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional (“Claypole, Delia Bonorino Ezeyza de, y otros c/ provincia de Buenos Aires”, 1948, Fallos: 210-284).

En este orden de ideas ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de

que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos: 271-7, consid. 10 y su cita). Que la premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella, que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (Fallos: 210-855, entre otros). En tales condiciones no cabe sino concluir que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado (confr. Sentencia del Tribunal Constitucional Italiano del 4 de mayo de 1966, entre otras Raccolta Ufficiale, vol. XXIII, p. 387 y siguientes) (“Navarro Viola de Herrera Vegas c/ Estado Nacional”, 1989, Fallos: 312-2467).

Sobre contribuciones. (...) el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evaluación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades en las calles fronterizas, de la luz que reciben, de la inspección de la policía higiénica o de seguridad, etc. Y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadas equitativas, que puede dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar (“Ana Vignolo de Casullo c/ Municipalidad de la Capital”, fallos: 192-139).

Que el impuesto debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer de recursos al Estado para atender los servicios de la administración, pero ello no excluye la función subsidiaria y cada día más importante de fomentar y asistencia social, siempre también que no sea arbitraria o sectaria. “La observación muestra que, por el impuesto, los gobiernos no se preocuparon únicamente de obtener recursos para el Tesoro pero no

resulta que en la hora actual el impuesto sirva principalmente para repartir más equitativamente la riqueza entre las clases sociales. Del hecho que los gastos de asistencia social sean pagados por el impuesto, es exagerado concluir que el impuesto moderno ha cambiado de carácter” (confr. Jêze, *Science des finances*, 5^a ed., p. 376). Esta observación es aplicable a nuestro país -en lo nacional y provincial- donde hay puestos protectores, restrictivos, liberaciones de impuestos con esos fines subsidiarios, pero que, como tales, no subvierten las normas fundamentales de los artículos 4, 16 y 67 (75) de la Constitución Nacional (“Cobo de Macchi di Cellere c/ Provincia de Córdoba”, 1941, Fallos: 190-231; 196-122).

(...) al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (“Compañía Química S.A. v/ Municipalidad de Tucumán”, Fallos: 312-1575).

El cumplimiento de las funciones del Estado origina “gastos” sobre cuya previsión trata el artículo 4 de la Constitución Nacional, incluyendo a las “contribuciones”, cuyos caracteres están señalados en los artículos 16 y 67, inciso 2 (75 inc. 2), normas éstas que constituyen un conjunto interrelacionado. El término “impuesto”, utilizado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, cabe interpretarse en contraposición a “cargas públicas”, de modo que uno o los otros puedan -desde la óptica de la ley fundamental- ser formas en que se hacen efectivas las “contribuciones”. El artículo 67, inciso 2 (75 inc. 2), incluye la facultad de imponer contribuciones entre las atribuciones del Congreso Nacional, quien las recibe como un desprendimiento de la soberanía, a los efectos de crear las rentas necesarias a la vida de la Nación (“Estado Nacional c/ Arenera El Libertador S.R.L.”, 1991, Fallos: 314-595).

